

Alma Mater Studiorum - Università di Bologna

**DOTTORATO DI RICERCA IN
DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO
XXIX CICLO**

Settore Concorsuale di afferenza: 12/D2 – DIRITTO TRIBUTARIO

Settore Scientifico disciplinare: IUS/12

TITOLO

LA RICERCA DI UN MODELLO APPLICATIVO DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO PER GLI SCAMBI INTRAUNIONALI IMPERMEABILE ALLA FRODE: EVOLUZIONE E PROSPETTIVE DI RIFORMA DELL'ESPERIENZA EUROPEA E COMPARAZIONE CON QUELLA CANADESE

Presentata da: Aldo Gajda

Coordinatore Dottorato

Prof. Andrea Mondini

Relatore

Prof. Andrea Mondini

Esame finale anno 2018

CAPITOLO I: LE DEBOLEZZE STRUTTURALI DELL'IVA EUROPEA ALLA LUCE DELLE FRODI NEGLI SCAMBI INTRACOMUNITARI	5
1. Premessa	5
2. L'imposta europea per eccellenza: natura ed evoluzione dell'IVA comunitaria	9
3. Il profilo nazionale e comunitario dell'imposta sul valore aggiunto	15
3.1. L'IVA nella dimensione nazionale	16
3.2. ...e nella dimensione comunitaria: il regime degli scambi intracomunitari tra tassazione all'origine e tassazione a destino	18
4. Il problema principale dell'IVA comunitaria: le frodi carosello che sfruttano il meccanismo applicativo dell'esenzione d'imposta negli scambi intra-UE	23
5. La natura e l'evoluzione delle frodi transnazionali	25
6. Le conseguenze giuridiche delle frodi nell'ordinamento tributario nazionale	29
6.1. Il disconoscimento della detrazione in corrispondenza della frode: elementi di una sanzione impropria della misura recuperatoria dell'IVA evasa	31
6.2. Le implicazioni della frode sulla neutralità e sull'istituto della detrazione	36
6.3. La difficile situazione del terzo coinvolto nella frode tra responsabilità oggettiva e incertezza nei rapporti commerciali	42
7. La leale cooperazione comunitaria in materia tributaria: verso una più stretta collaborazione tra le autorità fiscali in Europa	46
7.1. La cooperazione amministrativa nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto	50
7.2. L'insufficienza degli strumenti cooperativi e delle misure nazionali nella lotta alle frodi IVA	54
8. La tutela penale comunitaria degli interessi finanziari dell'Unione Europea	58
8.1. La rilevanza penale delle frodi nella nuova direttiva comunitaria	58
8.2. I risvolti della direttiva PIF nell'ambito delle frodi IVA transnazionali	62
9. Conclusioni al capitolo primo: il ruolo della Procura Europea nell'indagine tributaria e nel contrasto alle frodi IVA	66

CAPITOLO II: IL SISTEMA DEFINITIVO DELL'IVA NELLE PROPOSTE DI RIFORMA. L'ESTENSIONE DEL (M)OSS A TUTTE LE OPERAZIONI "INTRAUNIONALI" E IL SO IMPATTO SULLA LOTTA ALLE FRODI IVA TRANSNAZIONALI	70
1. Premessa	70
2. La tassazione nel Paese di destinazione come caratteristica fondamentale del regime definitivo dell'imposta sul valore aggiunto	72
3. La territorialità delle operazioni intracomunitarie dell'IVA nel regime transitorio: una tassazione a "destino" solo a "metà"	75

3.1. <i>La tassazione delle cessioni intracomunitarie negli scambi tra soggetti passivi d'imposta</i>	76
3.2. <i>...e nelle prestazioni di servizio "business to business"</i>	79
3.3. <i>I limiti al principio di destinazione nel regime dell'inversione contabile</i>	87
4. <i>L'evoluzione del sistema nella scelta di meccanismi applicativi "alternativi" all'inversione contabile in funzione antifrode: Split Payment e Generalized Reverse Charge</i>	91
5. <i>Verso il regime definitivo dell'IVA negli scambi intraunionali</i>	96
6. <i>La territorialità e il meccanismo applicativo delle e-commerce: il modello di partenza per la costruzione del regime definitivo dell'IVA</i>	99
6.1. <i>I criteri di collegamento territoriale delle e-commerce: le origini dello sportello unico</i>	99
6.2. <i>La disciplina di funzionamento del Mini One Stop Shop nel commercio elettronico diretto</i>	103
6.3. <i>I miglioramenti alla disciplina e-commerce nella Direttiva del Consiglio (n.2455) del 201</i>	106
7. <i>L'estensione dello sportello unico nel quadro della nuova Direttiva del Consiglio</i>	111
7.1. <i>La disciplina delle prestazioni di servizio B2C diverse dal commercio elettronico diretto</i>	111
7.2. <i>Le cessioni intracomunitarie a distanza nell'ambito delle operazioni B2C</i>	113
7.3. <i>...e nelle vendite a distanza di beni importati da paesi o territori terzi</i>	118
8. <i>Il nuovo regime delle operazioni intracomunitarie tra soggetti passivi d'imposta nella Proposta di Direttiva del Consiglio: dal MOSS all'OSS</i>	123
9. <i>Le misure antifrode e di semplificazione dell'IVA nel regime definitivo</i>	128
9.1. <i>L'identificazione IVA quale nuovo elemento costitutivo del diritto di esenzione nelle cessioni intracomunitarie</i>	129
9.2. <i>Le nuove previsione normative sulle vendite a catena comunitarie</i>	132
9.3. <i>Il call off stock e il consignment stock</i>	137
10. <i>Conclusioni al capitolo secondo</i>	141

CAPITOLO III: L'APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO NEGLI SCAMBI INTRA-PROVINCIALI E IL CONTRASTO ALLE FRDOI NELL'ESPERIENZA CANADESE: SPUNTI PER UN CONFRONTO CON L'ESPERIENZA EUROPEA	146
---	-----

1. <i>Premessa</i>	146
2. <i>Aspetti comuni dell'ordinamento giuridico-istituzionale Canadese ed Europeo</i>	149
3. <i>Il mosaico della fiscalità indiretta in Canada: l'evoluzione del sistema duale dell'imposta sul valore aggiunto</i>	152
4. <i>L'imposta armonizzata (Harmonized Sales Tax) in Canda: il ruolo dello sportello unico negli scambi intra-provinciali</i>	157
5. <i>Conclusioni al capitolo terzo</i>	161

CONCLUSIONI FINALI 163

Bibliografia 169

CAPITOLO PRIMO

LE DEBOLEZZE STRUTTURALI DELL'IVA EUROPEA ALLA LUCE DELLE FRODI NEGLI SCAMBI INTRACOMUNITARI

SOMMARIO: 1. *Premessa*; – 2. L'imposta europea per eccellenza: natura ed evoluzione dell'IVA comunitaria; – 3. Il profilo nazionale e comunitario dell'imposta sul valore aggiunto; – 3.1. *L'IVA nella dimensione nazionale*; – 3.2. *... e nella dimensione comunitaria: il regime degli scambi intracomunitari tra tassazione all'origine e tassazione a destino*; – 4. Il problema principale dell'IVA comunitaria: le frodi carosello che sfruttano il meccanismo applicativo dell'esenzione d'imposta negli scambi intra-UE; - 5. La natura e l'evoluzione delle frodi transnazionali; - 6. Le conseguenze giuridiche delle frodi nell'ordinamento tributario nazionale; - 6.1. Il disconoscimento della detrazione in corrispondenza della frode: elementi di una sanzione impropria della misura recuperatoria dell'IVA evasa; - 6.2. Le implicazioni della frode sulla neutralità e sull'istituto della detrazione; - 6.3. La difficile situazione del terzo coinvolto nella frode tra responsabilità oggettiva e incertezza nei rapporti commerciali; - 7. La leale cooperazione comunitaria in materia tributaria: verso una più stretta collaborazione tra le autorità fiscali in Europa; 7.1. La cooperazione amministrativa nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto; - 7.2. L'insufficienza degli strumenti cooperativi e delle misure nazionali nella lotta alle frodi IVA; - 8. La tutela penale comunitaria degli interessi finanziari dell'Unione Europea; - 8.1. La rilevanza penale delle frodi nella nuova direttiva comunitaria; - 8.2. I risvolti della direttiva PIF nell'ambito delle frodi IVA transnazionali; -9. Conclusioni al capitolo primo: il ruolo della Procura Europea nell'indagine tributaria e nel contrasto alle frodi IVA.

1. *Premessa*

Nonostante gli ultimi sviluppi politici nell'ambito dell'UE abbiano in qualche modo rallentato il processo dell'integrazione europea inteso *lato sensu*¹, può essere opportuno ricordare che in realtà, nel frattempo, gli aggiornamenti della legislazione comunitaria in materia dell'imposta sul valore aggiunto continuano a svolgersi e ad avere luogo. Tra questi, e certamente tra i più interessanti, sono anche gli sviluppi più recenti nel campo della lotta alle frodi intracomunitarie.

¹ A più di un anno e mezzo dall'esito del referendum del Regno Unito, dove ha prevalso il *leave* con il 51,9% dei voti, la difficoltà alternata allo stallo dei negoziati conferma questo giudizio, nonostante gli sforzi delle istituzioni comunitarie di tracciare un procedimento di uscita chiaro, condiviso e soprattutto veloce. Sul punto v. C. MARTINELLI (a cura di), *Il referendum Brexit e le sue ricadute costituzionali*, Rimini, Maggioli, 2017. Più in generale sul Brexit vedi anche Brexit: *the world's most complex divorce begins*, Financial Times, 24 giugno 2016; F. ROSA, *Le inaspettate elezioni britanniche del 2017*, in Osservatorio Costituzionale AIC, 3, 2017; G. VIGEVANI, Regno Unito, in A. BARDUSCO, F. FURLAN, M. IACOMETTI, C. MARTINELLI, G.E. VIGEVANI, M.P. VIVIANI SCHLEIN, *Costituzioni comparate*, Torino, Giappichelli, 2017, 25.

Lo scopo principale del presente capitolo è dunque quello di analizzare in modo compiuto il fenomeno delle frodi che oggi rappresenta, più di ogni altro aspetto del tributo, il problema maggiormente sentito dalle istituzioni comunitarie e dagli Stati membri².

Nata con la funzione di creare le condizioni adatte per l'instaurazione del mercato euro unitario, l'IVA costituisce senza dubbio un'eccellenza nell'architettura delle imposte indirette ed ha avuto un ruolo importantissimo non solo per il corretto funzionamento del mercato europeo ma anche per risolvere il problema della cumulabilità, e quindi non neutralità, delle precedenti imposte nazionali sul consumo.

Se da una prospettiva nazionale, quindi, la funzione principale del tributo è sempre stata quella di tassare il consumo in modo neutrale, senza influenzare le scelte economico-commerciali degli operatori del settore, nel contesto degli scambi intracomunitari il ruolo dell'IVA è invece un altro, e si ricollega principalmente a quello di eliminare le distorsioni che si cercavano con le vecchie imposte cumulative.

Ad ogni modo, questa duplice natura dell'imposta si riflette in qualche modo anche nella disciplina sostanziale e nel meccanismo applicativo del tributo.

Infatti, la rilevanza che assume l'acquisto intracomunitario, quale fatto generatore dell'IVA negli scambi UE, allontana pertanto tali operazioni dagli schemi classici del tributo che invece individuano nelle cessioni di beni e prestazioni di servizi il fatto giuridico da cui scaturisce, nell'ordine, l'obbligo del cedente/prestatore di applicare l'IVA in rivalsa, e il diritto dell'acquirente a portare in detrazione l'imposta subita.

Al contempo, al meccanismo applicativo ordinario della rivalsa e della detrazione - in virtù del quale i pagamenti frazionati rendono il sistema nazionale tendenzialmente immune dalle frodi, e più in generale alle evasioni d'imposta - si sostituisce, nelle operazioni intraunionali, il meccanismo dell'inversione contabile che esenta dall'imposta le cessioni intracomunitarie rese tra soggetti passivi d'imposta e individua in capo all'acquirente, attraverso un'operazione meramente contabile, sia l'obbligo di rivalsa sia il diritto alla detrazione.

Proprio il metodo applicativo scelto dal legislatore comunitario, all'atto dell'abolizione delle dogane interne, rappresenta pertanto il *vulnus* di quello che viene generalmente definito come regime

² L'attuale sistema di funzionamento dell'IVA perde circa il 14% del gettito teorico complessivo, gap che sale al 36% per l'Italia. Queste risorse, ove recuperate, potrebbero essere utilmente allocate in settori di interesse sociale o per rendere meno onerosa l'imposizione fiscale complessiva e più competitive le imprese comunitarie. Lo ha evidenziato lo "Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report" (TAXUD/2015/CC/131), che mostra le stime del divario IVA per l'anno 2014. Le perdite si stimano in quasi 160 miliardi di euro nel 2014, di cui circa 50 sono dovuti solo alle frodi transfrontaliere in oggetto ("Tackling intra-Community VAT fraud: More action needed", European Court of Auditors, Special Report n. 24/2015).

transitorio dell'IVA. In particolare, le frodi transnazionali che vengono perpetrate con meccanismi ingannevoli e artificiosi, che pur nella loro diversità e complicatezza, trovano nell'esenzione d'imposta il presupposto essenziale ai fini della loro realizzazione. Ed è infatti questa la parte del sistema che maggiormente presta il fianco ai meccanismi fraudolenti tramite i quali si riescono a sottrarre importanti risorse economiche agli Stati membri, e di conseguenza anche alle finanze comunitarie.

In questo contesto, oggetto del presente capitolo è anche quello di ricostruire le conseguenze che le frodi comportano non solo, e non tano, sul piano economico - inteso in senso ampio come perdita del gettito tributario e concorrenza sleale - ma anche con particolare riguardo al dissesto e allo squilibrio che esse creano all'interno dell'ordinamento giuridico nazionale come conseguenza degli strumenti impiegati dal fisco per recuperare l'IVA evasa.

Così, oltre allo stratificarsi delle norme e dei regolamenti nazionali diretti a prevenire e intercettare per tempo i fenomeni illeciti, le amministrazioni finanziarie impiegano largamente anche il disconoscimento del diritto alla detrazione per recuperare l'IVA evasa anche in capo ai soggetti coinvolti solo indirettamente nella frode.

Ed invero, al di là dei dubbi che permangono sulla legittimità di questa prassi in carenza di un'esplicita previsione normativa, il disconoscimento della detrazione rappresenta peraltro un tema molto interessante che introduce, anche a seguito delle interpretazioni giurisprudenziali provenienti dal giudice comunitario, nuovi concetti nel diritto tributario nazionale fino a poco tempo fa del tutto impensabili.

Vale come esempio la particolare rilevanza che assume lo stato psicologico del contribuente nella ricostruzione della responsabilità, e di conseguenza anche nel riconoscimento o meno del diritto a portare in detrazione l'imposta subita, in caso di frode. Infatti, la Corte di Giustizia ci insegna che in presenza di frode il diritto alla detrazione (o l'esenzione) si può negare ogniqualvolta il soggetto interessato sapeva o avrebbe dovuto sapere di essersi mischiato in una catena fraudolenta transnazionale, con tutti i risvolti che si riproducono anche sull'onere della prova e sul suo contenuto.

Si prospetta in questo modo un cambiamento radicale nella concezione dell'assolutezza della neutralità, precedentemente indiscussa, che trovava proprio nel diritto alla detrazione (sul quale ricadono le conseguenze della frode) il mezzo della sua affermazione. La neutralità intesa nella sua absolutezza diventa perciò malleabile insieme all'oggettività della detrazione che si arricchisce di nuovi elementi soggettivi come «*consapevolezza*» e «*ignoranza colpevole*» oppure, in una prospettiva ribaltata, inconsapevolezza e ignoranza incolpevole, concetti giuridici che si vanno ad aggiungere ai classici requisiti oggettivi dell'inerenza e afferenza dell'acquisto.

Infatti, per sottrarsi alle responsabilità della frode commessa a monte da altri, non basta, dunque, non essere a conoscenza dell'illecito, ma serve anche superare quella conoscenza presunta dimostrando di avere agito nell'esercizio della propria attività d'impresa con la dovuta diligenza.

Comincia in questo modo a delinearsi, per via delle continue interpretazioni giurisprudenziali che arrivano dal giudice di Lussemburgo, anche un altro profilo dell'operatore economico, ossia quello del soggetto passivo diligente, misurato secondo quei elementi oggettivi - come il prezzo, il settore economico, le dimensioni dell'azienda ed altro ancora - che dovrebbero fare emergere in lui il fondato sospetto di trovarsi di fronte ad una situazione di frode tale per cui quest'ultimo si dovrebbe attivare per fare delle verifiche più approfondite sulla controparte contrattuale³.

Saranno poi valutate in questo capitolo, con un senso critico, anche le iniziative comunitarie dirette al coordinamento dell'attività di indagine delle amministrazioni finanziarie. Si tratta, in realtà, di un terreno molto scomodo visto che l'azione amministrativa rimane appannaggio degli Stati nazionali, non solo nel settore dell'IVA ma anche nei settori come quello doganale in cui maggiore è l'armonizzazione e l'unificazione della disciplina sostanziale e procedurale. Come vedremo meglio nel prosieguo, lo strumento scelto dal legislatore comunitario per sviluppare tale cooperazione in ambito della fiscalità rimane quello dello scambio delle informazioni e della reciproca assistenza per la riscossione dei crediti tributari che, specialmente nel settore dell'imposta sul valore aggiunto, vanta una disciplina abbastanza dettagliata e particolareggiata. Nonostante ciò, la persistenza del fenomeno fraudolento e le dimensioni ragguardevoli che l'illecito ha raggiunto ultimamente, costituiscono prova assodante dell'insufficienza di questi strumenti di cooperazione e dei limiti che incontra la stessa attività di indagine nazionale diretta ad accertare e contenere le frodi che in quanto transnazionali travalicano perciò la competenza territoriale delle autorità fiscali nazionali.

Qualche risposta soddisfacente arriva però dalle più recenti evoluzioni della normativa penale comunitaria contenuta nella nuova Direttiva PIF, nell'ambito della quale rientrano a pieno titolo anche le forme più gravi delle frodi IVA. Le novità normative risultano peraltro molto importanti perché delineano una tutela comunitaria penale dell'IVA alla quale si attribuisce espressamente anche la natura di *interesse finanziario dell'Unione Europea*. Ad ogni modo, come vedremo meglio nell'ultima parte del capitolo in oggetto, la riforma prevede anche l'istituzione di una procura europea

³ Volendo anticipare quello che verrà poi trattato nel capitolo secondo, si segnala fin da subito che le incertezze in merito alla diligenza richiesta all'operatore economico che pone in essere operazioni intracomunitarie, saranno in parte superate nel nuovo regime definitivo dell'IVA. Infatti, il legislatore comunitario ha previsto nell'ambito della proposta di direttiva del Consiglio COM (2017) 569 final, che introduce tale regime, anche la figura del soggetto passivo certificato attraverso cui si formalizzano alcuni degli aspetti del generico dovere di diligenza e instaura un rapporto di reciproca fiducia tra l'amministrazione finanziaria e l'operatore economico, che peraltro sarà anche l'unico soggetto a poter beneficiare ancora dell'esenzione d'imposta per le cessioni dei beni e le prestazioni di servizio resi nel contesto degli scambi europei.

con potere di indagare che si estende in tutti gli ordinamenti nazionali. Si intravede così, anche se con effetto limitato alle frodi più gravi, la possibilità di coordinare dall'altro l'azione investigativa penale che verrà condotta direttamente dal nuovo organo comunitario con la collaborazione anche delle autorità nazionali, e che avrà sicuramente delle ricadute positive anche sul piano dell'azione tributaria.

2. L'imposta generale sui consumi per eccellenza: natura ed evoluzione dell'IVA

L'IVA, nella sua versione di deduzione dell'imposta da imposta, costituisce indubbiamente il modello ideale della tassazione generale del consumo che negli ultimi sessant'anni ha visto la sua diffusione in quasi tutti i paesi del mondo⁴.

Il particolare meccanismo applicativo che sta alla base del tributo colloca l'imposta in una posizione autonoma o, comunque, peculiare nel contesto della teoria generale del diritto tributario, attribuendovi una straordinaria rilevanza sul piano scientifico, anche in relazione alle differenze sostanziali rispetto ad altre imposte che nella tradizione fiscale degli Stati hanno da sempre rivestito un ruolo di primo piano⁵.

L'IVA non vanta, al contrario del sistema delle imposte sul reddito, uno o più antecedenti storici diretti: vero è che l'imposta si presenta con caratteri del tutto peculiari, sia sotto l'aspetto giuridico sia sotto l'aspetto economico, giustificando in questo modo l'appellativo di " *regina delle imposte*" un tempo riferito al tributo di registro⁶.

⁴ Tra tutti i Paesi in giro per il mondo che hanno adottato un sistema impositivo simile all'IVA comunitaria, l'esperienza Giapponese con l'imposta sul valore aggiunto risulta essere abbastanza singolare. Infatti, anche tale imposta è stata formalmente introdotta nell'ordinamento fiscale del Giappone nel lontano 1950, il tributo è rimasto praticamente inapplicato fino al 1954, quando è stato poi in seguito abolito per poi essere di nuovo reintrodotta nel 1988. Così SCHENK A., *Japanese Consumption Tax, The Japanese brand VAT*, 42 Tax Notes 1625, 1989. Sull'IVA giapponese vedi anche BRONFENBRENNER M., "The Japanese Value-Added Sales Tax" (1950) *National Tax Journal* 3(4), 298-314. Vedi anche TAIT, *Value Added Tax, International practice and problems* 3, IMF, 1988.

⁵ Il riferimento è alle imposte sul reddito che rappresentano in tal senso la fonte primaria delle entrate tributarie dei Paesi europei oltreché svolgere l'importante funzione redistributiva della ricchezza. Cfr. BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 136; RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, Milano, 2009, p. 44; FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, pag. 735; TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2008, pag. 3. A tal proposito va segnalato che la prima imposta generale sul reddito fu istituita in Inghilterra nel 1799, mentre l'Einkommenssteuer tedesco risale invece al 1891. Così, FORTE F./ BONDONIO P./ CELESIA L., *Il sistema tributario*, Torino, 1983, pag. 202. Per approfondimenti sulle origini dell'imposizione diretta in Italia v. MEDA F., *La riforma generale delle imposte dirette sui redditi*, Milano, 1929; RINALDI R., *L'evoluzione del concetto di reddito*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1981, pag. 401, 407.

⁶ LUPI R., *Diritto tributario. Parte speciale. I sistemi dei singoli tributi*, Milano, 1998, 5° ed., 314. L'autore ritiene, tra l'altro, che l'IVA sia un'imposta molto più articolata e complessa di quanto siano le imposte dirette. Così anche

D'altro canto, la novità è accompagnata da obiettive difficoltà di approccio che vengono ricondotte alla presenza, in stretto collegamento, di situazioni di varia natura e complessità, più di quanto non accadesse in altri schemi impositivi, facendo sì che l'interpretazione delle norme che contengono la disciplina dell'imposta richieda grande sottigliezza, capacità di distinzione e di ragionamento⁷.

L'affermazione secondo cui *“l'IVA ha rappresentato una vera e propria rivoluzione nel sistema fiscale delle imposte indirette”* trova una prima ed indubbia conferma dal rilievo che la sua introduzione ha letteralmente sostituito le imposte generali cumulative – in Italia definita IGE⁸ - dotate di una struttura completamente diversa. Allo stesso tempo l'imposta sul valore aggiunto, teorizzata già a partire dal 1910 dall'economista americano Thomas S. Adams⁹, esprime il suo fascino e la sua superiorità anche rispetto alle imposte generali sulle vendite di tradizione nordamericana¹⁰.

Sono, infatti, proprio le caratteristiche intrinseche dell'imposta – tra cui la neutralità del tributo rispetto alle scelte economiche dell'impresa - la ragione principale che ha determinato la rapida diffusione dell'IVA in quasi tutti gli ordinamenti fiscali del mondo¹¹.

CORDEIRO GUERRA R., *L'imposta sul valore aggiunto*, in RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, 1999, p. 699; MANZONI I., *Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali*, in *Giur. Cost.*, 1987, I, 2322 e 2323.

⁷ BOSELLO F., *L'imposta sul valore aggiunto – aspetti giuridici*, Bologna, 1979, pag. 13; BOSELLO, *Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto*, in *“Riv. Dir. Fin.”*, 1978, I, pag. 420 e ss

⁸ La vecchia imposta sul consumo in Italia (IGE), colpendo ripetutamente il valore pieno dei prodotti, determinava il cd. “effetto di cumulazione dell'imposta”, con la conseguenza che la struttura finale dei prezzi ne risultava incisa in maniera non controllabile ed ingiustificata; tale fenomeno determinava inoltre difficoltà nella determinazione dei rimborsi all'esportazione e dei diritti compensativi sulle importazioni, resi necessari dall'esistenza delle frontiere fiscali; inoltre incentivava l'integrazione verticale delle imprese finalizzata a ridurre gli effetti dell'imposta. Per di più, sul meccanismo di funzionamento dell'IGE e sugli effetti distortivi del tributo vedi STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1976, 364-365; DI MAJO-PEDONE, *Elementi di scienza delle finanze. La Nuova Italia*, Firenze, 1985, 78; GERELLI E., *Osservazioni per la riforma dell'imposizione generale sulle vendite*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1964, pt. I.

⁹ All'imprenditore tedesco Wilhelm Von Siemens viene generalmente attribuito il merito di avere teorizzato - già nel 1918 - un sistema di imposta sulla cifra d'affari molto simile all'IVA odierna, che si basava proprio sul meccanismo del rimborso dell'imposta pagata dal soggetto passivo sugli acquisiti nell'ambito della propria attività d'impresa, in grado perciò di evitare il c.d. *“cascading problem”* delle imposte indirette esistenti fino a quel periodo in quasi tutti gli Stati europei. Cfr. VON SIEMENS, *Improving the Sales Tax* (1921); CLARA K. SULLIVAN, *The Tax on Value Added* (New York, 1965), 17. In seguito, è stato poi l'economista americano Thomas S. Adams che, nel corso del suo studio scientifico sull'elaborazione di un modello d'imposta alternativo all'allora imposta sul reddito delle persone fisiche - da applicare a livello federale negli Stati Uniti - ha effettuato le prime considerazioni scientifiche di rilievo sull'IVA. Thomas S. Adams, *“Fundamental Problems of Federal Income Taxation,”* *Quarterly Journal of Economics* 35 (4) (1921), 528, 553.

¹⁰ Nella letteratura straniera sull'importanza rivestita dall'imposta sul valore aggiunto vedi Sijbren Cnossen, *“Global Trends and Issues in Value Added Taxation”*, *International Tax and Public Finance* 399 (1998). Secondo cui *“The nearly universal introduction of the value added tax should be considered the most important event in the evolution of tax structure in the last half of the twentieth century”*.

¹¹ Vedi Kathryn J., *The Rise of the Value-Added Tax*, Cambridge University Press, 2015. Nonostante la TVA (Taxe sur valeur ajoutée) francese viene ormai considerata come l'antenato dell'IVA moderna (cfr. BERLIRI, *La TVA francese [...]*, in *Giur. imposte*, 1964), una primissima forma di questo modello impositivo - anche se non introdotto a livello nazionale e in qualche modo diverso anche nel meccanismo applicativo - può essere riscontrato nell'imposta introdotta nel Michigan (Stati Uniti) già nel 1953 (C.W. Lock, D. Rau and H. Hamilton, *“The Michigan Value-Added Tax”* (1955) *National Tax Journal* 8(4), 357-371. Vedi anche Papke, *“Michigan's Value-Added Tax After Seven Years”* (1960)

In questa più ampia prospettiva il tributo *de quo* costituisce, quindi, anche il primo tangibile risultato degli sforzi condotti in seno alla CCE e agli accordi GATT con la dichiarata finalità di eliminare, per quanto possibile, i fattori che possono falsare le condizioni di concorrenza, tanto sul piano nazionale quanto sul piano comunitario ed internazionale.

L' "imposta europea" per eccellenza - accolta nella totalità dei Paesi comunitari con le due direttive dell' 11 aprile 1967 n. 67/227/CEE e n. 67/228/CEE¹² con lo scopo dichiarato di armonizzare l'imposizione indiretta degli Stati membri ed in particolare le loro legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari - si presenta così come uno strumento indispensabile per la realizzazione di quel mercato comune che dovrebbe, almeno in linea di principio, presentare caratteristiche analoghe a quelle dei mercati nazionali.

Per questa ragione non si potrebbe in alcun modo essere ammessa l'esistenza di schemi impositivi differenziati tali da alterare la concorrenza medesima¹³ e ostacolare la realizzazione della libera circolazione delle merci e dei servizi all'interno dello spazio comunitario, con lo scopo di raggiungere l'obiettivo di una più ampia "neutralità concorrenziale" in seno al mercato euro unitario¹⁴.

Al contempo, l'originalità dell'IVA sta anche nel suo peculiare meccanismo applicativo che consente all'operatore economico – in estrema sintesi – di detrarre, dall'imposta dovuta, l'imposta che ha gravato sui beni e servizi che ha acquistato. In tal modo l'imposta non costituisce un costo: non quella che l'operatore deve sulle vendite e i suoi servizi, poiché l'addebita all'acquirente: non quella che gli viene addebitata, poiché può recuperarla, detraendola da ciò che deve versare. Se chi acquista, però, è un consumatore finale, resta a suo carico l'imposta che gli viene addebitata dal fornitore, non avendo il privato consumatore possibilità alcuna di rivalersene né detrarla. In questo senso il gravame definitivo dell'imposta è indipendente dal numero degli scambi e finisce con l'essere eguale all'imposta gravante sull'ultimo passaggio, tanto che si è potuto affermare che l'imposta sul valore aggiunto altro non è che un'imposta sul valore intero, a passaggi frazionati¹⁵.

National Tax Journal 13(4), 350-364). D'altra parte è curioso notare come la prima versione dell'IVA moderna è stata per la prima volta applicata dalla Danimarca nel 1967, cioè prima che il paese diventasse parte della CEE nel 1973.

¹² Recanti rispettivamente l'«introduzione di un sistema comune di imposta sul valore aggiunto» e la sua «struttura e modalità di applicazione». Invece, la III, la IV e la V direttiva – rispettivamente direttiva 9 dicembre 1969 n. 69/463/CEE, direttiva 20 dicembre 1971 n. 71/401/CEE e direttiva 4 luglio 1972 n. 72/250/CEE – slittano semplicemente in avanti la data di entrata in vigore del sistema comune d'imposta.

¹³ Così FORTE F., *Il consumo e la sua tassazione. Le imposte sulle vendite e sul valore aggiunto*, Torino, 1973, 242-243

¹⁴ MANZONI, *L'imposta sul valore aggiunto. Le deviazioni dalla neutralità nel modello italiano*, Torino, 1973, pag. 55 e ss.

¹⁵ BOSELLO F., *L'imposta sul valore aggiunto – aspetti giuridici*, cit, p. 9.

D'altro canto, il corretto esercizio del diritto alla detrazione da parte di tutti i soggetti che intervengono nelle fasi della produzione e della commercializzazione è fondamentale in quanto consente di raggiungere l'obiettivo cui l'imposta è preordinata e segnatamente la tassazione effettiva in capo al consumatore finale¹⁶. Conseguentemente, immediatezza ed integralità, "assistono" il diritto alla detrazione per raggiungere la finalità di tassazione del consumo finale, attraverso l'elemento caratterizzante l'imposta e coerente con il principio della neutralità.

Il ruolo centrale che assume la detrazione nel sistema IVA non è in linea generale sostituibile con altri istituti giuridici: il meccanismo applicativo dell'imposta richiede l'immediata neutralizzazione dell'imposta assolta a monte e tale obiettivo può essere raggiunto solo con la detrazione dell'imposta assolta, secondo i caratteri dell'immediatezza e dell'integralità richiamati in precedenza. In questa prospettiva, il diritto alla detrazione, che insieme all'istituto della rivalsa, inteso quest'ultimo come strumento diretto a facilitare la traslazione in avanti del tributo, costituisce il punto di rottura più macroscopico rispetto al meccanismo delle imposte cumulative a cascata, nelle quali si realizzava un irrazionale e ingiustificata duplicazione del tributo che penalizzava oltremodo i soggetti operanti nelle fasi della produzione e della commercializzazione dei beni e dei servizi (incentivandone l'integrazione verticale). Mentre in un'ottica internazionale, come già accennato in precedenza, provocava delle distorsioni collegate alle importazioni e alle esportazioni¹⁷.

Tuttavia, l'imposta sul valore aggiunto non è esente da critiche molte delle quali sono state elaborate inizialmente in seno alle scienze economiche per poi svilupparsi anche nell'ambito della dottrina giuridica tributarista¹⁸. La più importante delle quali si ricollega, indubbiamente, agli effetti regressivi che l'imposta produce sul reddito¹⁹. Infatti, il sillogismo secondo cui " *le imposte sui consumi sono regressive; l'IVA è un'imposta sui consumi; perciò essa è regressiva* " sintetizza al

¹⁶ SALVINI, L., *La detrazione IVA nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in Riv. dir. trib., 1998, I, 135 ss.

¹⁷ Sulla funzione della rivalsa nell'IVA e il suo collegamento con il diritto di deduzione vedasi GALLO F., *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, p. 46 e ss. Vedi anche BOSELLO F., *L'imposta sul valore aggiunto – aspetti giuridici*, cit., p. 86 e ss.

¹⁸ In tal senso FORTE F., *Il consumo e la sua tassazione*, Torino, EINAUDI G., 1973, vol 1, p. 146. Secondo cui «*la tassazione sui consumi, per quanto discriminata al massimo delle possibilità tecniche, non può dare luogo a una tassazione mediamente progressiva del reddito per consumi in tutte le classi del reddito personale e si trasforma dopo un certo punto, in tassazione proporzionale e poi in tassazione regressiva, tutto sommato, appare sfortunatamente vera*». Vedi anche EINAUDI L., *Intorno al concetto di reddito imponibile e di un sistema di imposte sul reddito consumato*, in Saggi sul risparmio e l'imposta, Torino, 1958; BERGONZINI G., *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, Tomi I-II, Napoli, Jovene Editore, 2011; BOZZA N., *Rispetto del principio di eguaglianza e limite massimo dell'imposizione in recenti pronunce della Corte costituzionale tedesca relative alla tassazione patrimoniale*, in "Riv. dir. trib.", 1998, 4, I, p. 421 ss.

¹⁹ Va inoltre rilevato che in presenza di un'imposta generale sui consumi ad aliquota unica, l'effetto regressivo si riscontra soltanto se l'incidenza dell'imposta viene misurata rispetto al reddito e non alla spesa. In quest'ultimo caso si otterrebbe, infatti, un'incidenza proporzionale.

meglio il fenomeno negativo attribuito al tributo. In quest'ottica si inserisce anche l'adozione in tutti gli Stati membri delle aliquote differenziate le quali, anche se messi costantemente in cattiva luce dalla dottrina per la loro capacità di incidere negativamente sulla concorrenza, vengono giustificate principalmente da esigenze redistributive, cioè dalla necessità di mitigare il presunto effetto regressivo dell'imposta²⁰.

Inoltre, il criterio della progressività fissa una in realtà una direttiva di principio rivolta al legislatore affinché il carico fiscale complessivo gravante su ciascuno sia crescente al crescere della ricchezza. Giacché, anche in quei paesi come l'Italia dove capacità contributiva e progressività vengono elevati al rango di principi costituzionali - tra l'altro richiamati espressamente dalla legge fondamentale²¹ - è pacifico ritenere che il legislatore costituente faccia riferimento più che altro al sistema tributario nel suo complesso e non al singolo tributo. Perciò non si esclude in questo modo che esistano anche alcuni tributi ispirati a criteri diversi, in quanto non tutti si prestano, dal punto di vista tecnico, al principio della progressività.

Ad ogni modo, attorno all'IVA, l'Europa comunitaria è venuta costruendo una delle sue principali scommesse²², potendosi definire tale imposta come la pietra angolare del diritto fiscale europeo nonché un tributo centrale per gli ordinamenti fiscali degli Stati membri²³. Non a caso, infatti, nella letteratura tributaristica europea si parla ormai comunemente dell'imposta sul valore aggiunto

²⁰ D'APICA C., 1978, per la quale «si può affermare che l'imposta sul valore aggiunto, nonostante sia strutturata in aliquote differenziate per beni e servizi, sia nel suo complesso regressiva».

²¹ Sul criterio della progressività del sistema tributario e sul principio della capacità contributiva la bibliografia italiana è molto vasta, si vedano per tutti DE MITA E., voce "Capacità contributiva", in Dig. disc. priv., Sez. comm., II, Torino, Utet, 1987, p. 454 ss.; FALSITTA G., *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in "Riv. dir. trib.", 2004, 7-8, I, p. 889 ss.; FALSITTA G., *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, AA.VV., in "Diritto tributario e Corte Costituzionale", a cura di PERRONE L., BERLIRI C., Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006; FEDELE A., *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali (Intervento alla settimana di studi sul tema: "Costituzione, democrazia, diritti"*, Palermo, 4-8 giugno 2001), in "Riv. dir. trib.", 2002, 1, I, p. 31 ss.; FEDELE A., *La funzione sociale e la capacità contributiva*, AA.VV., in "Diritto tributario e Corte Costituzionale", a cura di PERRONE L., BERLIRI C., Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006; GAFFURI G., *Il senso della capacità contributiva*, AA.VV., in "Diritto tributario e Corte Costituzionale", a cura di PERRONE L., BERLIRI C., Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006; GALLO F., *Maffezzoni e l'IVA: la capacità contributiva come godimento di pubblici servizi*, in "Rass. trib.", 2009, 5, p. 1259 ss.; GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961; MANZONI I., *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli, 1965; MOSCHETTI F., voce "Capacità contributiva", in "Enc. giur. Treccani", V, Roma, 1988; PERRONE CAPUANO R., *L'imposizione personale a base piana tra vincoli di progressività e di coerenza del sistema*, AA. VV., in "Diritto tributario e Corte Costituzionale", a cura di PERRONE L., BERLIRI C., Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006; SCHIAVOLIN R., *Il principio di "progressività" del sistema tributario*, AA.VV., in "Diritto tributario e Corte Costituzionale", a cura PERRONE L., BERLIRI, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006.

²² Così LONGOBARDI E., *L'iva verso il '92 e oltre: un tributo europeo tra esigenza nazionale e iniziativa comunitaria*, in *Le imposte del 92*, p. 55-56.

²³ BURGIO M., *Gli orientamenti comunitari e l'ordinamento tributario italiano*, in AA.VV., *Operazioni internazionali e fiscalità*, Padova 1955, p. 549 e ss.

come un «*tributo europeo*», di una «*imposta europea*», ovvero di un'imposta comunitaria²⁴. Peraltro, qualificazioni equivalenti, sotto il profilo teleologico, che hanno il pregio di evidenziare l'esistenza di un sistema comune previsto da alcune direttive comunitarie che stabiliscono la relativa disciplina in modo uniforme per tutti gli Stati facenti parte della comunità europea²⁵. In particolare, l'aggettivo «*europea*» appare del tutto appropriato al fine di evidenziare l'essenza della disciplina comunitaria dell'IVA, nonché di quella di attuazione nell'ordinamento interno da parte di ciascuno Stato membro.

L'*impôt européen*, quale perfezionamento – a seguito dell'approfondimento dottrinale – dell'IVA francese, oltre alla disciplina normativa uniforme vanta anche, sotto il profilo giurisdizionale, l'uniformità sul piano esegetico (e, conseguentemente, su quello applicato) dei singoli precetti comunitari contenuti nei Trattati e negli atti legislativi delle istituzioni della Comunità ad opera della Corte di Giustizia. Non per nulla il contributo di *supplenza normativa* del giudice europeo, in contrapposizione dell'inerzia delle istituzioni comunitarie, è stato notevolissimo: non soltanto per l'interpretazione ma anche per l'evoluzione del diritto comunitario e per la concezione della stessa Comunità.

La Corte nel risolvere i dubbi esegetici che le sono state via via sottoposti ha fatto avanzare l'ordinamento ben al di là di quanto ci si aspettava, guadagnando così il meritato riconoscimento di promotore delle comunità²⁶. In particolare, nel settore dell'imposta sul valore aggiunto il suo lavoro di interpretazione uniforme delle norme ha offerto un contributo tangibile ed inestimabile nel affrontare problematiche di un certo spessore, come nel caso delle frodi carosello, dove il ruolo della Corte, anche se caratterizzato da un marcato anti-formalismo, è stato decisivo nel trovare una equilibrata soluzione ai diversi interessi contrapposti.

Per contro, come giustamente osservato da altra parte della dottrina, sussistono ancora dubbi sulla natura comunitaria del tributo, essendo comunque la legislazione fiscale europea di per sé non sufficiente per qualificare l'imposta in tal senso, specie se si considera che gli Stati membri continuano a mantenere le competenze normative secondarie e soprattutto quelle inerenti all'accertamento e alla riscossione del tributo²⁷.

²⁴ MICHELI G. A., *Dalle direttive comunitarie sull'Iva alla nuova legislazione italiana*, in Riv. dir. Fin. Sc. Fin., 1979, I, 664. che parla dell'IVA come un'imposta propriamente europea con riferimento, da un lato, alla disciplina unitaria del tributo e, dall'altra, allo scopo fiscale di esso consistente soprattutto nella creazione di risorse proprie della CEE, anche se tali prelievi avvengono poi attraverso l'esercizio del potere impositivo dei singoli Stati comunitari.

²⁵ UCKMAR V., *I trattati internazionali in materia tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, Vol I, tomo II, p.739. Il quale sottolinea «*l'istituzione della prima imposta comune a tutti gli Stati membri; l'IVA*,

²⁶ Vedi in tal senso BARIATTI S., *Il ruolo del giudice nella costituzione dell'ordinamento comunitario*, in Studi in onore di Ubertazzi G. A., in Jus, 1999, p. 125.

²⁷ CASALDO OLERO G., *L'ordinamento comunitario e l'ordinamento tributario interno*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI A., Padova, 1994, vol. I, tomo II, p. 838-839.

3. Il profilo nazionale e comunitario dell'imposta sul valore aggiunto

Nel primo «considerando» della Prima Direttiva si afferma che la creazione di un mercato comune che implica una sana concorrenza costituisce «l'obiettivo essenziale del Trattato» di Roma, mentre l'ottavo «considerando» stabilisce che la sostituzione delle imposte cumulative a cascata con il sistema dell'IVA dovrà portare, pur in assenza di una significativa armonizzazione delle aliquote e delle esenzioni, «ad una neutralità concorrenziale». Più specificatamente il ruolo principale dell'IVA, e del principio di neutralità che lo caratterizza, va inteso nel senso che «all'interno di ciascun paese, sulle merci dello stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale», a prescindere dalla lunghezza del circuito produttivo e distributivo, e che, «negli scambi comunitari ma anche in quelli internazionali, sia noto l'ammontare del carico fiscale gravante sulle merci affinché si possa effettuare un'esatta compensazione del carico stesso».

In questi termini, l'imposta sul valore aggiunto deve perciò la sua esistenza e la sua diffusione principalmente alla capacità di offrire risposte soddisfacenti alle difficoltà che si erano venute a creare con l'applicazione delle precedenti imposte sul consumo: ossia la neutralità dell'imposta rispetto alle scelte economiche, nonché, sul piano degli scambi con l'estero, la capacità del tributo di rendere possibile l'esatta individuazione del carico d'imposta da detrarre nelle esportazioni e quello da addebitare ai beni in entrata²⁸.

Furono, dunque, queste le due criticità che la Comunità europea si propose di risolvere attraverso l'armonizzazione dell'imposizione indiretta tra gli Stati membri.

In altri termini, l'IVA odierna rappresenta dunque il risultato, da una parte, dell'esigenza degli Stati membri di porre fine alle imposte cumulative che obbligavano gli operatori economici a fare delle scelte di organizzazione imprenditoriale che tenessero necessariamente conto anche delle imposte indirette previste nei rispettivi ordinamenti nazionali (e quindi ridurre quanto possibile il passaggio intermedio dell'attività produttiva attraverso il c.d. *insourcing*); e dall'altra di porre le basi del nascente mercato comunitario attraverso l'instaurazione di un sistema impositivo in grado di

²⁸ COMELLI, *Il principio di neutralità dell'Iva nell'ipotesi di effettuazione di operazioni esenti*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995, II, p. 954. Vedi anche MANZONI, *L'imposta sul valore aggiunto. Le deviazioni dalla neutralità nel modello italiano*, Torino, 1973, pag. 55 e ss.

garantire il buon funzionamento di tale mercato e una sana concorrenza tra gli operatori economici, questa volta da una più ampia prospettiva comunitaria²⁹.

Questa duplice funzionalità dell'imposta si riflette in qualche modo anche nella disciplina sostanziale e nel meccanismo applicativo del tributo costruito, con le prime direttive, attorno al modello impositivo basato sulla doppia dimensione dell'imposta. Infatti, alla dimensione nazionale dell'imposta sul valore aggiunto, generata dalle cessioni dei beni e le prestazioni di servizio rese nel territorio nazionale da soggetti passivi (e dalle importazioni) e che utilizza il meccanismo ordinario della detrazione, si aggiunge quella comunitaria, che tramite gli istituti giuridici della «*cessione intracomunitaria*» e del «*acquisto intracomunitario*» introduce un ulteriore fatto generatore d'imposta che si somma a quelli già esistenti, avvalendosi, tra l'altro, di un meccanismo applicativo diverso individuato, come accennato in precedenza, nell'inversione contabile³⁰.

3.1. L'IVA nella dimensione nazionale

La seconda direttiva descrivere il “*fatto generatore dell'imposta*”, da individuarsi nel “*sorgere del debito*” a sua volta da ricondursi al “*momento di effettuazione*” di determinati fatti economici ritenuti rilevanti ai fini dell'applicazione del tributo: si tratta della cessione di beni e della prestazione di servizi effettuate da un soggetto passivo d'imposta nel territorio dei singoli Stati membri della Comunità e dell'atto dell'introduzione di beni (importazione) nel territorio nazionale da chiunque effettuate, cui si sovrappone, come detto, la nozione di acquisto intracomunitario (con le modifiche apportate al sistema d'imposta dalla direttiva 16 dicembre 1991 n. 91/680/CEE di introduzione della nuova disciplina degli scambi tra operatori economici comunitari)³¹.

Tralasciando le importazioni la cui imponibilità (legata all'introduzione del bene nel territorio nazionale e dal 1993 comunitario) prescinde dall'esistenza di un presupposto negozio di cessione del bene stesso, la realizzazione di cessioni di beni ovvero prestazioni di servizi individua (art. 10 VI direttiva ed oggi art. 2 della direttiva 28 novembre 2006 n. 2006/112/CE) il profilo oggettivo delle

²⁹ CENTORE, *Iva europea, Aspetti interpretativi ed applicativi dell'Iva nazionale e comunitaria*, Milano, 2006, p. 539.

³⁰ Così COMELLI A., *IVA comunitaria e IVA nazionale: contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, CEDAM, 200; Cfr. AUJEN, VIS, *Vat in the Single Market: the transitional arrangements explained*, in *EC Tax Review*, 1992/2, pag. 117 e ss.

³¹ CASTALDI L., *Le operazioni imponibili*, in ALBERTINI F.V., *L'imposta sul valore aggiunto*, in TESAURO F. (diretta da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 2001.

fattispecie imponibili giuridicamente individuate, profilo che, come correttamente osservato, rappresenta da un lato il confine esterno del fatto generatore d'imposta (fungendo l'individuazione delle operazioni cd. imponibili da strumento per delimitare la sfera applicativa del tributo), dall'altro ne costituisce la scriminante interna quanto alle operazioni nello stesso incluse.

Al profilo oggettivo dell'imposta si aggiunge poi la soggettività passiva del tributo che richiede lo svolgimento delle predette operazioni nell'esercizio di imprese, arti e professioni.

La localizzazione degli elementi oggettivi e soggettivi nel territorio dello Stato (profilo territoriale), ossia il fatto che le cessioni dei beni e le prestazioni di servizio vengono rese da un soggetto passivo stabilito nel territorio nazionale nei confronti di un'acquirente (soggetto passivo o privato consumatore) altresì residente nello stesso Paese, fa sì che l'intera operazione sia un fatto di rilevanza esclusivamente interna e determina perciò l'applicazione del tributo secondo il meccanismo attuativo «*proprio*», che peraltro si contrappone a quello «*improprio*» (*reverse charge*) previsto invece nell'ambito delle operazioni intracomunitarie tra soggetti passivi dell'imposta.

In particolare si statuisce che «*a ciascuna transazione, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile, previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo*». Sono, dunque, gli istituti della rivalsa e della detrazione a rappresentare lo schema attuativo del tributo, che così profondamente lo caratterizzano tanto da costituirne l'essenza. È attraverso detti meccanismi che si garantisce, infatti, la tassazione del solo valore aggiunto nei singoli passaggi della catena economico-produttiva – pur a fronte della scelta del prezzo (e dunque del valore pieno) quale base imponibile dell'IVA – e si giunge a colpire il consumo, da intendersi per tale, come chiarito anche dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, l'acquisto di un bene ovvero di un servizio da parte di colui al quale il diritto a detrarre l'imposta non sia consentito.

Viene in questi termini tracciato il meccanismo della detrazione, elemento cardine del sistema dell'imposta nella dimensione nazionale quale strumento atto a garantirne la finalità stessa del tributo, ossia quella della tassazione del consumo attraverso la “neutralizzazione” dall'imposizione nei cd. passaggi intermedi. Gli operatori economici, che pur tenuti all'applicazione dell'imposta (e al suo versamento in quanto configurati quali soggetti passivi del tributo), non ne rimangono incisi

traslandone l'onere sulla controparte dello scambio, e dall'altro fruendo per l'appunto del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti effettuati nell'esercizio dell'attività³².

3.2. ... e nella dimensione comunitaria: il regime degli scambi intracomunitari tra tassazione all'origine e tassazione a destino

Come abbiamo già accennato in precedenza, alla dimensione nazionale dell'IVA si aggiunge, a seguito della rimozione delle frontiere interne, un altro fatto generatore dell'imposta costituito questa volta dagli acquisti intracomunitari che rendono le cessioni dei beni - e dopo la riforma del 2008 anche le prestazioni di servizi³³ - intercorse tra soggetti passivi stabiliti in due Paesi diversi, rilevanti nello Stato membro di destinazione. Di conseguenza, la disciplina comunitaria prevede l'esenzione dall'imposta, e quindi la non applicazione dell'IVA in rivalsa, per le cessioni dei beni e prestazioni di servizio in uscita. Nonché, per le operazioni in entrata sottopone a tassazione gli acquisti intracomunitari attraverso il particolare meccanismo dell'inversione contabile che unisce in capo al medesimo soggetto (il compratore) l'obbligo di rivalsa e il diritto della detrazione.

Diversamente accade, invece, nei rapporti commerciali intracomunitari che vedono coinvolti i privati consumatori nella veste di acquirenti e/o committenti. In questo caso, in ragione della regola generale della tassazione delle operazioni nel paese di origine, continua a trovare applicazione il classico meccanismo applicativo della rivalsa e della detrazione che viene realizzato con le normali procedure nazionali, oppure, nelle ipotesi in cui la disciplina comunitaria individua la tassazione nel paese di destinazione (ad esempio perché si superano le c.d. soglie di protezione nelle vendite a distanza³⁴) ed in mancanza di una stabile organizzazione del soggetto passivo nel paese di

³² In questo senso, e sull'importanza che riveste la detrazione nell'imposta sul valore aggiunto, vedi GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema sul valore aggiunto*, Padova, 2005, 15 ss CENTORE, *Detrazione e inerenza: un richiamo al principio di effettività*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, n. 12, p. 1076 s. FAZZINI, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 2000, pag. 33 e ss..

³³ Con la Direttiva 2008/8/CE, che modifica la direttiva 2006/112/CE sul luogo delle prestazioni di servizi, il legislatore comunitario ha in pratica parificato la disciplina delle prestazioni di servizio "generiche" a quella già prevista per le cessioni dei beni effettuati tra soggetti passivi dell'imposta e che individua nel Paese di destinazione il luogo della tassazione per gli scambi intra-UE.

³⁴ Come vedremo meglio nel corso del secondo capitolo, la disciplina delle vendite a distanza è stata al centro del processo di riforma che ha riguardato l'imposta sul valore aggiunto diretta a instaurare nell'ambito delle operazioni intracomunitarie il nuovo regime definitivo, attraverso una progressiva estensione del meccanismo applicativo del MOSS, attualmente utilizzato solo nell'ambito del commercio elettronico diretto. Infatti, il primo passo in questa direzione è stato compiuto con la DIRETTIVA del Consiglio 2017/2455 del 5 dicembre 2017 (che modifica la direttiva 2006/112/CE e la direttiva 2009/132/CE per quanto riguarda taluni obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto per le prestazioni di servizi e le vendite a distanza di beni) che prevede l'utilizzo del nuovo regime per le vendite a distanza a partire dal 2021.

destinazione, il venditore assolve l'imposta attraverso le modalità dell'identificazione diretta o/e della rappresentanza fiscale (e comunque sempre secondo il meccanismo ordinario della detrazione).

La territorialità riveste quindi una particolare importanza nella disciplina del tributo sia nella prospettiva interna, dove assume la funzione di integrazione del presupposto d'imposta (o meglio di elemento costitutivo delle fattispecie impositive contemplate), sia nei rapporti con l'estero dove delimita l'esercizio della potestà tributaria da parte degli Stati secondo il criterio della tassazione nel paese di destinazione. In altri termini, i criteri di collegamento territoriale, che consentono di localizzare o meno il fatto generatore del tributo (l'operazione) nel territorio statale, assumono dunque, in una prospettiva di sistema, un ruolo di più ampio respiro, che appare quello di garantire la localizzazione delle operazioni nel luogo in cui avviene il consumo del bene o del servizio oggetto dello scambio e al contempo consentono un riparto del gettito tra Stati membri dell'Unione³⁵ in funzione delle operazioni di scambio intracomunitario³⁶.

L'IVA che negli scambi nazionali viene addebitata direttamente in fattura dal venditore si presta così ad agevolare nel commercio con l'estero, che coinvolge i soggetti passivi (B2B), la tassazione del consumo nel paese di destinazione, secondo il consolidato ed indiscusso principio della tassazione nel paese di destinazione, principio che regola anche i rapporti tributari di diritto internazionale, siano esse di carattere contrattuale (trattati) che di diritto consuetudinario (*ius cogens*)³⁷.

In questa direzione, già a partire dall'istituzione della Comunità Economica Europea la tassazione a destino, e quindi l'applicazione dell'IVA nel paese del compratore, ha per così dire costituito una scelta naturale ai fini della tassazione degli scambi commerciali effettuati all'interno del mercato europeo da soggetti passivi comunitari.

Senonché, nell'ottica di trasformazione del territorio comunitario da una zona di libero scambio di beni e servizi in un mercato unico ed effettivamente integrato, rafforzato per di più anche

³⁵ Vedi FILIPPI P., *L'imposta sul valore aggiunto nei rapporti internazionali*, in UCKMAR V. (coordinato da), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005, 995.

³⁶ Sulla territorialità nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto, vedi in particolare CARPENTIERI L., *Il principio di territorialità nell'imposta sul valore aggiunto*, in Riv. dir. trib., pt. I, 2002, 3 ss.; RICCA F., *La territorialità nell'IVA*, in SACCHETTO C. – ALEMANNI L. (a cura di), *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002; BAGGIO R., *Il principio di territorialità e le esportazioni*, in ALBERTINI F.V., *L'imposta sul valore aggiunto*, in TESAURO F. (diretta da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 2001; FAZZINI E., *Il principio di territorialità nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 1995; ADONNINO P., *La territorialità nell'IVA*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1973, pt. I, 518 ss.. Più in generale sulla territorialità del diritto tributario, SACCHETTO C., *Territorialità* (dir. trib.), in Enc. dir., XLIV, Milano, 1992; LUPI R., *Territorialità del tributo*, in Enc. giur. Treccani, XXXI, Roma, 1994; FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004; BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009.

³⁷ Ad eccezione della Cina che ha scelto di non azzerare completamente il carico dell'imposta indiretta sui consumi per i beni e servizio in uscita. In questa direzione vedi AHMAD, LOCKWOOD, & SINGH, *Financial consequences of the Chinese VAT reform*, in *Vat Monitor*, May/June 2005, p. 181.

dall'unione doganale, le istituzioni europee si sono spinte a prevedere - almeno nei progetti iniziali sulla riforma del sistema IVA - l'adozione di un articolato ed ambizioso programma diretto a sostituire il predetto criterio di tassazione con quello della tassazione all'origine. Con l'obiettivo di raggiungere una sostanziale parificazione tra le operazioni intracomunitarie e quelle nazionali, e quindi di ricondurre a sistema unitario tutte le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta.

Per realizzare questo cambiamento importante era comunque necessario giungere ad una disciplina uniforme, non solo sotto il profilo applicativo, ma anche delle esenzioni oggettive e soggettive, delle aliquote, tutte misure volte ad evitare le possibili distorsioni della concorrenza in un mercato interno senza più barriere fisiche e di natura fiscale.

Per di più, la scelta di applicare l'imposta nel paese di origine, oltre alle esigenze di mercato, si presentava coerente anche sotto il profilo giuridico con le caratteristiche stesse del tributo. In altri termini, come del resto avviene per le importazioni, la soppressione delle frontiere fiscali implica l'eliminazione del fatto generatore dell'imposta non transattivo, bensì astratto, collegato al semplice fatto dell'attraversamento della "frontiera" nel momento dell'importazione di un bene. Logico corollario è che la frontiera fiscale costituisce un presupposto dell'imposta «anomalo», nel senso che, per un verso, non potrebbe sussistere all'interno di un unico mercato, avente le caratteristiche di un mercato nazionale e, per altro verso, differisce dal fatto generatore «normale» che è un fatto economico produttivo di un reddito diretto od indiretto nelle forme più varie, tra le quali rientrano anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizio³⁸.

In senso proprio, l'abolizione delle frontiere fiscali significava perciò abbandonare il principio della tassazione nello Stato di destinazione passando al più coerente principio dell'imposizione nello Stato di origine, che tra l'altro non richiede «aggiustamenti tributari» delle importazioni e delle esportazioni, nel senso di una tassazione compensativa delle prime e di una detassazione delle seconde, laddove le merci sono assoggettate ad imposizione nel paese di provenienza.

In applicazione dei suddetti principi, nonché per ovviare all'impatto che questo cambiamento poteva avere sulle entrate fiscali degli Stati membri, la Commissione aveva previsto - nella sua proposta di direttiva al Consiglio del 7 agosto 1978 - la creazione di un non ben definito «*sistema di compensazione dell'IVA per le vendite intracomunitarie*» le cui modalità di funzionamento dovevano essere poi adottate dal Consiglio su proposta della Commissione³⁹.

³⁸ In tal senso COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, Torino, 1977, 698 ss. Vedi anche BURGIO M., *Rassegna di diritto fiscale europeo*, pag. 1863 e 1864.

³⁹ Sulla possibile configurazione, in concreto, del *clearing system*, vedi il parere autorevole di SIMONS A.L.C. *Simplification of VAT Procedures in Intra-Community Trade*, 1981, p. 378 e ss.. Inoltre, sulla possibilità di passare al regime della tassazione all'origine senza necessariamente introdurre un meccanismo compensativo al livello comunitario

Senonché, le numerose (e in parte giustificate) perplessità sollevate sulla gestione di un siffatto centro di compensazione operante a livello comunitario, specialmente in merito alla sua effettiva idoneità ad assicurare a ciascuno Stato il gettito totale dell'IVA relativa ai beni e servizi immessi in consumo nel proprio territorio, ma acquistati e provenienti da altri Stati membri, hanno rappresentato un ostacolo insuperabile per il passaggio al sistema dell'origine che avrebbe unificato il trattamento delle operazioni comunitaria con quelle nazionali.

Infatti, quello che sembrava essere una semplice questione tecnica ed organizzativa, perciò facilmente risolvibile attraverso l'elaborazione di un adeguato meccanismo compensativo in grado di garantire la continuità del gettito agli Stati, ha messo in luce la profonda diffidenza esistente in seno alla Comunità su questioni di particolare importanza e sensibilità com'è quello dell'IVA, e più in generale della materia fiscale.

Infatti, il suddetto meccanismo non si risolveva soltanto in un semplice calcolo contabile tra operazioni attive e passive da compensare alla fine di ogni periodo pattuito, ma avrebbe richiesto in realtà un'elevata collaborazione tra le diverse amministrazioni nazionali, non solo per ciò che riguarda le modalità e i tempi di compensazione ma, cosa più importante, avrebbe "costretto" le predette amministrazioni di fare affidamento sull'operato delle amministrazioni colleghe per quello che attiene all'intera fase dell'accertamento, controllo e sanzione del procedimento tributario. Si delineava in tal senso, anche nei rapporti tra le amministrazioni finanziarie europee, l'utilizzo degli stessi principi e garanzie che nell'ordinamento interno segnano i rapporti tra il cittadino e pubblica amministrazione. L'azione dell'amministrazione doveva in questo modo essere improntata non solo ai canoni della trasparenza, pubblicità e agli altri principi di diritto comunitario, ma anche ai principi di derivazione civilistica come la buona fede e corretta amministrazione. In altre parole l'amministrazione finanziaria nazionale nella cura degli interessi pubblici, doveva così considerare anche l'interesse delle altre amministrazioni comunitarie nell'ambito del procedimento posto in essere per il provvedimento finale, come un'occasione per curare al meglio il più ampio interesse comunitario di cui essa sarebbe depositaria per volontà normativa.

Ebbene, risulta facilmente comprensibile come all'epoca tale collaborazione, fondamentale per la corretta applicazione dell'IVA nel regime della tassazione all'origine, appariva improbabile se solo si considera che nella materia fiscale, dove vige ancora la regola dell'unanimità nei processi

vedi VANISTENDAEL F., *A proposal for a Definitive Vat System Taxation in the Country of Origin at the Rate of the Country of Destination, Without Clearing*, in EC Tax Re view, 1995

decisionali assunte in seno al Consiglio, la sovranità nazionale degli Stati membri trova la sua massima espressione⁴⁰.

Senza dubbio, in una visione ottimistica, il principio della tassazione nel paese di origine avrebbe creato le condizioni adatte per l'instaurazione di una maggiore cooperazione tra le amministrazioni competenti degli Stati membri. D'altra parte, come detto, per rendere possibile tale regime applicativo oltre ai meccanismi compensativi diretti a garantire l'afflusso dei crediti fiscali nelle casse dello Stato del consumo, era perentorio raggiungere un'elevata armonizzazione anche della disciplina inerente all'esercizio dell'azione amministrativa, nella quale rientrano anche le funzioni di accertamento, controllo e riscossione del tributo.

D'altronde, bisogna anche dire che durante il lungo processo di armonizzazione sono stati raggiunti, nel complesso, risultati significativi, specialmente in relazione alla disciplina così particolareggiata di numerosi istituti contenuta nella Sesta Direttiva. Il margine di discrezionalità concesso da quest'ultima, con riferimento agli elementi fondamentali del modello di prelievo in essa contemplato (quali il campo di applicazione, la soggettività passiva e la determinazione delle operazioni imponibili) non è molto ampio essendo stato ridotto rispetto alle prime direttive in materia, nell'ottica di pervenire ad una disciplina uniforme della base imponibile. Tuttavia, questa uniformità era (lo è anche oggi) soltanto apparente, o comunque insufficiente per potere estendere la tassazione all'origine alle operazioni comunitarie, se si considera che gli Stati membri mantengono pressoché intatto il loro potere sovrano in ordine alla determinazione delle aliquote dell'imposta, in conformità alla propria politica finanziaria, pur essendo da apprezzare gli sforzi compiuti al fine di giungere ad una sostanziale convergenza delle legislazioni nazionali in merito all'individuazione della base imponibile.

Ad ogni modo, a fronte dei vani tentativi realizzati dal 1993 in poi per permettere la creazione di un modello IVA conforme a quello originariamente prospettato, l'organo propulsivo dell'azione legislativa a livello sovranazionale detta nuove caratteristiche per il sistema dell'imposta, che ne viene riformulato attraverso la scelta a questo punto definitiva del principio della tassazione a destinazione.

La Commissione prende atto che le più recenti discussioni con gli Stati membri hanno confermato che questo principio rimane politicamente irrealizzabile, con la conseguenza che anche il Parlamento europeo – finora suo convinto sostenitore – ha riconosciuto questa situazione di stallo e ha invitato a orientarsi verso il principio della destinazione⁴¹, considerate che un impegno cui non si

⁴⁰ Vedi l'opinione di REIB W., Wmsatzsteuer, in TIPKE K., LANG J., Steuerrecht, Koln, 1996, p. 159 ss., il quale, tra l'altro, definisce come un passo catastrofico il passaggio verso un regime della tassazione nel paese dell'origine.

⁴¹ Così il Parlamento europeo, nella risoluzione del 13 ottobre 2011 sul futuro dell'IVA, n. (2011/2082(INI)), rilevava «in relazione alle operazioni transfrontaliere intracomunitarie, che l'attuale sistema dell'IVA non risponde più all'impegno di applicare il principio del paese d'origine inizialmente assunto dagli Stati membri, dal momento che manca un sostegno

accompagni la realizzazione di alcun progresso politico mina la credibilità stessa del processo decisionale europeo.

Con l'abbandono del principio dell'origine, afferma la Commissione, sarà invece possibile concentrare l'impegno sull'elaborazione di concetti alternativi per un sistema UE dell'IVA basato su un principio di destinazione che funzioni in modo efficace⁴².

4. Il problema principale dell'IVA comunitaria: le frodi carosello che sfruttano il meccanismo applicativo dell'esenzione d'imposta negli scambi intra-UE

Come abbiamo accennato in precedenza, prima di poter sperimentare gli effetti dell'armonizzata applicazione dell'IVA nel paese di origine – progetto in seguito abbandonato dal legislatore comunitario - si preferì (all'epoca) optare, come misura transitoria, per la tassazione delle operazioni intracomunitarie nel paese di destinazione. Al contempo, per supplire alle lacune create in seguito dalla rimozione delle dogane, fino ad allora erano funzionali alla raccolta dell'imposta per le transazioni in questione, si individuò nell'esenzione d'imposta lo strumento applicativo idoneo che doveva rendere possibile la tassazione degli scambi comunitari nel Paese del consumo⁴³.

Il *reverse charge*, quindi, non è altro che uno strumento con il quale il legislatore comunitario, in assenza di altri strumenti in grado di realizzare la tassazione a destino, ha addossato all'acquirente l'espletamento di quelle funzioni che una volta venivano effettuate dall'amministrazione doganale in punto di transito dei beni al confine. Pertanto, con il meccanismo in questione sarà compito del soggetto passivo che acquista un bene o un servizio dal venditore comunitario stabilito in un altro Paese dell'Unione, ad adempiere alle procedure di dichiarazione e versamento dell'imposta, non più con la dichiarazione doganale, ma con il nuovo sistema dell'inversione contabile.

politico tra gli stessi Stati membri ai fini di una cooperazione in materia di applicazione di detto principio». Concordava pertanto con la proposta della Commissione sulla necessità di riconoscere lo status quo e di passare al principio della destinazione ed esprimeva il parere che un sistema dell'IVA basato sul luogo di consumo, sia per i beni che per i servizi, rappresenti una soluzione promettente che merita un ulteriore approfondimento e che deve essere accompagnata dall'introduzione, da parte degli Stati membri, di sportelli unici efficienti. Sottolineava sul punto che l'introduzione di sportelli unici per l'IVA a partire dal 1° gennaio 2015 dovrebbe continuare a rimanere una priorità assoluta dell'UE.

⁴² Così nella Comunicazione della Commissione COM (2011) 851 final "on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market".

⁴³ Per un inquadramento generale della disciplina IVA degli scambi intracomunitari vedi MASPEP., *Gli scambi intracomunitari*, in Tesaurò F. (a cura di), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario. L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001, p. 867, nonché, senza pretese di esaustività, SANTORO F., *L'iva e gli scambi intracomunitari*, Milano, 2001.

In realtà, non è la prima volta che il soggetto passivo si sostituisce all'amministrazione finanziaria nella sua funzione di riscuotere l'imposta considerando che lo stesso meccanismo classico del tributo si affida proprio all'operatore economico, il quale pur non essendo il destinatario finale dell'IVA, viene responsabilizzato con il compito di "aiutare" il fisco, attraverso i pagamenti frazionati, nella raccolta dell'imposta.

Tuttavia questa deviazione dall'ordinario meccanismo applicativo rende l'imposta intracomunitaria particolarmente "vulnerabile" alle frodi transazionali, laddove consente l'accumularsi in capo al soggetto acquirente di ingenti debiti IVA a fronte di una situazione creditoria molto spesso inesistente⁴⁴.

In altri termini, la fragilità del sistema si rinviene proprio nel pericolo che la posizione del compratore/committente che riceve i beni e/o i servizi nell'ambito di una transazione comunitaria in esenzione d'imposta venga artatamente sfruttata al fine di rendere il medesimo inadempiente nei confronti dello Stato di destinazione dei debiti IVA. Se il soggetto "importatore" viene già *ab origine* destinato ad essere sistematicamente "svuotato" di risorse economiche e, quindi, votato al fallimento, l'erario si trova nell'assoluta impossibilità di recuperare il tributo incassato al momento della cessione dei beni sul mercato nazionale.

Ed è proprio questo *vulnus* dell'attuale regime transitorio ad essere sfruttato dalle organizzazioni criminali che, interponendo apposite società fantasma (la cui attività si esaurisce nell'arco temporale di un anno) rette da prestanome (in genere soggetti pregiudicati o nullatenenti) e, facendo rivestire ai medesimi proprio il ruolo di acquirenti intracomunitari, lucrano sull'evasione dell'IVA non versata al fisco sia sotto forma di risparmio sul prezzo con il quale il bene viene immesso successivamente nella catena distributiva, sia sotto forma di distrazione/spartizione del denaro incassato dal soggetto importatore e non versato al fisco⁴⁵.

Insomma, dall'asimmetria applicativa del tributo sul valore aggiunto (per la quale un soggetto deve versare l'imposta all'Erario, così come un altro esercita un diritto di detrazione per la stessa imposta, almeno in linea tendenziale), unitamente alla non imponibilità delle cessioni intracomunitarie, deriva la possibilità per il contribuente fraudolento di precostituirsi ragioni di

⁴⁴ Sul tema anche MAZZILLO L., *Le frodi sull'Iva intracomunitaria*, in *Il Fisco*, n. 27 del 2006.

⁴⁵ Vedi il contributo importante di MONDINI, *Falso materiale e ideologico nelle frodi Iva e tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente nell'apparenza di situazioni fattuali e giuridiche prodotta da terzi*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 1788; GIOVANARDI, *Le frodi Iva, Profili ricostruttivi*, Torino, 2013; GREGGI, *Presupposto soggettivo e inesistenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, CEDAM, 2013.

credito nei confronti dello Stato, che vede così comprimersi il gettito IVA e al contempo si trova nella impossibilità di rivalersi nei confronti della cosiddetta “*cartiera*”.

Come si intuisce da queste prime considerazioni le frodi rappresentano il vero problema dell’IVA, in particolare le cosiddette frodi “*carosello*”⁴⁶ sono costantemente sotto l’attenzione sistematica della letteratura, e prima ancora dell’attività di controllo dell’amministrazione finanziaria dei Paesi membri⁴⁷.

5. La natura e l’evoluzione delle frodi transnazionali

Sebbene dal punto di vista formale la possibilità di frodare le imposte sulla cifra d’affari, venendo meno agli obblighi previsti dalla legge, sia sempre esistita, si può individuare nell’attuale regime di imposizione delle operazioni intracomunitarie il momento storico nel quale il fenomeno della frode ha assunto dimensioni quantitativamente ragguardevoli. Tra queste, la frode carosello costituisce l’illecito più pericoloso e di più ampia diffusione, che per la naturale propensione della struttura stessa dell’illecito e tesa ad originare andamenti ciclici di operazioni fraudolente.

Nella sua forma più tradizionale la frode in oggetto si realizza mediante l’interposizione di un soggetto passivo IVA nazionale tra il fornitore comunitario non residente e l’operatore nazionale destinatario della merce, in modo tale che il primo, in ragione della natura intracomunitaria dell’operazione, non si trovi obbligato a corrispondere l’IVA al proprio fornitore e posa nel contempo non versare l’imposta addebitata all’acquirente nazionale e portata da quest’ultimo in detrazione.

⁴⁶ Una descrizione chiara del fenomeno si rinvia nella relazione del 16 aprile 2004 della Commissione delle Comunità europee al Consiglio e al Parlamento, sull’utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di IVA, che riassume il meccanismo fraudolento nei seguenti termini: un fornitore comunitario (A) o *conduit company* effettua una cessione intracomunitaria non imponibile ad un’altra società (B), il *missing trader*, con sede in un Paese membro diverso. La società B acquista le merci senza pagare l’Iva⁴⁶ e successivamente effettua una cessione nazionale ad una terza società (C), il *broker* o in cui effettui una successiva cessione intracomunitaria⁴⁶. Non di rado, tra le due società nazionali ne viene inserita una terza o più (filtro, cuscinetto o *buffer*) allo scopo di ostacolare l’attività di controllo e di repressione delle frodi da parte dell’Amministrazione; infatti, la società filtro adempie regolarmente agli obblighi imposti dalla normativa IVA, rendendo così meno evidente la connessione tra il *missing trader* e l’effettivo acquirente dei beni C.

⁴⁷ Nonostante il fenomeno illecito si è particolarmente accentuato nell’ultimo periodo, ovvero sia un fatto coevo all’attuazione del mercato comune in forza del Trattato di Maastricht, e all’abolizione delle barriere doganali interne fra Paesi membri, in realtà il tema delle frodi “*carosello*” è un fenomeno molto più “antico” rispetto al contesto comunitario, potendosi identificare le prime forme del meccanismo già agli inizi degli anni 70, all’interno dell’allora regime doganale “Benelux”, molto simile a quello comunitario. Per di più, si tratta di un fenomeno non estraneo neanche agli Stati *extra-UE*, come ad esempio la Svizzera o la Repubblica di San Marino, con i quali l’interscambio commerciale italiano è particolarmente intenso e, con esso, anche il rischio di violazioni agli obblighi fiscali che ne derivano. Per un’analisi storica del fenomeno fraudolento si veda BARANI, *Le frodi fiscali in materia di iva*, 1972.

In altri termini, acquistando da operatori comunitari non residenti, in modo da non essere costretto a corrispondere l’IVA al fornitore che esercita la rivalsa, questo soggetto in apparenza innocuo vende successivamente i beni ad imprese nazionali senza versare l’IVA detratta dal cessionario, e ciò allo scopo di permettere agli organizzatori della frode di spartirsi l’imposta non versata e/o di ridurre il prezzo di vendita dei beni acquistati. Quindi lo scopo della frode non si limita soltanto al “bottino” dell’imposta evasa, ma molto spesso accade che l’IVA sottratta all’erario alimenta la catena commerciale creando, peraltro, insidiosi fenomeni di distorsione della concorrenza⁴⁸.

Il punto focale del fenomeno illecito va perciò individuato nell’inserimento nella catena commerciale di imprenditori nullatenenti, o più frequentemente, di società rette normalmente da prestanome che sfruttando la vulnerabilità endemica dell’IVA comunitaria realizzano i meccanismi truffaldini, restano in vita per un breve periodo, a volte giusto il tempo necessario per mettere in atto le operazioni fasulle⁴⁹.

D’altro lato non si potrebbe escludere a priori che il *missing trader*, invece che una società vuota, cioè priva di sostanza economica ed imprenditoriale, sia un operatore effettivo di mercato che decide di promuovere la frode al solo scopo di riuscire a vendere i propri prodotti ad un prezzo più concorrente⁵⁰.

Dal punto di vista concettuale, la “*Frode IVA*” è tuttavia una fattispecie scarsamente rigorosa, che può includere molti comportamenti, e fare riferimento ad altrettanti diversi esiti, tutti caratterizzati da un pregiudizio per le ragioni erariali, tutti raggiunti attraverso comportamenti illeciti

⁴⁸ Sviluppatisi inizialmente attorno alle operazioni intracomunitarie che avevano ad oggetto le cessioni di beni, ed in particolare su prodotti di dimensioni contenute, di elevato valore e facilmente trasportabili; negli ultimi anni, a seguito delle modifiche sulla territorialità che hanno riguardato le prestazioni di servizio - che a partire dal 1° gennaio 2010 vengono tassate secondo il principio del Paese di destinazione - le frodi carosello si sono estese anche a queste operazioni. Infatti, l’assenza di materialità che caratterizza le operazioni in oggetto rende pertanto ancora più difficile il contrasto dell’illecito. Ne vale come esempio per tutti il famoso caso del carosello che ha visto coinvolti i due più grandi operatori telefonici nazionali “Fastweb” e “Telecom Sparkle”. Vedi sul punto BARBONA L., *La particolarità del caso rispetto alle “frodi carosello”*, in Dialoghi trib., 2010, pp187-190.

⁴⁹ Tesauro F., *Appunti sulle frodi carosello*, in Giur. it., 2011, fasc. 5, pp. 1213–1214

⁵⁰ Vedi in tal senso TOMA G., *La frode carosello nell’iva. Parte seconda. Risvolti tributari*, in Dir. Trib., 2010, II, p. 716. A cui si deve, in un’ottica descrittiva, il collegamento tra la frode e la pratica dei c.d. prezzi predatori. Infatti secondo l’autore “*il prezzo ottenuto consente agli operatori economici interessati di aggredire il mercato a svantaggio di quelli onesti o che comunque non fanno parte della filiera contaminata dal meccanismo fraudolento, per i quali il gioco delle regole di mercato diventa impari*”.

del contribuente (o dei contribuenti coinvolti nel meccanismo applicativo dell'IVA) qualificati dal generare un particolare allarme sociale⁵¹.

In tal senso costituisce un chiaro esempio un'altra tipologia di frode, forse anche la più diffusa, che viene posta in essere utilizzando in modo distorto, a fini di evasione dell'IVA, il cd. regime del margine che nella sua applicazione corretta, e pensato per consentire al rivenditore di beni usati l'applicazione di un'aliquota IVA non sull'intero imponibile riportato in fattura ma solo sulla differenza tra prezzo di acquisto e il prezzo di vendita al fine di evitare duplicazioni di imposta nei casi in cui oggetto di scambio siano beni già usciti dal circuito commerciale⁵².

Infatti, in un'ottica di scambi intracomunitari e in assenza di specifici accorgimenti, anche questo regime dell'IVA ha prestato il fianco alla realizzazione di comportamenti fraudolenti, anch'essi solitamente legati all'interposizione di una *missing trader*. Con l'accorgimento però, che in questo caso il ruolo della cartiera è differente rispetto a quello svolto nel carosello tipico. Ovvero, qui non è necessario realizzare l'omesso versamento dell'imposta, come avviene sistematicamente nell'ipotesi precedente, bensì la funzione del frodatore è quella di attestare in fattura l'applicazione del regime in assenza dei presupposti di legge. Perciò, in teoria, la frode può anche essere realizzata in assenza dell'interposto (Cartiera), e quindi senza ricorrere allo schema tipico del carosello, sempreché, ovviamente, il cedente sia disposto ad emettere fatture in cui si indica falsamente che l'operazione di cessione era assoggettata al peculiare regime impositivo, assumendosi in tale ipotesi un maggiore rischio⁵³.

Da una diversa prospettiva delle operazioni che vengono perpetrate nell'ambito della frode carosello, la letteratura ha già avuto modo d'inquadrare, attraverso una ricostruzione sistematica dei

⁵¹ Così GREGGI, *Presupposto soggettivo e inesistenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, CEDAM, 2013, pp.10 e ss.

⁵² In sintesi, la frode si sostanzia in una iniziale cessione intracomunitaria che avviene in regime di non imponibilità (ma solo cartolarmente) a società interposte nazionali o estere (nei casi di operazioni triangolari) che successivamente cedono al margine a società filtro (ulteriori società interposte), o direttamente agli autosaloni che immettono le autovetture sul mercato. In tal modo si consente all'acquirente nazionale di immettere nel mercato nazionale beni nuovi sui quali l'IVA si sarebbe dovuta calcolare non solo sulla differenza tra "nuovo" ed "usato" ma sull'intero valore iniziale d'acquisto. Per un approfondimento sul meccanismo di funzionamento della frode vedi, URBANI, *Cooperazione amministrativa e contrasto alle frodi Iva: nuovi orientamenti giurisprudenziali*, in *il Fisco*, 2007, n. 13, p. 1872. Sul punto si v. FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2002, p. 191. Per una ricostruzione autorevole in dottrina in riferimento all'abuso e alle frodi perpetrate nell'ambito del regime in oggetto si veda altresì MONDINI A., *Falso materiale e ideologico nelle frodi Iva e tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente nell'apparenza di situazioni fattuali e giuridiche prodotte da terzi*, in *Rass. Trib.* 2008, p. 1788; MARCHESELLI, A., *iva DEL MARGINE: la buona fede del contribuente e i doveri istruttori degli Uffici accertatori*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2012.

⁵³ Si veda MANCINI F., *Il mercato delle auto tra regime del margine e frodi carosello*, in *Corr. Trib.*, 2007, p. 1783, l'autore osserva che l'indebito sfruttamento del regime del margine non possa convivere con la realizzazione di una frode carosello.

meccanismi fraudolenti due paradigmi del carousel transnazionale. Da una parte, e nella sua espressione più estrema, il carousel si caratterizza in alcune ipotesi per un “mero giro cartolare delle merci” alle quali, peraltro, non corrisponde nella realtà commerciale alcuna sostanza economica. In altri termini, in questa versione dell’illecito le operazioni fasulle si sostanziano nella simulazione assoluta di operazioni commerciali che hanno la finalità di precostituire a favore del (simulato) cessionario ragioni di credito nei confronti dell’erario, le quali possono essere fatte valere unilateralmente attraverso l’esercizio del diritto di detrazione oppure mediante istanza di rimborso. Questa forma del carousel si connota perciò da una *inesistenza oggettiva o assoluta delle operazioni* che esistono solo sulla carta, ovvero nelle fatture appositamente emesse dalla società interposta (che proprio in funzione di questo assume il ruolo di società *cartiera*), invece, come detto, non avviene mai alcun passaggio di merce o prestazione⁵⁴.

D’altra parte, vi sono poi circostanze nelle quali la frode viene perpetrata anche mediante una simulazione relativa dell’operazione commerciale ritenuta pertanto solo parzialmente inesistente (com’è il caso delle suddette frodi che fruttano il regime del margine)⁵⁵. In questa ipotesi la simulazione riguarda determinate condizioni soggettive del cedente il bene o prestatore del servizio, come tali legittimanti un regime IVA diverso rispetto a quello tradizionale. Il riferimento è alla nota situazione dove il soggetto che assume la funzione di *missing trader*, invece di acquistare i beni dall’operatore estero comunitario, come avviene di solito nel carousel tipico, realizza l’acquisto dal operatore nazionale e per non vedersi addebitato l’IVA, si qualifica come esportatore abituale chiedendo, quindi, al proprio fornitore, mediante invio della dichiarazione d’intento falsa, la non applicazione dell’imposta sull’operazione di acquisto⁵⁶.

⁵⁴ Sulla differenza tra le operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti vedi Logozzo M., IVA e fatturazione per operazioni inesistenti, in Riv. dir. trib., 2011, fasc. 3, pt. 1, pp. 287 – 327; Fanni M., La posizione recentemente assunta dalla giurisprudenza comunitaria in materia di frodi all’IVA, in Riv. dir. trib., 2006, III, p. 231.

⁵⁵ Sul tema SIRRI, ZAVATTA, “Frodi carousel” fra esigenze di repressione e principi del sistema comune IVA, in Corr. trib., 2006, n. 8, p. 569; TOMA, La frode carousel nell’IVA. Parte prima. Risvolti penali, in Dir. pr. trib., 2010, n. 3, p. 715.

⁵⁶ Il tutto in forza di quanto previsto dall’art. 8, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, il quale tra l’altro stabilisce che “costituiscono cessioni all’esportazione non imponibili (.....) le cessioni (.....), e le prestazioni di servizio rese a soggetti che, avendo effettuato cessioni all’esportazione od operazioni intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare o importare beni e servizi senza pagamento dell’imposta”. A sua volta l’art. 8, comma 1, lett. c), D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, trova, infatti, la sua fonte comunitaria nell’art. 164 della Direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, il quale, al primo paragrafo afferma “gli Stati membri possono esentare le operazioni seguenti effettuate da un soggetto passivo o ad esso destinate, entro il limite dell’importo delle esportazioni che ha effettuato nel corso dei dodici mesi precedenti: a) gli acquisti intracomunitari di beni effettuati dal soggetto passivo nonché le importazioni e le cessioni di beni destinati al soggetto passivo che intende esportarli fuori dalla Comunità, senza modifiche, o dopo trasformazione; b) le prestazioni di servizi inerenti all’attività di esportazione del soggetto passivo”.

In particolare, il regime dell'esportatore abituale, anch'esso al centro dell'attività illecita dei frodatori, non è un'agevolazione in senso tecnico (per un'imposta che colpisce i consumi l'agevolazione è riconosciuta, di regola, attraverso un'esenzione o un'aliquota ridotta), ma è uno strumento, alternativo al rimborso, attribuito a chi si trova strutturalmente a credito d'imposta, per sopperire ai ritardi con i quali l'erario opera i rimborsi⁵⁷. La ratio della istituzione consiste, pertanto, nel detassare tutte quelle cessioni o prestazioni di servizi poste in essere nei confronti di imprese che realizzano abitualmente scambi verso l'estero e che, conseguentemente, a causa del regime di non imponibilità IVA delle operazioni attive effettuate, si trovano fisiologicamente a credito d'imposta nei confronti dell'erario, in relazione all'impossibilità di portare a compensazione l'IVA detraibile inerente gli acquisti a monte⁵⁸. Infatti, la mancata applicazione dell'imposta riproduce, anche in questo caso, i presupposti che consentono agli organizzatori della frode di incamerare il tributo sul valore aggiunto, giacché la cartiera, che si è vista non addebitare l'IVA per effetto dell'invio della dichiarazione d'intento falsa non verserà l'imposta applicata in rivalsa al proprio cliente e da questi detratta⁵⁹, realizzando così il meccanismo illecito sotto forma di carousel, in questo caso, però, in assenza di alcuna operazione intracomunitaria.

6. Le conseguenze giuridiche delle frodi nell'ordinamento tributario nazionale

Il danno economico causato dalle frodi transnazionali è ragguardevole e riassume il sintomo più evidente di un disagio che in realtà è molto più profondo. Infatti, nella loro variante più complessa, le frodi coinvolgono a vario titolo diversi attori: alcuni dei quali nel ruolo dei soggetti passivi fittizi e artefici dell'illecito (organizzatori materiali), altri, consapevoli della frode, si limitano

⁵⁷ Come noto, i soggetti economici che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi non imponibili IVA si trovano in un costante sbilanciamento tra l'IVA a credito, relativa agli acquisti di beni e servizi inerenti, per i quali hanno subito la rivalsa dell'IVA (e in relazione alla quale hanno diritto alla detrazione, ai sensi dell'art. 19, comma 3, D.P.R. 633/1972) e l'IVA a debito, giacché le operazioni attive destinate all'estero non comportano la rivalsa dell'IVA. Le società che operano nel settore dell'export, pertanto, normalmente si trovano in una costante situazione di credito d'imposta. Per evitare che tali soggetti passivi siano penalizzati dai tempi e dagli oneri dei rimborsi IVA, il legislatore comunitario ha attribuito ai Paesi membri la facoltà di istituire il c.d. regime del plafond, di cui all'art. 164 della Direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE (4), che accorda agli Stati la facoltà di detassare gli acquisti di beni o servizi effettuati da soggetti passivi, entro il limite delle esportazioni da questi realizzate nel corso dei dodici mesi precedenti.

⁵⁸ Per approfondimenti si rimanda a B. Terra, J. Kajus, *A guide to the European VAT Directives*, Amsterdam, 2015, pag. 1119.

⁵⁹ Il regime del plafond, raramente previsto da altri Paesi europei, risulta essere largamente utilizzato in Italia, in ragione delle procedure di rimborso dell'IVA, caratterizzate da gravosi oneri amministrativi (assicurativi e finanziari) e da una lenta tempistica di erogazione. Ragion per cui anche le frodi carousel che si innescano attorno a questo singolare regime si sono particolarmente sviluppate solo nei paesi comunitari che, come l'Italia, hanno deciso (oppure, in un certo senso, sono stati costretti) di introdurlo nel proprio ordinamento giuridico.

invece a beneficiare indirettamente dall'acquisto dei beni e prodotti ad un prezzo inferiore rispetto a quello del mercato, infine, in una posizione molto più svantaggiosa si trovano quelli che finiscono inconsapevolmente nell'inganno e, di conseguenza, diventano anch'essi, ugualmente ai primi, soggetti dell'attività accertativa e sanzionatoria dell'amministrazione finanziaria.

Oltre alla rilevanza della penale e amministrativa che assumono le frodi IVA, nella prospettiva dell'amministrazione finanziaria, un ruolo primario risulta avere anche il problema del recupero dell'imposta evasa in conseguenza dell'illecito. La fisiologica inconsistenza economica e patrimoniale del *missing trader*, ossia del soggetto che effettua l'acquisto intracomunitario senza subire l'IVA in rivalsa, ha spinto le autorità fiscali a concentrare la loro attività accertativa e recuperatoria nei confronti degli altri soggetti coinvolti nella frode e che si trovano più a valle della catena fraudolenta.

Infatti, per evitare il rischio che quest'ultimi possano portare in detrazione un'imposta che non esiste (inesistenza oggettiva) oppure che esiste, perché effettivamente corrisposta alla cartiera dall'acquirente nazionale consapevole della frode (inesistenza soggettiva)⁶⁰, ma che non è comunque detraibile in quanto si inserisce all'interno dell'illecito, l'amministrazione finanziaria si avvale del disconoscimento del diritto alla detrazione che costituisce a tal fine anche la misura più efficace in ordine al raggiungimento del risultato, essendo qualsiasi altra azione di recupero rivolta verso la cartiera destinata al fallimento⁶¹.

Nella varietà dei problemi causati dalle frodi carosello emergono pertanto anche tre profili di estrema criticità che derivano proprio dall'applicazione della misura recuperatoria del disconoscimento. Pertanto, rinviando la loro trattazione ai paragrafi che seguono, ci limitiamo in questa sede ad evidenziare come nel complesso, e dalla prospettiva degli operatori economici che realizzano cessioni di beni e prestazioni di servizi intracomunitarie, la situazione si caratterizza da

⁶⁰ Cerioni F., "Frodi carosello" senza detrazione dell'IVA per le operazioni soggettivamente inesistenti, in Boll. trib., 2010, fasc. 13, pp. 1077-1080. Rapisarda F., *I possibili nuovi indirizzi della Corte di giustizia europea in materia di operazioni comunitarie*, in Giurisp. internaz., 2007, 11; Peirola M., *La posizione della Corte di giustizia dell'Unione europea sulle frodi IVA in ambito intracomunitario*, in il fisco, 2007, 5442 ss.;

⁶¹ Sul tema cfr., MOSCHETTI, *Diniego di detrazione per consapevolezza nel contrasto alle frodi Iva - Alla luce dei principi di certezza del diritto e proporzionalità*, Cedam, 2013; RAGGI, *Fine delle operazioni inesistenti nell'Iva ?*, in Dir. e prat. trib., 2011, p. 275 ess; TOMA, *La frode carosello nell'IVA. Parte seconda. Risvolti tributari (II)*, in Dir. pr. trib., 2011, n. 4, p. 835 s; ²⁴³Corte di giustizia, 6 aprile 1995, causa c-4/94. Cfr. sul tema, BASILAVECCHIA, *Sulla prova della responsabilità del cessionario nelle frodi Iva*, in *Corriere Tributario* n. 20/2007. GIOVANARDI, *Le frodi Iva, Profili ricostruttivi*, Giappichelli, Torino, 2013; MEREU, *La repressione penale delle frodi Iva, Indagine ricostruttiva e prospettive di riforma*, Cedam, Milano, 2011; MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, Pacini editore, 2013; Tesaurò F., *Appunti sulle frodi carosello*, in Giur. it., 2011, fasc. 5, pp. 1213-1214

un'elevata incertezza giuridica che si ripercuote necessariamente anche sul funzionamento del mercato europeo.

6.1. Il disconoscimento della detrazione in corrispondenza della frode: elementi di una sanzione impropria della misura recuperatoria dell'IVA evasa

Abbiamo già visto nei paragrafi precedenti come la frode comunitaria costituisce l'aspetto più problematico dell'IVA nelle relazioni intracomunitarie e si manifesta come infrazione del principio posto dall'art. 1, par. 2, della direttiva n. 2006/112/CE che a tal fine richiede che l'IVA sia applicato sino all'ultimo passaggio del bene o del servizio al consumo, nel momento, cioè, in cui il prelievo diviene definitivo, per l'assenza di una nuova e ulteriore transazione economica a valle: definitività che consente la conferma della detassazione impositiva nei precedenti passaggi, attuata sotto forma di detrazione⁶².

Inoltre, abbiamo accennato che nel carousel classico la "società cartiera" al fine di realizzare la frode effettua un acquisto intracomunitario documentato da una fattura che è emessa dal cedente comunitario ed annotata sia nel registro degli acquisti sia in quello delle vendite tramite una procedura che, di fatto, "sterilizza" l'effetto fiscale dell'operazione in quanto la vigente disciplina sull'IVA comunitaria, prevede un regime di applicazione dell'imposta attraverso il quale il tributo è dovuto nel Paese di destinazione del bene. Successivamente la cartiera, che di norma fa capo a soggetti nullatenenti o inesistenti, vende il bene all'acquirente nazionale, emette regolare fattura ed applica l'IVA ricevendo pertanto dall'acquirente nazionale l'imposta addebitatagli attraverso il meccanismo della rivalsa che, in sede di liquidazione periodica IVA o di liquidazione definitiva in occasione della presentazione della dichiarazione annuale, omette di effettuarne il versamento all'erario, scomparendo nel nulla e facendo perdere le proprie tracce. L'illecito si completa con l'acquirente nazionale che, a sua volta, detrae l'imposta assolta a monte per effetto della rivalsa esercitata dalla cartiera. Questo costituisce la perdita del gettito tributario in conseguenza della frode derivante, appunto, dall'imposta non versata dalla cartiera in sede di liquidazione IVA, è quella portata in detrazione o richiesta a rimborso dall'acquirente nazionale.

In questo contesto, nonostante la natura transnazionale del fenomeno illecito, esso si manifesta principalmente sotto forma di perdita del gettito tributario e quindi come un danno economico inflitto alle finanze degli Stati membri nonché, in un secondo momento, tale danno riguarda anche, e

⁶² Miccinesi M., *Le frodi carousel nell'IVA*, in Riv. dir. trib., 2011, fasc. 12, pt. 1, pp. 1089 – 1102

indirettamente, le finanze europee. Questa è la ragione per la quale il problema delle frodi, e di conseguenza anche il recupero dell'imposta evasa, rientra principalmente nella competenza dell'azione repressiva e recuperatoria dell'amministrazione finanziaria nazionale.

In particolare, il disconoscimento della detrazione, intesa come misura diretta al recupero dell'IVA evasa, ha da sempre costituito lo strumento principale del fisco per il contrasto delle frodi transnazionali e sulla cui legittimità e proporzionalità si sono sviluppate in dottrina diversi dubbi e perplessità dato che la normativa comunitaria non fa alcun riferimento in tal senso.

A questo proposito, per fornire una giustificazione sul piano giuridico del disconoscimento che sia coerente con i principi fondamentali che governano sistema dell'IVA, parte della dottrina e della giurisprudenza nazionale si è affidata, in una logica di sistema, all'argomentazione secondo cui l'esistenza di un meccanismo illecito fa venire meno i requisiti previsti per il corretto esercizio del diritto della detrazione ogniqualvolta le operazioni compromesse dall'illecito siano inesistenti sia dal punto di vista soggettivo (frodi realizzate mediante operazioni soggettivamente inesistenti) sia anche quando sono affetti da inesistenza oggettiva (perché nessuna operazione commerciale abbia avuto luogo), da questo discende, quindi, anche il venir meno del diritto del compratore a portare in detrazione l'imposta che ha subito in rivalsa dalla cartiera.

Un altro filone interpretativo, invece, individua nella previsione contenuta nell'art. 27 della Sesta Direttiva la norma che consente alle amministrazioni di negare la detrazione in presenza di frodi. Infatti, in questa disposizione è prevista la possibilità per il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, di autorizzare ogni Stato membro a mantenere o a introdurre misure particolari di deroga alla direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali. Tuttavia, la particolare procedura richiesta per l'introduzione di limitazioni al diritto alla detrazione – tra l'altro utilizzata dagli stati per estendere il meccanismo del *reverse charge* nei settori particolarmente vulnerabili alle frodi e per periodi limitati nel tempo - preclude la possibilità di considerare direttamente applicabile tale disposizione e perciò si esclude che gli Stati membri possano introdurre limitazioni al diritto alla detrazione in assenza di un'esplicita autorizzazione da parte del Consiglio.

Del resto, l'impossibilità per gli Stati membri di introdurre deroghe alla detrazione in assenza di un'espressa autorizzazione del Consiglio appare evidente, se si considera che il Consiglio, nell'autorizzare l'introduzione della norma nazionale, deve valutare attentamente la sussistenza del rischio di evasione nonché la proporzionalità della misura a perseguire il risultato voluto rispetto ad

altre misure alternative che possono addivenire al medesimo esito senza pregiudicare il diritto in questione⁶³.

Pur consapevole dei dubbi evidenziati dalla dottrina sulla possibile natura sanzionatoria o parasanzionatoria della pratica e dovendo comunque fornire un inquadramento giuridico formale ad una prassi ormai già consolidata negli ordinamenti degli Stati membri, il giudice comunitario è dovuto scendere a compromessi in merito alla rigidità con la quale interpretava inizialmente il principio della neutralità.

Insomma, anche se il giudice comunitario si ostina a sostenere con coerenza che l'ignoranza (incolpevole) della frode continua ad essere uno dei requisiti fondamentali per l'applicazione del meccanismo dell'imposta la cui mancanza fa perdere il diritto alla detrazione come logica derivazione ai principi generali del tributo, in assenza di una espressa previsione normativa risulta poi davvero difficile negare una valenza, direttamente ed essenzialmente, punitiva a siffatta conclusione⁶⁴. Diventa cioè quasi impossibile non considerare il diniego alla stregua di una sanzione c.d. "impropria"⁶⁵ come già la dottrina italiana ha avuto modo di argomentare in diversi contesti⁶⁶.

La tematica si palesa quindi particolarmente sensibile laddove nell'ordinamento italiano si distinguono le sanzioni amministrative proprie da quelle improprie, attribuendo a quest'ultime un carattere confliggente con i fondamentali valori Costituzionali. Tali misure risultano perciò illegittime in quanto evadono la fisionomia delle sanzioni proprie, ossia quella di strumenti naturalmente e tipicamente "preordinati" alla repressione dell'illecito invece che al recupero dell'imposta evasa⁶⁷.

⁶³ In tal senso il principio di proporzionalità richiede che una misura di diritto interno non deve eccedere i limiti di quanto è necessario per il raggiungimento del buon funzionamento del sistema comune d'imposta ed è un principio generale del diritto comunitario che è stato utilizzato spesso dalla Corte come parametro di valutazione della conformità delle norme di diritto interno al diritto comunitario.

⁶⁴ In tal senso MONDINI A., *L'emissione di fatture soggettivamente false impedisce al cedente intracomunitario di avvalersi del regime di non imponibilità della cessione*, in Riv. Dir. Trib., 2011, IV, P. 38; ZIZZO G., *Incertezze e punti fermi in tema di frodi carosello*, in Corr. Trib., 2010, p. 962.

⁶⁵ In generale, in tema di sanzioni improprie v. DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative del diritto tributario*, Milano, 1993; ID., *Sanzioni improprie ed imposizione tributaria*, in PERRONE L.,-BERLIRI C., (a cura di), *Diritto tributario e Coete costituzionale*, Napoli, 2006, p. 519 e ss.; COPPA D. – SAMMARTINO S., *Sanzioni tributarie*, in Enc. Dir., XLI, Milano, 1993;

⁶⁶ Così BEGHIN M., *Le frodi iva e il malleabile principio di neutralità del tributo*, cit., p. 1513-1515.

⁶⁷ Sulle sanzioni amministrative tributarie vedi DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, cit; CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano 1996 RASTELLO, *Sanzioni tributarie (Contributo alla teoria generale)*, in Noviss. Dig. It., 645, PUOTI, *Appunti sulla pretesa incostituzionalità dell'art. 109 lett.c) T.U. imposte dirette*, in Riv. dir. fin., 1970, II, 200; BOSELLO, *Il fallimento fiscale*, in Giur. comm., 1974, I, 452, DE MITA, *L'influsso della giurisprudenza della Corte Costituzionale sul diritto tributario*, in Riv. dir. fin., 1981, I, 608,

Il disconoscimento del diritto alla detrazione, in mancanza di una esplicita normativa nazionale od europea sminuisce l'interpretazione classica secondo la quale il diritto di detrazione sorge quando l'acquisto viene effettuato nell'esercizio di un'attività economica - dovendosi intendere tale ogni attività di produzione, di commercializzazione o di professione libera o assimilate - e quando quell'esercizio sia inerente in quanto effettuato per l'impresa, e non attraverso l'impresa per il soddisfacimento di interessi o esigenze personali oppure familiari, tale diritto non potrebbe essere negato. Invece, dovrebbe essere negato in assenza del fatto costitutivo del diritto, e cioè nel caso in cui gli acquisti non siano mai avvenuti, siano avvenuti per ammontare inferiore rispetto a quello risultante dalla fattura, oppure, non siano inerenti rispetto all'attività economica esercitata.

D'altronde l'elemento psicologico non dovrebbe assumere in realtà la valenza di requisito ai fini dell'esercizio di detrazione essendo, invece, preordinata solo alla fase procedimentale, e quindi diretta all'accertamento della responsabilità dei soggetti coinvolti, o meglio alla ricostruzione dei contorni della responsabilità da addebitare ai partecipanti nel meccanismo illecito. Ragion per cui, il giudice comunitario, nelle sue varie pronunce, ha cercato anche di ricostruire in via interpretativa un preciso dovere di diligenza che l'operatore economico dovrebbe osservare nello svolgimento della sua attività commerciale per sottrarsi, in fase procedimentale o processuale, alla responsabilità della frode.

Se si vuole attribuire natura sanzionatoria alla prassi del disconoscimento della detrazione si dovrebbe allora ragionare con le categorie giuridiche proprie del diritto penale altrettanto estensibili anche all'illecito amministrativo e a quello amministrativo tributario⁶⁸. Sarebbe, perciò, necessaria una norma di riferimento con carattere afflittivo che inquadri la questione all'interno delle sanzioni proprie.

Ebbene, se da un lato è vero che le ragioni che spingono le autorità fiscali a negare la detrazione sono circoscritte alle esigenze di recupero dell'imposta, dall'altro lato è però innegabile, che nel caso dei caroselli più complessi, ossia nelle ipotesi in cui tra il *missing trader* e l'acquirente nazionale si interpongono diverse società filtro, proseguendo su questa strada, il disconoscimento della detrazione applicato a più riprese nei confronti di più soggetti "colpevoli" (anche per mancata diligenza) finisce per diventare palesemente una misura sanzionatoria laddove eccede ampiamente quanto necessario per ripristinare la situazione economica del fisco in assenza della frode. Il c.d. effetto moltiplicativo

⁶⁸ Infatti, la Corte Europea dei diritti dell'uomo ha, in più occasioni, sottolineato che all'illecito amministrativo si estendono le medesime garanzie fondamentali della Convenzione Europea genericamente prevista per la "materia penale". Sul argomento v.: Corte Eur. 21.2.1984, Ozturk c. Germania, in Riv. it. dir. proc. pen., 1985, 894; Corte Eur. 28.6.1984, Campbell e Fell c. Regno Unito; Corte Eur. 25.8.1987, Lutz c. Germania; Corte Eur. 24.2.1994, Bendemoun c. Francia; Corte Eur. 27.2.2001, X c. Italia, in Fisco, 2001, 4683; PALIERO, "Materia penale" e illecito amministrativo secondo la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo cit.; DELMAS MARTY, I problemi giuridici e pratici della distinzione tra diritto penale e diritto amministrativo penale, in Riv. it. dir. proc. pen., 1987, 744.

che si crea come conseguenza dell'azione di recupero dell'IVA nei confronti di più soggetti che partecipano nel medesimo meccanismo fraudolento, rende alquanto impegnativo il lavoro della giurisprudenza e della dottrina nel loro intento di fornire un'interpretazione della pratica repressiva coerente con i principi fondamentali in materia⁶⁹.

In quest'ultima situazione, ne deriva l'aberrante conseguenza in cui il recupero avviene sia in capo all'interponente ("*broker*") sia in capo ai vari filtri ("*buffers*") che si frappongono tra quest'ultimo e il *missing trader*, è *ictu oculi* si va ben oltre il sopra descritto obiettivo di recupero dell'imposta evasa, potendo accadere che l'amministrazione recuperi, a fronte dell'effettiva evasione di Iva (pur sempre connessa al mancato versamento dell'imposta da parte di un anello della catena), somme di gran lunga superiori rispetto a quella non versata dal *missing trader*.

Chiaramente, il recupero in capo a tutti i consapevoli, contrasterebbe anche con il principio di proporzionalità, dovendo le misure antifrode non dare in alcun modo origine a fenomeni di eccesso dell'imposizione che legittimando una «*solidarietà di garanzia indeterminata*», fondata sull'evanescente prova della mancanza di buona fede, oblitera non solo il principio di neutralità⁷⁰ ma anche la leale collaborazione tra imprese e fisco.

D'altronde va ribadito che specie nel carosello c.d. aperto dove le merci acquistate sono comunque immesse realmente nel consumo, così scontando l'imposta, non vi sarebbe altro motivo se non quello di fare assumere al disconoscimento della detrazione discutibili connotati parasanzionatori. A maggior ragione, se si considera poi che l'intera catena fraudolenta, nonostante il suo scopo illecito, mette comunque in essere una serie di operazioni commerciali che diventano reali quando i beni oggetto delle transazioni vengono acquistati alla fine del circuito frodatario da soggetti che sono '*incolpevolmente inconsapevoli*'.

Pertanto, in assenza di norme espresse dirette a limitare l'azione di recupero dell'IVA in capo all'emittente e a tutti i soggetti *consapevolmente coinvolti nella frode* - pratica palesemente disproporzionata e, quindi, illegittima - si dovrebbero prospettare, in un'ottica *de jure condendo*, alcune limitazioni atte ad evitare l'anzidetto effetto moltiplicativo dell'imposta evasa, in modo che, qualora paghi uno dei soggetti nei cui confronti viene disconosciuto il diritto alla detrazione, gli altri

⁶⁹ GIOVANARDI, *Le Frodi Iva*, cit., p. 219 ess.

⁷⁰ GIOVANARDI A., *Le frodi Iva*, cit., p. 231, l'autore sottolinea, giustamente, che '*se la moltiplicazione dell'Iva si palesa come sproporzionata, si dovrebbe ritenere che l'amministrazione abbia il dovere di interrompere ogni tentativo di accertamento - riscossione nei confronti degli altri soggetti qualora ottenga, in via definitiva, il pagamento dell'Iva evasa nel passaggio commerciale in cui interviene il missing trader. L'obbligazione al pagamento dell'imposta evasa grazie al sistema fraudolento andrebbe pertanto configurata come solidale: l'adempimento di uno dovrebbe liberare tutti gli altri che l'amministrazione abbia inteso coinvolgere in regione della dimostrata conoscibilità della frode*'.

operatori effettivi, accomunati a quest'ultimo dalla *scientia fraudis*, dovrebbero rimanere indenni dal prelievo.

6.2. Le implicazioni della frode sulla neutralità e sull'istituto della detrazione

Oltre ai dubbi sulla legittimità e sulla proporzionalità che la prassi del disconoscimento del diritto della detrazione comporta, un altro aspetto problematico legato ad esso sono anche le conseguenze che tale misura produce sul principio della neutralità che rappresenta peraltro anche l'essenza dell'imposta sul valore aggiunto⁷¹.

Infatti, la neutralità indica il risultato che si intende raggiungere con l'IVA, ossia la neutralità per gli operatori economici, sui quali non devono riversarsi gli effetti di un'imposta che è destinata ad incidere solo sui consumatori finali. Pertanto, un'interpretazione fedele all'assolutezza di tale principio, e di conseguenza un'applicazione oggettiva dell'esercizio del diritto alla detrazione, risulta coerente e più adeguata alle stesse logiche di funzionamento del tributo, nonché conforme ai principi e valori espressi nei trattati istitutivi dell'Unione Europea⁷².

Non a caso, i pilastri tradizionali su cui si sono fondate le pregresse pronunce dei giudici comunitari si rinvencono nell'oggettività delle operazioni IVA (per cui non può rilevare ai fini dell'imponibilità dell'operazione l'intento perseguito dagli operatori e, addirittura, la liceità dell'attività realizzata), e nella certezza del diritto (per cui gli operatori economici devono poter fare

⁷¹ DE GIROLAMO D., *L'evoluzione della giurisprudenza*, cit., spiega chela funzione del principio di neutralità è quella di assicurare il corretto funzionamento del sistema dell'IVA, fondato sulla rivalsa e sulla detrazione. «Corollario della neutralità è l'oggettività delle attività economiche alle quali si applica l'IVA, che devono appunto essere valutate oggettivamente, cioè prescindendo dalle intenzioni perseguite dagli operatori e, addirittura, prescindendo da una valutazione di liceità o illiceità delle attività stesse»; TOMA G. D., *La frode carosello nell'IVA*, cit., «il principio di neutralità fiscale non consente una distinzione generale fra le operazioni lecite e le operazioni illecite, derivandone che la qualificazione di un comportamento come riprovevole non comporta, di per sé, una deroga all'imposizione». Nello stesso senso Corte di Giustizia, sentenza 6 aprile 1995, causa C-4/94, «Blp Group», punti 19 e 24, «per conferire il diritto a deduzione i beni o servizi di cui trattasi devono presentare una connessione diretta ed immediata con le operazioni soggette ad imposta e che a tal riguardo è indifferente lo scopo ultimo perseguito dal soggetto passivo». Vedi anche BEGHIN M., *Le frodi Iva e il malleabile principio di neutralità del tributo*, in *Corr., trib.*, 2010, p. 1511.

⁷² GREGGI M., *Frodi fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell'Iva*, in *Dir. prat. Trib.*, Vol. LXXXVII, 2016, p. 115 e ss.. L'autore mette in luce la natura della neutralità come un autentico bene protetto dell'iva che viene declinato in prospettive diverse, che attengono che attengono il tempo, lo spazio e ai soggetti '*con ragionevole grado di approssimazione, l'iva deve essere neutrale subito (e qui neutralità scolora nell'immediatezza), neutrale ovunque (e qui lambisce il criterio di territorialità) neutrale per chiunque (ovviamente ne rispetti requisiti soggettivi previsti ad oggi dalla Direttiva di rifusione 2006/112/CE e successive modifiche)*'

affidamento sui diritti e sugli obblighi che scaturiscono dall'operazione, ancor prima di porla in essere, semplicemente in base alle norme che regolano l'imposta).

Seguendo questo ragionamento la Corte Europea di Giustizia era stata molto decisiva nell'inquadrare il riconoscimento della detrazione dell'imposta subita in rivalsa su basi squisitamente oggettive, pertanto la detrazione quale strumento preposto alla realizzazione della neutralità del tributo non poteva essere messa in discussione nel caso in cui fossero presenti tutte le condizioni richieste dalla legge, e quindi che l'acquisto fosse stato effettuato da soggetto passivo nell'esercizio della sua attività economica e che i beni (o servizi) fossero impiegati, secondo i principi di inerenza ed afferenza, nel ciclo produttivo/distributivo dell'impresa⁷³.

Il principio di neutralità fiscale, così declinato dalla Corte, ne usciva rafforzato ove non si consentiva una distinzione generale fra le *operazioni lecite* e le *operazioni illecite*, derivandone che la qualificazione di un comportamento come riprovevole non comporta, di per sé, una deroga all'imposizione. Infatti, non è passato molto tempo da quando nelle pronunce della la Corte di giustizia si precisava che “*gli Stati membri non possono stabilire che le rispettive amministrazioni tributarie effettuino indagini per accertare la volontà del soggetto passivo*”, in quanto “*l'applicazione dell'imposta è subordinata esclusivamente alla natura oggettiva dell'operazione economica*”; ogni eventuale forma di accertamento della volontà del soggetto passivo doveva essere considerata “*contraria agli scopi del sistema comune Iva, poiché ciò contrasterebbe con gli obiettivi di certezza del diritto e alla necessaria rilevanza, salvo casi eccezionali, della natura oggettiva dell'operazione*”⁷⁴. A maggior ragione, ancora più confliggente con detti obiettivi sarebbe stata poi la previsione di un obbligo per il fisco di tenere conto dell'intenzione di un operatore diverso dal soggetto passivo che invoca il diritto a rimborso o a detrazione, all'oscuro dell'intento fraudolento della controparte o di altri operatori inseriti nella catena di cessioni⁷⁵.

⁷³ Tra gli innumerevoli interventi della Corte di Giustizia sulla essenzialità dell'istituto della detrazione e del suo collegamento con la neutralità dell'imposta si cita, tra l'altro, la Causa C-408/98, *Abbeu National*, in Racc., p. I-1378, punto 24; C-98/98, *Midland Bank*, in Racc., p. I-4177, punto 29. Vedi anche COMELLI, *Il principio di neutralità dell'Iva nell'ipotesi di effettuazione di operazioni esenti*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995, II, p. 954. Secondo TERRA B.J.M., *A Common System of VAT*, in *International Vat Monitor*, September October 1996, p. 232 e ss., più specificatamente, questo principio va inteso nel senso che «all'interno di ciascun paese, sulle merci uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale», a prescindere dalla lunghezza del circuito produttivo e distributivo, e che, «negli scambi internazionali, sia noto l'ammontare del carico fiscale gravante sulle merci affinché si possa effettuare un'esatta compensazione del carico stesso».

⁷⁴ Così la Corte di giustizia nella sentenza del 6 aprile 1995, causa C-4/94.

⁷⁵ Cfr. DE GIROLAMO, *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di responsabilità del cessionario nelle frodi Iva*, in *il Fisco*, 2007, p. 4571 e ss..

Se la concessione incondizionata del diritto della detrazione, ogniqualvolta si verificavano i presupposti di legge, costituiva perciò un punto fermo nella giurisprudenza della Corte di giustizia, di fronte al proliferare di meccanismi abusivi e frodatori all'IVA, tutti variamente innestati sull'esercizio improprio del diritto di detrazione, la Corte, che per molto tempo si è ostinata a proclamare la "sacralità" del principio di neutralità nell'imposta, non ha più potuto assecondare le esigenze concrete del fisco nazionale di fare ricorso allo strumento del diniego della detrazione come misura efficace nella lotta alle frodi. Nonché, nel suo difficile compito di equilibrare gli interessi contrapposti il giudice Comunitario non poteva fare a meno se non legittimare, dal punto di vista giuridico, quello che negli ordinamenti nazionali costituiva già una prassi consolidata. Consentire all'amministrazione finanziaria di tutelarsi efficacemente contro le frodi attraverso l'uso di tale strumento (incisivo), purché a scapito della neutralità, significava anche offrire a quest'ultima, che si era vista trascurata dalle dinamiche dell'integrazione comunitaria, uno strumento all'altezza di contrastare a livello nazionale un fenomeno di dimensioni intracomunitarie.

Una volta sconfessato il mito dell'assolutezza della neutralità come principio inderogabile dell'IVA, l'attenzione si è spostata dal diritto di detrazione, ormai negabile in circostanze frodatorie, alla natura della responsabilità dei soggetti coinvolti in caso di frode.

Infatti, il passaggio giuridico-concettuale è stato abbastanza veloce: dall'oggettività dell'esercizio del diritto di detrazione, prospettato inizialmente dalla Corte europea, si è passati, sul piano della responsabilità da attribuire ai soggetti coinvolti nella frode, al più svantaggioso inquadramento giurisprudenziale delle Corti nazionali di legittimità che avvalendosi proprio della natura oggettiva che caratterizza la materia tributaria, e quindi dell'irrilevanza degli stati psicologici del operatore economico, hanno ricostruito in senso oggettivo la responsabilità dei soggetti che hanno partecipato non direttamente nel meccanismo fraudolento.

Si arriva così a negare, in un primo momento, il predetto diritto ogniqualvolta si verifica una situazione di frode, indipendentemente dallo stato psicologico degli operatori economici. Ovvero, se l'operazione può essere considerata soggettivamente inesistente a prescindere dallo stato soggettivo dell'acquirente (che potrebbe essere anche di totale buona fede) e se, come si è visto, dalla mera non corrispondenza tra cedente effettivo e fatturante fornitore (che non abbia versato l'imposta) si faceva derivare l'indetraibilità dell'IVA in capo all'acquirente⁷⁶. Bastava, quindi, che il meccanismo fraudolento venisse a galla a seguito della scomparsa del *missing trader* per addossare la

⁷⁶ Così MARELLO, *Oggettività delle operazioni Iva e buona fede del soggetto passivo: note su un recente orientamento della Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. fin. Sc. fin.*, 2008, II, p. 39; ID., *Frodi Iva e buona fede del soggetto passivo*, in *Giur. it.*, 2011, p. 1216,

responsabilità dell'illecito a tutti i soggetti, che a vario titolo e ragione economica, fossero diventati parte, magari anche a loro insaputa, della frode.

D'altronde, la nuova concezione delle corti nazionali rispecchiava rigorosamente gli insegnamenti precedenti della Corte di giustizia sull'irrelevanza dello stato soggettivo nelle vicende che riguardano l'esercizio del diritto alla detrazione, solo che, in questo caso, e partendo dal presupposto che in prossimità di frode la neutralità perde la sua valenza assoluta, si arrivava ad un risultato molto penalizzante per il contribuente in buona fede.

Questa impostazione interpretativa, se da un lato non destava preoccupazione ogniqualevolta si l'illecito si realizzava in presenza di operazioni oggettivamente inesistenti, ovvero si assisteva ad mero giro cartolare di fatture tra i soggetti coinvolti senza che a ciò corrispondesse uno scambio effettivo di merci, d'altra parte la medesima "sorte" veniva riservata anche ai soggetti che pur avendo partecipato ad uno scambio commerciale "reale" (dal punto di vista della realtà fattuale), ma tra persone diverse da quelle indicate in fattura (interposizione fittizia di persone), non erano parte del meccanismo truffaldino e per di più non avevano neanche ragione di sospettare il proprio coinvolgimento⁷⁷.

Si assisteva pertanto alla sostanziale assimilazione tra le due ipotesi di operazioni "oggettivamente" e "soggettivamente inesistenti", dato che, come si è rilevato dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione "*sostenere che l'operazione si è verificata tra soggetti diversi da quelli apparenti costituisce una variante dell'affermazione secondo cui l'operazione non si è verificata*"⁷⁸. Si trattava, dunque, di un aspetto rilevante che riguardava il rapporto fra partecipazione (fattiva) alla frode ed esercizio del diritto di detrazione. La situazione del contribuente ignaro della frode si rendeva particolarmente complicata in quanto quest'ultimo poteva vedere disconoscersi il diritto alla detrazione anche se l'operazione aveva effettivamente avuto luogo, anche se il corrispettivo era stato puntualmente ed integralmente versato e anche se (nel caso del caroselli orchestrati con più società

⁷⁷ Sul piano nazionale, per intendersi su quale sia il significato da attribuire alla locuzione "operazioni inesistenti" occorre fare riferimento alla disciplina *penal-tributaria* e, più in particolare, all'art. 1, comma 1, *lett. a*), del D. Lgs. n. 74 del 2000 che recita espressamente "*per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture e gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi*". Non solo, quindi, esiste, seppur in ambito penale, una definizione normativa della fattispecie, ma la formulazione della disposizione testé citata accomuna le fatture fittizie dal lato oggettivo, quelle emesse a fronte di cessioni di beni e prestazioni di servizi non realmente effettuate, alle fatture che, riferendo l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi, si palesano come inesistenti da un punto di vista soggettivo. Vedi DI SIENA, *Operazioni soggettivamente inesistenti e detraibilità dell'iva*, in *Rass. trib.*, p. 2007, 201.

⁷⁸ MONIDINI, *Falso materiale e ideologico nelle frodi iva e tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente nell'apparenza di situazioni fattuali e giuridiche prodotta da terzi*, cit.

aventi il ruolo di buffer) se la propria controparte contrattuale sia un effettivo operatore economico che ha regolarmente emesso fattura ma nella catena di cessioni pregresse abbia avuto luogo una frode, e questa sia stata sconosciuta al contribuente.

Riassumendo i vari passaggi interpretativi, la Corte di giustizia ha manifestato un orientamento giurisprudenziale mutevole nel tempo come raramente accade nella disciplina tributaria, passando da una posizione, per così dire garantista del contribuente (neutralità assoluta) a una maggiormente attenta all'interesse erariale (responsabilità oggettiva), per poi cercare di attenuare le conseguenze negative del disconoscimento del diritto di detrazione nei confronti di chi abbia in buona fede intrattenuto rapporti commerciali con i diretti organizzatori della frode. Emergeva in questo modo un lento e travagliato percorso, un approccio alle frodi che risulterebbe orientato nel ultimo periodo alla valorizzazione della buona fede dell'operatore economico.

Si affermava, pertanto, che *“l’istituzione di un regime di responsabilità oggettiva andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell’Erario”*, quindi sarebbe contrario ai principi europei di proporzionalità, certezza del diritto e neutralità dell'imposta⁷⁹. Nella nuova concezione della Corte i diritti acquisiti dal contribuente in buona fede devono essere riconosciuti e tutelati anche qualora l'operazione cui ha preso parte sia *“viziata”* da comportamenti fraudolenti e da falsificazioni altrui, al punto da difettare di alcuni dei requisiti necessari, in base alla normativa, affinché si producano legittimamente i suoi effetti sul piano fiscale. Al contrario il contribuente in *“mala fede”* deve essere *“sanzionato”* con la perdita dei suoi diritti IVA, giacché la pretesa al loro esercizio si configurerebbe in questi casi come *“abusiva”* o *“fraudolenta”*⁸⁰.

Così, l'operatore economico che senza saperlo fosse entrato in rapporti con l'evasore, avesse effettuato operazioni attive o passive con lui o si fosse comunque inserito nella catena distributiva/commerciale in cui si era compiuta la frode, non si vedeva più mettere in discussione i diritti nascenti dalle operazioni in questione: il diritto a detrazione dell'IVA sugli acquisti e il diritto alla non imponibilità delle operazioni verso l'estero (cessioni intracomunitarie, cessioni all'esportazione diretta e indiretta, prestazioni di servizi *“non territoriali”* perché rese a committenti stabiliti in altri Paesi UE).

⁷⁹ CdG UE, sent. 21 dic. 2011, *Vlaamse*, C-499/10, punto 28; sent. 21 giu. 2012, *Mahagében*, C-80/11, punto 48; sent. 6 dic. 2012, *Bonik*, C-285/11, punto 42.

⁸⁰ Cfr. sul tema, VINCENZO, *Detrazione Iva: quando la consapevolezza dell'evasione è “causa ostativa”*, in *l'Iva*, 11, 2012, p. 21.

Con la nuova rilevanza che assumeva la condizione psicologica nelle vicende della frode carosello, si tutelava così il contribuente che si trovava (senza colpa) “vittima” di false attestazioni o dichiarazioni altrui, o comunque della creazione di un’apparenza (sul piano giuridico ma anche fattuale) in cui egli ripone la sua fiducia e su cui fonda la propria pretesa all’esercizio o al riconoscimento di determinati diritti IVA (appunto detrazione, o l’applicazione del regime di “esenzione” per le cessioni o le prestazioni intracomunitarie)⁸¹. Allo stesso tempo, l’amministrazione finanziaria poteva neutralizzare gli effetti di una irrecuperabile evasione commessa da un contribuente, recuperando l’imposta a carico di altri soggetti passivi che sapevano o avrebbero dovuto sapere di fare parte della frode, mediante la negazione dei loro diritti alla detrazione.

Questa costante evoluzione giurisprudenziale in materia, per il giudice comunitario, rappresentava la continuità del suo sforzo di riequilibrare la certezza del prelievo e salvaguardare allo stesso tempo la situazione degli operatori “genuini” dalle pesanti conseguenze della responsabilità oggettiva, con le esigenze di contrasto alle frodi. Il diritto alla detrazione, nato nel sistema delle direttive come incondizionato e pieno, a salvaguardia del bastione della neutralità dell’imposta, si può dire che oggi soffre di diverse eccezioni, e finisce per essere una variabile dipendente da una serie di fattori ed elementi dei quali, ex ante, non si ha neppure piena ed esatta contezza. Resta però il fatto che una volta la Corte abbia inteso il diritto alla detrazione come una variabile dipendente dalla condotta dell’operatore economico, per non dire addirittura da un suo profilo soggettivo fino a lambire la colpa cosciente e a tratti andando oltre la definizione penalistica dell’atteggiamento interiore dell’agente, è evidente che ogni ulteriore sviluppo, in chiave restrittiva per il contribuente, non è più impensabile⁸².

Volendo anticipare quello che verrà trattato più ampiamente nel prossimo paragrafo, non si può non evidenziare che il cambiamento giurisprudenziale è abbastanza drastico: dalla tesi secondo la quale la neutralità deve connotare di sé il prelievo sul valore aggiunto ad ogni modo anche in presenza di comportamenti illeciti, la Corte sviluppa un’altra ipotesi ricostruttiva, quella che considera il disconoscimento del diritto alla detrazione come conseguenza dell’acquisto consapevole da soggetto

⁸¹ Sulla rilevanza della buona fede nelle vicende delle frodi carosello il giudice comunitario ha più volte fatto riferimento in diverse occasioni in cui è dovuto intervenire sulla questione: v. al riguardo i casi giurisprudenziali C-439/05 (Axes e Kittel) e C-440/04 (Recolta Recycling) del 6 luglio 2006; nonché C-80/11 (Mahagében) e C-142/11 (Dávid) del 21 giugno.

⁸² Tra le diverse sentenze in cui è stato riproposto la medesima impostazione vedasi per tutte CdG UE, sent. 21 giu. 2012, *Mahagében*, C-80/11, punto 52. In tale occasione è stato ribadito chiaramente il concetto che “non è compatibile con il regime del diritto a detrazione previsto dalla Direttiva [...], sanzionare con il diniego di tale diritto un soggetto passivo che non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l’operazione interessata si iscriveva in un’evasione commessa dal fornitore, o che un’altra operazione nell’ambito della catena di fornitura, anteriore o posteriore a quella realizzata da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell’Iva”.

passivo diverso dall'effettivo cedente. Ecco che allora davvero il diritto alla detrazione perde la sua assolutezza e con esso sfuma quell'autentica neutralità dell'imposta che finisce per assidersi sulla valutazione della ricordata consapevolezza della frode altrui. Non già ogni operatore economico che subisce l'incidenza del tributo in via di rivalsa è legittimato alla detrazione, ma solamente quello che diligentemente si sia immesso nel traffico commerciale con un'avvedutezza e uno scrupolo esigibile alla sua posizione, alla sua struttura, ai suoi mezzi: in questa prospettiva dovrebbe considerarsi consapevole, e quindi colpevole, anche chi "non avrebbe potuto non sapere", e ancora chi "avrebbe dovuto sapere" che il suo acquisto si iscriveva in una trama fraudolenta⁸³.

6.3. La difficile situazione del terzo coinvolto nella frode tra responsabilità oggettiva e incertezza nei rapporti commerciali

Dalle ultime sentenze della Corte di giustizia emerge in maniera chiara e incontrovertibile che per nessuna ragione il soggetto ignaro della frode possa essere responsabilizzato oggettivamente per un comportamento negligente o fraudolento del suo dante causa, o addirittura di un altro operatore economico che abbia ceduto gli stessi prodotti in un passaggio precedente nella catena di commercializzazione degli stessi. Peraltro, com'è stato più volte sottolineato nelle diverse pronunce giurisprudenziali, il diritto a detrazione può essere negato solamente nel caso in cui il soggetto passivo interessato "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 intervenuto a monte nella catena di fornitura⁸⁴.

Si delinea così nella giurisprudenza europea una situazione di partecipazione indiretta alla frode che considera l'esercizio del diritto di detrazione nella consapevolezza della frode altrui quale vera e propria compartecipazione alla frode. Infatti, la mera *scientia fraudis* equivale al *consilium fraudis* (è cioè espressione allo stesso modo di convenienza o complicità) in quanto per affermare la

⁸³ Sul tema cfr., MOSCHETTI, *Diniego di detrazione per consapevolezza nel contrasto alle frodi Iva - Alla luce dei principi di certezza del diritto e proporzionalità*, Cedam, 2013; RAGGI, *Fine delle operazioni inesistenti nell'Iva?*, in *Dir. e prat. trib.*, 2011, p. 275 *ess*; GIOVANARDI, *Le frodi Iva, Profili ricostruttivi*, Giappichelli, Torino, 2013; MEREU, *La repressione penale delle frodi Iva, Indagine ricostruttiva e prospettive di riforma*, Cedam, Milano, 2011; MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, Pacini editore, 2013; TOMA, *La frode carousel nell'IVA. Parte seconda. Risvolti tributari (II)*, in *Dir. pr. trib.*, 2011, n. 4, p. 835 *ss*; Cfr. sul tema, BASILAVECCHIA, *Sulla prova della responsabilità del cessionario nelle frodi Iva*, in *Corriere Tributario* n. 20/2007.

⁸⁴ FANNI, *La posizione recentemente assunta dalla giurisprudenza comunitaria in materia di frodi all'Iva: la rilevanza dell'elemento soggettivo nelle "sofferte" sentenze Optigen ed Axel Kittel. Brevi spunti di riflessione in ordine al profilo processuale probatorio*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, p. 231

responsabilità dell'acquirente che sa della frode altrui non è affatto necessario che egli ne tragga direttamente o indirettamente un vantaggio, fiscale o di altro genere. Il contribuente per liberarsi da questa responsabilità occorre provare di “avere adottato tutte le misure che gli possono essere ragionevolmente richieste o imposte al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare ad un'evasione fiscale”⁸⁵.

Come si intuisce, il delicato gioco degli equilibri si è spostato dalla sostanza alla forma, ovvero dagli istituti sostanziali del diritto tributario a profili prettamente processuali. L'attenzione della giurisprudenza è gran parte della dottrina si è concentrata sulla necessità di delineare chiaramente i contenuti della responsabilità da attribuire ai soggetti coinvolti, ovvero si cerca di capire ‘*chi debba provare cosa*’⁸⁶.

La questione principale che solleva in merito la giurisprudenza riguarda, quindi, il riparto dell'onere della prova⁸⁷ nonché il contenuto della prova circa lo *status* o le condizioni di “buona” e “mala fede” del contribuente rispetto alle evasioni che rientrano nella sfera di azione di altri soggetti terzi. Occorre, perciò, chiarire se in presenza di accertate frodi IVA commesse da alcuni operatori, si debba presumere la buona o la mala fede dei loro fornitori o dei loro clienti che hanno da egli acquisito la documentazione sia fiscale sia commerciale formalmente regolare, o almeno tale in apparenza⁸⁸.

Ebbene, le sentenze della Corte UE emanate con riferimento alle condizioni alle quali deve essere riconosciuto o può essere negato il diritto di detrazione in presenza di frodi IVA, sono di grande interesse perché mostrano un'evoluzione del pensiero del giudice comunitario, che, almeno *prima facie*, sembra andare a favore del contribuente, in particolare in merito al tipo di responsabilità che gli può essere imputata e al suo regime di prova. Così, in più occasioni, è stato reso evidente che spetta all'amministrazione finanziaria di individuare i c.d. “elementi oggettivi” su cui dovrebbe assidersi la prova della consapevolezza dell'esistenza della frode. In altre parole, incombe sul fisco l'obbligo di fornire la prova sull'evasione commessa dal *missing trader*, e poi distintamente (senza

⁸⁵ CdG UE, sent. 6 lug. 2006, *Kittel*, C-439/04, punto 51; sent. 27 set. 2007, *Teleos*, C-409/04, punto 65.

⁸⁶ De Girolamo D., *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di responsabilità del cessionario nelle frodi IVA*, in *il fisco*, 2007, p. 4571 ss.

⁸⁷ Una delle questioni più dibattute in materia delle frodi iva riguarda la ripartizione dell'onere della prova tra Fisco e contribuente V. IORIO - SERENI, *Fatture per operazioni inesistenti e riparto dell'onere probatorio*, in *Corr. trib.*, 2013, p. 484-485. Interessante il percorso evolutivo nella giurisprudenza italiana, sia di merito che di legittimità, dove si ritrovano sentenze spesso contrastanti. La quale alla fine di un lungo e faticoso percorso ha dovuto allinearsi alle pronunce della Corte di giustizia che attribuisce all'Amministrazione finanziaria l'onere di provare l'insussistenza delle operazioni contestate Cfr., *ex multis*: Cass 6 ottobre 2009, n. 21317, *ivi*, 29 luglio 2009, n. 17572, *ivi*, 9 aprile 2010, n. 8478, *ivi*, 11 giugno 2008, n. 15395, *ivi*, 18 gennaio 2008, n. 1023, *ivi*, 19 ottobre 2007, n. 21953, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 2/2008, pag. 93, con commento di R. Lunelli, e *ivi*, 23 settembre 2005, n. 18710, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, v anche *Operazioni inesistenti e onere della prova. Recenti sviluppi*, in *l'Iva*, 2013, 1, p. 27.

⁸⁸ Cfr. sul tema, VINCENZO, *Detrazione Iva: quando la consapevolezza dell'evasione è “causa ostativa”*, in *l'Iva*, 11, 2012, p. 21.

poter fare uso di presunzioni *iuris et de iure*) e “adeguatamente”⁸⁹, che sussistevano circostanze indiziarie idonee ad avvalorare il sospetto, nel cessionario o nel committente, dell’esistenza di irregolarità o frodi nella sfera del soggetto che ha emesso le fatture formalmente regolari. Solo a queste condizioni il contribuente sarà tenuto a dimostrare la propria “buona fede”, e cioè di essere stato “diligente” e di essersi attivato per effettuare le necessarie verifiche oltre le risultanze della fattura⁹⁰. Di conseguenza, le prove che l’amministrazione finanziaria deve addurre per dimostrare la consapevolezza, dovranno basarsi su elementi di fatto che rientrano nella sfera di controllo del cessionario, ossia su quelle circostanze che rendono “anomala l’operazione”, come l’aver acquistato ad un prezzo notevolmente inferiore al valore di mercato o l’aver portato a termine la transazione mediante prassi commerciali inusuali.

Nel caso in cui l’amministrazione assolva al proprio onere probatorio, sarà il contribuente poi a dover dimostrare l’irrelevanza delle circostanze addotte ai fini della valutazione dello stato soggettivo di buona fede⁹¹.

In altre parole la Corte ha evidenziato che essendo il diniego del diritto alla detrazione un’eccezione all’applicazione del fondamentale principio che detto diritto costituisce, è onere dell’amministrazione tributaria 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 intervenuto a monte o a valle nella catena di cessioni*», peraltro se così non fosse, si prospetterebbe un caso di responsabilità oggettiva (quindi indipendente dalla buona o mala fede del contribuente) che sarebbe illegittima ed andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti e gli interessi del fisco⁹².

Si prospetta in questo modo, da una parte l’obbligo per l’amministrazione finanziaria di fondare la sua pretesa (il diniego della detrazione) su validi “elementi oggettivi” sui quali dovrebbe assidersi la prova della consapevolezza dei soggetti coinvolti nella frode, d’altra parte invece viene fatta salva la possibilità per il contribuente di fornire la prova contraria circa la sua buona fede ovvero di avere

⁸⁹ Quindi - se ne può desumere - in base ad argomentazioni rigorosamente motivate che potranno anche basarsi su presunzioni semplici, purché siano gravi precise e concordanti e non richiedano una prova contraria eccessivamente difficile o impossibile.

⁹⁰ Cfr. BASILAVECCHIA, *Sulla prova della responsabilità del cessionario nelle frodi IVA*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 1628;

⁹¹ GREGGI, *Fattispecie di evasione e detraibilità dell’imposta nel regime Iva degli scambi tra Italia e Repubblica di San Marino*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2002, II, p. 33

⁹² Da ultimo tali principi sono stati confermati sempre dalla Corte di giustizia, con la sentenza 6 dicembre 2012, causa C-285/11, nella quale nuovamente si precisa che è l’Ufficio a dover dare prova della mala fede del contribuente quando contesti fatture per operazioni soggettivamente inesistenti.

agito con la dovuta diligenza nel corso dell'esercizio della sua attività economica⁹³. Vi è perciò una intima relazione tra gli elementi oggettivi, che dovrebbero assurgere al rango di presunzioni gravi precise e concordanti, è il dovere di diligenza del contribuente. Quindi, l'obbligo per il contribuente di sospettare la non veridicità delle fatture scatta nel momento in cui sussistono circostanze indiziarie idonee ad avvalorare il sospetto dell'esistenza di irregolarità o frodi nella sfera del soggetto che ha emesso le fatture formalmente regolari⁹⁴.

Ragionando in questi termini, si desume peraltro che il principale problema giuridico che le frodi pongono non sta tanto nell'individuazione del soggetto a cui spetta l'onere della prova, che è pur sempre dell'amministrazione, ma piuttosto nella individuazione del generico dovere di diligenza richiesto all'operatore economico nello svolgimento della sua attività commerciale, attorno al quale poi l'amministrazione finanziaria dovrebbe, in prossimità della frode, indicare gli elementi oggettivi che le consentirebbero di negare all'operatore economico il diritto di portare in detrazione l'imposta subita in rivalsa.

Ovvero, gli elementi oggettivi che il Fisco dovrebbe indicare a fondamento della sua pretesa individuano in concreto l'atteggiamento che quel specifico contribuente avrebbe dovuto tenere in quella concreta situazione, tenuto conto anche del settore economico in cui opera, della sua grandezza economica nonché della specifica operazione commerciale che lo ha coinvolto nella frode. Viene così posto a carico del cessionario un obbligo di diligenza nella scelta del fornitore e di attenzione ai requisiti del soggetto cedente, non formali (essendo evidente che ogni meccanismo fraudolento si cura in primo luogo di esibire all'esterno un'apparente correttezza contabile e cartolare) ma sostanziali. Al cessionario si richiede di prestare attenzione nell'esercizio della sua attività commerciale a una serie di elementi, nel senso di un'effettiva esistenza del cedente, di una efficiente struttura operativa e della capacità di fornire autonomamente i beni acquistati, senza ovviamente pretendere un inesigibile dovere di accurata indagine, cioè elementi oggettivi che non possono sfuggire ad un contraente onesto che operi in un determinato settore commerciale e che in particolare non devono sfuggire ad un imprenditore mediamente accorto.

Insomma, se da una parte è stato ragionevolmente semplice per la Corte, dal punto di vista interpretativo, di abbandonare il concetto di buona fede in senso soggettivo e preferire invece quello che la dottrina ha più volte inquadrato come buona fede oggettiva. Dall'altra parte è stato più difficile, in assenza di parametri chiari, l'identificazione del predetto obbligo di diligenza richiesto al

⁹³ GIORGI M., *I limiti al coinvolgimento del cliente per "irregolarità" IVA commessa dal fornitore*, Dialoghi trib., 20011, p. 427.

⁹⁴ ARTUSO E., *Il cessionario non è un ispettore del Fisco*, in Dialoghi trib., 2012, p. 270-272.

contribuente. Anche se le ultime sentenze comunitarie forniscono, per quanto ancora in modo embrionale, una prima casistica utile a individuare, alla luce dei principi europei, la “buona fede” e responsabilità per “mala fede”.

Ad ogni modo, l’operatore economico che decide di estendere la sua attività commerciale anche negli scambi intracomunitari non solo si trova esposto al rischio di invischiarsi senza colpa in meccanismi fraudolenti, ma per di più rischia di trovarsi di fronte all’ennesima situazione nella quale saranno le circostanze specifiche della situazione concreta, di caso in caso e di volta in volta, a giocare un ruolo determinante nella soluzione della controversia, nella valutazione dell’onere della prova, e prima ancora nella determinazione del dovere di diligenza. Anche in ragione del fatto che addossando ad essi un astratto dovere di diligenza si rischia di fare riferimento a una figura, quella dell’imprenditore mediamente accorto che non esiste, non è mai stata definita, e che se anche esistesse introdurrebbe, in ragione delle fonti che la regolano, elementi di opinabilità e d’incertezza nel quadro dell’attuazione dell’imposta ben difficilmente compatibili con una sua pretesa neutralità, anche dal punto di vista concettuale e teorico.

7. La leale collaborazione comunitaria in materia tributaria: verso una più stretta cooperazione tra le autorità fiscali in Europa per contrastare le frodi transnazionali

Come abbiamo potuto esaminare nei paragrafi precedenti, la creazione di un mercato unico a livello europeo e il meccanismo della non imponibilità che contraddistingue gli scambi intracomunitari favorisce forme di criminalità transnazionali che danno vita a un parallelo “mercato unico delle frodi” reso possibile anche in ragione degli ostacoli che gli organi preposti al controllo incontrano allorquando l’attività istruttoria debba travalicare i confini nazionali, perciò, in mancanza di quella che è stata definita come la ‘libera circolazione dell’azione amministrativa’ la minaccia delle frodi *de quo* costituisce un problema quasi insuperabile con gli ordinari strumenti dell’azione amministrativa nazionale⁹⁵.

Infatti, in una logica di sistematicità, l’azione dell’amministrazione finanziaria che è diretta a contrastare le frodi carosello si scinde in due momenti diversi ma comunque correlati tra di loro: in primo luogo l’azione amministrativa si sostanzia principalmente nell’attività di indagine ed è diretta ad accertare l’esistenza della frode, e quindi fare emergere lo schema fraudolento quanto prima già

⁹⁵ Sul tema, ADONNINO, *Lo scambio di informazioni fra Amministrazioni finanziarie*, in AA.VV. *Diritto tributario internazionale*, UCKMAR (a cura di), Padova 2005, p.1125.

nella sua fase embrionale, ovvero nella fase in cui è avvenuta la prima cessione tra la cartiera e il primo acquirente nazionale per evitare così che la catena frodatoria possa dilagare coinvolgendo anche alti soggetti passivi consapevoli oppure ignari del meccanismo illecito in secondo luogo, è in una fase successiva alla prima, si pone poi l'azione dell'amministrazione finanziaria diretta al recupero dell'imposta evasa che, come abbiamo già visto nei paragrafi precedenti, impiega nel caso delle frodi in questione lo strumento del disconoscimento del diritto alla detrazione⁹⁶.

Si tratta in realtà, in quest'ultimo caso, di una misura solo parzialmente efficace in quanto con il diniego della detrazione l'amministrazione finanziaria riesce a bloccare l'effetto negativo della frode solo nei casi in cui il carousel sia realizzato con operazioni oggettivamente inesistenti, e quindi quando in assenza di uno scambio effettivo sottostante, lo scopo principale dei malviventi è quello di depauperare l'erario attraverso la detrazione dell'imposta. Nell'eventualità, invece, che la frode sia realizzata con operazioni solo soggettivamente inesistenti, e perciò vi sia stato uno scambio effettivo tra la cartiera e l'acquirente nazionale, anche se all'interno della frode, oltre al disconoscimento della detrazione, si rende necessario anche un'improbabile azione di recupero nei confronti della cartiera per il pagamento di un'imposta dovuta in quanto fondata sulla realtà economica sottostante e non semplicemente in ragione del principio di cartolarità dell'imposta.

La prevenzione delle frodi e la corretta riscossione dei tributi è quindi di fondamentale importanza per i bilanci degli Stati membri, nonché per lo stesso bilancio dell'Unione Europea. Infatti, mentre la riscossione dei tributi diretti (non armonizzati a livello europeo) va a totale vantaggio delle casse degli Stati membri che esercitano il potere impositivo, i dazi doganali per intero e l'IVA, in parte, vanno invece anche a vantaggio delle casse dell'Unione europea, costituendo pertanto risorse proprie del bilancio dell'Unione. La stessa Unione Europea è perciò interessata affinché tali tributi vengano correttamente riscossi dagli Stati membri dal momento che una *mala-gestio*, nell'accertamento di situazioni di sottrazione di imposta, e dunque di evasione ed elusione, potrebbero andare a detrimento dello stesso bilancio comunitario.

In questa prospettiva, nonostante l'IVA sia un'imposta ampiamente armonizzata, le frodi intracomunitarie rimangono fuori dalla portata dell'azione delle istituzioni comunitarie, confinandosi invece nell'azione di contrasto e recupero posta in essere dalle amministrazioni nazionali. Per tali ragioni, vi è una necessità da sempre avvertita dalla Commissione europea di predisporre adeguate misure di contrasto all'evasione fiscale comunitaria, cosa che ha imposto lo studio e l'analisi di rimedi volti a migliorare e intensificare la cooperazione tra le amministrazioni fiscali degli Stati membri.

⁹⁶ Cfr. A. MARCHESELLI, *Frodi fiscali e frodi nella riscossione Iva, carousel tra onere della prova, inesistenza, ineranza*, in *Dir.prat.trib.*, 2012, p.1335 e ss

Ad ogni modo la normativa comunitaria, e salvo che non sia diversamente stabilito dai Trattati, attribuisce l'attività esecutiva in principio agli Stati membri, così come peraltro stabilito dallo stesso art. 291, par.1, TFUE. Indifferentemente dal fatto che si tratti di materie di competenza esclusiva dell'UE oppure di quelle rimaste nella sovranità degli Stati, essendo entrambe, dal punto di vista della funzione amministrativa, prerogativa assoluta di quest'ultimi.

Pertanto, in assenza di una vera e propria amministrazione comunitaria, la funzione amministrativa nazionale diviene perciò strumento primario per il corretto espletarsi delle competenze e degli obiettivi dell'Unione Europea, e come tale definita dalla stessa norma del Trattato come una "*questione di interesse comune*". Il corretto funzionamento del potere amministrativo degli Stati membri, e dunque dello stesso apparato amministrativo, costituisce perciò la *longa manus* dell'UE la quale, al fine di garantire la concreta attuazione della normativa europea nei settori di esclusiva, sostiene gli sforzi degli Stati membri volti a migliorare la loro capacità amministrativa e, dunque, il diritto dell'Unione. Infatti, i sensi dell'art. 325 TFUE gli Stati membri dovrebbero in tal senso adottare ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai trattati o conseguenti agli atti delle istituzioni dell'Unione.

Si prospetta in questo modo un generico dovere di corretta amministrazione diretto a garantire un'applicazione efficace e, quantomeno, uniforme del diritto europeo e dei precetti comunitari. Dovere che trova la sua giustificazione *in primis* nel principio di leale collaborazione o leale cooperazione che è posto a fondamento di tutti i rapporti fra Stati Membri ed Unione Europea nonché tra le stesse istituzioni comunitarie. Così, l'art. 4 n.3 del TUE dispone testualmente che : "*In virtù del principio di leale cooperazione, l'Unione e gli Stati membri si rispettano e si assistono reciprocamente nell'adempimento dei compiti devianti dai trattati*".

Allo stesso tempo, come ha chiarito giurisprudenza comunitaria, il dovere di leale cooperazione è di generale applicazione e prescinde dal riparto di competenze fra Stati membri ed UE, nella misura in cui si estende anche agli ambiti di competenza che gli Stati membri non hanno trasferito all'Unione europea⁹⁷. Si tratta peraltro di un principio poliedrico, come lo ha definito parte autorevole della dottrina⁹⁸, che importa l'obbligo per gli Stati membri di adottare non solo tutte le disposizioni normative nazionali di recepimento del diritto comunitario primario (Trattati) e secondario (Direttive) dandone concreta applicazione attraverso i necessari atti amministrativi, ma anche l'obbligo di assicurare l'effetto utile del diritto comunitario, che si esplica attraverso una stretta collaborazione

⁹⁷ C. FRANCHINI, Amministrazione italiana e amministrazione comunitaria, La coamministrazione nei settori di interesse comunitario, Padova, 1993.

⁹⁸ Di Pietro A. – Tassani T. (A cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013. Sull'argomento vedi anche Di Pietro A. (a cura di), "*Per una costituzione fiscale Europea*", Padova, 2008.

con le autorità fiscali degli altri Paesi membri con lo scopo dichiarato di un più rigoroso controllo affinché le misure amministrative e normative predisposte dall'apparato burocratico di ciascun singolo Stato siano in grado di assicurare una corretta ed uniforme esecuzione, sanzionando anche penalmente le eventuali violazioni o omissioni, che costituiscono illeciti alla stessa stregua degli illeciti nazionali.

Un'altra sfaccettatura del principio di leale collaborazione è anche il dovere delle amministrazioni finanziarie degli Stati a cooperare l'un l'altra, per il conseguimento dello scopo primario del corretto funzionamento del mercato interno, al quale è preordinata la normativa comunitaria che trova attuazione per il tramite delle amministrazioni Statali. È pertanto da considerarsi coerente con tale principio l'intervento delle istituzioni europee che mediante strumenti legislativi tendono a raggiungere una compiuta cooperazione tra le amministrazioni nazionali al fine di coordinare l'esercizio del potere amministrativo funzionale anche al contrasto delle frodi transnazionali.

In questo senso, gli interventi comunitari non sono diretti alla modifica delle disposizioni interne che regolano i procedimenti amministrativi, ma per lo più sono funzionali alla creazione di un terreno comune di cooperazione con le autorità competenti di ogni Stato⁹⁹. E ciò non solo nella prospettiva di coinvolgere le amministrazioni statali nelle diverse fasi dell'esecuzione del diritto europeo, laddove l'obiettivo da perseguire sia di stretta competenza dell'Unione stessa, e sia dunque una materia su cui le istituzioni europee possono legiferare; ma anche con l'obiettivo di fare in modo, attraverso una normativa ad hoc, di individuare dei metodi di collaborazione, nel contesto dell'esercizio di poteri propri di ciascun apparato statale, per il perseguimento di obiettivi che pur non rientrando (o non del tutto) in materie su cui l'Unione ha potere di legiferare, sono fondamentali per il corretto funzionamento delle politiche europee. Tra queste materie vi è senza dubbio anche quella del contrasto alle frodi intracomunitarie.

Infine, la peculiarità del sistema dell'imposta sul valore aggiunto, ed in specifico il fatto che l'esercizio della potestà impositiva sia affidata all'apparato amministrativo nazionale rende necessario un intervento dell'Unione "dall'alto", modulato sulla base degli strumenti amministrativi alla stessa assegnati dai Trattati, ed all'obiettivo specifico da raggiungere una stretta cooperazione tributaria che ad ogni modo gode già di una disciplina specifica sulla cooperazione in ambito IVA¹⁰⁰.

⁹⁹ L. DE LUCIA, *Cooperazione e conflitto nell'Unione Amministrativa Europea*, in Riv. It. di dir. pubbl. e com., fasc. 1, 2011, 13.

¹⁰⁰ SACCHETTO, *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le Amministrazioni finanziarie statali in materia di Iva ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali*, in Boll. trib., 1990, n. 8, p. 563. MARINO, *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, in Corr. trib., 2009, p. 3602; ID., *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in Rass. trib., 2010, p. 434

7.1. La cooperazione amministrativa nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto

La necessità di limitare il rischio di evasione ed elusione, e ad un tempo di tutelare l'effettività dell'accertamento e della riscossione, ha indirizzato dunque le azioni intraprese dalle istituzioni europee, nel senso di favorire una crescente armonizzazione e un più intenso riavvicinamento delle normative fiscali non solo sotto il profilo sostanziale, ma anche procedurale. In questa direzione si inserisce anche il costante intervenendo normativo del legislatore comunitario sul sistema dell'accertamento dell'IVA al fine di garantire un circolo virtuoso di scambio di informazioni tra le amministrazioni nazionali, sulla base di una crescente effettività di tali strumenti¹⁰¹.

Sviluppato inizialmente sul modello dell'art. 26 del modello Ocse¹⁰² per le convenzioni contro le doppie imposizioni, rubricato appunto "scambio di informazioni", lo scambio di informazioni trova oggi una solida base normativa a livello comunitario e coinvolge in un certo senso quasi tutte le amministrazioni che si trovano ad applicare i precetti comunitari riguardanti principalmente i tributi armonizzati, e in parte anche quelli non armonizzati.

Nel contesto comunitario, a porre le basi normative dello scambi di informazioni è stata la Direttiva n. 77/99/CEE del 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette e di imposte sui premi assicurativi¹⁰³, la quale è stata poi estesa, successivamente, anche all'imposta sul valore aggiunto dalla la Direttiva n. 79/1070/CEE che modificava così la succitata Direttiva relativa al settore delle imposte dirette.

¹⁰¹ Sulla vasta bibliografia che tratta della centralità della cooperazione amministrativa in Europa quale mezzo di contrasto ai caroselli e alle altre forme di evasione comunitaria vedi per tutti CORDEIRO GUERRA R., *Diritto Tributario Internazionale*, Istituzioni cit., p. 213 e ss.; TOMA G.D., *Cooperazione amministrativa internazionale e contrasto alle frodi comunitarie in ambito Iva*, in *Il fisco*, 2008, p. 4895 e ss.; URBANI P., *Cooperazione amministrativa e contrasto alle frodi. Nuovi orientamenti giurisprudenziali*, in *Il fisco*, 2007, 1, p. 1872; CENTORE P., *Misure operative di prevenzione e contrasto alle frodi*, in *Corr. Trib.*, 2006, p. 1216; CAPOLUPPO; S.SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie a l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2005, p. 458 vedi SAPONARO, *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2005, n. 2, p. 453. A. WISSELINK, *International exchange of information between European and other countries*, in *EC Tax Review*, 1997, 108.

¹⁰² L'art. 26 del Modello Ocse pone, da un lato, il principio dello scambio di informazioni prevedibilmente rilevanti per l'applicazione delle disposizioni contenute nel corpo dell'accordo o di quelle contenute in leggi interne relative alle imposte considerate, dall'altro, prevede, quale ulteriore strumento di cooperazione le verifiche simultanee, controlli di natura fiscale eseguiti dalle Amministrazioni appartenenti a Stati diversi nei confronti di soggetti che hanno intrattenuto rapporti di tipo commerciale e/o finanziario. Tuttavia l'utilizzo del solo Modello Ocse è sempre apparso limitato in quanto non tutti i rapporti bilaterali tra i 28 Stati membri sono coperti da convenzioni bilaterali stipulate sul modello Ocse. Inoltre, alcune forme di evasione fiscale ed elusione, ovvero di doppia tassazione, non possono essere risolte tramite "soluzioni approntate bilateralmente" e sfuggono dunque allo schema convenzionale, coinvolgendo più Stati membri. Vedi PISANO M., *La cooperazione internazionale ai fini amministrativi-tributari*, in *Corr. Trib.*, 2002, p. 3423 e ss; *Nuove regole sullo scambio di informazioni e sulla cooperazione internazionale*, in *Corr. Trib.*, 2010, p. 975;

¹⁰³ Oggi abrogata e sostituita dalla più recente direttiva n. 2011/16/UE del 15 febbraio 2011.

In seguito, lo strumento in questione, è stato poi raffinato e migliorato nel tempo da una serie di regolamenti intervenuti in materia al fine di adeguarlo alle diverse esigenze concrete emerse durante l'applicazione del tributo rese necessarie, tra l'altro, anche una costante modificazione della disciplina della territorialità dell'imposta che, come nel caso delle prestazioni di servizio B2B e delle novità introdotte nell'ambito del MOSS.

La disciplina dello scambio di informazioni nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto è contenuta nelle previsioni del Regolamento del Consiglio n. 1798/2003/CE (oggi rifuso nel Regolamento del Consiglio europeo 7 ottobre 2010, n. 904/2010/UE e nella susseguente norma di (parziale) attuazione, il Regolamento della Commissione europea 31 gennaio 2012, n. 79/2012/UE) che è stato da ultimo modificato anche dal Regolamento Comunitario n. 2017/2454, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode dell'IVA che tiene conto dell'estensione del regime speciale MOSS alle vendite a distanza rese nei confronti dei consumatori privati¹⁰⁴.

Le amministrazioni degli Stati membri, nell'adempire il loro dovere di leale cooperazione e corretta applicazione del diritto comunitario, possono a tal fine fare affidamento nell'ambito dell'IVA - e allo stesso tempo sono obbligate a seguire le prescrizioni dei regolamenti in questione - sullo strumento amministrativo dello scambio di informazioni che si realizza sostanzialmente attraverso tre modalità diverse: in primo luogo "*l'assistenza su richiesta*" consistente nell'attivazione di specifici controlli e accertamenti di natura fiscale su richiesta di uno Stato membro dell'Unione europea nei confronti di un altro Stato, volti a valutare il corretto adempimento della normativa fiscale vigente nel Paese dell'amministrazione richiedente in relazione a verifiche o indagini effettuate o ancora in corso¹⁰⁵; in secondo luogo "*lo scambio automatico*" rappresenta invece uno strumento che non richiede l'invio di una specifica richiesta, ma avviene, in modo sistematico, sulla base di un previo accordo tra le amministrazioni di due Stati membri, relativamente a determinati settori o operazioni specifiche; ed infine vi è anche la variante dello "*scambio spontaneo*" che si risolve nello scambio di informazioni fra Stati membri senza che vi sia stata una specifica richiesta di cooperazione o un preventivo accordo in tal senso e si realizza allorché l'autorità fiscale di uno Stato membro ritiene

¹⁰⁴ Si rinvia al prossimo capitolo la trattazione degli aggiornamenti che hanno riguardato il Regolamento attuativo della Direttiva IVA dove si parlerà più ampiamente anche della riforma della territorialità delle vendite a distanza e dell'estensione del MOSS, come meccanismo applicativo dell'IVA comunitaria che dovrebbe sostituire, in parte, l'attuale regime dell'inversione contabile.

¹⁰⁵ Pertanto questa forma di cooperazione fra Stati incontra un limite rinvenuto in quella disposizione che consente all'Autorità alla quale è pervenuta la richiesta di informazioni di non ottemperare alla medesima se risulta che lo Stato richiedente non ha prima esaurito le abituali fonti di informazione che avrebbe potuto utilizzare: previsione questa che induce a ritenere l'assistenza su richiesta una sorta di *extrema ratio* per l'amministrazione istante nel reperire l'informazione di cui necessita

di possedere delle informazioni, non oggetto di scambio automatico, che potrebbero rivelarsi utili ad un altro Stato membro¹⁰⁶.

Pertanto, le ultime due tipologie vengono sottoposte dal legislatore comunitario a delle condizioni specifiche con lo scopo di mitigare l'effetto che questo strumento potrebbe avere sulla sovranità degli Stati nell'ambito dell'esercizio dell'azione amministrativa, settore che, come detto, rientra ancora nella competenza esclusiva degli Stati. A tal fine, la norma prevede per le due tipologie di scambio informativo che non richiedono la preventiva richiesta, l'attivazione da parte dell'autorità richiedente solo nelle situazioni in cui: i) la tassazione ha avuto luogo nello Stato membro di destinazione e se le informazioni fornite dallo Stato membro di origine sono necessarie all'efficacia del sistema di controllo dello Stato membro di destinazione; ii) se uno Stato membro ha motivo di credere che nell'altro Stato membro è stata o potrebbe essere stata violata la legislazione sull'IVA; iii) se esiste un rischio di perdita di gettito fiscale nell'altro Stato membro.

Allo stesso tempo, le amministrazioni finanziarie degli Stati membri possono utilizzare nel corso della loro attività di indagine anche tutti i dati provenienti dal sistema V.I.E.S (acronimo di *Vat Information Exchange System*), strumento che può essere un'importante ausilio nell'individuazione di una frode intracomunitaria e che consiste in una banca dati elettronica implementata tramite le informazioni attestata con i c.d. *modelli intrastat*, è consultabile peraltro dalle amministrazioni e dagli organi di polizia per le attività di rispettiva competenza, i quali possono così ottenere i dati richiesti in tempo reale¹⁰⁷.

La normativa comunitaria regolamentare prevede inoltre, in aggiunta allo scambio di informazioni, anche la possibilità per le amministrazioni finanziarie nazionali di inviare un proprio funzionario nell'altro Stato membro per fini collaborativi con il fisco locale, allo scopo della diretta partecipazione all'attività di accertamento che, come nel caso delle frodi intracomunitarie, travalica i confini nazionali e rende l'azione amministrativa necessaria in due o più Stati dell'UE¹⁰⁸. Inoltre, si

¹⁰⁶ Cfr. L. VACCARO, M. CARROZZINO, *Lo scambio di informazioni*, in C. SACCHETTO (a cura di), *L'esterovestizione societaria*, cit., 310 e ss.

¹⁰⁷ Il Regolamento del Consiglio n. 218/92/CEE, concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette, che integrando la Direttiva n. 77/799/CEE, ha previsto l'istituzione del Sistema comune di scambio telematico di informazioni relative alle transazioni intracomunitarie ai fini Iva. Infatti, le informazioni contenute nella piattaforma elettronica possono essere elementi afferenti i dati anagrafici, il numero identificativo Iva, la data di inizio e quella di cessazione dell'attività, l'importo complessivo di tutte le operazioni realizzate dagli operatori comunitari nei riguardi dei soggetti nazionali, nonché dati che permettono di conoscere tutti i fornitori residenti nello Stato estero, unitamente all'indicazione dei numeri di identificazione Iva adoperati nell'effettuazione di cessioni nei confronti di soggetti italiani e l'esatto ammontare di tali cessioni.

¹⁰⁸ Così LUPI R., *Quali controlli fiscali al di fuori del territorio Statale ?*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 3596. In questo senso CENTRORE P., *Cooperazione tra stati non solo formale per la lotta all'evasione*, in *Corr. Trib.*, 2010, p.1953.

possono avvalere anche dei c.d. controlli simultanei, strumento di cooperazione distinto dal primo, che si sostanzia in una verifica contemporanea di due o più Stati, effettuata nei rispettivi territori, nei confronti di soggetti passivi che condividano un interesse comune o complementare. Siffatta modalità è attivabile a condizione che essa appaia più efficace di un controllo effettuato da un singolo Stato. In tal caso, quest'ultimo può effettuare la proposta di verifica simultanea agli altri Paesi membri potenzialmente coinvolti, i quali dovranno comunicare il proprio assenso o rifiuto motivato, al più tardi, entro un mese dalla ricezione della richiesta¹⁰⁹.

Da questa disamina si intuisce come la normativa europea in materia di cooperazione amministrativa, oltre ad incrementare le possibilità per l'AF di contrastare efficacemente i fenomeni evasivi ed elusivi di matrice intracomunitaria, ha il merito di avere delineato un'importante quadro normativo comunitario che contiene delle regole procedurali chiare e dettagliate, introducendo per la prima volta in ambito dell'imposta sul valore aggiunto delle competenze e, al contempo dei vincoli, per il fisco nazionale che prescindono i confini nazionali. Quest'estensione è stata estremamente importante, poiché, come ha sottolineato un'attenta dottrina, dal risultato della cooperazione amministrativa e dello scambio di informazioni si ottiene anche una "*sostanziale parificazione giuridica delle prove*", per cui gli atti provenienti dall'autorità competente straniera divengono atti aventi efficacia analoga a quella degli atti di diritto interno.

È indubbio che in questo modo si va progressivamente verso un sempre maggiore riconoscimento reciproco dei sistemi procedurali di ciascuno Stato, per rendere ancora più agevole il coordinamento. Ciascun ordinamento, in tale prospettiva, è spinto a studiare i meccanismi procedurali degli altri Stati, e ciò se da una parte – in una prospettiva meramente interna – porta senza dubbio ad un miglioramento degli standard interni, con una auspicabile importazione delle *best practices* implementate in altri paesi, dall'altra – nel contesto del mercato interno – realizza una sempre maggior omogeneizzazione dell'attività di accertamento.

In sostanza, il sistema di cooperazione tra gli stati membri, che per di più non si esaurisce solo nell'ambito del IVA ma si estende con le dovute distinzioni anche in altri settori tributari di rilevanza comunitaria, costituisce senza dubbio un motore verso una evoluzione positiva dei sistemi tributari di ciascuno Paese membro, che attraverso una maggiore apertura delle singole amministrazioni finanziarie ad esperienze altre, si nobilitano.

¹⁰⁹ A. LOVITO – M. SERINO, *Il punto di vista delle indagini nelle frodi fiscali comunitarie*, in *Il fisco*, 2005, I, p. 2623 e ss.; D. D'AGOSTINO, *Cooperazione amministrativa tra gli Stati dell'Unione europea nella lotta alle frodi in materia di imposizione indiretta*, in *Il fisco*, 2000, p. 9603; E. GATTONE- G. TITALONGO, *Lotta alla frode fiscale. L'Unione europea decisa a rafforzare la cooperazione tra Stati membri e Paesi terzi per arginare il fenomeno della frode nel campo dell'iva, delle accise e della fiscalità diretta*, in *Il fisco*, 2006, I, p. 4193; P. URBANI, *Cooperazione amministrativa e contrasto alle frodi iva. Nuovi orientamenti giurisprudenziali*, in *Il fisco*, 2007, I, p. 1872; S. CAPOLUPO, *Nuove regole sullo scambio di informazioni e sulla cooperazione internazionale*, in *Corr. Trib.*, 2010, p. 975.

7.2. L'insufficienza degli strumenti cooperativi e delle misure nazionali nella lotta alle frodi IVA

Da quello che abbiamo potuto evidenziare nel paragrafo precedente, esiste quindi in materia di cooperazione amministrativa un quadro normativo comunitario abbastanza "completo" con direttive e regolamenti che offrono alle amministrazioni nazionali, e alle istituzioni comunitarie, diverse possibilità di interscambio di informazioni molto articolate, accertamenti congiunti orizzontali e verticali tra le amministrazioni finanziari nazionali e tra esse e le istituzioni comunitarie, partecipazione dei funzionari dello Stato membro richiedente nell'attività di controllo ed di investigazione dei fenomeni illeciti direttamente negli Stati membri interessati dalle frodi, tutto preordinato a una tutelare efficace degli interessi finanziari nazionali e della comunità.

Tuttavia, diverse perplessità sono state sollevate in merito all'operatività di queste modalità di cooperazione verticale e orizzontale, il cui valore aggiunto verrebbe in concreto neutralizzato non solo dalla disomogeneità e dalla settorialità delle stesse previsioni normative, ma anche dalla disciplina del segreto istruttorio previsto dalla maggior parte nella disciplina vigente dei Paesi membri e che ostacola la cooperazione in tale settore importante del diritto comunitario.

In altre parole, si anticipa già da subito che in assenza di una gestione verticistica e centralizzata livello comunitario dell'imposta, e quindi di una sistematicità e coerenza anche degli strumenti di contrasto alle frodi, la lotta ai fenomeni illeciti transnazionali diventa insufficiente, in quanto surrogata a una mera questione interna nazionale.

In tale prospettiva gli Stati membri, nei limiti del quadro normativo comunitario, i sono adoperati ad introdotto nei propri ordinamenti nazionali diversi metodi e pratiche amministrative allo scopo di contenere e/o a prevenire il meccanismo illecito in oggetto. A volte queste forme di contrasto, conosciute anche come *best practices*, sono state incisive nella lotta alle frodi, al punto che diverse forme del fenomeno illecito sono state effettivamente ridotte, se non del tutto eliminate. Ad esempio, il caso del carosello instaurato attraverso l'uso improprio dell'istituto dell'esportatore abituale dove il legislatore italiano, ha predisposto un efficace sistema normativo capace di contenere il fenomeno attraverso, da una parte, il rafforzamento dei requisiti previsti per ottenere lo status dell'esportatore abituale, e d'altra parte responsabilizzando il cedente nazionale che a tale riguardo, non solo deve verificare la natura del soggetto che si identifica come esportatore abituale, ma è anche obbligato ad inviare (telematicamente) all'amministrazione finanziaria un'apposita comunicazione contenente i dati completi contenuti nella dichiarazione d'intenti che riceve dalla controparte contrattuale per non

applicare l'IVA in rivalsa¹¹⁰. Con la conseguenza che in caso di mancato invio della predetta comunicazione sarà proprio il cedente che verrà chiamato a rispondere in solido con la cartiera per il mancato pagamento dell'imposta evasa.

In altre ipotesi ancora le misure di prevenzione messe in atto dagli Stati, spesso anche sotto la spinta delle istituzioni comunitarie, sono riuscite a contrastare le frodi solo per brevi periodi di tempo essendo quest'ultime costantemente ripensate e "migliorate" a fine di superare la normativa nazionale. Si pensi ad esempio, al caso dei caroselli che sfruttano le lacune dell'istituto del deposito IVA, disciplinato dall'art. 50-bis del D.L. n. 331 del 1993¹¹¹, laddove la mancata applicazione dell'imposta sul valore aggiunto per " *le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito IVA* " crea di fatto le medesime condizioni per lo sviluppo delle frodi carosello¹¹².

¹¹⁰ Al riguardo non può non segnalarsi, innanzitutto, che la cartiera che emetta la dichiarazione d'intento fasulla dovrà risultare comunque operativa da più di un anno, dato che, ai sensi del art. 1, comma 1, lett. A), del D.L. n. 746/1983, è esportatore abituale chi abbia effettuato cessioni all'esportazione, registrate nell'anno precedente (o nei dodici mesi precedenti), in misura superiore al 10 per cento del volume d'affari determinato a norma dell'art. 20 del D.P.R. n. 633/1972. Potendo, infatti, gli operatori grazie al c.d. accesso all'archivio V.I.E.S. (Vat Information Exchange System) verificare la data di inizio attività di un determinato cliente, il quale invii la dichiarazione di intento, non risulterà semplice sostenere che non si aveva la consapevolezza della fittizietà della comunicazione qualora risulti che quel soggetto abbia iniziato la propria attività da un periodo di tempo inferiore all'anno. Inoltre la norma prevede a carico del cedente che: i) deve comunicare all'Agenzia delle entrate, esclusivamente per via telematica entro il termine di effettuazione della prima liquidazione periodica Iva, mensile o trimestrale, nella quale confluiscono le operazioni realizzate senza applicazione dell'imposta, i dati contenuti nella dichiarazione ricevuta (art. 1, comma 1, lett. c), ultimo periodo, del D.L. n. 746/1983, nella versione ulteriormente modificata dall'art. 2, comma 4, del D.L. 2 marzo 2012); ii) che il mancato invio della comunicazione nei termini previsti, o l'invio della comunicazione con dati incompleti o inesatti è punito con la gravissima sanzione amministrativa del duecento per cento dell'imposta che si sarebbe dovuta applicare sul corrispettivo praticato (art. 7, comma 4-bis, del D.Lgs. 18 dicembre 1977, n. 471). A cui va aggiunta l'altrettanto penalizzante responsabilità in solido prevista dal successivo art. 1, comma 384, della L. n. 311/2004, il quale stabilisce che " *chiunque omette di inviare, nei termini previsti, la comunicazione di cui all'art. 1, comma 1, lettera c), ultimo periodo, del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, (...) o la invia con dati incompleti o inesatti, è responsabile in solido con il soggetto acquirente dell'imposta evasa correlata all'infedeltà della dichiarazione* ". Per approfondimenti in materia si rinvia a PISANI M., IVA: la responsabilità del cedente nelle operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione di intento, in *Il fisco*, 2007, 1, p. 3932 e ss.

¹¹¹ Il citato art. 50-bis del D.L. n. 331/1993, il cui scopo è quello di evitare che i beni comunitari siano soggetti ad un trattamento fiscale meno favorevole rispetto a quello previsto per i beni provenienti da paesi terzi (quest'ultimi potevano già usufruire dei depositi doganali), ha dato attuazione in Italia dell'art. 16 della VI direttiva (trasfuso di seguito nella art. 154-166 e 202 della Dir. 2006/112 la cui contempla la possibilità per gli Stati membri di poter " *prendere misure particolari per non sottoporre all'imposta sul valore aggiunto le operazioni seguenti o alcune di essi, a condizione che non mirino ad una utilizzazione e/o ad un consumo finale e che l'Iva percepita al momento dell'immissione al consumo corrisponda all'importo della tassa che avrebbe dovuto essere percepita se ognuna di tali operazioni fosse stata tassata all'importazione o all'interno del paese...* "

¹¹² In questo caso il carosello si instaurava nel seguente modo: i) il *missing trader* non pagava l'Iva in dogana perché si impegnava ad introdurre la merce sdoganata in un deposito Iva (si assiste quindi ad un caso di differimento dell'imposizione); ii) estrae successivamente dal deposito Iva i beni immessi sul territorio nazionale in libera pratica, con conseguente obbligo di pagamento dell'imposta, che tuttavia avviene con il meccanismo del reverse charge, e quindi con emissione, ai sensi dell'art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, fattura recante l'ammontare imponibile del bene estratto la relativa imposta, da registrarsi, sia nel registro delle fatture emesse che in quelle degli acquisti, con conseguente venir meno dell'obbligo del versamento; iii) cede la merce ad un operatore nazionale applicando l'Iva sul corrispettivo, che potrebbe anche essere inferiore al prezzo di acquisto; iv) infine non versa l'Iva che viene detratta dall'acquirente nazionale.

Questa variante della frode, molto insidiosa con evasioni di imposta perfino eclatanti, è stata nei fatti resa quasi impossibile per i frodatori dalle ultime modificazioni normative intervenute nel 2011, che hanno avuto il pregio di introdurre una serie di misure procedurali stringenti per la concessione del beneficio di differimento dell'imposta al soggetto importatore che intende avvalersi del deposito IVA in questione.

In particolare la richiesta di una garanzia o di un fido doganale¹¹³, per non versare immediatamente il tributo, nonché la "qualificazione" dei soggetti ammessi ad estrarre la merce per l'utilizzo o la rivendita in Italia, hanno rappresentato una barriera difficile da superare per i malviventi¹¹⁴, al punto che si poteva affermare che con le nuove condizioni procedurali imposte dalla normativa nazionale questa tipologia di illecito si poteva ritenere superata.

In realtà, oltre alla più difficile possibilità per i frodatori di mettere lo stesso in atto il meccanismo truffaldino attraverso la trasformazione di un soggetto operativo e regolare che decida all'improvviso di immolarsi non versando l'imposta, un'ulteriore variante del fenomeno evasivo arriva dall'fronte dell'Est, ossia da Paesi come la Romania e Bulgaria. Infatti, come è stato potuto rilevare dalla prassi amministrativa, i frodatori hanno escogitato un'altra variante del carosello con il deposito IVA capace di superare tutti gli accorgimenti normativi che sono stati elaborati in materia dal legislatore nazionale.

Ed invero, questa inedita forma di carosello riguarda principalmente la situazione in cui aziende italiane che comprano beni, per di più dalla Cina, ma anche da altri paesi del mondo si avvalgono del regime di sospensione d'imposta, provvedendo a sdoganare e quindi immettere i beni in libera pratica nei nuovi Paesi UE dove la corruzione facilita l'emissione del documento di garanzia doganale¹¹⁵ che scorta la merce sino alla dogana italiana di destinazione, il tutto senza pagare l'IVA. Una volta introdotta la merce in Italia l'azienda, che in questo caso assume la funzione di *missing*

¹¹³ L'art. 50-bis, comma 4, lett. b), del D.L. n. 331/1993, ha introdotto la prima delle due condizioni previste dalla norma per il differimento dell'Iva relativo alle operazioni di immissione dei beni in libera pratica destinati ad un deposito Iva. In specifico la norma richiede "la prestazione di idonea garanzia commisurata all'imposta" da cui sono esonerati esclusivamente i soggetti titolari della certificazione attestante lo status di "operatore economico autorizzato" certificati ai sensi dell'art. 14-bis del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio e successive modifiche, nonché i soggetti esonerati ai sensi dell'art. 90 del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43.

¹¹⁴ Il secondo requisito procedurale previsto dalla norma attiene alla qualificazione del soggetto che provvede all'estrazione dei beni da un deposito Iva. Al riguardo il sesto comma del più volte citato art. 50-bis autorizza all'estrazione solo "i soggetti passivi d'imposta agli effetti dell'iva iscritti alla Camera di Commercio, industria, artigianato e agricoltura da almeno un anno, che dimostrino una effettiva operatività e attestino regolarità dei versamenti IVA, con le modalità definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate".

¹¹⁵ La normativa comunitaria dispone che gli Stati membri hanno la facoltà di applicare una garanzia afferente le merci in deposito ai sensi degli articoli 88 e 104 del Codice. La normativa nazionale prevede la prestazione di una garanzia (artt. 87 e 150, terzo comma, del T.U.L.D.), a meno che si renda applicabile l'articolo 90 del T.U.L.D. che prevede la possibilità di esonero dalla prestazione della garanzia (cfr. Circolare 3/D del 21.1.2005).

trader scompare, e i lenti e farraginosi controlli intracomunitari offrono tutto il tempo necessario di evadere l'imposta nel paese di arrivo attraverso il famigerato meccanismo fraudolento¹¹⁶.

Tale evoluzione del fenomeno illecito dimostra chiaramente come le nuove modalità con cui vengono realizzate queste frodi hanno reso alquanto blando la disciplina procedurale prevista dalla normativa nazionale antifrode con la possibilità per i malviventi di continuare ad evadere ingenti somme finché non vengono predisposte ulteriori misure di contrasto *ad hoc* che consentono al fisco di intercettare e bloccare questo meccanismo¹¹⁷. Ad ogni modo, anche se il legislatore italiano riuscisse ad adottare in breve tempo la normativa regolamentare necessaria a contrastare le nuove forme di frode, i malviventi hanno comunque la possibilità di realizzare le medesime operazioni in altri Paesi dell'Unione europea spostandosi di volta in volta, da Paese a Paese, sfruttando, appunto, quella libertà di movimento che, alla fine, le regole del mercato interno consentono anche a loro.

Esistono, quindi, infinite possibilità per i frodatori di realizzare il carosello intracomunitario con la messa in atto di nuovi schemi e nuove forme illecite capaci di vanificare lo sforzo dei legislatori nazionali di prevenire e contenere il fenomeno attraverso strumenti procedurali e regolamentari. Le frodi, come più volte sottolineato, non solo vengono facilitati dall'attuale sistema di tassazione a destino ma trovano un alleato importante anche nella sostanziale non armonizzazione degli strumenti di accertamento e controllo predisposti e applicati autonomamente dagli Stati membri.

Per questa ragione, come abbiamo visto nel paragrafo precedente, le istituzioni comunitarie hanno da sempre valorizzato e promosso la cooperazione orizzontale tra le amministrazioni dei diversi Paesi membri, e quindi ogni azione di contrasto all'evasione non può prescindere da forme sempre più strette di collaborazione, come ad esempio quelle già esistenti che prevedono l'instaurarsi di sistemi di scambio di informazioni e verifiche simultanee tra le autorità competenti di ciascun Paese. Ad ogni modo, per la stessa ragione che il fenomeno illecito non si è ancora arrestato, anzi presenta il potenziale di continuare a crescere¹¹⁸, dimostra come le attuali misure cooperative e di contrasto siano alquanto insufficienti. Infatti, nella maggior parte dei casi tale cooperazione tra gli organi preposti al controllo vengono circoscritte a specifici soggetti e materie individuate dettagliatamente dagli accordi conclusi tra gli Stati membri oppure in attuazione dei regolamenti

¹¹⁶ CRISTINA BRUNO M., *Le frodi nazionali, l'iva intracomunitaria e il diritto Italiano*, in Rivista Free Online di Diritto Tributario e della Impresa

¹¹⁷ Non va dimenticato, pertanto, la stessa Commissione europea, negli ultimi anni, aveva trattato ripetutamente, nel corso dei seminari e gruppi di lavoro, i rischi connessi all'immissione in libera pratica di beni extra UE, indicando, a tal proposito, nelle raccomandazioni impartite agli Stati membri, la necessità di richiedere agli operatori del settore il rilascio della predetta garanzia a copertura del rischio al mancato pagamento dell'imposta nonché il rafforzamento dei controlli sulla regolarità della garanzia.

comunitari in materia. Secondo gli ultimi dati statistici il fenomeno evasivo che sfrutta l'IVA comunitaria è in costante aumento non solo dal punto di vista quantitativo, ma anche, cosa più preoccupante, in termini di "ingegno" dei meccanismi frodatori, con forme sempre più creative e sofisticate che mettono a dura prova i sistemi di contrasto e prevenzione nazionali degli Stati.

8. La tutela penale comunitaria degli interessi finanziari dell'Unione Europea

8.1. La rilevanza penale delle frodi nella nuova direttiva comunitaria

Oltre agli strumenti di cooperazione e collaborazione nel settore dell'accertamento tributario e alle c.d. *best practices* sviluppate nell'ambito dell'ordinamento nazionale, un contributo importante nella lotta alle frodi transnazionali, come vedremo anche nel paragrafo successivo, arriva anche dalle nuove previsioni normative in materia di tutela penale comunitaria degli interessi dell'Unione europea.

In questa prospettiva, gli interessi finanziari dell'Unione europea a seguito della nuova direttiva PIF¹¹⁹, adottata di recente con provvedimento del Consiglio dell'Unione europea del 5 luglio 2017, trovano una tutela penale compiuta a livello comunitario, che fornisce una disciplina sostanzialmente unificata per quanto riguarda l'individuazione delle fattispecie dei reati che ledono tali interessi, tra cui fanno parte anche le frodi all'IVA in senso stretto. Inoltre, a rafforzamento della tutela penale in questione le istituzioni comunitarie potranno affidarsi anche alla nuova autorità europea del *European Public Prosecutor's Office* (il procuratore europeo EPPO), che dovrebbe, a partire dal 2022, attuare l'azione penale in modo uniforme in tutti i Paesi dell'Unione in esercizio delle sue funzioni inquirenti e requirenti¹²⁰.

¹¹⁹ Per alcune riflessioni sulla "Direttiva PIF" – formulate rispettivamente in occasione della sua presentazione e poche settimane prima del faticoso raggiungimento dell'accordo finale su di essa – cfr. A. VENEGONI, *Prime brevi note sulla proposta di Direttiva della Commissione Europea per la protezione degli interessi finanziari della Unione attraverso la legge penale* – COM (2012)363 (c.d. Direttiva PIF), www.penalecontemporaneo.it, 5 settembre 2012, e ID., *La definizione del reato di frode nella legislazione dell'Unione dalla Convenzione PIF alla proposta di Direttiva PIF*, *ibidem*, 14 ottobre 2016.

¹²⁰ La Procura Europea istituita di recente con il regolamento del Consiglio del 30 giugno 2017 è incaricata anzitutto (ma non necessariamente soltanto) di perseguire le frodi e in genere i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, e

Anche se il diritto penale in generale rimane comunque una delle branche del diritto meno armonizzate a livello comunitario, gli ultimi sviluppi in materia degli interessi finanziari dell'UE delineano un quadro normativo *anti-frode* molto più armonizzato rispetto alla disciplina e all'azione tributaria che invece rimane ancorata alla vecchia struttura della cooperazione amministrativa tra Stati.

Infatti, se si guardano più attentamente le dinamiche dell'evoluzione della tutela degli interessi finanziari dell'UE - di cui fa parte anche l'imposta sul valore aggiunto per espressa previsione della nuova direttiva PIF - si intuisce come tale settore costituisca forse l'unico ambito del diritto penale ad essersi armonizzato ad un livello così ampio tale per cui si è creato in questo settore un primo nucleo di autentico diritto penale europeo, intendendosi con ciò una disciplina che non solo prevede delle fattispecie di reato, ma anche un arco di sanzioni più precise e norme, per così dire, di parte generale. In particolare con riferimento alle definizioni soggettive, alla previsione della punibilità del concorso di persone, del tentativo, della responsabilità degli enti nonché, assai importante, alla prescrizione. L'omogeneità di tali concetti, oltre che delle condotte dei reati, contribuirà a rendere la disciplina per la lotta a tali reati più uniforme rispetto al passato creando appunto una sorta di mini-sistema penale nel settore della tutela degli interessi finanziari dell'UE¹²¹.

dunque, in sostanza di tutelare meglio il denaro dei contribuenti europei possibilità che discende dall'art. 86 del TFUE, come riformulato mediante il Trattato di Lisbona (entrato in vigore nel 2009). Il fondamento logico-giuridico dell'EPPO rispecchia le motivazioni avanzate dalla Commissione (COM 2013(534)), che si fondano principalmente sulla necessità, da un lato, di assicurare una tutela più pregante agli interessi finanziari dell'Unione e, dall'altro, di ovviare alle deficienze funzionali degli organismi dell'Unione, quali Eurojust ed Europol, dedicati alla cooperazione giudiziaria in materia penale ed alla cooperazione di polizia, e OLAF, preposto alle indagini amministrative sulle eurofrodi, dotati solo di poteri di impulso e di coordinamento delle azioni degli organi giurisdizionali dei singoli Stati membri. Nel considerevole contributo dottrinale nazionale e straniera vedi tra altro K. LIGETI, *Toward a Prosecutor for the European Union*, Oxford-Portland (Oregon), 2013-2014; (S. RECCHIONE, *European Public Prosecutor Office. Anche gli entusiasti diventano scettici?*, in *Diritto penale contemporaneo*, www.penalecontemporaneo.it, 9 gennaio 2014, p. 3; M. FIDELBO, *La cooperazione rafforzata come modalità d'istituzione della procura europea*, in *Diritto Penale Contemporaneo* 3/2016, www.penalecontemporaneo.it, p. 94; A. VENEGONI, *Il Procuratore Europeo e la lotta contro i reati di terrorismo: un connubio impossibile?* in *Questione Giustizia*, 12 gennaio 2015; A. MEIJ, *Some Explorations into the EPPO's Administrative Structure and Judicial Review* e J. INGHELAM, *Search and Seizure Measures and Their Review*, in L.H. Erkelens; SPIEZIA F., *L'istituzione del Procuratore europeo nella Proposta di regolamento della Commissione europea del 17 luglio 2013: quali nuovi assetti per lo spazio europeo di libertà, sicurezza e giustizia?*, in *Cass. pen.*, 2014, p. 1828 – 1865; I. PATRONE, *Public Hearing on "The European Public Prosecutor's Office (EPPO) and the European Union's Judicial cooperation Unit (EUROJUST)" – Session 3. EPPO: judicial review*, Brussels 24 May 2016, in www.europeanrights.eu; ZWIERS M.W., *The European Public Prosecutor's Office. Analysis of a Multilevel Criminal Justice System*, Cambridge – Antwerp – Portland, 2011. WADE M.L., *A European Public Prosecutor: Potential and Pitfalls*, in *Crime, Law and Social Change*, 2013, p. 439 – 486; TONINI P., *Il pubblico ministero europeo nel Corpus juris sulla repressione delle frodi comunitarie*, in *Riv. it. dir. pubb. comunit.*, 1999, p. 3 – 27; SPENCER J.R., *Who is afraid of the big, bad European Public Prosecutor?*, in *Cambridge Yearbook of European legal studies*, 2011-2012 vol. XIV. Tuttavia, affinché la Procura europea sia effettivamente operativa sono previsti tempi molto lunghi che si aggiungono a quelli che, come noto, hanno preceduto la sua approvazione; infatti, nell'art. 120 del regolamento è espressamente stabilito che essa assumerà i compiti di indagine e di azione penale non prima di tre anni a partire dalla sua adozione.

¹²¹ E. MEZZETTI, *La tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione. Sviluppi e discrasie nella legislazione penale degli Stati membri*, Padova, 1994, p. 5. DE MATTEIS, FERRARA, LICATA, PIACENTE, VENEGONI, *Diritto penale sostanziale e processuale dell'Unione europea*, Padova, 2011, vol. I, p. 42; E. BACIGALUPO, *La tutela degli interessi*

Obiettivo evidente della Direttiva – il cui campo di applicazione risulta molto esteso – è perciò quello di raggiungere un livello ‘minimo’ di armonizzazione per quanto concerne un ampio spettro di ipotesi riconducibili, in sostanza, alle frodi ed alle altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell’Unione, rimanendo impregiudicata la possibilità per gli Stati membri di mantenere in vigore o introdurre discipline domestiche più rigorose¹²².

Infatti, come esplicitamente affermato al considerando n. 16 della Direttiva “*poiché la presente direttiva detta soltanto norme minime, gli Stati membri hanno facoltà di mantenere in vigore o adottare norme più rigorose per reati che ledono gli interessi finanziari dell’Unione*” e come anche indicato all’art. 1 della stessa norma, che prevede che “*la presente direttiva stabilisce norme minime riguardo alla definizione di reati e di sanzioni in materia di lotta contro la frode e altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell’Unione, al fine di rafforzare la protezione contro reati che ledono tali interessi finanziari, in conformità dell’acquis dell’Unione in questo settore*”.

La Direttiva fornisce, in tale contesto, una definizione amplissima di “interesse finanziario dell’Unione”, riconducendolo, all’art. 2, a tutte le “*entrate, le spese e i beni*” che sono “*coperti o acquisiti oppure dovuti*” in base al bilancio dell’Unione stessa oppure al bilancio di proprie istituzioni, organi ed organismi. Ai successivi artt. 3 e 4 viene, invece, fornito un catalogo, non privo di caratteri di indeterminatezza, in ordine alla tipologia di fattispecie di reato che determinano la lesione degli interessi finanziari dell’Unione, che, pertanto, dovrebbero essere oggetto di criminalizzazione da parte degli Stati membri¹²³.

Così come la precedente Convenzione PIF, anche la nuova normativa comunitaria muove dunque dall’obiettivo di condurre una lotta «*con il massimo vigore contro [le] frodi*» e dalla constatazione che per fare ciò si debba «*migliorare l’efficacia della protezione penale degli interessi finanziari*». Oltre all’efficacia della protezione e alla rilevanza degli interessi viene richiamato un terzo fondamento, quello della transnazionalità, «*prendendo nota che la frode ai danni delle entrate*

finanziari della Comunità: progressi e lacune, in La lotta contro la frode agli interessi finanziari della Comunità tra prevenzione e repressione. L’esempio dei fondi strutturali, (a cura di) G. Grasso, Milano, 2000, p. 13.

¹²² Come chiarito nel preambolo della direttiva PIF, la tutela degli interessi finanziari dell’Unione riguarda non solo la gestione degli stanziamenti di bilancio, ma si estende a qualsiasi misura che incida o minacci di incidere negativamente sul patrimonio dell’Organizzazione nonché su quello degli Stati membri (nella misura in cui questo sia di interesse per le politiche dell’Unione), comprese le operazioni finanziarie quali l’assunzione e l’erogazione di prestiti. Per una ricostruzione delle risorse proprie comunitarie, e degli strumenti finanziari v. T. BALLARINO, Lineamenti di diritto comunitario e dell’Unione Europea, Padova, 1997, p. 34 ss. Vedi anche M. VACCA, Gli strumenti finanziari comunitari, in Riv. dir. eur., 1995, p. 347.

¹²³ Ad una prima analisi, non pare che le fattispecie incriminatrici introdotte dalla Direttiva presentino elementi di novità per quanto riguarda l’Italia, atteso che l’ordinamento interno italiano già oggi disciplina autonomamente tali figure di reato in una misura almeno equivalente agli standard minimi demandati dalla Direttiva.

e delle spese della comunità in molti casi non si limita ad un unico paese, ma è spesso l'opera di organizzazioni criminali».

All'interno della nuova previsione normativa la definizione del reato di frode rappresenta perciò anche il cuore del sistema, se non altro perché il reato di frode in senso stretto è stato il primo ad essere disciplinato nel testo della Convenzione del 1995¹²⁴.

Infatti, venendo all'articolato della Direttiva, questo è aperto, come di consueto per gli atti dell'Unione, da una premessa definitoria circa il concetto di "frode" in quanto tale definizione «ha lo scopo di fare sì che tale concetto, con le modalità pratiche della condotta descritte nella Direttiva, diventi comune alle legislazioni nazionali degli Stati Membri» All'uopo la Direttiva distingue condotte «in materia di spesa» e «in materia di entrate», equiparandole quanto a lesività.

La frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione è piuttosto articolata e viene descritta all'art. 2.2, lett. a, riproducendo pedissequamente il disposto dell'art. 1 della Convenzione PIF 1995, riferendosi a condotte attive od omissive ben precise consistenti in sostanza nell'ottenimento di fondi europei con l'inganno e nella rappresentazione di una situazione in capo al beneficiario diversa dalla realtà, attraverso la presentazione di documenti falsi, inesatti o incompleti, ivi incluso il silenzio se in violazione di un obbligo. Medesima tutela è approntata non più solo rispetto ai fondi illegittimamente ottenuti ma a quelli successivamente distratti dalla destinazione legittima.

Ciò che distingue l'attuale disciplina da quella convenzionale è che oggi essa contiene una distinzione specifica tra spese riferite agli appalti e spese non riferite a questo negozio giuridico, e perciò ha l'effetto di ampliare l'ambito materiale della direttiva: le medesime condotte individuate all'art. 2.2, lett. a, sono infatti sanzionate anche qualora concernano spese relative ad appalti commesse al fine di arrecare all'autore o a terzi un profitto, in danno degli interessi finanziari dell'Unione. Tale riferimento deve dunque essere inteso come un'innovazione rispetto alla Convenzione.

Inoltre, anche per quanto riguarda i reati diversi dalle frodi, la direttiva *de quo*, salva qualche differenza linguistica, è piuttosto simile alla Convenzione in quanto riprende grosso modo tutte le altre fattispecie di reato previste da essa. Specificamente, oltre alle classiche ipotesi di reato, già

¹²⁴ Tale Convenzione, firmata il 26 luglio 1995 e pubblicata in Gazzetta Ufficiale il 27 novembre 1995, è comunemente denominata Convenzione PIF ed è corredata di Protocolli relativi alla corruzione, alla Corte di Giustizia e al riciclaggio. Nell'azione comunitaria di lotta alle frodi, si ricordano fra gli altri, il Regolamento n. 2185/96 sugli strumenti investigativi utilizzati per l'accertamento di irregolarità e frodi, la creazione nel 1999 dell'OLAF, ossia un ufficio per le indagini sulle frodi e irregolarità contro il bilancio europeo, l'istituzione nel 2002 dell'Eurojust, dedicato alla cooperazione giudiziaria fra gli Stati e non da meno gli artt. 325 ed 86 del Trattato di Lisbona con cui si pone la lotta alle frodi fra le priorità delle politiche dell'Unione europea.

contenute nel atto precedente, come il ‘riciclaggio di proventi di reato’¹²⁵, la ‘corruzione attiva e passiva’¹²⁶ e i ‘reati associativi’¹²⁷, la direttiva introduce, dal punto di vista oggettivo, anche il reato dell’appropriazione indebita¹²⁸, condotta, quindi, assimilabile a fattispecie del codice penale italiano, quali il peculato (art. 314 c.p.), l’abuso d’ufficio (art. 323 c.p.) o l’appropriazione indebita (art. 646 c.p.).

8.2. I risvolti della direttiva PIF nell’ambito delle frodi IVA transnazionali: l’introduzione del concetto di frode IVA «grave»

La nozione di frode IVA delineata nell’ambito della Direttiva PIF comprende, dunque, tutte le azioni od omissioni in materia di entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall’imposta (entro i limiti di cui si dirà tra poco) mediante l’utilizzo o la presentazione di dichiarazioni o documenti falsi

¹²⁵ Art. 2; la condotta di riciclaggio viene definita per relationem: la direttiva PIF rinvia alla qualificazione accolta nella direttiva 2015/849/UE. Infatti, la norma rappresenta un passo avanti rispetto alla disciplina stabilita dal sistema della Convenzione PIF: è ben vero che il suo secondo Protocollo registra l’intenzione degli Stati membri a prendere «i provvedimenti necessari affinché il riciclaggio di denaro costituisca illecito penale» e, conseguentemente, rinvia per la definizione della condotta alla direttiva allora in vigore, la n. 91/308/CEE: tuttavia questa ha una qualificazione della condotta di riciclaggio ben meno estesa rispetto alla disciplina ora vigente.

¹²⁶ Art. 4.2, lett. b; la condotta di corruzione, come minaccia particolarmente grave agli interessi finanziari dell’Unione, è menzionata nel Preambolo (8° considerando) della direttiva, riferendosi alla dazione di tangenti a pubblico funzionario; viene meglio tecnicamente specificata nel corpo normativo. Ivi si qualifica la corruzione passiva come l’azione del funzionario pubblico che, direttamente o tramite un intermediario, solleciti o riceva vantaggi di qualsiasi natura, per sé o per un terzo, o ne accetti la promessa per compiere o per omettere un atto proprio delle sue funzioni o nell’esercizio di queste in un modo che leda o possa ledere gli interessi finanziari dell’Unione; e la corruzione attiva come l’azione di una persona che prometta, offra o procuri a un funzionario pubblico, direttamente o tramite un intermediario, un vantaggio di qualsiasi natura per il funzionario stesso o per un terzo, affinché questi compia o ometta un atto proprio delle sue funzioni o nell’esercizio di queste in un modo che leda o possa ledere gli interessi finanziari dell’Unione.

¹²⁷ Rientrano nel campo di applicazione della direttiva PIF alla luce del disposto dell’art. 8 di essa anche le organizzazioni criminali che pongono in essere condotte lesive degli interessi finanziari dell’Unione, secondo cui «*gli Stati membri adottano le misure necessarie per garantire che, qualora un reato di cui agli articoli 3, 4 o 5 sia commesso nell’ambito di un’organizzazione criminale ai sensi della decisione quadro 2008/841/GAI [] , ciò sia considerato una circostanza aggravante*». Tale situazione deve però essere letta alla luce del considerando n. 19 della stessa direttiva, laddove – nel riprodurre il contenuto dell’art. 8 – si specifica che il giudice nazionale non è obbligatoriamente tenuto a considerare tale circostanza ai fini dell’aumento della pena se il suo ordinamento qualifica le condotte di cui alla decisione quadro come reati distinti e se questa previsione può anche comportare livelli sanzionatori più severi di quelli previsti dalla direttiva. Inoltre, di particolare interesse vi è poi un riferimento alle organizzazioni criminali in relazione alle frodi commesse ai danni della risorsa finanziaria IVA: il 13° considerando - rilevando la frequente connessione fra reati contro gli interessi finanziari dell’Unione e reati associativi (compresi nell’elenco di cui all’art. 83.1, co. 2 TFUE) – richiama gli Stati membri all’esigenza che venga mantenuta coerenza tra la direttiva PIF e gli atti legislativi dell’Unione basati su tale disposizione.

¹²⁸ Art. 4.3; il reato di appropriazione indebita è descritto come «l’azione del funzionario pubblico, incaricato direttamente o indirettamente della gestione di fondi o beni, tesa a impegnare o erogare fondi o ad appropriarsi di beni o utilizzarli per uno scopo in ogni modo diverso da quello per essi previsto, che leda gli interessi finanziari dell’Unione»

o incompleti, nonché i casi della mancata comunicazione di informazioni obbligatorie sulla medesima. Vengono poi comprese nella definizione della direttiva in oggetto anche le frodi realizzate mediante utilizzo delle dichiarazioni IVA per dissimulare un mancato pagamento o per la costituzione illecita di diritti a rimborso (tra cui anche la frode carosello).

Il primo elemento importante nell'ambito della Direttiva in oggetto riguardante l'imposta sul valore aggiunto si rinviene pertanto nell'esplicita estensione della tutela penale comunitaria anche delle frodi intracomunitarie sull'assunto che tale tributo, in quanto risorsa propria dell'UE, rientra pienamente nell'ambito degli interessi finanziari dell'Unione europea.

Infatti, nonostante la natura di risorsa propria dell'IVA, e di conseguenza anche la rilevanza comunitaria che dovrebbero rivestire le frodi intracomunitarie, era già stata prevista nella Convenzione PIF, esisteva da tempo all'interno dell'Unione una forte corrente di pensiero che vorrebbe escludere la natura euro unitaria dell'IVA per il fatto che tale tributo, a differenza dei diritti doganali – che sebbene riscossi dalle autorità nazionali confluiscono poi direttamente nel bilancio comunitario – è versata in prima battuta nei bilanci nazionali dei singoli Stati, e che solo una minima quota di essa, per di più progressivamente diminuita negli anni, viene poi trasferita al bilancio dell'Unione¹²⁹. Ovvero, la rilevanza minore che assume l'imposta sul valore aggiunto in termini quantitativi all'interno del bilancio UE, nonché il modo indiretto con cui l'imposta finisce nelle casse erariali comunitarie ha fatto sì che per molto tempo si dubitasse, appunto, della natura europea dell'imposta.

Tuttavia, la Direttiva non fa altro che riconfermare quello che è stato più volte sottolineato con ben maggiore autorevolezza anche dalla Corte di Giustizia la quale in più pronunce ha costantemente sostenuto, ora come tema principale della causa, ora come *obiter dictum*, la rilevanza comunitaria dell'IVA. In questo contesto, la decisione della Corte di Giustizia contenuta nella causa C-539/09 Commissione c. Germania è una di quelle che aveva ad oggetto specifico la questione ed è certamente una di quelle in cui la Corte è stata più chiara sul punto. Tale sentenza deriva dall'impugnazione da parte tedesca di una decisione della Commissione in cui quest'ultima constatava la violazione da parte di tale Stato del rapporto di collaborazione “verticale”¹³⁰ con l'Unione, avendo la Germania

¹²⁹ In particolare le entrate proprie dell'Unione europea sono rappresentate dai diritti doganali, dai prelievi agricoli e da una percentuale dell'imposta sul valore aggiunto riscossa dagli Stati Membri. Completa poi tali entrate del bilancio un contributo degli Stati Membri in base al loro prodotto interno lordo (PIL). Si tratta quindi di un bilancio del tutto separato ed autonomo, e per questo anche di dimensioni, se si vuole, modeste se rapportate alle dimensioni dell'economia della UE nel suo complesso. È, infatti, un bilancio che si aggira sui 140 miliardi l'anno, nel quale indubbiamente l'entrata proporzionata ai PIL nazionali, e quindi quella “non propria”, è la più rilevante

¹³⁰ Come abbiamo visto nel paragrafo 7.2 il dovere di collaborazione in capo alle autorità nazionali discende dal più generale principio della leale cooperazione e collaborazione in materia amministrativa che si articola in due forme: quello orizzontale che impone alle autorità nazionali, in questo caso al fisco, di cooperare con le amministrazioni degli altri Stati membri al fine garantire una piena ed omogenea attuazione del diritto comunitario; e quella verticale che impone, invece, alle istituzioni nazionali un obbligo specifico di cooperazione con le istituzioni eurounitarie nelle materie di competenza

impedito ad alcuni funzionari europei di compiere controlli nel suo territorio sulle modalità di accertamento e riscossione dell'IVA. Infatti, il governo tedesco eccepiva a fondamento della sua decisione il fatto che l'IVA rappresenti un'imposta puramente nazionale alla quale è poi collegata, e solo in un secondo momento, la quota parte spettante all'Unione, perciò, secondo questa impostazione non sussisteva alcuna competenza dell'Unione in materia. Ebbene, in quell'occasione, peraltro di rilievo non solo nell'ambito penale ma anche nella dimensione tributaria, la Corte afferma, tra le altre cose, al punto 71 che *‘il sistema di risorse proprie predisposto in esecuzione del Trattato è effettivamente finalizzato, quanto alle risorse IVA, ad istituire un obbligo a carico degli Stati membri di mettere a disposizione della Comunità, come risorse proprie, una parte delle somme che essi riscuotono a titolo di IVA (v., in questo senso, sentenza 13 marzo 1990, causa C 30/89, Commissione/Francia, Racc. pag. I 691, punto 23). Le suddette constatazioni non incidono neppure sul fatto che gli Stati membri, per garantire un prelievo effettivo di detto gettito dell'IVA ed essere in grado di mettere a disposizione del bilancio comunitario, nella misura richiesta dalle decisioni 2000/597 o 2007/436 e dal regolamento n. 1553/89, le corrispondenti risorse IVA, siano tenuti ad osservare le varie norme del diritto comunitario relative a tali prelievi, come quelle contenute nella sesta direttiva IVA, o ancora nel regolamento n. 1798/2003. Sotto questo profilo, la situazione è notevolmente diversa da quella che vale per le risorse proprie fondate sul RNL degli Stati membri’*. E poi, al punto 72, afferma inoltre che *‘sussiste un nesso diretto tra, da un lato, la riscossione del gettito dell'IVA nell'osservanza del diritto comunitario applicabile e, dall'altro, la messa a disposizione del bilancio comunitario delle corrispondenti risorse IVA, poiché qualsiasi lacuna nella riscossione del primo determina potenzialmente una riduzione delle seconde’*.

Lo stesso principio a sostegno della natura comunitaria dell'imposta è stato poi affermato ripetutamente e costantemente dallo stesso giudice anche in altri casi quando la questione non era l'oggetto specifico della controversia. Basta ricordare i casi Fransson ¹³¹ e, più recentemente, il noto caso Taricco ¹³² nel quale la Corte, nel corso delle sue argomentazioni circa l'incompatibilità della normativa nazionale sulle prescrizioni con il diritto comunitario, non mette mai in dubbio che le frodi IVA, oggetto principale della consulta, assumano rilevanza comunitaria.

esclusiva dell'UE le quali possono a tal fine svolgere attività di indagine e controllo direttamente nei Paesi dove si sono verificate violazioni del diritto comunitario.

¹³¹ Causa C-617/10, sentenza del 26.2.2013, Fransson.

¹³² Sul rinvio pregiudiziale precedente all'adozione delle conclusioni dell'Avvocato generale Bot, si rinvia a P. Mori, *La Corte costituzionale chiede alla Corte di giustizia di rivedere la sentenza Taricco: difesa dei controllimiti o rifiuto delle limitazioni di sovranità in materia penale?*, in *Rivista di diritto internazionale*, 2017, p. 407 ss.

Ad ogni modo, come detto in precedenza, per evitare ogni ombra di dubbio sulla natura comunitaria dell'imposta, il legislatore comunitario, ha di nuovo confermato espressamente che nell'ambito della nuova direttiva PIF rientrano anche le frodi transnazionali caratterizzate questa volta da un nuovo elemento individuato nella "gravità" dell'illecito come enucleata al combinato disposto degli artt. 3, co. 2, lett. d) e 2, co. 2 della Direttiva. Il tutto, in considerazione anche dei riflessi che l'inserimento delle frodi IVA nella direttiva PIF ha anche in materia di competenza della della costituenda procura Europea, dato che la stessa sarà competente proprio a condurre indagini in materia di "reati PIF". Così, in quanto le frodi IVA sono previste come rientranti nell'ambito della direttiva, conseguentemente l'EPPO (il Procuratore europeo) avrà competenza ad investigare su di esse; ciò appare oltre modo opportuno considerando la transnazionalità dell'illecito che in una visione unitaria dell'indagine da parte di un organo investigativo sovranazionale rappresenterebbe veramente un valore aggiunto rispetto alla frammentazione investigativa odierna. Una soluzione sul punto dovrà essere necessariamente trovata, o ipotizzando, per esempio, delle soglie di competenza o ipotizzando la rilevanza europea della sola percentuale di iva versata al bilancio dell'Unione

Quanto, invece, all'concetto di gravità della frode IVA più profili di tale fattispecie di reato paiono particolarmente interessanti.

In primo luogo, l'art. 3, co. 2, lett. d), dispone che requisiti indispensabili per l'integrazione della frode IVA 'grave' siano la fraudolenza e la transnazionalità della condotta, con ciò limitando l'applicazione del reato alle violazioni della disciplina IVA particolarmente insidiose in quanto poste in essere tramite l'impiego di mezzi fraudolenti e con un'azione che presenta elementi di internazionalità¹³³. La Direttiva prevede, in secondo luogo – ed è l'aspetto probabilmente più interessante – una soglia quantitativa al ricorrere della quale può presumersi che la frode IVA assuma i connotati della "gravità": tale parametro quantitativo viene, nello specifico, individuato dall'art. 2, co. 2, della Direttiva in Euro 10.000.000,00.

Si delineano in questo modo, in base a tale criterio quantitativo, due tipologie di frode IVA: la prima definita come "grave" che assume rilevanza penale nel diritto comunitario, rientra così

¹³³ L'art. 3, comma 2, lett. d) della Direttiva prevede, infatti, che "in materia di entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall'IVA, l'azione od omissione commessa in sistemi fraudolenti transfrontalieri in relazione: i) all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti relativi all'IVA, cui consegua la diminuzione di risorse del bilancio dell'Unione; ii) alla mancata comunicazione di un'informazione relativa all'IVA in violazione di un obbligo specifico, cui consegua lo stesso effetto; ovvero iii) alla presentazione di dichiarazioni esatte relative all'IVA per dissimulare in maniera fraudolenta il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi dell'IVA". L'art. 2, comma 2 della Direttiva prevede che "in materia di entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall'IVA, la presente direttiva si applica unicamente ai casi di reati gravi contro il sistema comune dell'IVA. Ai fini della presente direttiva, i reati contro il sistema comune dell'IVA sono considerati gravi qualora le azioni od omissioni di carattere intenzionale secondo la definizione di cui all'articolo 3, paragrafo 2, lettera d), siano connesse al territorio di due o più Stati membri dell'Unione e comportino un danno complessivo pari ad almeno 10 000 000 EUR"

nell'attività di indagine della neo-introdotta Procura europea; e la seconda, invece, lasciata fuori dallo scopo della direttiva, rimane sprovvista della sanzionabilità penale in oggetto confinandosi perciò nell'azione (penale ed extra penale) delle autorità nazionali.

Ad ogni modo, bisogna tenere in considerazione che il limite del danno è complessivo, quindi prevede che la tutela penale debba essere attivata quando il danno cumulativo prodotto da una frode IVA transnazionale in più Stati, e quindi all'interno di più giurisdizioni penali, superi i valori soglia: il che implica la necessità di una forte cooperazione e condivisione delle indagini da parte delle autorità competenti degli Stati.

9. Conclusioni al capitolo primo: il ruolo della Procura Europea nell'indagine tributaria e nel contrasto alle frodi IVA

Dalle considerazioni svolte nel corso del primo capitolo abbiamo visto come l'imposta sul valore aggiunto, che ha armonizzato la tassazione del consumo a livello europeo, costituisce una *conditio sine qua non* per l'instaurazione e il corretto funzionamento del mercato interno comunitario.

Ciononostante, il ruolo dell'IVA è stato in parte sminuito dalla debolezza endemica del suo meccanismo applicativo nelle operazioni intra-UE in quanto, come abbiamo visto nella trattazione del presente capitolo, la creazione di un mercato unico a livello europeo e il meccanismo della non imponibilità che contraddistingue gli scambi intracomunitari favorisce forme di criminalità transnazionali che danno vita a un parallelo "*mercato unico delle frodi*" reso possibile anche in ragione degli ostacoli che gli organi preposti al controllo incontrano allorché l'attività istruttoria debba travalicare i confini nazionali, perciò, in mancanza di quella che è stata definita come la '*libera circolazione dell'azione amministrativa*' la minaccia delle frodi *de quo* costituisce un problema quasi insuperabile con gli ordinari strumenti dell'azione amministrativa nazionale.

In generale si può ritenere che ai risultati raggiunti nella lotta alle frodi sembrano abbastanza deludenti, infatti, come emerge anche dai vari studi promossi dalla Commissione, al fine di monitorare l'evoluzione del fenomeno illecito nonché di stimare i danni subiti dalle casse erariali e comunitarie, purtroppo le frodi IVA rappresentano un fenomeno in continua espansione. Da questo discende che le ordinarie misure di accertamento e controllo, che rimangono comunque appannaggio delle amministrazioni nazionali, anche se supportate dal maggiore afflusso di informazioni provenienti in vario modo e a vario titolo dalle autorità fiscali degli Stati membri, rimangono comunque sufficienti e non abbastanza efficaci per superare gli effetti devastanti delle frodi IVA.

In altre parole il coordinamento dell'attività di controllo e accertamento, sia quello verticale tra le autorità fiscali nazionali e le istituzioni comunitarie, che quello orizzontale tra le amministrazioni

finanziare dei Paesi membri, nonché le pratiche di contrasto elaborate nell'ambito della normativa nazionale, non sono riuscite a prevenire e a contrastare efficacemente i caroselli intracomunitari, in parte perché tali misure costituiscono delle norme settoriali e disomogenee e prive quindi di una sistematicità in grado di uniformare l'azione dell'indagine e del controllo, e in parte anche per la rapidità con cui si esaurisce l'illecito in oggetto non consentendo alle autorità nazionali di predisporre adeguatamente i controlli simultanei e lo scambio di informazioni con le amministrazioni colleghe.

Emerge pertanto una necessità inequivocabile di trovare una soluzione adeguata al fine di riempire questa deficienza dell'attività di indagine che proprio in ragione della natura "intra-comunitaria" della frode richiede perciò un coordinamento dall'alto di tale azione diretta al contrasto delle frodi IVA.

In questa direzione un aiuto importante nell'indagine tributaria potrebbe derivare di riflesso dall'accertamento penale che con l'istituzione della nuova procura europea che, tra le altre competenze previste dalla normativa comunitaria, avrà anche il compito di indagare sulle frodi IVA che presentano i requisiti della transnazionalità e della gravità esercitando in tal modo l'azione penale uniformemente in tutti i Paesi dell'Unione. Ciò significa che il nuovo organo comunitario, limitatamente però alle forme più gravi del fenomeno, potrà svolgere accertamenti e controlli in tutti gli Stati comunitari senza le consuete barriere della sovranità che incontrano invece le amministrazioni nazionali nel corso dell'indagine tributaria¹³⁴.

Ed infatti, la creazione della Procura europea si propone di superare le logiche ed i limiti tipici della cooperazione tradizionale per addivenire, appunto, ad una efficace protezione degli interessi finanziari dell'Unione. Detta esigenza viene peraltro ribadita anche nella relazione di accompagnamento alla Proposta della direttiva PIF, nella quale la Commissione rileva a chiare lettere come il perseguimento dei reati a danno del bilancio dell'Unione – attualmente di competenza degli Stati membri – presupponga, in ragione della natura transnazionale delle violazioni in parola, un coordinamento particolarmente stretto tra le varie autorità nazionali, a fronte, invece, di «interventi [...] spesso frammentari» e comunque «intralciati da una serie di problemi e limitazioni dovute alla ripartizione delle responsabilità tra autorità appartenenti a diverse giurisdizioni territoriali e funzionali». Del resto, nonostante i considerevoli sforzi messi in campo, neppure le attività svolte dagli organismi dell'Unione sono sufficienti: Eurojust può promuovere e coordinare le indagini e le

¹³⁴ SPIEZIA, *L'istituzione del procuratore europeo nella Proposta di regolamento della Commissione europea del 17 luglio 2013: quali nuovi assetti per lo Spazio di libertà sicurezza e giustizia?* in Cass. pen., 2014, 1848 ss; F. DE ANGELIS, *La creazione dello spazio giudiziario europeo: necessità di attuazione del Procuratore europeo*, in LANZI-RUGGIERI-CAMALDO (a cura di), *Il difensore e il pubblico ministero europeo a cura di*, Cedam, 2002, p. 63 ss.

azioni penali ma, se uno Stato membro rifiuta di attivarsi, non può obbligarlo in tal senso¹³⁵; Europol si limita a fornire intelligence e supporto alle attività di contrasto nazionali, ma non può garantire che i Paesi membri diano seguito alle sue analisi, né dirigere le indagini nazionali; l'Ufficio europeo per la lotta antifrode (OLAF), deputato ad indagare sulle frodi e attività lesive degli interessi finanziari dell'UE, ha competenze limitate alle indagini amministrative. Infine, i casi trasferiti alle autorità giudiziarie e di polizia nazionali non sono oggetto di azioni penali della stessa efficacia ed efficienza nei vari Stati membri.

Al fine di porre rimedio a queste problematiche il legislatore ha istituito, con il Regolamento 1939/2017, l'ufficio della Procura europea.

Al capo dell'ufficio spetta la direzione delle attività nonché l'organizzazione dei lavori. Nello svolgimento di tali funzioni, esso è assistito da quattro Sostituti, mentre a livello decentrato è costituito da almeno un Procuratore europeo delegato per ogni Stato membro. Questi ultimi hanno il compito di svolgere le indagini ed esercitare l'azione penale davanti alle giurisdizioni nazionali, sotto la direzione e il controllo del capo dell'ufficio. I delegati hanno il c.d. "doppio cappello", potendo operare sia in qualità di *longa manus* del Procuratore europeo per i reati di competenza della Procura europea, sia come pubblici ministeri nazionali per le altre fattispecie. Tuttavia, quando agiscono con il "cappello europeo", essi sono sottoposti alla «autorità esclusiva del procuratore europeo e si attengono alle sue sole istruzioni, linee guida e decisioni». Inoltre, sono «completamente indipendenti dalle procure nazionali e non hanno obblighi nei loro confronti».

Il punto critico dell'intera "costruzione" dell'EPPO è, però, come ben si può comprendere, quello delle indagini transnazionali. Per potersi parlare di autentica area comune europea, infatti, occorrerebbe in via di principio l'applicazione delle stesse regole processuali indipendentemente dallo Stato in cui l'indagine viene svolta, soprattutto una volta che si è costituito un ufficio unitario di indagine. Il problema pratico è, allora, quale legge sia applicabile allorché il procuratore delegato operante uno "Stato EPPO" debba eseguire atti di indagine in un altro "Stato EPPO", e quindi sempre all'interno dell'area territoriale facente parte dell'Ufficio.

La soluzione del regolamento è certamente più avanzata di ogni strumento di cooperazione fino ad oggi in uso, anche dell'ordine investigativo europeo. L'art 31 del regolamento prevede infatti che il procuratore europeo delegato che sta trattando l'indagine "assegni" il caso al collega, anch'egli procuratore europeo delegato, del diverso "Stato EPPO" in cui devono essere compiuti gli atti investigativi. Si tratta quindi di un linguaggio che lascia intendere davvero l'unità dell'ufficio al di là delle barriere geografiche. Tuttavia, in mancanza di una legge processuale comune, il regolamento

¹³⁵ G. DE AMICIS, *Riflessioni su Eurojust*, in Cassazione Penale, 2002, p. 3607

cerca un difficile equilibrio tra *lex fori* e *lex loci*, tendendo a privilegiare la prima (anche per ragioni di utilizzabilità) ma senza pregiudicare il diverso livello di garanzie che può essere previsto nelle legislazioni nazionali.

Ad ogni modo, il decentramento dell'ufficio della procura europea e la presenza fissa nel territorio di delegati che svolgono sia funzioni di indagine comunitaria che nazionale potrebbe creare le condizioni opportune anche per coordinare meglio l'azione tributaria degli Stati membri per le frodi che pur caratterizzati dalla transnazionalità rimangono fuori dalla portata della Direttiva PIF in quanto sotto soglia.

Questo perché, come abbiamo sottolineato nel paragrafo precedente, per la determinazione della soglia di gravità il legislatore europeo fa riferimento al danno complessivo causato dal medesimo circuito frodatario, nel caso si tratti di carousel intracomunitario, ragion per cui i delegati territoriali della procura europea per capire e quantificare la frode transnazionale dovranno necessariamente condurre delle indagini approfondite che nella maggior parte, e almeno nella all'inizio dell'accertamento, coinvolgeranno anche le frodi che per difetto del requisito quantitativo non rientrano nella loro competenza.

In questo modo, la procura europea oltreché fungere da deterrente alle frodi IVA in generale, e quindi anche di quelle sotto soglia, ed avendo la possibilità di operare con facilità all'interno degli ordinamenti nazionali degli Stati EPPO potrebbe diventare così anche il filo conduttore dell'accertamento tributario, segnalando alle autorità nazionali tributarie le frodi riscontrate in altri Paesi comunitari che potrebbero interessare anche quest'ultimi, veicolare in modo celere le informazioni e più in generale anche sostenere l'indagine tributaria ogniqualvolta la frode presenta la potenzialità di assumere le dimensioni di 'gravità'.

CAPITOLO SECONDO

IL NUOVO SISTEMA DEFINITIVO DELL'IVA NELLE PROPOSTE DI RIFORMA: L'ESTENSSIONE DEL (M)OSS A TUTTE LE OPERAZIONI "INTRAUNIONALI" E IL SUO IMPATTO SULLA LOTTA ALLE FRODI IVA TRANSNAZIONALI

SOMMARIO: *Premessa*; - 2. La tassazione nel Paese di destinazione come caratteristica fondamentale del regime definitivo dell'imposta sul valore aggiunto; - 3. *La territorialità delle operazioni intracomunitarie dell'IVA nel regime transitorio: una tassazione a "destino" solo a "metà"*; - 3.1. *La tassazione delle cessioni intracomunitarie negli scambi tra soggetti passivi d'imposta*; 3.2. *...e nelle prestazioni di servizio "business to business"*; - 3.3. *I limiti al principio di destinazione nel regime dell'inversione contabile*; - 4. *L'evoluzione del sistema nella scelta di meccanismi applicativi "alternativi" all'inversione contabile in funzione antifrode: Split Payment e Generalized Reverse Charge*; - 5. *Verso il regime definitivo dell'IVA negli scambi intraunionali*; - 6. *La territorialità e il meccanismo applicativo delle e-commerce: il modello di partenza per la costruzione del regime definitivo dell'IVA*; - 6.1. *I criteri di collegamento territoriale delle e-commerce: le origini dello sportello unico*; - 6.2. *La disciplina di funzionamento del Mini One Stop Shop nel commercio elettronico diretto*; - 6.3. *I miglioramenti alla disciplina e-commerce nella Direttiva del Consiglio (n.2455) del 2017*; - 7. *L'estensione dello sportello unico nel quadro della nuova Direttiva del Consiglio*; - 7.1. *Le cessioni intracomunitarie a distanza nell'ambito delle operazioni B2C*; - 7.2. *Il MOSS nelle vendite comunitarie a distanza*; - 7.3. *...e nelle vendite a distanza di beni importati da paesi o territori terzi*; - 8. *Il nuovo regime delle operazioni intracomunitarie tra soggetti passivi d'imposta nella Proposta di Direttiva del Consiglio: dal MOSS all'OSS*; - 9. *Le misure antifrode e di semplificazione dell'IVA nel regime definitivo*; - 9.1. *L'identificazione IVA quale nuovo elemento costitutivo del diritto di esenzione nelle cessioni intracomunitarie*; - 9.2. *Le nuove previsioni normative sulle vendite a catena comunitarie*; - 9.3. *Il call-off stock e il consignment stock*; - 10. *Conclusioni al capitolo secondo.*

1. Premessa

Seguendo i criteri formulati dal Consiglio e dal Parlamento europeo, la Commissione ha elaborato di recente un nuovo modello impositivo dell'imposta sul valore aggiunto da applicare negli scambi intracomunitari (ed in parte anche a quelli extra-UE), ritenendo opportuno non limitarsi ad una semplice modifica delle regole impositive previste dall'attuale regime transitorio, ma intervenire invece sui principi di funzionamento dell'IVA nel suo complesso, tra cui anche nel meccanismo applicativo dell'imposta.

La riforma mastodontica (effettiva e potenziale) che si avvia a modificare l'IVA è contenuta nella Direttiva n. 2017/2455 che fornisce la nuova disciplina delle vendite a distanza e delle prestazioni di servizio diverse dalle e-commerce rese ai privati consumatori, e nella Proposta di Direttiva del Consiglio COM (2017) 56 la quale delinea il regime definitivo delle operazioni intraunionali tra soggetti passivi dell'imposta.

La riforma costituisce pertanto l'epilogo di un lungo e faticoso processo testimoniato dalle continue iniziative e proposte della Commissione europea decisa, in tal senso, a superare il regime transitorio ritenuto complesso e non più in linea con le nuove esigenze del mercato comunitario.

Se tutto andrà nella direzione giusta, il nuovo sistema dovrà, quindi, sostituire progressivamente il regime attuale intra-UE, tanto con riferimento alle operazioni *business to business*, quanto alle cessioni dei beni e prestazioni di servizio rese ai privati.

Tuttavia, nella proposta di novella il meccanismo attuale dell'esenzione, che è al centro del regime transitorio, non viene del tutto abbandonato in quanto continuerà ad essere operativo limitatamente alle operazioni poste in essere tra i c.d. soggetti passivi certificati.

In particolare la richiamata Direttiva 2017/2455, del 5 dicembre 2017, ha apportato dei miglioramenti significativi al meccanismo applicativo dello sportello unico (come ad esempio l'applicazione delle regole procedurali dello Stato membro di identificazione, e non più quelle del consumo) rispetto al modello contenuto nella disciplina delle e-commerce, in vista della sua estensione (dal 2021) anche alle operazioni oggetto della direttiva. Ad ogni modo, la Direttiva conferma la regola previgente che esclude dall'ambito del MOSS la detrazione dei crediti IVA che continueranno perciò ad essere ottenuti solo attraverso la farraginoso procedura del rimborso. Mentre nella successiva Proposta di Direttiva del Consiglio – e sempreché il testo venga adottato senza ulteriori modifiche - viene invece previsto l'istituto della detrazione che dovrebbe diventare parte del regime definitivo.

Pertanto, nella prima parte del capitolo si cercherà di evidenziare in modo compiuto quelle problematiche, e quelle "deficienze", presenti nell'attuale sistema dell'esenzione d'imposta - secondo i parametri della semplicità, impermeabilità alle frodi, tassazione a destino - che hanno reso necessaria la riforma dell'intero sistema IVA.

Infatti, oltre al problema delle frodi IVA che abbiamo già visto nel corso del primo capitolo, il regime transitorio non è più in linea neanche con l'indirizzo politico espresso più volte dagli Stati membri e dalle istituzioni comunitarie di tassare tutte le operazioni secondo la regola del Paese di consumo. Le operazioni rese ai soggetti privati, con alcune eccezioni, rimangono fuori dalla portata di questa regola e ciò costituisce un'altra ragione importante della riforma intrapresa dal legislatore comunitario.

La seconda parte dell'indagine, invece, sarà dedicata all'esame approfondito della disciplina del MOSS prevista per le prestazioni di servizio rese mediante strumenti elettronici (c.d. e-commerce), la quale, peraltro, dovrebbe fungere da modello base da estendersi progressivamente,

secondo uno schema ben definito nella proposta di riforma, a tutte le operazioni intra-UE, e in parte anche alle cessioni di beni e prestazioni di servizi (diversi dalle e-commerce) resi ai privati consumatori da soggetti extracomunitari.

Infine, si prenderanno in esame anche alcune delle proposte di modifica che possono definirsi accessorie rispetto all'obiettivo primario della riforma - che rimane pur quello di superare definitivamente il problema delle frodi e generalizzare la tassazione a destino - tra le quali si richiama in particolare la previsione diretta ad elevare l'identificazione IVA da mero requisito formale a vero e proprio elemento costitutivo del diritto di esentare dall'imposta le cessioni dei beni e le prestazioni di servizi che, come detto, saranno possibili in regime di esenzione solo se realizzate da soggetti affidabili in quanto certificati dalle autorità finanziarie nazionali, con evidenti ricadute della previsione anche sullo stesso concetto del soggetto passivo IVA.

2. La tassazione nel Paese di destinazione come caratteristica fondamentale del regime definitivo dell'imposta sul valore aggiunto

In quella che è stata la visione originaria della Commissione sul futuro dell'IVA, l'imposta doveva perdere la sua dualità ed assumere le caratteristiche proprie dell'imposta nazionale, passando così da una situazione "anomala" che si ritrova nel regime transitorio, ad un'applicazione più coerente alla sua funzione economica e giuridica, ovvero tassare il consumo attraverso gli istituti della rivalsa e della detrazione e, al contempo, eliminando quell'insolito fatto generatore individuato nell'acquisto intracomunitario. Si cercava, in questo modo, di superare la distinzione fra operazioni nazionali ed operazioni intracomunitarie e permettere agli operatori di ridurre soltanto a due i regimi fiscali applicabili: le operazioni con un paese terzo e quelle effettuate all'interno della Comunità¹³⁶.

L'affermazione del principio per la quale le operazioni effettuate nella Comunità avrebbero dovuto essere soggette ad un trattamento identico, passava per la generalizzazione della tassazione di tutte le operazioni in essa realizzate nel paese di origine, al posto del regime transitorio dell'esenzione, cosa che, nelle affermazioni (all'epoca) della Commissione, avrebbe restituito all'imposta

¹³⁶ CECAMORE L., *L'iva tra origine e destinazione, in Sovranità fiscale degli stati tra integrazione e decentramento*, Atti del convegno di Ravenna, Quaderno di Giurisprudenza delle imposte, 2006.

l'obiettività progressivamente perduta e realizzato il rafforzamento delle caratteristiche essenziali del tributo.

Rispettato, dunque, principio di imposizione delle operazioni effettuate nella Comunità fin dalla loro origine, con l'effetto che l'imposizione e la deduzione divenivano di competenza di una sola amministrazione fiscale, si imponeva il più difficile compito di gestire il riparto del gettito IVA tra gli Stati coinvolti nelle compravendite comunitarie. Come abbiamo già accennato all'inizio della trattazione, per la riattribuzione delle entrate tributarie, la Commissione aveva previsto in tal senso la costituzione di un centro comunitario (*Clearing House*) come organo che destinasse l'IVA incassata nel paese esportatore al paese del consumo finale sotto forma di compensazione tra Stati. In altre parole, poiché l'IVA applicata e riscossa nello Stato membro di vendita dei beni e servizi diventava deducibile nello Stato membro di acquisto lo scopo del "*Clearing House Mechanism*" (CHM) doveva essere precisamente quello di trasferire allo Stato membro di acquisto (e consumo) la parte di IVA riscossa nel Paese comunitario dove aveva avuto luogo la cessione dei beni o la prestazione del servizio. Si trattava, per di più di un meccanismo ben diverso dal trasferimento delle entrate tributarie nell'ambito del MOSS dove il Paese di identificazione trasferisce periodicamente l'IVA raccolta al Paese del consumo senza dare luogo a nessuna compensazione di debiti e crediti tra Stati. In più, come vedremo meglio in seguito, le prospettive di riforma dirette ad introdurre l'istituto della detrazione anche nel MOSS lasciano intravedere il rafforzamento un rapporto più diretto dell'operatore economico con lo Stato del consumo con l'intervento sempre più marginale del Paese di identificazione che dovrebbe limitarsi semplicemente a ricevere le dichiarazioni IVA, insieme al pagamento, dal soggetto passivo e trasmetterli la Paese di destinazione.

Sempre nel progetto iniziale, anche se in un primo momento si era pensato di utilizzare le dichiarazioni periodiche IVA compilate dalle imprese dove ciascun Paese membro avrebbe fornito alla Commissione una distinta mensile riassuntiva in maniera complessiva l'IVA raccolta e l'IVA detratta relativamente agli scambi intra-comunitari, era stato abbastanza chiaro sin dall'inizio che ai fini della compensazione non si sarebbe dovuto assolutamente basarsi su dati provenienti dalle dichiarazioni fiscali dei soggetti passivi in quanto tale approccio sarebbe risultato incompatibile con la scelta di un solo luogo d'imposizione per operatore. Infatti, ciò avrebbe in particolare richiesto la distinzione delle operazioni a destinazione in ciascun altro Stato membro e in questo modo avrebbe contrastato la condizione fondamentale del pari trattamento delle operazioni nazionali e di quelle intracomunitarie.

La semplificazione consistente nell'eliminazione di tale distinzione, in altri termini, sarebbe stata annullata se a fini di riattribuzione gli operatori avessero dovuto continuare a segnalare nelle

loro dichiarazioni fiscali le operazioni intracomunitarie. Perciò, ogni rettifica dell'attribuzione delle entrate avrebbe dunque dovuto basarsi su dati che non provenissero dalle dichiarazioni presentate dagli operatori. Ed allora, si osservava *«poiché il Consiglio [...] ha definito l'IVA come imposta generale sul consumo, la Commissione ritiene che il miglior modo di determinare le entrate di ogni Stato membro corrispondenti al consumo tassato effettuato nel suo territorio consista nel quantificare statisticamente tale consumo»*¹³⁷.

Si delineava così di un progetto molto ambizioso con il quale, oltre dare coerenza giuridica a tutto il sistema dell'imposta sul valore aggiunto nei rapporti comunitari, si garantiva anche una maggiore tutela delle finanze degli Stati membri in quanto, con la tassazione nel Paese di origine, si colmavano definitivamente quelle tutte lacune presenti nel regime dell'esenzione, da cui scaturiscono ancora oggi quei fenomeni fraudolenti che abbiamo già accennato nel corso del primo capitolo.

Tuttavia, all'epoca la grande maggioranza degli Stati membri manifestò la propria contrarietà a queste proposte: perdita di sovranità, rischi di sviamento degli acquisti da parte dei consumatori finali ed altro hanno portato all'affossamento definitivo di questo progetto. Infatti, un regime applicativo basato sul principio della tassazione all'origine avrebbe richiesto una intensa armonizzazione dell'IVA, ed evidenziava l'importanza di due peculiari profili: quello della responsabilità collettiva e dell'intensificazione della cooperazione, poiché tutti gli Stati membri sarebbero stati responsabili collettivamente delle entrate globali dell'imposta dovuta ad ognuno di essi in funzione dei consumi effettuati nei loro rispettivi territori. L'efficacia con la quale ogni Stato avrebbe applicato, controllato e riscosso l'imposta avrebbe inciso direttamente sul bilancio nazionale di tutti gli altri¹³⁸. In particolare l'ultimo profilo, cioè quello della cooperazione e dell'efficacia con cui il Paese di origine applica il tributo costituisce anche il problema principale del MOSS dove l'attività di accertamento, controllo e riscossione dell'IVA viene effettuata in modo congiunto tra le amministrazioni finanziarie dei due Stati europei.

Resta, però, il fatto che nonostante l'iniziativa portata avanti dalla Commissione non abbia prodotto i risultati previsti, questo tentativo ha rappresentato, comunque, una svolta importante sul futuro dell'IVA, in quanto ha segnato l'inizio dell'abbandono del modello "ideale" dell'IVA a

¹³⁷ Documento della Commissione Europea COM (96) 328 del 22 luglio 1996. La quota di ogni Stato membro nel totale delle entrate teoriche IVA di tutti gli Stati appartenenti alla Comunità avrebbe così costituito la chiave di ripartizione del gettito IVA totale, ciò che avrebbe garantito meglio del sistema all'epoca vigente la completa attribuzione delle entrate in funzione di tutto il consumo finale avvenuto nel territorio di ogni Stato membro, tenuto anche conto che il principio d'imposizione nel paese d'origine, pur trovando in quel momento storico un'applicazione limitata, aveva già prodotto un certo spostamento delle entrate fra Stati, senza che fosse stata giudicata necessaria una compensazione

¹³⁸ COSCIANI C., *Tassazione nel Paese di origine o in quello di destinazione*, in VALSECCHI A. – STAMMATI G. – CECCARELLI L. (a cura di), *L'integrazione economica europea all'inizio della seconda tappa*, Roma, 1962.

favore di un modello “reale” più coerente con le diverse esigenze e l’indirizzo politico degli Stati membri. Infatti, a fronte dei vani tentativi realizzati dal 1993 in poi per permettere la creazione di un modello IVA conforme a quello originariamente prospettato, l’organo propulsivo dell’azione legislativa a livello sovranazionale ha iniziato a dettare nuove caratteristiche per il sistema dell’imposta, che ne viene riformulato attraverso la scelta, a questo punto definitiva, del principio della tassazione a destinazione.

Si raffigurava così una prima caratteristica essenziale ed imprescindibile dell’IVA comunitaria: gli Stati devono mantenere il controllo sul gettito dell’imposta e conseguentemente anche sulla gestione di tutti gli aspetti legati all’accertamento e alla riscossione, inoltre devono essere in grado di determinare in autonomia le aliquote che intendono applicare mantenendo così inalterato il controllo sulle entrate tributarie dell’IVA¹³⁹.

3. La territorialità delle operazioni intracomunitarie dell’IVA nel regime transitorio: una tassazione a “destino” solo a “metà”

La complessità del sistema di localizzazione territoriale delle operazioni rilevanti ai fini dell’imposta sul valore aggiunto, accompagnato dall’implementazione per gli scambi transfrontalieri di un meccanismo applicativo dell’IVA alternativo rispetto a quello tradizionale – l’uno incardinato sul binomio imponibilità/non imponibilità, l’altro su quello della rivalsa/detrazione – lascia intuire le motivazioni che hanno indotto il legislatore sovranazionale ad interrogarsi, a quarant’anni dall’introduzione dell’IVA, sulla capacità del quadro normativo progressivamente delineatosi a rispondere ai nuovi obiettivi che la Comunità intende perseguire attraverso l’armonizzazione dell’imposta indiretta.

La disciplina comunitaria dell’IVA appare perciò essere molto complessa e di difficile applicazione in quanto caratterizzata da un intreccio di regole territoriali che danno luogo a diverse operazioni rilevanti a volte nel Paese di partenza e altre volte in quello di arrivo a seconda dei soggetti e del tipo di operazione che viene posta in essere, alle quali peraltro corrispondono anche diversi modelli applicativi del tributo.

¹³⁹ CENTORE P., “Libro bianco”: la revisione dell’IVA europea e il superamento del regime transitorio, in Fisc. comm. internaz., 2012.

Così, ad una prima categorizzazione della disciplina delle operazioni intracomunitarie, che sotto il profilo della qualità dei soggetti che realizzano gli scambi distingue tra operazioni *business to business* e operazioni *business to consumer*, si sovrappone quella che differenzia ulteriormente la disciplina comunitaria dell'imposta in base all'oggetto dell'operazione, quindi la classica dicotomia tra *cessioni dei beni e prestazioni di servizio*¹⁴⁰.

Si assiste in tal modo alla sistematizzazione di due *basic rule* di individuazione del luogo di tassazione, valevoli in via generale per qualunque tipologia di operazione intra-UE - salve eccezioni previste per alcuni peculiari settori che derogano alla regola generale - alle quali peraltro si alternano i due strumenti applicativi dell'IVA: l'inversione contabile e la rivalsa/detrazione.

Da tali premesse, ma vedremo meglio anche in seguito, emergono *prima facie* due osservazioni critiche all'attuale regime transitorio: *in primis*, la complessità dell'intero sistema dell'imposizione indiretta comunitaria determina una situazione di incertezza nonché un aumento eccessivo degli oneri amministrativi per gli operatori economici, rendendo così il mercato comunitario di fatto accessibile solo per le grandi imprese; in secondo luogo, tale regime non corrisponde più all'indirizzo politico, come detto nel paragrafo precedente, della tassazione del consumo nel Paese di destinazione in quanto la regola in questione si applica solo ad alcune delle tipologie in cui si ramificano le operazioni di rilevanza comunitaria, ovvero limitatamente alle operazioni rese tra soggetti passivi dell'imposta e alle vendite di beni a distanza sopra le c.d. soglie di protezione rese ai privati consumatori.

3.1. La tassazione delle cessioni intracomunitarie negli scambi tra soggetti passivi

La disciplina delle cessioni intracomunitarie c.d. *business to business* è stata costruita dal legislatore comunitario attorno alle due fattispecie individuate nelle *cessioni intracomunitarie* per le operazioni in uscita, e pertanto esenti ai fini dell'imposta, mentre per quelle in entrata, negli *acquisti intracomunitari* quale nuovo fatto generatore che si aggiunge a quelli già previsti per le operazioni nazionali, il tutto in conformità, almeno tendenzialmente e fin dove possibile, al principio di tassazione nel Paese di destinazione.

¹⁴⁰ LAMENSCH M., *OECD Draft Guidelines on VAT/GST on Cross-Border Services*, in *International VAT Monitor*, 2010; FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004; FORTE N., *Dal 1 ° gennaio 2010 nuove regole in materia di territorialità dei servizi*, in *Prat. fisc. prof.*, 2010; LOMBARDO E., *Il luogo in cui il servizio può dirsi "utilizzato"*, in *L'Iva*, 2001 - LOVECCHIO L., *Le nuove regole della territorialità nell'IVA*, in *Boll. trib.*, 2010.

Come abbiamo più volte accennato, la tassazione a “destino” si rende possibile nelle vendite comunitarie grazie al particolare meccanismo del *reverse charge* (inversione contabile) che tra le altre cose rispecchia sostanzialmente la stessa modalità con cui l’imposta trova attuazione anche nelle cessioni internazionali; con la differenza però che all’interno del mercato unico senza più le barriere doganali, è l’acquirente che sostituendosi alle funzioni un tempo svolte delle dogane si assume la responsabilità della corretta applicazione del tributo attraverso, appunto, l’inversione contabile¹⁴¹.

Le cessioni intracomunitarie, che in quanto tali rendono la vendita dei beni verso soggetti passivi comunitari non imponibile, risultano pertanto contrassegnati da tre concorrenti elementi costitutivi: un elemento oggettivo, rappresentato generalmente dal trasferimento a titolo oneroso della proprietà di un bene; un elemento soggettivo, che in queste ipotesi è “doppio”, nel senso che l’operazione deve di norma intercorrere tra imprenditori, artisti e professionisti (sia il “cedente” che “l’acquirente” devono perciò essere soggetti passivi IVA), nonché, in relazione alla singola operazione intracomunitaria l’acquirente e il cedente devono essere situati in due Paesi membri diversi; ed infine un elemento territoriale, a sua volta articolato in un duplice e concorrente profilo: i) il bene deve essere originato in un altro Stato membro (perché lì prodotto o per situazione equivalente) oppure essere stato introdotto in un altro Stato europeo, con provenienza extraeuropea, nel rispetto delle procedure doganali di importazione e con assolvimento dei relativi dazi doganali e tasse di effetto equivalente (c.d. “immissione in libera pratica”); ii) il bene dev’essere trasportato o spedito dal Paese di provenienza verso quello di destinazione¹⁴².

Segnatamente, la localizzazione delle parti contrattuali in due Paesi membri diversi e il trasferimento dei beni dallo Stato membro del cedente al Paese di destinazione rappresentano pertanto le due condizioni fondamentali per l’attribuzione del diritto di esentare le predette operazioni dall’applicazione dell’IVA in rivalsa.

In particolare, il beneficio dell’esenzione d’imposta è disciplinato dall’articolo 32, primo comma, della direttiva IVA, secondo cui: «*si considera come luogo della cessione, se il bene è spedito o trasportato dal fornitore, dall’acquirente o da un terzo, il luogo dove il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell’acquirente*»; e dall’articolo 138, paragrafo 1, di tale direttiva dove si prevede che: «*gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o*

¹⁴¹ Centore, *Manuale dell’IVA Europea*, IPSOA, 2008; Spera-Brisacane, *Soggetti passivi e territorialità delle cessioni di beni e prestazioni di servizi*, in Riv. prat. fisc. prof., n. 17/2011, p. 13; Cordeiro Guerra, *L’imposta sul valore aggiunto (IVA)*, in Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002. Vedi anche PROIETTI M., *Territorialità e meccanismi applicativi dell’IVA*, Tesi di Dottorato, LUISS.

¹⁴² Centore, *L’evoluzione della territorialità delle cessioni di beni*, in Corr. trib., 2010, fasc. 12, pp. 914 – 918.

trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nell'[Unione europea], dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni».

Dalla norma si evince, dunque, che il trasporto o la spedizione dei beni può essere realizzato tanto dal cedente, o per suo conto, quanto dall'acquirente o da un terzo incaricato da quest'ultimo, assumendo in questo caso estrema rilevanza, in una potenziale situazione di contestazione dalle autorità fiscali, l'individuazione della prova dell'avvenuto trasferimento dei beni da cui dipende perciò il riconoscimento dello stesso diritto di esentare la cessione dall'IVA. Infatti, a differenza di quanto avviene nell'ambito delle cessioni all'esportazione - dove il legislatore ha ben definito le modalità con cui il cedente può fornire la prova del trasporto dei beni al di fuori del territorio comunitario, grazie anche alla presenza delle autorità doganali - per le cessioni intracomunitarie la Direttiva IVA non contiene alcun riferimento o indicazione in proposito, limitandosi pertanto a rimettere agli Stati membri la possibilità di disciplinare tale aspetto con normativa nazionale, o con i provvedimenti di prassi che possono introdurre condizioni limitative e requisiti formali per prevenire eventuali abusi o fenomeni distortivi¹⁴³.

In questa direzione qualche riferimento utile si è potuto ricavare dalla giurisprudenza della Corte europea che specificatamente ha individuato due profili di estrema importanza sulla prova che deve fornire il cedente per non vedersi negare il diritto all'esenzione: in primo luogo, secondo l'interpretazione del giudice comunitario ricade sul fornitore l'onere di provare che il bene sia stato spedito in un altro Stato membro, quindi sia materialmente uscito dal territorio dello Stato di origine, quando il trasporto sia stato effettuato da egli o da un terzo per conto suo¹⁴⁴; in secondo luogo, nella situazione in cui la cessione dei beni sia avvenuta con la formula "franco fabbrica", cioè con trasporto a cura del cessionario non residente, le indicazioni fornite dalla giurisprudenza comunitaria attribuiscono la responsabilità, è perciò anche l'onere della prova, del trasporto intracomunitario al soggetto acquirente situato nel altro Paese comunitario¹⁴⁵. Con la specificazione, per entrambi i casi,

¹⁴³ Sottocasa, *Violazioni relative al meccanismo del reverse charge: tra diritto alla detrazione dell'IVA e sanzioni applicabili*, in *il fisco*, 2009, p. 3566 ss.

¹⁴⁴ E la prova del trasferimento, da fornire anche successivamente all'esecuzione dell'operazione può essere ottenuta tramite l'esibizione di un documento di trasporto, che può essere: "CMR" in caso di trasporto su strada (o lettera di vettura internazionale, ossia una lettera di spedizione relativa al contratto di trasporto internazionale su strada) in cui devono essere presenti una serie di elementi quali: la descrizione dei beni, l'indirizzo di consegna, il nome del conducente e il numero di immatricolazione del veicolo ("Airway bill" in caso di trasporto via aerea oppure il "Bill of landing" in caso di trasporto via mare).

¹⁴⁵ In tema di dovere di diligenza del cedente, la Suprema Corte (Sentenza n. 13457 del 27.07.2012) ha stabilito che "mentre può certamente escludersi che il cedente sia tenuto a svolgere attività investigative sulla movimentazione

che ai fini dell'esenzione della cessione non assume rilevanza la circostanza che il trasporto del bene sia avvenuto entro un termine ben preciso.

Inoltre, si anticipa fin da subito che il trasporto o la spedizione dei beni negli scambi intraunionali, e di conseguenza anche le regole per la determinazione dell'oggetto della prova dell'avvenuto trasferimento fisico dei beni, continuerà ad avere la stessa valenza e la stessa importanza anche nel nuovo regime definitivo dell'IVA che vedrà, per contro, il soggetto cedente applicare direttamente in rivalsa l'imposta del Paese di destinazione.

3.2. ... e nelle prestazioni di servizio "business to business"

Nel quadro delle regole perviste in materia di territorialità dell'imposta negli scambi comunitari tra soggetti passivi IVA rientrano anche prestazioni di servizio che, in ragione dell'assenza della fisicità che li caratterizza, rappresentano senza dubbio anche l'aspetto più problematico della disciplina comunitaria¹⁴⁶.

Dalle previsioni normative individuate nei nuovi art. 44 e 45 della Direttiva 2006/112/CE il luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi rese a un soggetto passivo IVA è dunque il luogo in cui questi (il committente) ha fissato la sede della propria attività economica (il c.d. criterio del Paese di consumo); mentre il luogo di effettuazione delle prestazioni di servizio rese nei confronti di persone che non sono soggetti passivi IVA (servizi B2C), è il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica (Paese del prestatore). Peraltro, tali criteri generali sono soggetti ad alcune deroghe operanti con riferimento a specifiche tipologie di servizi, fra cui, i più rilevanti ai fini di questa indagine, sono quelli relativi ai servizi elettronici, di telecomunicazione e teleradiodiffusione

dai beni ceduti dopo che gli stessi siano stati consegnati al vettore incaricato dal cessionario - deve invece affermarsi il dovere del cedente di impiegare la normale diligenza richiesta ad un soggetto che pone in essere una transazione commerciale e, quindi, di verificare con la diligenza dell'operatore commerciale professionale le caratteristiche di affidabilità della controparte".

¹⁴⁶ Vedi sull'argomento Logozzo, *La territorialità ai fini IVA delle prestazioni di servizi generiche*, in Corr. trib., 2010, fasc. 12, pp. 919 – 923; Basilavecchia, *La territorialità delle prestazioni di servizi nell'IVA: immediata efficacia delle direttive europee e ritardi del legislatore domestico*, in Riv. dir. nav., 2010, fasc. 1, pp. 3 – 12; Pino, *Disciplina IVA del luogo di prestazione dei servizi: le istruzioni operative dell'Agenzia delle Entrate*, in Prat. fisc. e prof., n. 4/2010, pag. 14; Maspes, *Territorialità IVA: quando le semplificazioni complicano*, in Corr. trib., n. 2/2010, pag. 104; LAMENSCH M., *OECD Draft Guidelines on VAT/GST on Cross-Border Services*, in International VAT Monitor, 2010

(TTE) effettuati nei confronti di consumatori finali, alla cui trattazione si rinvia ai prossimi paragrafi¹⁴⁷.

L'attuale disciplina territoriale dei servizi B2B è pertanto il risultato della recente modificata introdotta dalla direttiva n. 2008/8/CE, con la quale il legislatore comunitario ha previsto anche per le operazioni in questione la localizzazione a "destino" della tassazione, ed in alcuni casi, come detto in precedenza, tale regola si estende anche ad alcune prestazioni rese a consumatori finali, quindi sotto forma di deroga al criterio generale che invece individua il paese del prestatore come luogo della tassazione di questi servizi¹⁴⁸.

Evidente la consapevolezza in capo alle istituzioni comunitarie, di come la modifica dei criteri di collegamento territoriale delle prestazioni di servizi produceva effetti ben ulteriori rispetto alla mera individuazione dello Stato di tassazione, riflettendosi tale modifica anche sul meccanismo applicativo dell'imposta, in ragione dello stretto nesso, già evidenziato in precedenza, tra scelta del criterio di tassazione (all'origine o a destino) e strumenti attuativi del tributo; senza contare i possibili effetti sul gettito dei singoli Stati membri quale diretta conseguenza di cambiamenti dei criteri di radicamento delle operazioni, anch'esso in realtà non ignorato dagli organi comunitari.

La riforma del 2008 si inseriva pertanto in un contesto normativo precedente nel quale l'ampiezza delle eccezioni al criterio della tassazione nel luogo di stabilimento del "prestatore" rendeva quest'ultimo un criterio di fatto residuale – ciò che peraltro era stato affermato dalla stessa Corte di giustizia nella propria giurisprudenza – ed il cui ambito applicativo veniva in taluni casi allargato alle prestazioni di servizi complesse o innominate in quanto atipiche o di nuova elaborazione. Infatti, come ricordava il Consiglio «*la realizzazione del mercato interno, la globalizzazione, la deregolamentazione e le innovazioni tecnologiche hanno contribuito a trasformare profondamente il volume e la struttura del commercio dei servizi*» e che «*un numero sempre più elevato di servizi può essere prestato a distanza*», situazioni a fronte delle quali, a detta del Consiglio «*si è intervenuti soltanto in modo frammentario nel corso degli anni*» con il risultato che «*attualmente numerosi servizi specifici sono di fatto tassati in base al principio della destinazione*»¹⁴⁹.

¹⁴⁷ Vedi PFISTER P., *Telecommunications Services and the Neutrality of the EU VAT System*, in International VAT Monitor, 2010; MICELI R., *La territorialità IVA nelle "operazioni telematiche"*, in Rass. trib., 2004

¹⁴⁸ In materia si veda il contributo di PETRONE F., *La nuova territorialità dell'iva – Una riforma a decorso lento e progressivo*, in Il Fisco, n. 8 del 22 febbraio 2010; Sul tema vedi MICELI R., *Riforma della territorialità IVA*, in Treccani - Il libro dell'anno del diritto 2012, 575.

¹⁴⁹ In questo senso si considerando n. 1), 2) e 3) della direttiva 2008/8/UE sul luogo delle prestazioni di servizi.

In tal modo, anche per le prestazioni di servizio, così come accade con le cessioni dei beni, le soluzioni si differenziano ancora una volta a seconda dello status del committente. Qualora, infatti, sia un soggetto passivo ad usufruire di servizi prestati da una persona non stabilita nello Stato membro in cui gli stessi si rendono imponibili, l'intento manifestato della direttiva n. 2008/8/CE muove nel senso che il meccanismo dell'inversione contabile dovrebbe essere obbligatorio, vale a dire che il soggetto passivo dovrebbe esso stesso valutare il corretto importo dell'IVA dovuta sul servizio acquistato. Nell'ipotesi invece in cui il committente sia una persona non soggetto passivo d'imposta, la regola generale vorrebbe che in questo caso sia il Paese da cui origina la prestazione (secondo il criterio del paese dove risiede il prestatore) ad applicare l'imposta secondo il meccanismo ordinario della detrazione.

La modifica dei criteri di collegamento territoriale – che, come detto, avvicina la disciplina delle prestazioni di servizi transfrontalieri a quella degli scambi di beni intracomunitari – segna perciò una svolta importante nel senso che l'individuazione del luogo di imponibilità dell'operazione ruota oggi intorno allo status del committente anche per le prestazioni di servizi, essendo stata invece la previgente normativa costruita attorno all'opposto criterio generale (divenuto progressivamente, in realtà, residuale) della tassazione nel luogo di stabilimento del prestatore del servizio indipendentemente dalla natura del destinatario dell'operazione¹⁵⁰.

La conoscibilità, la comprensione e la conseguente corretta applicazione delle previsioni regolanti il profilo territoriale delle operazioni intracomunitarie tra soggetti passivi, con i riflessi che ne discendono quanto a modalità di assolvimento dell'imposta, costituiscono quindi l'aspetto più marcato dell'IVA comunitaria e allo stesso tempo anche l'ostacolo maggiore che gli operatori economici incontrano durante la loro attività svolta nell'ambito del mercato unico.

Al fine di una corretta applicazione della normativa UE, l'operatore comunitario dovrebbe valutare attentamente la categoria in cui rientra l'operazione, ovvero in quella delle prestazioni di servizio generiche – categoria giuridicamente diversa dalle prestazioni di servizio speciali – o piuttosto in quella delle cessioni dei beni. Mentre in un secondo momento dovrebbe fare attenzione anche allo status (o meno) di soggetto passivo della controparte¹⁵¹.

¹⁵⁰ Come rilevano LOGOZZO M., *Le prestazioni generiche ai fini IVA delle prestazioni di servizi generiche*, in *Corr. trib.*, 2010, 922; GIORGI M., *Le «simmetrie» del sistema IVA in vigore dal 2010*, in *Corr. trib.*, 2010, 5.

¹⁵¹ Il legislatore comunitario individua le prestazioni di servizio in via residuale rispetto a quella delle cessioni di beni, facendovi altresì rientrare anche le cessioni di beni immateriali (e per ciò stesso anche le cessioni di diritti che si assumano rilevanti nel sistema d'imposta).

In tal senso l'art. 9 della direttiva n. 2006/112/CE fornisce una qualifica molto ampia ove si considera soggetto passivo d'imposta chiunque eserciti, in modo indipendente ed in qualsiasi luogo, un'attività economica senza che a tal proposito assumano importanza lo scopo ovvero i risultati dell'attività medesima¹⁵². D'altra parte, secondo la Direttiva IVA si considera attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale con la finalità di percepire ricavi in modo continuativo e la nozione abbraccia qualsiasi attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, e quelle di natura libero professionale, nonché le attività assimilate.

Il particolare la corretta individuazione dello status della controparte assume rilevanza soprattutto da punto di vista del meccanismo applicativo del tributo, infatti, si tratti di una prestazione B2B il prestatore deve emettere fattura senza addebitare l'IVA, che invece sarà assolta direttamente dal soggetto passivo committente mediante l'utilizzo del regime di inversione contabile. Viceversa qualora si tratti di prestazione B2C, e quindi la controparte sia un consumatore finale situato in un altro Paese membro, sarà il prestatore da applicare l'imposta, in base al regime vigente nel suo paese di stabilimento. Per queste ragioni, affinché trovi applicazione il criterio base di localizzazione dei beni e servizi è, dunque, necessario individuare con esattezza la qualità di soggetto passivo del committente; ciò che indubbiamente pone delle difficoltà per il prestatore/cedente cui spetta la verifica della natura della propria controparte contrattuale al fine di accordare all'operazione posta in essere la corretta rilevanza ed il giusto trattamento ai fini IVA¹⁵³.

L'identificazione del committente è, in questo senso, un problema che investe naturalmente il fornitore, tenuto ad applicare ovvero a non applicare l'imposta in funzione dello status del cliente¹⁵⁴.

D'altra parte rileva anche l'indagine, che dovrebbe essere svolta sempre del venditore, sulle informazioni fornite dall'acquirente non solo sullo status del destinatario - soggetto passivo o non soggetto passivo - ma anche sull'esatta determinazione del luogo di stabilimento di quest'ultimo. Ciò anche in considerazione del fatto che un errore sulla determinazione territoriale porta all'applicazione

¹⁵² Come vedremo meglio più in avanti, la proposta di Direttiva del Consiglio introduce un altro elemento sostanziale ai fini dell'attribuzione della qualificazione di soggetto passivo d'imposta. Ovvero l'identificazione IVA nella nuova visione del legislatore comunitario dovrebbe assumere la funzione di requisito sostanziale e non più, come si era fino ad oggi prospettato anche dalla Corte di Giustizia, come mero requisito formale per il riconoscimento della soggettività passiva IVA.

¹⁵³ SPERA M., *Status di soggetto passivo*, in Prat. fisc. prof., 2011.

¹⁵⁴ VAN DOESUM A. – VAN KESTEREN H. – VAN NORDEN G. – REINIERS I., *The new rules on the place of supply of services in European VAT*, in EC tax review, 2008.

di un'imposta non dovuta o, specularmente, alla non applicazione di un'imposta dovuta, secondo il principio di alternanza posto alla base del comparto normativo che regola la territorialità dell'IVA.

Si richiede, in altri tempini, una duplice verifica, l'una sulla soggettività passiva d'imposta e l'altra incentrata sull'individuazione del luogo di stabilimento del cliente stesso, che come si è parimenti sottolineato potrebbe comportare per il prestatore comunitario insormontabili difficoltà applicative con il rischio peraltro di contestazioni da parte dell'amministrazione finanziaria quanto all'esatto adempimento delle verifiche.

Nell'eventualità in cui il soggetto passivo (casa madre) dispone di una stabile organizzazione nel Paese dove è stabilito il committente, rileva in questo caso anche la verifica sulla natura (o meno) di stabile organizzazione che partecipa (o meno) alla transazione come "destinataria" dei servizi: se la casa madre non residente acquista un servizio servendosi della stabile organizzazione presente nello Stato del prestatore, il servizio si considera sempre prestato nello Stato in cui si trova il committente, ma il committente in tal caso è la stabile per il cui tramite la casa madre usufruisce del servizio, e quindi però in questa situazione la tassazione a destino avviene nello stesso Paese del prestatore.

Si è osservato pertanto come, al fine di applicare la regola del committente e dunque non applicare l'imposta nelle prestazioni di servizio, il nuovo regime delle prestazioni di servizio generiche potrebbe comportare un aumento dell'evasione, similmente a quanto è già accade per le cessioni di beni; con la differenza però che per le cessioni dei beni, diversamente delle prestazioni di servizio, sussiste l'ulteriore condizione, che abbiamo visto nel paragrafo precedente, del trasferimento fisico dei beni a destinazione, da cui vi è perciò un maggiore controllo della loro esistenza e movimentazione nel territorio comunitario. In altri termini, risulta facilmente intuibile come la "materialità" dell'oggetto della transazione consenta di ancorare i criteri di collegamento territoriale delle cessioni di beni alla movimentazione fisica del bene stesso e perciò per le cessioni dei beni non si pongono particolari difficoltà connesse all'individuazione della natura intracomunitaria della cessione, diversamente da quanto avviene, invece, per le prestazioni di servizi la cui assenza di fisicità, associata ad una tassazione a destinazione, pone peculiari profili critici per quanto concerne l'attribuzione del beneficio dell'esenzione.

Con particolare riferimento delle prestazioni di servizio, per facilitare il prestatore nel suo dovere di "indagare" sulle informazioni che li vengono fornite (o non fornite) dalla sua controparte contrattuale, il legislatore comunitario ha provveduto ad affrontare tale aspetto con il regolamento

2011/282/UE¹⁵⁵, con il quale ha stabilito gli elementi giustificativi che il prestatore deve ottenere dal destinatario sullo suo status (art. 17 ss.) e sulla sua qualità (art. 19) per evitare eventuali responsabilità in merito.

Così che, in base all'art 18 del regolamento n. 2011/282/UE – come modificato dall'art. 1, paragrafo 1, n. 2), lett. b) - salvo che l'operatore economico disponga di informazioni contrarie, può considerare soggetto passivo il destinatario comunitario semplicemente se questi gli abbia comunicato il proprio numero identificativo IVA ed egli abbia ottenuto conferma della validità dello stesso nonché del nome e dell'indirizzo ad esso corrispondenti (utilizzando la database del VAT information exchange system)¹⁵⁶. Mentre qualora il numero identificativo non sia stato ancora attribuito – come può avvenire per i soggetti che iniziano la loro attività – il regolamento prevede che il prestatore debba ottenere qualsiasi altra prova attestante che il committente è un soggetto passivo e *«effettuare una verifica di ampiezza ragionevole dell'esattezza delle informazioni fornite dal destinatario applicando le procedure di sicurezza esistenti, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento»*: con la conseguenza che ottenute tali prove potrà attribuire al proprio cliente lo status di soggetto passivo ai fini territoriali.

Nella situazione in cui si tratti invece di prestazioni di servizi rese a committenti stabiliti in territori extra-UE ai fini della verifica dello status del proprio cliente il prestatore, se non dispone di informazioni contrarie, può considerare che il destinatario ha lo status di soggetto passivo IVA se acquisisce da lui un certificato rilasciato dalle autorità fiscali competenti attestante l'esercizio di un'attività economica che attribuisca il diritto al rimborso dell'IVA a norma della direttiva del Consiglio n. 85/560/CEE44 del 17 novembre 1996. Altrimenti, nell'ipotesi in cui il predetto certificato non sia disponibile, lo status di soggetto passivo potrebbe essere dedotto dal possesso, da parte del destinatario, del numero IVA o di un numero analogo attribuitogli nel Paese di stabilimento *«utilizzato per identificare le imprese»* ovvero da qualsiasi altra prova attestante che il destinatario è un soggetto passivo, dopo aver effettuato *«una verifica di ampiezza ragionevole dell'esattezza delle informazioni fornite dal destinatario, applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento»*.

Dunque, il regolamento in questione inquadra il concetto della validità dell'identificazione IVA alla stregua di mero requisito formale, la cui assenza, peraltro, non determina la natura passiva o meno

¹⁵⁵ Per un approfondimento delle previsioni contenute nel regolamento in oggetto, tra altri, V BANCALARI M. - COALOA T., *Regolamento (CE) n. 282/2011 - Territorialità delle prestazioni di servizi: qualificazione del soggetto passivo committente*, in *Fisco*, 2011, 2814

¹⁵⁶ CENTORE P., *Status di soggetto passivo e partita Iva VIES nel regolamento territorialità*, in *Fisc. comm. int.*, 2011

dei soggetti che pongono in essere l'operazione intracomunitaria. Infatti, come abbiamo sottolineato in precedenza, il cedente potrebbe desumere la natura della controparte utilizzando "qualsiasi altra prova" che il destinatario è un soggetto IVA. Tra l'altro, questa impostazione fa parte di un più ampio e consolidato orientamento giurisprudenziale della Corte di Giustizia la quale, in tutte le occasioni in cui ha affrontato la tematica, ha sottolineato che la mancata identificazione ai fini dell'imposta della controparte non comporta automaticamente la perdita del diritto di esenzione per il cedente. Tuttavia, come vedremo meglio nei prossimi paragrafi, la situazione è destinata a cambiare in quanto nella proposta di Direttiva del Consiglio COM (2017) 569, che istituisce il regime definitivo dell'IVA comunitaria, si prevede nell'articolo 138, paragrafo 1, una specifica disposizione normativa che vincola l'attribuzione della soggettività passiva IVA all'identificazione del soggetto ai fini dell'imposta come elemento sostanziale che, a questo punto, integra la fattispecie della cessione/prestazione intracomunitaria.

Inoltre, l'applicazione del nuovo regime dei servizi è tuttavia dipendente, oltre che dallo status e dalla qualità del committente, anche dalla corretta individuazione del luogo di stabilimento del committente. Profilo rilevante non solo per le ipotesi in cui trova applicazione la regola generale della territorialità delle prestazioni, ma anche per le deroghe alla stessa previste¹⁵⁷.

La normativa comunitaria, ai fini della determinazione del luogo di stabilimento del prestatore, fa riferimento al concetto di «*sede dell'attività economica*» (con rilevanza secondaria del domicilio e della residenza per il solo caso in cui difettasse la sede dell'attività ovvero un centro di sua attività stabile)¹⁵⁸, fornendo per la prima volta (all'art. 10 del regolamento n. 282/2011) una definizione normativa di tale del concetto dove, secondo il dato normativo, essa viene rappresentata dal luogo in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale dell'impresa e la cui verifica è legata a tre indici fattuali: il luogo in cui sono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa; la sede legale (con l'ulteriore precisazione che il riferimento alla sede ove sia solo formale non può essere prova dello stabilimento – così art. 10, par. 3); il luogo in cui si riunisce la

¹⁵⁷ Sulla questione vedi RICCA F., *La localizzazione delle prestazioni «generiche» e la correlata nozione speciale di soggetto passivo*, in *Corr. trib.*, 2011; PEIROLO M., *Territorialità: verifica dello status e della qualità di soggetto passivo*, in *Azienda & Fisco*, 2011; RICCA F., *Definite le regole per stabilire «status» e qualità del committente*, in *L'Iva*, 2011.

¹⁵⁸ In netto contrasto con il dato comunitario si pone, invece, la normativa italiana laddove l'ordinamento nazionale privilegia, con riguardo alla possibilità di considerare un soggetto stabilito in Italia, i criteri (civilistici) del domicilio e della residenza per le persone fisiche esercenti attività economica e quelli della sede legale ovvero della sede effettiva per le persone giuridiche. Disponendo che per soggetto passivo stabilito nel territorio nazionale si debba intendere «*un soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero ovvero una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all'estero limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva*».

direzione. Nel caso in cui tali criteri divergano, conducendo a Stati diversi, viene stabilita la prevalenza del luogo in cui sono assunte «*le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa*»¹⁵⁹.

Per quanto riguarda il luogo di effettuazione delle prestazioni, dunque, le previsioni comunitarie, non appaiono essere mutate a seguito delle modifiche introdotte dalla direttiva n. 2008/8/CE laddove si statuisce, rispettivamente, che: a) per i servizi resi a soggetti passivi che agiscono come tali, il luogo della prestazione (e dunque il Paese in cui viene ad essere assoggettata a tassazione) è il luogo in cui il committente ha fissato la sede della propria attività economica, salvo il caso in cui il servizio sia prestato ad una sua stabile organizzazione nella cui ipotesi il criterio di localizzazione è quello della sede della stabile organizzazione; solo in mancanza di sede o di S.O. il luogo della prestazione è il luogo del domicilio o della residenza abituale del soggetto passivo della stessa destinatario; b) per i servizi resi a persone che non sono soggetti passivi, invece, la prestazione diviene assoggettata ad imposizione nel luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica, ovvero, se i servizi vengono prestati da una sua stabile organizzazione, nel Paese in cui tale stabile organizzazione è situata; altrimenti, se il servizio è prestato direttamente dalla casa madre sarà il luogo di stabilimento dove dovrà essere applicata l'imposta¹⁶⁰.

¹⁵⁹ Quanto poi alle nozioni di domicilio e residenza abituale, gli artt. 12 e 13 del regolamento precisano che: per “*indirizzo permanente*” di una persona fisica, sia essa soggetto passivo o meno, si intende l'indirizzo figurante nel registro della popolazione o in un registro analogo ovvero l'indirizzo indicato da tale persona alle autorità fiscali competenti, tranne qualora esistano prove che tale indirizzo non corrisponde alla realtà; mentre la “*residenza abituale*” di una persona fisica, sia essa soggetto passivo o meno, è il luogo in cui la stessa vive abitualmente a motivo di interessi personali e professionali; ove gli interessi professionali siano presenti in un Paese diverso da quello in cui lo sono gli interessi personali, o nel caso in cui non esistano interessi professionali, il luogo della residenza abituale è determinato dagli interessi personali che presentino stretti legami tra la persona fisica e il luogo in cui vive.

¹⁶⁰ Si è in tal senso osservato come la “sede dell'attività economica” rilevante ai fini IVA si avvicini oggi a quella prevista in materia di imposte sui redditi dall'art. 4, par. 3 del Modello di Convenzione OCSE, il quale per individuare la residenza della persona giuridica si riferisce alla “sede di direzione effettiva” (place of effective management) quale criterio risolutore (cd. tie breaker rule) dei potenziali conflitti tra differenti ordinamenti tributari originati dall'utilizzo di metodi discordanti per l'individuazione della residenza fiscale. Anche in sede OCSE, infatti, la sede di direzione effettiva è il luogo dove sono sostanzialmente adottate le decisioni principali relative alla gestione della società nonché quelle necessarie per l'esercizio della sua attività d'impresa.

3.3. I limiti al principio di destinazione nel regime dell'inversione contabile

Anche se la maggior parte delle operazioni intracomunitarie vengono oggi realizzate tra soggetti passivi, e quindi attraverso lo schema dell'inversione contabile, bisogna dire che il regime transitorio attualmente in vigore lascia tendenzialmente fuori dalla regola principale (tassazione a destino) un'altra parte, non del tutto marginale, delle operazioni comunitarie ossia le c.d. operazioni *business to consumer*. Si tratta in realtà di operazioni che dal punto di vista dell'effetto economico dell'IVA assumono rilevanza comunitaria, in quanto realizzano un trasferimento dei beni e servizi (e perciò anche del consumo) in un altro Paese diverso da quello di partenza. Nonostante ciò, ai fini della Direttiva IVA, le cessioni dei beni e le prestazioni di servizio rese a soggetti privati vengono considerate alla stregua di operazioni nazionali in quanto sottoposti in linea di principio alla regola della tassazione nel Paese di origine.

Il trattamento differenziato previsto dal legislatore comunitario per le operazioni in oggetto, più che una scelta voluta, è stato piuttosto il risultato dell'impossibilità che incontra il meccanismo dell'inversione contabile ad estendersi anche a questa tipologia di operazioni. Ovvero, l'impossibilità di applicare il *reverse charge* anche ai rapporti *business to consumer* deriva principalmente dall'esigenza di tutelare il gettito tributario degli Stati membri che, in un eventuale scenario in cui detto metodo si estendesse anche alle operazioni B2C - similmente a quanto avviene nelle operazioni "intra-statali" o "intra-provinciali" con le Retail Sale Tax Statunitensi¹⁶¹ e Canadesi – l'imposta verrebbe necessariamente esposta a diversi fenomeni evasivi e/o mancati pagamenti comportando, peraltro, un rischio ben maggiore rispetto alle perdite causate dai caroselli transfrontalieri. Infatti, in questa prospettiva il meccanismo dell'esenzione dall'imposta nelle vendite e nelle prestazioni intracomunitarie destinate ai consumatori finali avrebbe richiesto, in maniera poco realistica, una sorta di "self-application" o auto-applicazione del tributo da parte dei soggetti privati, i quali avrebbero dovuto gestire in autonomia, come avviene con i soggetti passivi, tutta la fase della liquidazione e del versamento dell'imposta¹⁶².

¹⁶¹ Richard P. Saba, *Border-Crossing Sales, Tax Avoidance, and State Tax Policies: An Application to Alcohol*, Southern Economic Journal, 64(1), 293-306 (1997). Mehmet Serkan Tosun & Mark Skidmore, *Cross-Border Shopping and the Sales Tax: A Reexamination of Food Purchases in West Virginia* (Working Paper, 2005); John Mikesell, *The Disappearing Retail Sales Tax*, State Tax Notes, Mar. 5, 2012, 777-791.

¹⁶² Baggio R., "Il principio di territorialità ed i limiti all potestà tributaria", Milano, GIUFFRÈ, 2009; Cosciani C., *Tassazione nel paese di origine o in quello di destinazione?*, in Valeschi A., Stammati G., Ceccarelli L. (a cura di), *L'integrazione economica europea all'inizio della seconda tappa*, Roma, 1962;

L'assenza di un meccanismo alternativo all'inversione contabile in grado di tassare il consumo nel paese di destinazione senza esporre a rischi eccessivi il sistema IVA, ha determinato la previsione di un sistema molto complesso della territorialità - e di conseguenza anche del metodo applicativo dell'IVA - per le cessioni e le prestazioni rese ai consumer. Infatti, in questo caso, all'insegna della complessità che caratterizza il sistema dell'imposta sul valore aggiunto nel regime transitorio, l'applicazione del tributo segue a volte, il principio della tassazione nel paese di origine, per quella parte delle operazioni individuate nelle prestazioni di servizio c.d. generiche rese ai consumatori finali, e altre volte si privilegia invece la regola della tassazione a destino - come nel caso delle cessioni dei beni oltre a una certa soglia di protezione - quando questo è tecnicamente possibile, sicuro ed accettabile dagli Stati membri.

In particolare, per quanto riguarda le prestazioni di servizio, come abbiamo visto nel paragrafo precedente, il legislatore comunitario ha individuato convenzionalmente il luogo del "consumo effettivo" rintracciato dalla direttiva n. 2008/8/CE in quello di stabilimento del committente solo quando quest'ultimo sia un soggetto passivo d'imposta. Anche se il consumo effettivo dovrebbe rappresentare, almeno tendenzialmente, il criterio di localizzazione dell'operazione anche per le prestazioni rese a consumatori finali.

Tuttavia, come accennato in precedenza, intervengono in questo caso altre questioni, connesse all'applicazione del tributo e alla protezione del gettito d'imposta, che impediscono la concreta realizzazione di un modello d'imposta così strutturato. Significative in questo senso le riflessioni della Commissione nella proposta di direttiva, poi tradottasi nella direttiva n. 2008/8/CE, secondo la quale: *«il principio generale della tassazione nel luogo in cui avviene il consumo effettivo dovrebbe valere anche nel caso dei servizi prestati a persone non soggetti passivi o a consumatori finali. A differenza di quanto avviene per le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi, nel caso dei servizi prestati a consumatori finali è ancora più importante determinare il luogo di consumo, perché l'IVA non è detraibile e pertanto costituisce una parte delle entrate dello Stato membro»*.

Al contempo, il limite al principio della tassazione nel Paese del consumo e la complessità del sistema si riflettono anche nell'altre categoria di cui si articolano le operazioni in oggetto: ovvero nella disciplina della territorialità prevista dalla Direttiva IVA per le "cessioni di beni ai privati consumatori" che vengono trasportati o spediti in un altro paese UE (c.d. vendite a distanza)¹⁶³.

¹⁶³ Per approfondimenti sul tema in oggetto vedi CENTORE P., *L'evoluzione della territorialità delle cessioni di beni*, in Corr. trib., 2010; CASTALDI L., *Le operazioni imponibili*, in ALBERTINI F.V., *L'imposta sul valore aggiunto*, in TESAURO F. (diretta da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 2001; CENTORE P., *Cessione e prestazione IVA «a confronto continuo»*, in Corr. trib., 2007.

Pertanto, il luogo della tassazione delle cessioni B2C viene stabilito dalla normativa comunitaria in base ad un parametro puramente quantitativo, costituito dalle vendite complessive realizzate nell'anno precedente e nell'anno in corso dallo stesso soggetto passivo nei confronti dei privati consumatori residenti nello stesso Paese membro (le c.d. soglie di protezione).¹⁶⁴ In particolare, si richiede che le vendite in esame siano effettuate da un operatore qualificato, nel senso che deve trattarsi di un fornitore che abbia realizzato un determinato ammontare di «*vendite a distanza*», perciò solo in tal caso risulta operante il richiamato principio di tassazione a destino con il connesso obbligo, da parte del fornitore, di identificarsi ai fini IVA nel Paese dell'acquirente attraverso la c.d. «registrazione diretta», ovvero per mezzo della nomina di un proprio rappresentante fiscale (analoga possibilità e analoghi obblighi sono previsti per i soggetti stabiliti in Paesi non appartenenti alla Comunità che effettuano operazioni imponibili nel territorio di quest'ultima). D'altra parte, qualora il flusso delle vendite non supera la suddetta soglia di protezione prevista per le vendite in oggetto, l'operazione si considera alla stregua delle cessioni interne con conseguente applicazione dell'imposta direttamente dal cessionario, non potendosi in alcun modo qualificare tal operazioni come cessioni intracomunitarie per difetto della qualifica di soggetto passivo dell'acquirente¹⁶⁵.

L'imposizione nel Paese di arrivo anziché il quello di partenza nelle ipotesi di superamento di dette soglie rappresenta pertanto una deroga alla disciplina degli scambi intracomunitari, è trova la sua finalità nell'intento di evitare che gli acquisti dei consumatori finali siano deviati a favore dei Paesi membri che applicano aliquote più basse assicurando così condizioni eque di concorrenza tra i Paesi membri. Allo stesso tempo la previsione di una soglia «interna», con riferimento agli acquisti intracomunitari effettuati da soggetti non passivi IVA, ed «esterna» riferita invece alle cessioni intracomunitarie entro la quale un'operazione diventa rilevante nello Stato di origine piuttosto che in

¹⁶⁴ Nell'ordinamento italiano il D.L. n. 331/1993, recependo in modo non del tutto conforme il precetto comunitario di riferimento, stabilisce il principio di tassazione nel Paese di destinazione dei beni per le «vendite a distanza» effettuate nei confronti di «privati consumatori» (o di altri «non soggetti passivi d'imposta»), se superiori alla soglia di protezione, peraltro, estendendo tale disciplina anche agli enti non commerciali non soggetti passivi che non abbiano optato per l'applicazione dell'IVA in Italia (in forza del comma 5, lettera c), dell'articolo 38 del decreto legge 331/93, che deroga alla disposizione di cui al comma 3, lettera c) dello stesso articolo). In base all'articolo 40, comma 4, lett. b), del D.L. n. 331/1993, il regime in esame presuppone che le cessioni effettuate in Italia siano superiori, nell'anno precedente e/o nell'anno in corso, a 35.000,00 euro, mentre l'articolo 41, comma 1, lett. b), del D.L. n. 331/1993 dispone che le cessioni effettuate in altro Paese membro devono essere superiori, nell'anno precedente e/o nell'anno in corso, a 100.000,00 euro, ovvero all'eventuale minore ammontare stabilito da tale Paese a norma dell'articolo 34 della Direttiva n. 2006/112/CE.

¹⁶⁵ FILIPPI P., *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 1984; FORTE U., *Il funzionamento del regime transitorio dell'IVA negli scambi intracomunitari – Valutazione dei risultati e prospettive per il regime definitivo*, in Fisco, 1995; FRANSONI G., *Spunti sulla nozione di «consumo» di beni e di servizi nell'IVA con particolare riferimento alle operazioni internazionali*, in Riv. dir. trib., 2004, pt. II; GAVELLI G. – SIRRI M. – ZAVATTA R., *Acquisti intra-UE, vale la partenza*, in Il Sole24Ore Speciale, 8 gennaio 2013; MASPES P., *Gli scambi intracomunitari*, in ALBERTINI F.V., *L'imposta sul valore aggiunto*, in TESAURO F. (diretta da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 2001

quello di destinazione, assume anche una funzione semplificativa ove diretta ad agevolare gli operatori comunitari da eccessivi oneri fiscali; dovendo quest'ultimi, nell'ipotesi in cui il legislatore europeo avesse optato per la tassazione nel paese di destinazione, per tutte le ipotesi di cessione ai privati consumatori, identificarsi in tutti i paesi dove avviene il consumo anche in presenza di cessioni irrilevanti dal punto di vista del valore economico.

In una prospettiva diversa, la determinazione delle soglie di protezione rappresenta, dunque, un modo per tutelare, da una parte le entrate tributarie dello Stato di destinazione e dall'altra, segna anche il limite di tollerabilità che quest'ultimo è disposto a "sopportare" al fine di garantire una semplificazione degli oneri fiscali per gli operatori economici situati in Paese comunitario, che realizzano solo occasionalmente i propri prodotti a distanza (direttamente ai suoi consumatori privati) o comunque per un giro d'affari complessivo non molto elevato¹⁶⁶.

In conclusione, anticipando fin da ora quello che verrà trattato più ampiamente nei paragrafi successivi quando si parlerà del regime definitivo dell'IVA e del nuovo meccanismo applicativo del (M)OSS, ci limitiamo in questa sede a segnalare che la Direttiva (UE) 2017/2455, del 5 dicembre 2017, ha introdotto delle modifiche molto importanti nella disciplina delle vendite a distanza in che, del quadro del nuovo regime definitivo dell'IVA, seguiranno (con le dovute eccezioni) il principio della tassazione nel paese di destinazione. Si tratta, in realtà, di una svolta importante visto che la riforma contribuirà a dare maggiore coerenza giuridica ed applicativa al sistema IVA per queste operazioni, anche in considerazione del fatto che allo stato attuale, come detto, il soggetto che effettua vendite a distanza al di là della soglia di protezione è costretto ad identificarsi in tutti gli Stati membri interessati, con notevoli dispendi di tempo e di risorse economiche. Infatti, anche nella nuova Direttiva che modifica la disciplina delle vendite a distanza (e delle prestazioni di servizio diverse dal

¹⁶⁶ Le modalità con cui i soggetti esteri, genericamente intesi, assolvono all'onere d'imposta nel territorio nazionale nel caso in cui realizzano cessioni intracomunitarie ai privati non soggetti passivi oltre le soglie previste dagli Stati e in mancanza di una stabile organizzazione nel Paese di arrivo dei beni, vengono disciplinate nell'ordinamento interno dall'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 – oggetto di successive modifiche intervenute nel tempo – e con riferimento all'acquisto intracomunitario dall'art. 44 del D.L. n. 331/1993. Vale osservare che la tradizionale forma di assolvimento degli obblighi nascenti dalla realizzazione di operazioni imponibili in Italia dal non residente (si tratti di cessioni di beni – diversi tuttavia dagli scambi intra-CE – ovvero di prestazioni di servizi) è costituita dalla nomina di un rappresentante fiscale residente, del quale si prevede la solidarietà con il soggetto rappresentato in ordine all'adempimento degli obblighi medesimi, in particolare quello di versamento del tributo. Solo a partire dall'entrata in vigore delle modifiche apportate all'art. 17 dal D.Lgs. 19 giugno 2002, n. 191 (attuativo della direttiva comunitaria 17 ottobre 2000, n. 2000/65/CE), "gli obblighi e i diritti" derivanti dall'applicazione delle norme IVA, relativamente ad operazioni effettuate nel territorio dello Stato, possono essere adempiuti o esercitati "nei modi ordinari" direttamente degli stessi soggetti esteri che si siano identificati nel territorio nazionale (così l'art. 17, c. 2). È l'istituto dell'identificazione diretta disciplinata all'art. 35-ter del decreto, fruibile tanto da soggetti non residenti esercenti attività d'impresa, arte o professione in altro Stato membro della Comunità quanto da operatori economici di un Paese terzo con il quale esistano strumenti giuridici che disciplinino la medesima assistenza in materia di imposizione indiretta, e che si pone quale alternativa alla nomina del rappresentante fiscale.

commercio elettronico diretto) sono comunque previste delle soglie di protezione (sopra i 10 Milla euro), l'applicazione dell'IVA mediante il meccanismo dello sportello unico garantisce ad ogni modo la semplificazione del sistema applicativo dell'imposta. In ogni caso, la realizzazione del nuovo regime per le vendite a distanza non è immediata e dovrebbe concretizzarsi entro la fine del 2020, per far sì che dal 1° gennaio 2021 lo strumento possa entrare pienamente in funzione.

4. L'evoluzione del sistema nella scelta di meccanismi applicativi "alternativi" all'inversione contabile in funzione antifrode: Split Payment e Generalized Reverse Charge

Ripercorso il ragionamento sulle dinamiche che hanno messo in luce il limite dell'attuale regime transitorio di tassare il consumo nel Paese di destinazione, a prescindere dalla natura dei soggetti e della tipologia delle operazioni che vengono poste in essere nell'ambito comunitario, ed evidenziate le difficoltà che incontrano gli operatori economici - con particolare riguardo alle piccole e medie imprese – ogniqualvolta devono applicare il complesso sistema impositivo, l'attenzione si sposta, quindi, nell'analizzare due strumenti applicativi individuati nel "reverse charge generalizzato" e nella "scissione dei pagamenti" (split payment), attualmente sotto forma di regimi in deroga, che sono passati al vaglio della Commissione come potenziali candidati a sostituire l'inversione contabile negli scambi comunitari, in un'ottica prevalentemente anti-frode.

Pertanto, come è stato più volte accennato nel corso del primo capitolo soffermandoci sulla natura pluri offensiva delle frodi, tra le ragioni principali che rendono urgente la riforma del sistema dell'imposta sul valore aggiunto (ergo: del suo meccanismo applicativo) indubbiamente un ruolo di primo piano assume anche la necessità di trovare una soluzione definitiva al problema delle frodi, anche se, come vedremo meglio nel prosieguo, non si possono perdere di vista ulteriori esigenze individuate dalla Commissione nella semplicità, nella tassazione a "destino" (a questo punto comprensiva di tutte le operazioni) e nella tutela delle caratteristiche essenziali dell'IVA. E questo anche considerando il fatto che lo sforzo di migliorare il sistema comune dell'IVA si fonda sul presupposto che l'IVA rappresenta un "elemento cardine" del funzionamento del mercato unico europeo, oltreché costituire una fonte rilevante di entrate tributarie; tra l'altro in continua crescita in quasi tutti i Paesi comunitari visto che la maggior parte di essi hanno recentemente aumentato le aliquote dell'IVA in risposta alle esigenze di risanamento finanziario scaturite dalla crisi, o più in generale nel contesto di un orientamento a lungo termine verso la fiscalità indiretta che, va ribadito, rispetto all'imposizione diretta vanta una base più ampia e più stabile quanto agli utili e ai redditi.

Tuttavia, la riforma del sistema IVA negli scambi intracomunitari, ed in particolare del suo meccanismo applicativo, non è una questione di poco conto se solo si considera che il nuovo regime definitivo, oltreché a rispondere al principio della tassazione nel Paese di destinazione e alla necessità di porre un rimedio definitivo alle frodi transnazionali - e comunque senza perdere di vista il profilo della semplificazione degli adempimenti fiscali del tributo - dovrebbe essere coerente ed in linea anche con le caratteristiche fondamentali dell'IVA tra cui, in particolare, la neutralità e la frazionabilità dei pagamenti.

Ed invero, l'applicazione dell'IVA in tutte le fasi della catena economico-produttiva risponde infatti all'obiettivo di tassare il consumo finale e di rendere neutrale l'applicazione del tributo negli scambi precedenti tale consumo. Si configura dunque tratto essenziale dell'imposta, almeno nell'ordinario suo meccanismo di funzionamento, *l'applicazione dell'imposta in modo generale* sulle operazioni aventi ad oggetto cessioni di beni e prestazioni di servizi; la *proporzionalità* al prezzo percepito dal soggetto passivo d'imposta quale contropartita dei beni e servizi forniti; la *riscossione frazionata* in ciascuna fase della produzione e della distribuzione, compresa quella della vendita al minuto; e infine la *neutralità* a prescindere dal numero di operazioni effettuate precedentemente e applicazione sul solo valore aggiunto dei beni e servizi attraverso lo strumento della detrazione dall'IVA dovuta all'Erario - in relazione all'effettuazione di una operazione di cessione di beni o prestazione di servizi - di quella versata all'atto dell'acquisto di beni e servizi impiegati per l'effettuazione dell'operazione stessa.

In questa direzione, l'incompatibilità con i predetti principio, ed in particolare con quello della frazionabilità dell'imposta, ha portato la Commissione europea, dopo un periodo iniziale di favore, ad escludere la possibilità di un ricorso generalizzato al *reverse charge*, ossia ad un meccanismo di inversione contabile esteso in modo definitivo a tutte le operazioni rilevanti IVA da impresa a impresa, compreso gli scambi nazionali.

Ad una prima valutazione, tale meccanismo di generalizzata applicazione dell'inversione contabile rimedierebbe effettivamente alla vulnerabilità alle frode insita nell'attuale sistema dell'IVA nonché, in una prospettiva di sistematicità, garantirebbe un trattamento uniforme delle operazioni nazionali e di quelle intra-UE¹⁶⁷. Questa è, infatti, la ragione principale per cui diversi dei Paesi comunitari, compreso l'Italia, hanno introdotto nell'ordinamento nazionale forme di applicazione

¹⁶⁷ Vedi sul tema il contributo di SALVINI L., Il «reverse charge» nelle prestazioni di servizi transnazionali, in *Corr. trib.*, 2010; SIMONELLI E.M. - MARCONI M., L'estensione dell'obbligo d'inversione contabile del «reverse charge», in *Riv. dott. comm.*, 2010; SACCONI A., *Il Reverse Charge quale strumento per la lotta alle frodi IVA*, in *Innovazione e Diritto*, n. 4/2007. Si veda anche SACCONI A., *Il Reverse Charge quale strumento per la lotta alle frodi IVA*, in *Innovazione e Diritto*, n. 4/2007

generale del *reverse charge* – con risultati tangibili nel contrasto agli illeciti – però limitate ad alcune tipologie di operazioni che rientrano in quei settori espressamente individuati dalla Commissione come maggiormente a rischio frode. Oppure anche in altri settori economici su autorizzazione del Consiglio Europeo.

Tuttavia, come è stato più volte sottolineato dalla maggior parte della dottrina, ma anche nei diversi studi condotti in seguito dalla Commissione, l'applicazione a tutte le operazioni nazionali del meccanismo in oggetto renderebbe di fatti molto impegnativo (o quasi impossibile) l'attività di controllo e di accertamento del tributo. D'altra parte, aumenterebbero oltremodo anche gli obblighi di dichiarazione, e gli altri adempimenti formali, supplementari che verrebbero richiesti ai soggetti passivi posizionati più in basso della catena commerciale, visto che i fenomeni illeciti si concentreranno comunque nell'ultima fase delle compravendite (vendite al dettaglio). In altri termini, se si consentisse ad uno Stato membro di utilizzare il *reverse charge* (o inversione contabile) in tutte le operazioni interne, i beni e i servizi arriverebbero fino all'ultimo passaggio verso il consumatore finale senza il versamento di alcuna imposta, ma solo con la liquidazione virtuale della stessa, e questo metterebbe a rischio il sistema IVA più di quanto lo sia attualmente con le frodi transnazionali.

Per queste ragioni pur affermandosi in principio che l'introduzione di una procedura di inversione contabile generale possa ridurre sensibilmente le frodi carosello, tuttavia non si escludono gli effetti negativi che si possono ripercuotere sulle entrate degli Stati membri a causa di nuove forme di frode - come ad esempio i consumi non soggetti a tassazione oppure l'uso improprio della partita IVA - per combattere le quali sarebbero necessarie misure di accompagnamento che possono complicare il sistema e creare nuovi oneri a carico delle imprese e delle amministrazioni finanziarie. Il costo per le amministrazioni finanziarie dipenderebbe in gran parte dalle misure di controllo da esse messe in atto. Se da un lato si possono infatti avere aumenti delle entrate, grazie alla riduzione della frode legata alle detrazioni IVA, dall'altro controlli specifici sarebbero inevitabili in altri settori poiché nel quadro del sistema di inversione contabile, la maggior parte dell'IVA è pagata dai fornitori finali nella catena di produzione che in molti Paesi possono essere più piccoli e meno affidabili delle poche grandi imprese che pagano attualmente un'ampia quota dell'IVA: è chiaro in tal senso che il controllo del commercio al dettaglio, per la natura stessa del settore, richiede maggiori risorse, in particolare se tutti i dettaglianti ricevono forniture non soggette a tassazione.

Da una diversa prospettiva, con la "virtualizzazione" dell'IVA in un siffatto meccanismo, si andrebbe paradossalmente a pregiudicare una delle caratteristiche di fondo del tributo (il pagamento frazionato) che è pensato proprio per tutelare il gettito dell'IVA dall'evasione e dalle frodi che si

generano nel sistema, attraverso l'anticipazione dei pagamenti in momento precedente all'effettiva realizzazione del consumo.

Ad ogni modo, come emerge anche all'ultima proposte di modifica di cui al documento COM (2016) 811 non si esclude del tutto un'applicazione generalizzata dell'inversione contabile purché si tratti di una misura temporanea - da essere prevista facoltativamente da quei Paesi che sono maggiormente soggetti alle frodi carosello – e limitatamente alle operazioni effettuate sopra la soglia di 10 mila euro, con riferimento, questa volta, a tutti settori economici (perciò non solo a quelli in precedenza individuati espressamente dalla normativa comunitaria).

Il reverse charge generalizzato, ancorché nella sua forma limitata, dovrebbe, quindi, costituire solo una misura provvisoria in vista dell'introduzione del regime definitivo dell'imposta sul valore aggiunto. Si legge, infatti, nell' accennata proposta di direttiva COM (2016) 811 che: *«Come concordato dal Parlamento europeo e dal Consiglio, il sistema dell'IVA definitivo sarà basato sul principio dell'imposizione nel paese di destinazione dei beni»*. Tuttavia *«poiché la preparazione, l'adozione e l'attuazione di questo importante cambiamento richiederanno un certo tempo, la Commissione ha riconosciuto la necessità di lavorare in parallelo su altre iniziative, in particolare su misure urgenti volte a combattere la frode dell'IVA e, di conseguenza, il divario dell'IVA»*. Si vorrebbe, in altre parole, facilitare l'impiego del meccanismo in questione in nella prospettiva della lotta alle frodi IVA; strumento che attualmente, in mancanza dell'adozione di apposita misura comunitaria, risulta essere non agevolmente impiegato dagli Stati per contrastare il fenomeno illecito.

Infatti, trattandosi attualmente di un regime in deroga a quello ordinario, ai fini della sua applicazione si richiede il rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, un'autorizzazione preventiva prevista dall'art. 395 della Direttiva 2006/112/CE.

Ai sensi della richiamata disposizione, il Consiglio dell'Unione europea, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali.

Nella stessa prospettiva di contrastare le frodi transnazionali all'IVA si inserisce, inoltre, tra le altre iniziative della Commissione, anche un altro meccanismo applicativo alternativo all'inversione contabile, anch'essi sotto forma di regime in deroga, individuato nella c.d. scissione dei pagamenti. In sintesi, secondo tale strumento, il fornitore dovrebbe ricevere solo il pagamento del prezzo dei beni o delle prestazioni concordato con l'acquirente, mentre l'imposta dovrebbe essere versata, direttamente all'erario, da parte di quest'ultimo che diventa così anche l'unico soggetto responsabile

per il pagamento dell'IVA. Con la dichiarazione trimestrale l'acquirente dovrebbe poi portare in detrazione l'imposta pagata all'erario per gli acquisti effettuati nel corso del periodo di riferimento con l'IVA a credito (solo virtuale) che avrebbe dovuto percepire in rivalsa dai suoi acquirenti, ma che non ha ricevuto in ragione del particolare metodo applicativo.

Comunque, si tratta di uno strumento antifrode il cui impiego è limitato solo alle frodi interne all'ordinamento nazionale, e quindi non risolverebbe il problema delle frodi transnazionali. Questo perché il metodo applicativo in oggetto non sarebbe compatibile con la regola della tassazione nel Paese di destinazione che caratterizza invece le operazioni intracomunitarie.

Un esempio concreto di applicazione dello *Split Payment* nel contesto nazionale arriva, infatti, proprio dall'Italia dove il legislatore nazionale ha introdotto nell'ordinamento interno – peraltro senza attendere l'autorizzazione preventiva del Consiglio che è arrivata poi solo in un momento successivo - un meccanismo di scissione dei pagamenti avente però ad oggetto solo alcune tipologie di operazioni in cui vengono coinvolte le istituzioni della pubblica amministrazione nella veste di acquirenti dei beni o dei servizi¹⁶⁸.

A livello comunitario, il meccanismo dello ‘*split payment*’ è stato infatti ipotizzato inizialmente nel documento della Commissione europea COM (2010) 695 - il c.d. "Libro Verde" - nell'ambito di uno studio di fattibilità sui modi per migliorare e semplificare la riscossione dell'IVA. Infatti, secondo la Commissione la scissione dei pagamenti conseguirebbe il duplice obiettivo di tutelare, da una parte, l'erario dal rischio di inadempimenti e mancati versamenti dell'imposta nei contesti di evasione o frode, e dall'altra parte, esercitando tale opzione, il cessionario/committente avrebbe una maggiore garanzia di non vedersi negare il diritto alla detrazione quando viene attratto inconsapevolmente in contesti illeciti.

Così, nel cennato documento, in relazione ad uno dei modelli in cui si potrebbe strutturare lo split payment, si legge 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 modello elimina la frode dell'operatore inadempiente, ma richiederebbe cambiamenti sostanziali nel modo in cui le imprese e le amministrazioni fiscali gestiscono l'IVA»*. In alternativa, secondo la Commissione, la scissione dei pagamenti avrebbe potuto essere attuata anche con un modello “facoltativo” che

¹⁶⁸ Per approfondimenti sul funzionamento dello split payment, e delle novità introdotte dalla legge di stabilità 2015 (art. 1, comma 629, lett. b) della legge 23 dicembre 2014, n. 190 - che ha modificato il d.P.R. n. 633 del 1972 aggiungendo l'art. 17-ter. Vedi DRIGO C. N., *La disciplina dello Split Payment, IL Commercialista Veneto n. 230 - Marzo / Aprile 2016*; La Grutta S., *Italy –Split-Payment Mechanism for Public Bodies, International VAT Monitor, 2015, Vol 26*;

elimina l'intermediazione della banca, prevedendo che il cessionario/committente versa l'IVA direttamente all'Erario e il corrispettivo netto al proprio cedente/prestatore.

Tuttavia, con la successiva comunicazione del 6 dicembre 2011 (COM (2011) 851), nel dare atto dell'esito della consultazione pubblica avviata sul Libro Verde IVA, l'organo propulsivo dell'azione legislativa europea aveva evidenziato che la possibile adozione di un modello di split payment aveva suscitato reazioni fortemente negative da parte degli operatori del settore

Il regime in oggetto produce, infatti, un effetto negativo sui flussi di cassa, sui costi per gli adempimenti e sulle questioni commerciali, e si traduce in una perenne situazione di credito IVA per le imprese, e ciò anche se si adottassero delle misure capaci di accelerare i rimborsi IVA. Il risultato è che lo *split payment*, dunque, mette seriamente a rischio l'equilibrio finanziario delle imprese costrette anche a subire i ritardati pagamenti dell'imposta che come sappiamo rappresentano una situazione quasi fisiologica nelle prassi delle amministrazioni nazionali¹⁶⁹.

Proprio sulla base di queste considerazioni, la Commissione UE si è riservata di esaminare *"ulteriormente la fattibilità della scissione dei pagamenti e le relative modalità di funzionamento per calmare le preoccupazioni espresse, in prospettiva di una decisione successiva sul seguito da dare a tale proposta"*.

5. Verso il regime definitivo dell'IVA negli scambi 'intraunionali'

L'idea di consentire ad un operatore economico di dialogare esclusivamente con una delle amministrazioni finanziarie degli Stati membri dell'Unione attraverso il meccanismo dello sportello unico (*One Stop Shop Mechanism*) rappresenta pertanto il cuore della futura evoluzione del sistema IVA verso il nuovo regime definitivo¹⁷⁰.

Anche se l'obiettivo principale della riforma del sistema IVA è quello di raggiungere una tassazione uniforme delle operazioni intraunionali che risponda al principio della tassazione nel Paese

¹⁶⁹ Una forte reazione critica verso tale meccanismo applicativo dell'IVA è arrivata proprio dall'Italia, e in specifico dalle sigledatoriali delle costruzioni (ANCE, Legacoop, CNA costruzioni, Confartigianato edilizia, Confapi Aniem e Federcostruzioni) che hanno presentato una denuncia alla Commissione europea per violazione delle norme comunitarie in materia di IVA, in relazione all'applicazione dello split payment.

¹⁷⁰ Particolarmente favorevole all'ampliamento dello sportello unico e alle modifiche ai rimborsi, CECAMORE L., L'iva tra origine e destinazione, in Sovranità fiscale degli stati tra integrazione e decentramento, Atti del convegno di Ravenna, quaderno di Giurisprudenza delle imposte, 2006.

di destinazione, rimane comunque indiscusso il fatto che è proprio attraverso il meccanismo dello sportello unico, al centro del sistema definitivo, che passa la realizzazione di tutte quelle esigenze ulteriori e complementari alla prima, che la dottrina e i diversi studi sull'IVA promossi dalle istituzioni comunitarie hanno più volte individuato nella necessità di semplificare l'applicazione del tributo e trovare una soluzione adeguata alle frodi transnazionali.

Il nuovo sistema definitivo basato sul meccanismo applicativo del *One Stop Shop* ha così il compito di sostituire l'attuale regime transitorio che, come sappiamo, è stato la causa principale che ha reso l'IVA incapace di stare al passo con le sfide dell'economia odierna, che è globale, digitale e mobile. Oltre ad essere vulnerabile alle frodi, il regime transitorio è anche frammentario e complesso per il numero crescente di imprese che operano a livello transfrontaliero dove operazioni interne e intracomunitarie sono trattate in maniera diversa, e allo stesso tempo all'interno del mercato unico beni e servizi possono essere acquistati in esenzione dall'IVA.

D'altra parte, la possibilità di applicare l'imposta - in tutte le operazioni intra-UE - attraverso il meccanismo del MOSS non è un elemento di assoluta novità nell'ambito del dibattito comunitario. Esistono, infatti, studi anche un po' datati della Commissione europea nei quali la stessa espone i vantaggi di un sistema di sportello unico di più ampia portata, nella convinzione (all'epoca) che tale strumento potesse semplificare gli adempimenti fiscali per un numero ancor più elevato di operatori¹⁷¹.

Lo sviluppo più importante in tal senso è però arrivato dalle conclusioni raggiunte dalla Commissione nel piano d'azione sull'IVA del 7 aprile 2016, di cui al doc. COM (2016) 148. In quell'occasione l'organo propulsivo dell'iniziativa legislativa comunitaria ha affermato chiaramente che il futuro dell'imposta, e di conseguenza anche del mercato comunitario, sarà segnato dall'implementazione di un sistema definitivo incentrato sul meccanismo applicativo dello sportello unico. Com'è stato sottolineato anche nel documento in questione, si tratterà di un cambiamento progressivo, che modificherà la territorialità ed estenderà il (M)OSS – diventando in seguito OSS – delle operazioni comunitarie, iniziando con gli scambi verso i privati consumatori (B2C) fino a ricomprendere tutte le fattispecie esistenti nell'attuale regime transitorio.

¹⁷¹ Vedi la proposta di regolamento del Consiglio, COM (1994) 729 del 29 ottobre 1994 nella quale si legge: «Sulla base delle informazioni ricevute dagli Stati membri, essa ritiene che attualmente nell'Unione europea vi siano circa 250.000 iscrizioni IVA riguardanti operatori con sede in un altro Stato membro. Potrebbero beneficiare di una maggiore diffusione del sistema soprattutto le imprese UE che svolgono attività transfrontaliere per le quali diventano debitori dell'IVA in Stati membri in cui non sono fisicamente presenti. Tra le principali categorie di imprese interessate figurano altresì i soggetti passivi rientranti nel regime delle vendite a distanza; ma lo sportello unico potrebbe risultare utile anche per altre operazioni, specie le cessioni che comportano opere di installazione o montaggio, i lavori riguardanti beni immobili, i traslochi, le vendite effettuate in occasione di esposizioni, fiere o mercati, ecc. ».

L'Action Plan del 2016 rappresenta pertanto la pietra miliare nel processo di modernizzazione del tributo che pone al centro delle modifiche la semplificazione del sistema IVA, la sua impermeabilità alle frodi e la valorizzazione del luogo del consumo effettivo per la tassazione delle operazioni intracomunitarie. Infatti, si legge nel documento: *«poiché elaborare e apportare un cambiamento così importante alla modalità di funzionamento dell'IVA richiederà un certo tempo, la Commissione prevede di portare avanti in parallelo una serie di iniziative correlate all'estensione del nuovo regime definitivo attraverso delle fasi progressive necessarie per la realizzazione di uno spazio unico europeo dell'IVA, determinando gli interventi urgenti e immediati per contrastare il divario dell'IVA e adeguare il sistema all'economia digitale»*.

Intanto, seguendo questo metodo particolare di riformare il sistema, per così dire *“step by step”*, con la più recente Direttiva del Consiglio n. 2455 del 2017 è stato compiuto il primo passo verso il regime definitivo attraverso l'estensione (già a partire dal 2021) della disciplina dello sportello unico - attualmente prevista nell'ambito del commercio elettronico e dei servizi di telecomunicazione e radiodiffusione - alle vendite a distanza intracomunitarie e alle prestazioni di servizio (diverse dalle e-commerce) rese ai privati consumatori residenti nel territorio dell'Unione europea, nonché delle cessioni a distanza dei beni provenienti da paesi terzi.

Al contempo, secondo la Proposta di Direttiva del Consiglio - sull'introduzione del sistema definitivo di imposizione degli scambi tra Stati membri COM (2017) 569 2017/0251 – il processo di riforma che introduce il MOSS, come detto, dovrebbe coinvolgere successivamente anche le altre tipologie delle operazioni intraunionali.

Pertanto, vaglieremo separatamente i due filoni dello sviluppo della normativa comunitaria iniziando, nei prossimi paragrafi, con un'analisi dell'evoluzione del MOSS nelle e-commerce, che costituisce anche il modello base che verrà poi esteso progressivamente alle altre operazioni rilevanti ai fini dell'imposta, per poi passare ad esaminare, dapprima, le novità contenute nella Direttiva (UE) 2017/2455 sulle vendite a distanza, ed infine ci concentreremo, in un'ottica *de iure condendo*, su quello che sarà il regime definitivo previsto dalla proposta di Direttiva del Consiglio richiamata in precedenza.

6. La territorialità e il meccanismo applicativo delle e-commerce: il modello di partenza per la costruzione del regime definitivo dell’IVA

6.1. I criteri di collegamento territoriale delle e-commerce: le origini dello sportello unico

Il meccanismo dello sportello unico trova origine nella volontà del legislatore comunitario di rendere più semplice l’assolvimento degli obblighi IVA (strumentali, di dichiarazione e versamento) nel territorio comunitario ai soggetti extra-UE che prestavano servizi mediante strumenti elettronici (c.d. commercio elettronico diretto) ai consumatori europei: con l’obiettivo principale di consentire a questi operatori economici di dialogare esclusivamente con una delle amministrazioni finanziarie degli Stati membri dell’Unione.

Al tempo stesso, il un nuovo schema applicativo dell’imposta era fondamentale ai fini dell’attuazione delle modifiche introdotte con la direttiva n. 2002/38/CE in tema di territorialità delle operazioni *e-commerce*, provenienti da prestatori situati fuori dal territorio comunitario, che divenivano perciò rilevanti nel paese di destinazione con il principale scopo di richiamare a tassazione nel territorio Comunitario anche queste operazioni.

L’implementazione del c.d. *One Stop Shop Mechanism* nasceva così proprio con riferimento al commercio elettronico diretto, e consentiva all’operatore estero, in via alternativa rispetto alle ordinarie modalità di assolvimento dell’imposta, di identificarsi (per i soli servizi telematici) in uno degli Stati membri in cui svolgeva operazioni attive nei confronti di privati consumatori e di assolvere l’imposta nello Stato di identificazione anche in riferimento ad operazioni effettuate (in ragione del luogo di stabilimento del committente) in altri Paesi della Comunità, applicando direttamente l’imposta prevista nello Stato del consumo, il quale ne avrebbero poi percepito il gettito secondo i dati risultanti dalla dichiarazione che l’operatore doveva presentare periodicamente nello Stato membro di identificazione (SMI)¹⁷².

Il sistema concorreva in questo modo, nell’ambito delle prestazioni in questione, con quello dell’identificazione diretta (oppure dell’istituzione di una stabile organizzazione in ogni Paese membro) e al pari di quest’ultimo diveniva strumento di attuazione del principio di tassazione a

¹⁷² P. CENTORE, *Regole comunitarie per il commercio elettronico*, in *Corriere tributario*, 2000, 2093 ss; M. PEIROLO – A. DELLA CARITA’, *E-commerce “diretto”. Come cambia il regime Iva delle prestazioni di servizi on-line*, in *Rass.fisc.int.le*, 2004, 37; E. PULLINO, *Il commercio elettronico e l’iva*, in *Il fisco*, 2003, 16563.

destinazione, in questo caso delle prestazioni fornite da un soggetto estero nei confronti di un privato consumatore residente o comunque domiciliato nel territorio dell'Unione europea¹⁷³.

Ad ogni modo, l'obiettivo primario che la Direttiva 2002/38/CE ha inteso perseguire è stato quello di garantire la tassazione di tutte le operazioni on-line poste in essere nei confronti di consumatori "comunitari" (ossia residenti o domiciliati nel territorio comunitario) da prestatori extra-UE, che fino a poco tempo fa rimanevano escluse dall'applicazione dell'IVA nel territorio comunitario. Quindi anche il meccanismo dello sportello unico nell'ambito dei servizi provenienti da soggetti extra-UE, si coniugava ed era la risposta tecnica all'adozione di un criterio di territorialità (ubicazione del committente, ancorché consumatore privato) derogatorio rispetto al regime generale per le operazioni B2C (luogo di stabilimento del prestatore). In altri termini, il commercio elettronico ha per primo sollevato il problema della tassazione nel Paese di destinazione/consumo dei servizi B2C, e la soluzione appariva derogatoria, essendo volta ad attrarre ad imposizione in Europa servizi elettronici prestato da fuori UE, mentre in base ai criteri generali previsti per le operazioni B2C (ancora Paese di origine, non di destinazione) tutta questa massa di operazioni, nate fuori UE, non sarebbero state imponibili in Europa, e ciò avrebbe comportato una enorme distorsione della concorrenza nel comparto B2C (rispetto alle prestazioni di servizi elettronici intra-UE, imponibili).

Si modificava così la precedente territorialità dei servizi in questione, previsto dall'art.9, par. 1, della Sesta direttiva, che collegava al domicilio o alla residenza del prestatore, e non al consumo effettivo, il luogo della tassazione. Criterio che, come è stato detto, non garantiva la neutralità fiscale dell'imposta tenuto conto che le operazioni in esame sfuggivano all'imposizione ove rese da soggetti domiciliati o residenti all'estero privi di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Al contempo, i medesimi servizi prestati mediante mezzi elettronici ai *consumer* da operatori ivi domiciliati o residenti nel territorio comunitario erano sempre e comunque assoggettati ad imposta. Con la nuova disposizione si eliminava finalmente un handicap che penalizzava eccessivamente tanto le imprese quanto i consumatori europei riallineando, in termini di competitività, gli operatori comunitari con quelli extra-Ue, fino a quel periodo esenti da tale imposta¹⁷⁴.

Infatti, la precedente impostazione della disciplina comunitaria di considerare dette operazioni rilevanti nel Paese di stabilimento del prestatore trovava la sua giustificazione nelle concrete difficoltà

¹⁷³ Sul tema, tra gli altri, DE MARCO S., *Nuove applicazione del regime speciale di e-commerce*, in Boll. trib., 2011, 1440 ss. e FICOLA S. – SANTACROCE B., *Esteso agli operatori comunitari il regime speciale dei servizi di «e-commerce»*, in Corr. trib., 2011, 1382 ss.

¹⁷⁴ Così il Commissario Frits Bolkestein in occasione della presentazione della direttiva 2002/38/Ce, riportate da A.DE LUCA ALBERTO – D. STEVANATO, *Iva e commercio elettronico*, in Dialoghi, 2004, 1592

di sottoporre a tassazione operazioni caratterizzate dall'assenza di fisicità, e per di più rese tramite strumenti elettronici, nonché dalla rilevanza, tutto sommato, irrisoria che aveva il gettito fiscale generato (all'epoca) da queste operazioni. Con lo sviluppo delle nuove tecnologie e del rinnovato interesse per le prestazioni di servizio rese tramite il web, che iniziavano a divenire sempre più numerose e più rilevanti anche dal punto di vista economico, le istituzioni comunitarie non potevano più ignorare l'importanza di questo settore poiché tutto ciò si traduceva in perdite sempre più ragguardevoli per le casse erariali degli Stati membri¹⁷⁵.

Emerge chiaramente da quanto sopra detto che la riforma del 2002 ha rappresentato dunque una svolta importante non solo nella direzione di superare l'annoso problema della mancata imposizione delle operazioni rientranti nelle e-commerce ma anche nel senso di avere introdotto per la prima volta nell'ordinamento comunitario il meccanismo applicativo dello sportello unico.

La funzionalità del metodo applicativo rispetto all'esigenza di tassare le *e-commerce* nel Paese di destinazione ha determinato in seguito, a distanza di sei anni, anche la modifica della territorialità per le medesime prestazioni rese questa volta dai soggetti passivi comunitari. In specifico, la direttiva del 2008/8/CE ha esteso – con effetto dal 1° gennaio 2015 – la disciplina del commercio elettronico per i soggetti extra-UE anche agli operatori UE, e quindi per i servizi resi ai *consumer* da soggetti passivi IVA stabiliti nella Comunità (ma non nello Stato membro di consumo) ampliandone altresì anche l'ambito applicativo fino a ricomprendere anche i servizi di telecomunicazione e tele radiodiffusione; accompagnata anche dalla direttiva n. 2008/9/CE che ha rinnovato il regime dei rimborsi ai non residenti introducendo un sistema per l'appunto di sportello unico.

Di particolare interesse risulta poi anche la previsione contenuta nella Direttiva di riforma, e solo per il regime extra-UE, della possibilità per gli Stati membri di poter collegare la tassazione di queste operazioni al luogo in cui il servizio è stato "effettivamente utilizzato" dal committente in deroga alla regola generale che invece individua convenzionalmente il luogo di effettuazione delle prestazioni (e-commerce) nel paese di domicilio o di residenza del destinatario finale. Si poneva fine, in questo modo, a tutti i dubbi che erano emersi sulla legittimità della normativa italiana - che aveva recepito la precedente direttiva comunitaria 2002 n. 2002/38/CE – che aveva, già all'epoca, valorizzato il luogo dove il servizio reso tramite strumenti elettronici era stato effettivamente utilizzato. Infatti, richiamando il dato normativo nazionale i servizi elettronici si considerano effettuati nel territorio dello Stato e, di conseguenza, sono soggetti all'imposta quando siano resi a

¹⁷⁵ M. PEIROLO – A. DELLA CARITA', *E-commerce "diretto". Come cambia il regime Iva delle prestazioni di servizi on-line*, in *Rass.fisc.int.le*, 2004, 37; E. PULLINO, *Il commercio elettronico e l'iva*, in *Il fisco*, 2003, 16563.

soggetti domiciliati nel territorio dello Stato o a soggetti ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, ovvero a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all'estero. Le operazioni in questione non rilevano, tuttavia, ai fini dell'IVA nell'ipotesi in cui siano “...utilizzate fuori dalla Comunità...” [nuovo art.7, comma 4, lett. d) del D.p.r. 633/72]. La norma in questione pareva, dunque, in contrasto con il precedente articolo art.9, par. 3) della Sesta direttiva, in quanto introduceva un criterio di territorialità collegato al luogo di utilizzo effettivo della prestazione, in deroga a quello “convenzionale” collegato al luogo di domicilio o residenza del destinatario finale prevista, come detto, dalla precedente disciplina dell'IVA nel regime extra-UE¹⁷⁶.

La nuova modifica in sede comunitaria comporta quindi da un lato, la non imponibilità dei servizi prestati da soggetti passivi a destinatari extracomunitari; ciò probabilmente in ragione della presunzione - da parte del legislatore - che tali servizi siano sempre e comunque destinati ad essere utilizzati al di fuori dell'Unione. Dall'altro, si prevede l'imponibilità dei servizi resi a destinatari comunitari, in ragione – questa volta – di una opposta presunzione di utilizzo all'interno dell'Unione europea. Pertanto, alla regola generale della tassazione nel paese del committente sancito dal art. 5 della Direttiva 2008/8CE fa seguito la deroga prevista dall'art 59-bis della stessa direttiva dove viene previsto che “*per evitare casi di doppia imposizione, di non imposizione o di distorsione della concorrenza*” al fine di individuare il Paese di tassazione nelle prestazioni provenienti da soggetti passivi stabiliti nei Paesi extra-UE, gli Stati membri possono fare riferimento al luogo di effettiva utilizzazione del servizio cioè quello in cui il consumatore finale utilizza il servizio stesso, nell'ipotesi in cui quest'ultimo sia diverso da quello di domicilio o residenza. Così, nell'ipotesi di una discrasia tra il luogo di residenza del committente e il luogo dell'effettivo consumo la norma consente agli Stati membri la duplice facoltà di: escludere da imposizione i servizi che, benché territorialmente rilevanti, siano stati utilizzati al di fuori della Comunità; e di assoggettare ad imposizione i servizi extraterritoriali se utilizzati all'interno dello Stato membro.

6.2. La disciplina di funzionamento del Mini One Stop Shop nel commercio elettronico diretto

¹⁷⁶ In proposito vedi VALSECCHI M., *La territorialità ai fini iva delle prestazioni di servizi*, in Fisco, 1995 - VAN DER PAARDT R.N.G., *Telecommunication and VAT*, in EC tax review, 2002 - VAN DOESUM A. – VAN KESTEREN H. – VAN NORDEN G. – REINIERS I., *The new rules on the place of supply of services in European VAT*, in EC tax review, 2008.

Le intervenute modifiche della territorialità dei servizi prestati nell'ambito del commercio elettronico diretto hanno fatto sì che il prestatore (comunitario e non comunitario) si trovasse nella necessità di applicare l'IVA nel Paese di destinazione, invece che nel Paese di origine, secondo le aliquote e le regole vigenti, appunto, nel paese del committente.

Discendeva perciò l'obbligo per i prestatori dei servizi in questione di identificarsi ai fini IVA in tutti i Paesi nei quali si trovavano ad operare per adempiere agli obblighi fiscali inerenti alla liquidazione e pagamento del tributo¹⁷⁷. Per sopperire a queste complicazioni che si erano create a seguito delle modifiche territoriali, ovvero al dovere per il prestatore di aprire posizioni IVA in tutti gli Stati membri nei quali risiede la propria clientela privata, si è pertanto previsto, in sede d'introduzione del nuovo criterio territoriale, anche l'immediata adozione del sistema accentrato individuato nel "Mini One Stop Shop" (MOSS), per facilitare l'attività di dichiarazione e versamento dell'IVA da parte dei prestatori di servizi digitali.

Il regime del MOSS, costituisce così il meccanismo attuativo dei nuovi criteri di collegamento territoriale nel settore delle e-commerce, criteri che seguono la regola della tassazione nel paese di destinazione e perciò alternativi alle due regole generali, l'una prevista per il *BtoB* (stabilimento del committente) e l'altra per il *BtoC* (stabilimento del prestatore)¹⁷⁸, e consente al prestatore comunitario la facoltà di assolvere gli obblighi IVA direttamente nel suo Paese di stabilimento, utilizzando tale strumento accentrato per dichiarare e versare periodicamente l'IVA sulle vendite digitali europee. Per contro, nel caso si tratti di un soggetto passivo extra-UE senza stabile organizzazione nel territorio comunitario, la normativa prevede che tali obblighi possono essere assolti in uno dei Paesi membri

¹⁷⁷ In altre parole, il ricorso al nuovo regime previsto dall'art. 26-quater della Sesta direttiva (e dall'art. 74-quinquies del d.p.r. 633/72), introdotto dal legislatore comunitario con l'obiettivo (enunciato al considerando n.5 della direttiva 2002/38/CE) di semplificare l'adempimento degli obblighi fiscali agli operatori che forniscono servizi tramite mezzi elettronici, che non sono stabiliti nella Comunità e non devono esservi altrimenti identificati ai fini fiscali, è subordinato alla sussistenza di alcuni requisiti oggettivi e soggettivi. Ovvero, dal punto di vista oggettivo, l'operazione deve rientrare tra i "servizi resi tramite mezzi elettronici"; dal punto di vista soggettivo, tali operazioni devono essere poste in essere in via esclusiva da "un soggetto passivo non stabilito", definito dalla norma stessa quale "soggetto...che non ha fissato la sede della propria attività economica né ha costituito un centro di attività stabile nel territorio della Comunità né è tenuto altrimenti a identificarsi ai fini fiscali.

¹⁷⁸ Sull'argomento vedi RICCA F., *La localizzazione delle prestazioni «generiche» e la correlata nozione speciale di soggetto passivo*, in Corr. trib., 2011; BANCALARI M. – COALOA F.T., *Regolamento (CE) n. 282/2011, Articoli da 30 a 41: territorialità IVA delle prestazioni specifiche*, in Fisco, 2011, 3306. PFISTER P., *Telecommunications Services and the Neutrality of the EU VAT System*, in International VAT Monitor, 2010. Vedi anche Cerato S., (a cura di), *Regime speciale del Moss - I Focus fiscali*, 2016, p. 18-29 – il Sole 24 Ore s.p.a.; Lacchini L., Bennati P., (a cura di), *E-business. Profili normativi*, 2002, CEDAM; Cerato S. e Salmistraro L., (a cura di), *"E-commerce": regime fiscale Iva – Guida Iva - Edizione 10/2014*, pag. 18 – il Sole 24 Ore s.p.a.; Balzanelli M., (a cura di), *La disciplina fiscale del Commercio Elettronico* – Gruppo Euroconference s.p.a., Verona, 2015.

individuato dall'operatore extracomunitario quando esercita la facoltà di aderire al regime in questione¹⁷⁹.

Sul punto vale rammentare quanto già accennato in precedenza ed in particolare che la disciplina comunitaria del MOSS è composta da due regimi separati (il regime UE ed il regime extra-UE) che si differenziano tra di loro nella facoltà concessa solo ai soggetti passivi extra-UE di scegliere autonomamente uno "Stato membro di identificazione" all'interno dell'Unione, al quale dovranno notificare la data di inizio della propria attività nel territorio UE e presso il quale assolvere tutti gli obblighi IVA.

La procedura di identificazione richiede la presentazione, per via telematica, di un'apposita dichiarazione, in seguito alla quale l'amministrazione finanziaria provvede a comunicare al richiedente extracomunitario il numero di identificazione attribuito. In seguito, il prestatore estero è tenuto ad assoggettare ogni transazione posta in essere nell'Unione all'aliquota vigente nello Stato membro di residenza del consumatore e presentare la dichiarazione periodica, insieme al versamento del tributo nello, "Stato membro di identificazione" che aveva individuato inizialmente; il quale poi provvede a restituire quanto ricevuto al Paese di residenza del committente. Non essendo previsti nel regime MOSS meccanismi di compensazione dei debiti e dei crediti tra amministrazioni fiscali degli Stati membri¹⁸⁰

La normativa comunitaria stabilisce inoltre dei criteri in parte differenti per l'adesione al MOSS per soggetti comunitari - o comunque dei soggetti che hanno una stabile organizzazione in territori UE - che risultano in un certo senso più stringenti rispetto a quelli operanti con riferimento a soggetti stabiliti in territori non comunitari. Infatti, diversamente dai soggetti extra-UE che, come detto, possono scegliere lo Stato membro di identificazione in qualsiasi Paese membro, gli operatori comunitari che realizzano nella Comunità le stesse operazioni nei confronti dei consumatori privati sono tenuti a registrarsi al MOSS solo nello Stato in cui è hanno stabilito la propria attività o la propria stabile organizzazione. Qualora invece un soggetto comunitario (o stabilito nel territorio UE) abbia più sedi o più stabili organizzazioni, localizzate in diversi Stati membri, la normativa comunitaria consente a loro di scegliere come Stato membro di identificazione (SMI) uno degli Paesi membri dove sono presenti le varie stabili organizzazioni, con l'accorgimento che il regime applicativo del

¹⁷⁹ MELIS G., *Osservazioni a margine della Proposta di modifica della VI Direttiva CEE sul regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati mediante mezzi elettronici*, in *Rass. trib.*, 2001. MASSBAUM M. – EICKER K., *The Proposal for an EC Council Directive Regarding the VAT Arrangements Applicable to Services Supplied by Electronic Means*, in *Intertax*, 2001

¹⁸⁰ PIEROLO M., *E-Commerce*, Ipsoa, 2015

MOSS non può essere utilizzato per le prestazioni in oggetto rese ai consumatori finali situati negli Stati membri in cui il prestatore risulta già identificato ai fini IVA o perché ivi stabilito, o perché ivi dispone di una stabile organizzazione¹⁸¹.

In alte parole, il divieto di utilizzare il MOSS per le operazioni nazionali, sia quando rese direttamente dalla casa madre sia quando vengono effettuate per il tramite di una stabile organizzazione, corrisponde alla ratio stessa del regime speciale che è quella di evitare che il prestatore debba identificarsi ai fini IVA in tutti i territori nei quali effettua operazioni verso consumatori finali. Sarebbe perciò fuorviante consentire l'applicazione del MOSS alle prestazioni dei servizi resi nei confronti dei consumatori finali residenti nel Paese di stabilimento del prestatore, o per le medesime prestazioni di servizio rese nei confronti di consumatori finali residenti nel Paese nel quale il prestatore ha una stabile organizzazione. Pertanto, lo stesso vale anche per i soggetti extra-UE che già dispongono di una o più stabili organizzazioni nel territorio comunitario. Dette prestazioni rimangono perciò assoggettate agli adempimenti ordinari previsti per le operazioni interne¹⁸².

Inoltre, con l'intenzione di evitare che ci siano differenze applicative nei diversi Stati membri e quindi di garantire una certa uniformità del MOSS, il legislatore comunitario, nelle disposizioni normative contenute nella Direttiva IVA e con il regolamento di esecuzione UE n. 282/2011 (modificato dal regolamento di esecuzione n. 1042/2013), ha previsto espressamente alcune delle procedure che i soggetti interessati ad accedere a questo regime devono seguire, sia nella fase iniziale dell'iscrizione sia anche per ciò che riguarda i successivi adempimenti dichiarativi. L'uniformità procedurale risponde perciò all'esigenza di rendere la scelta del Paese di identificazione irrilevante per i soggetti extra-UE, o comunque per quelli stabiliti in più Paesi comunitari, e allo stesso tempo facilita anche il compito delle amministrazioni finanziarie dei Paesi dove operano i soggetti che prestano i servizi elettronici in esame le quali, al fine della corretta applicazione e liquidazione dell'IVA nel regime speciale, devono necessariamente cooperare e coordinare la loro attività.

In specifico, la normativa prevede l'obbligo per il prestatore di fornire allo Stato membro di identificazione alcune informazioni utili al fine di consentire alle amministrazioni finanziarie dello Stato membro di identificazione e dello Stato del committente di verificare la regolarità del soggetto passivo e l'esistenza dei requisiti necessari per accedere al regime speciale per i soggetti che intendono iscriversi. Lo Stato di identificazione, dopo aver verificato tutti i dati trasmessi dal

¹⁸¹ Agenzia delle Entrate, - IVA. *Prestazioni di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici - Territorialità - Regime speciale del c.d. «Mini One Stop Shop» (MOSS)* - Circolare 26 maggio 2016, n.22/E.

¹⁸² PEIROLO M., *Precisazioni del regolamento UE sul luogo impositivo delle «prestazioni specifiche»*, in Corr. trib., 2011; MICELI R., *La territorialità IVA nelle «operazioni telematiche»*, in Rass. trib., 2004

prestatore, provvede poi all'iscrizione del soggetto nella procedura MOSS e procede all'archiviazione e alla trasmissione delle informazioni agli altri Stati membri interessati (iscrizione, dichiarazioni e pagamento dell'imposta). Se il richiedente non soddisfa le condizioni previste dalla normativa comunitaria, quest'ultimo rigetta la richiesta con la possibilità per il richiedente di impugnare la decisione secondo le procedure ordinarie dello Stato membro di identificazione.

Infine, nella Direttiva 2008/8/CE nell'art. 369-sexies vengono individuati anche i motivi che possono giustificare lo Stato membro di identificazione ad escludere l'operatore economico dal regime speciale. Pertanto, ciò può avvenire se l'operatore economico notifica allo Stato di identificazione di non fornire più servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione o elettronici; se si può altrimenti presupporre che le sue attività soggette ad imposizione nel presente regime speciale siano cessate; se il soggetto non soddisfa più i requisiti necessari per avvalersi del regime speciale; e se persiste a non osservare le norme relative al regime speciale (presentazione della dichiarazione periodica e pagamento dell'imposta).

6.3. I miglioramenti alla disciplina e-commerce nella Direttiva del Consiglio (n.2455) del 2017

Dalla lettura del “*Action Plan on VAT*” del 7 aprile 2016, tra le altre novità presenti nel documento della Commissione, è emerso a chiare lettere come la *digital economy* assume un ruolo sempre più importante negli scambi di beni e servizi all'interno del mercato euro-unitario.

Nei paragrafi precedenti abbiamo visto come la situazione ha avuto un prologo nei servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici (servizi TTE) resi a soggetti non passivi d'imposta. La modifica della territorialità per queste operazioni, nel senso della tassazione delle prestazioni nel Paese del committente, è stata accompagnata con la previsione del portale MOSS attraverso cui gli obblighi IVA possono essere assolti dal fornitore “colloquiando” con il proprio Stato d'identificazione, senza dover sopportare l'onere dell'identificazione nei diversi Stati in cui avviene il consumo.

Tuttavia, come è stato più volte sottolineato nei diversi documenti della Commissione, dall'applicazione pluriennale del MOSS nel settore del commercio elettronico diretto sono emersi alcuni profili di maggiore criticità che hanno determinato delle difficoltà concrete sia per i soggetti passivi che utilizzano il regime speciale sia anche per le amministrazioni fiscali degli Stati membri impegnate nell'attività di accertamento e riscossione per le operazioni che diventano, con il nuovo metodo applicativo, rilevanti in più ordinamenti fiscali comunitari.

Tra i diversi profili di criticità del regime in oggetto, un ruolo di primo piano viene attribuito innanzitutto all'esclusione dal MOSS di alcuni soggetti passivi nonostante realizzino operazioni e-commerce, il termine molto breve per dichiarazione IVA trimestrale e la disomogeneità degli adempimenti formali che nel sistema attuale seguono le regole dello Stato del consumo, l'impossibilità di detrarre l'IVA subita nell'ambito del MOSS e il pagamento indiretto dell'imposta tramite lo Stato membro di identificazione.

Alcune di queste problematiche sono state affrontate dalla Direttiva del Consiglio UE (2017/2455) del 5 dicembre 2017, con la quale, tra le altre novità che vedremo in seguito, vengono previste una serie di modifiche al sistema delle e-commerce con lo scopo di migliorare il regime del MOSS in vista della sua estensione, a partire dal 2021, a tutte le prestazioni di servizio, diverse da quelle rientranti nella categoria del commercio elettronico, e alle vendite a distanza – sia quelle in cui il cedente è stabilito in un Paese UE (ma non nello Stato di consumo) che quelle effettuate da soggetti extra UE – rese nei confronti dei consumatori finali situati nel territorio comunitario.

Le modifiche della normativa in questione, ipotizzate già nella proposta della Commissione del 2016 COM (757) in seguito confluite quasi interamente nella Direttiva di riforma (che modifica la direttiva 2006/112/CE e la direttiva 2009/132/CE), sono molto variegiate e riguardano sia alcuni profili formali dell'imposta sia anche alcuni aspetti sostanziali del MOSS.

In particolare il nuovo art. 219-*bis*, che peraltro avrà efficacia immediata in riferimento al sistema elettronico di registrazione e di pagamento MOSS per le operazioni e-commerce, prevede che i fornitori sono tenuti a rispettare le norme di fatturazione di un unico Stato membro (di identificazione - SMI) anziché, come avviene oggi, di ogni Stato membro di destinazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi¹⁸³. Al contempo, l'attuale periodo di 10 anni di conservazione della documentazione per il regime non-UE e il regime UE, che supera ampiamente le prescrizioni in materia di conservazione della documentazione vigenti nella maggior parte degli Stati membri, è stato eliminato per fare il modo che tale termine coincida con il periodo definito dallo Stato membro di identificazione del soggetto passivo.

Sempre nell'ottica dell'adeguamento della disciplina MOSS alle esigenze emerse nel corso della sua applicazione, ma con efficacia a partire dal 2021, il legislatore comunitario ha previsto nell'art. 369-*septies* che il termine entro il quale si deve presentare la dichiarazione IVA viene esteso

¹⁸³ Vedi il nuovo art. 219 bis, paragrafo secondo lett. b) che introduce una deroga alla regola generale prevista nel primo paragrafo della stessa disposizione secondo cui assumono rilevanza le norme ‘*applicabili nello Stato membro in cui è identificato il fornitore/prestatore che si avvale di uno dei regimi speciali di cui al titolo XII, capo 6*’.

dal 20 giorni alla fine del mese successivo alla scadenza del periodo d'imposta e i soggetti passivi devono essere autorizzati a correggere dichiarazioni IVA precedenti in una dichiarazione successiva anziché nelle dichiarazioni dei periodi d'imposta cui si riferiscono le correzioni¹⁸⁴. Infatti, come si legge anche nel considerando 4 della medesima direttiva *«la valutazione dei regimi speciali per la tassazione dei servizi di telecomunicazione, di tele-radiodiffusione o dei servizi forniti per via elettronica, avviata il 1o gennaio 2015, ha evidenziato che l'obbligo di presentare la dichiarazione IVA entro 20 giorni dalla scadenza del periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione è un termine troppo breve, in particolare per quanto riguarda le prestazioni effettuate attraverso una rete di telecomunicazioni, un'interfaccia o un portale, qualora si presuma che i servizi forniti dall'operatore della rete, dell'interfaccia o del portale, siano effettuati dall'operatore della rete, dell'interfaccia o del portale, che è tenuto a ottenere le informazioni da ogni singolo prestatore di servizi per compilare la dichiarazione IVA»*. La ragione principale che giustifica l'ampliamento dei termini per la presentazione della dichiarazione è legata all'esigenza di facilitare gli adempimenti fiscali nella situazione in cui il soggetto passivo si avvale di un intermediario che, come vedremo nel prossimo paragrafo dovrà essere obbligatoriamente nominato dal soggetto extra-UE che effettua vendite a distanza e prestazioni di servizi nel territorio comunitario. Inoltre, anche nelle ipotesi in cui sia un soggetto UE che realizza le operazioni nel territorio comunitario ad avvalersi di un intermediario, quest'ultimo (l'intermediario), ma vedremo meglio nei prossimi paragrafi, rimane comunque responsabile per la dichiarazione e il pagamento dell'IVA.

Oltre alle modifiche in tema di fatturazione, l'organo propulsore dell'iniziativa europea ha proposto anche altri due correttivi importanti al regime MOSS. In questo senso la novella muove nella direzione di consentire anche ai soggetti passivi non stabiliti nella Comunità ma identificati ai fini dell'IVA in uno Stato membro (ad esempio perché effettuano operazioni occasionali soggette a IVA in tale Stato membro), di potere utilizzare il regime del MOSS, considerando che questi soggetti non comunitari si trovavano prima nella situazione sfavorevole di non poter avvalersi né del regime speciale per i soggetti passivi non stabiliti nella Comunità ("regime non-UE"), né del regime speciale per i soggetti passivi stabiliti nella Comunità ("regime UE") e perciò dovevano registrarsi ai fini dell'IVA in ogni Stato membro in cui prestavano i loro servizi elettronici¹⁸⁵.

¹⁸⁴ In questo senso l'articolo 369-septies prevede che *'il soggetto passivo che si avvale del presente regime speciale presenta per via elettronica allo Stato membro di identificazione una dichiarazione IVA per ogni trimestre civile, indipendentemente dal fatto che siano state effettuate o meno vendite a distanza intracomunitarie di beni o siano stati prestati servizi che rientrano nel presente regime speciale. La dichiarazione IVA è presentata entro la fine del mese successivo alla scadenza del periodo d'imposta cui essa si riferisce'*.

¹⁸⁵ A tal fine, la proposta della Commissione tradottasi in seguito nella Direttiva del Consiglio UE (2017/2455) prevede che per consentire a tali soggetti passivi di utilizzare il regime non-UE, la proposta sopprime i termini "né è tenuto

Inoltre, dalle nuove previsioni della Direttiva del Consiglio UE (2017/2455) un ruolo importante assume anche l'introduzione di una di soglia di esenzione (10 000 euro) al di sotto della quale le operazioni in oggetto diventano rilevanti nel Paese di origine. L'obiettivo è quello di incentivare i piccoli imprenditori ad utilizzare maggiormente il mercato comunitario e questo si riflette anche nelle conclusioni della Commissione effettuate nell'ambito del programma "Legiferare meglio"¹⁸⁶. In quell'occasione, infatti, è stato realizzato un controllo dell'adeguatezza della regolamentazione dell'attuale mini sportello unico, nonché delle modifiche apportate nel 2015 alle norme sul luogo della prestazione di tali servizi, nell'intento di colmare le lacune ed eliminare gli ostacoli cui devono far fronte le PMI e le microimprese. Da questa indagine è emerso che, in termini quantitativi, l'introduzione nel 2018 della soglia transfrontaliera intra-UE comporterà l'uscita dall'attuale sistema MOSS di 6 500 imprese, con un risparmio potenziale di costi per queste imprese pari a 13 milioni di euro¹⁸⁷. Ad ogni modo, questa disposizione dovrebbe essere facoltativa per i soggetti passivi, in modo da consentire loro di utilizzare il MOSS in ogni caso, anche se nel corso di un anno civile il loro fatturato è eccezionalmente inferiore alla soglia. A tal fine, il legislatore comunitario prevede l'introduzione della soglia a decorrere dal 1° gennaio 2018 esclusivamente alle prestazioni di servizi elettronici e, solo a partire dal 2021, questo parametro dovrebbe diventare un massimale globale applicabile anche ai servizi diversi dalle e-commerce e alle vendite a distanza.

Allo stesso tempo alcune delle criticità sollevate dalla dottrina e da alcuni studi della Commissione sull'attuale sistema del MOSS non sono state affrontate dal legislatore nella presente riforma, forse perché necessitano di ulteriori approfondimenti, e che pertanto si rinviando ai successivi interventi modificatori in materia. Il riferimento è chiaramente all'esclusione dall'ambito del regime in oggetto della possibilità per i soggetti passivi di portare in detrazione direttamente nel contesto del MOSS l'imposta subita in rivalsa nei Paesi comunitari dove si trova la sua clientela.

A tal proposito, come sappiamo, questi soggetti possono recuperare l'imposta subita negli altri Paesi UE solo con la procedura del rimborso che per di più è stata semplificata, con la Direttiva 2008/9/CE, attraverso un sistema simile al MOSS, ovvero con la possibilità per tutti gli operatori economici, quindi non solo per quelli che operano nel MOSS, di presentare la richiesta di rimborso

altrimenti ad identificarsi ai fini dell'IVA" nella definizione di "soggetto passivo non stabilito nella Comunità" all'articolo 358 bis della direttiva IVA e adegua di conseguenza l'articolo 361, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA.

¹⁸⁶ Il programma "Legiferare meglio" rappresenta un'iniziativa della Commissione europea che intende elaborare e valutare le politiche e proposte legislative dell'UE in modo trasparente, basandosi su elementi di prova e sull'opinione dei cittadini e delle parti interessate. Riguarda tutti i settori di intervento e intende favorire una regolamentazione mirata che non vada oltre quanto necessario per raggiungere gli obiettivi stabiliti e apportare benefici riducendo al minimo i costi.

¹⁸⁷Vedi COM(2016) 757 final.

direttamente all'amministrazione finanziaria dello Stato di stabilimento, e non più allo Stato dove si è realizzato l'acquisto. La particolarità dello sportello unico anche per il rimborso dell'IVA risiede non solo nella circostanza che gli operatori UE potranno così ottenere il rimborso direttamente nel proprio Paese di stabilimento alle condizioni e nei limiti in cui spetterebbe nello Stato di acquisto, ma cosa più importante il regime consente anche ai soggetti extra UE che hanno aderito al MOSS di poter chiedere il rimborso dell'imposta sugli acquisti di servizi effettuati in altri Paesi comunitari nello Stato membro di identificazione nonostante non abbiano svolto in questo Paese nessuna operazioni passiva.

Ad ogni modo appare evidente come una compensazione immediata dell'IVA a credito e a debito diventerà essenziale quando il regime del MOSS perderà la sua natura di regime facoltativo diventando obbligatorio per tutte le operazioni intracomunitarie.

A ciò si accompagnano poi le difficoltà sorte nel corso di applicazione del MOSS circa il trasferimento dei pagamenti effettuati dagli operatori nello Stato di identificazione a quello del consumo non essendosi, infatti, implementato un sistema di pagamento diretto da parte dell'operatore economico allo Stato di imposizione. In considerazione anche dell'esperienza maturata nel settore del commercio elettronico nel regime extra-UE, che ha evidenziato come la redistribuzione delle somme versate dai soggetti passivi sia particolarmente gravosa per lo Stato di identificazione, per rimediare a tale inconveniente, si era infatti stabilito che con l'estensione del regime speciale alle teleradiocomunicazioni lo Stato membro di identificazione sarà autorizzato a trattenere dagli importi da trasferire: a) dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2016, il 30%; b) dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2018, il 15%; c) dal 1° gennaio 2019, lo 0%. Questo evidenzia chiaramente che l'aspetto della riscossione, infatti, non può in tal senso essere sottovalutato ai fini della realizzazione di un sistema di sportello unico di più ampia applicazione, salvo permettere al soggetto passivo d'imposta di effettuare egli stesso il pagamento dell'IVA allo Stato in cui avviene il consumo senza l'intervento del Paese di identificazione.

7. L'estensione dello sportello unico nel quadro della nuova Direttiva del Consiglio

7.1. La disciplina delle prestazioni di servizio B2C diverse dal commercio elettronico diretto

A seguito delle più recenti modifiche normative introdotte con la Direttiva del Consiglio (2017/2455), il legislatore comunitario ha previsto, come primo passo verso la configurazione del regime definitivo degli scambi intra-UE, l'estensione dello sportello unico anche alle prestazioni di servizi e alle vendite a distanza resi ai soggetti non passivi d'imposta, siano esse realizzate da un operatore stabilito nel territorio della Comunità sia anche da quelli localizzati in territori non comunitari (extra-UE).

In particolare, per quanto riguarda i servizi prestati ai destinatari finali diversi dalle e-commerce, nell'ambito delle quali dovranno poi in seguito confluire anche tali operazioni, il nuovo indirizzo espresso dal legislatore UE è perciò quello di procedere, a cominciare dal 2021, alla modifica della territorialità e del meccanismo applicativo per queste operazioni rilevanti IVA.

Di certo la modifica non è di poco conto solo se si considera che le prestazioni di servizio rese ai privati consumatori è l'ultimo settore in cui trova piena applicazione la regola della tassazione nel Paese di origine. Infatti, la natura stessa dell'operazione, caratterizzata per di più dall'inesistenza della materialità della transazione, ha fatto sì che per molto tempo - peraltro in assenza di un meccanismo applicativo idoneo a consentire la tassazione nel Paese di destinazione - queste operazioni venissero considerate alla stregua di semplici operazioni interne, e quindi sottoposte alle medesime modalità di dichiarazione e liquidazione delle altre operazioni nazionali, nonostante l'acquirente della prestazione sia un soggetto residente in un altro Paese membro o comunque domiciliato fuori dal territorio nazionale.

Le prestazioni di servizi resi ai soggetti privati comunitari (oppure extra-UE) non sono più un fenomeno limitato, tant'è vero che negli ultimi anni si sta assistendo ad una costante evoluzione di tali prestazioni che diventano sempre più internazionali, e questo anche grazie alle tante piattaforme Web in grado di mettere a contatto aziende e professionisti di ogni parte del mondo per commissionare prestazioni e collaborazioni in diversi settori dell'economia. In tal senso, uno dei settori in maggiore espansione è ad esempio quello delle prestazioni di consulenza e assistenza tecnica che avvalendosi delle nuove possibilità offerte dagli strumenti elettronici ed informatici si è sviluppato anche nell'ambito dei servizi resi ai consumatori finali comunitari ed internazionali¹⁸⁸.

¹⁸⁸ In particolare queste operazioni seguono la regola della territorialità prevista dall'articolo 7-ter del DPR n. 633/72, che riguarda le ad operazioni B2C. Perciò la prestazione è imponibile nello Stato ove il professionista esecutore della

In altre parole, l'intento del legislatore comunitario sarebbe quello di unificare, da punto di vista della territorialità, la disciplina delle prestazioni di servizio rese ai consumatori finali da soggetti passivi comunitari¹⁸⁹ - e da parte di prestatori extracomunitari¹⁹⁰ - con quella prevista in deroga per il commercio elettronico rese dai medesimi. In questa direzione si richiamano a tassazione nel territorio dello Stato del consumo le operazioni che altrimenti, in base all'attuale regola generale, sarebbero tassate nel Paese dell'origine, utilizzando a tal fine il medesimo meccanismo del *One Stop Shop* il cui ambito di applicazione, pertanto, si estenderà anche alle prestazioni generiche effettuate nei confronti dei *consumer*.

Come si legge anche nel considerando 5 della Direttiva del Consiglio *«al fine di evitare che i soggetti passivi che prestano servizi "diversi" dai servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione o dai servizi forniti per via elettronica a persone che non sono soggetti passivi debbano essere identificati ai fini dell'IVA in ogni Stato membro in cui tali servizi sono soggetti all'IVA, gli Stati membri dovrebbero autorizzare i soggetti passivi che prestano tali servizi ad avvalersi del sistema informatico di registrazione e di dichiarazione e pagamento dell'IVA, che consente loro di dichiarare e versare l'IVA su tali servizi in un unico Stato membro»*.

La modifica della territorialità delle operazioni in oggetto, che entrerà in vigore a partire dal 2021, risulta perciò essere perfettamente in linea con il più generale indirizzo politico della tassazione nel paese di destinazione. In particolare, con l'estensione del regime speciale applicabile ai soggetti passivi non stabiliti nella Comunità che prestano servizi per via elettronica a persone che non sono soggetti passivi (titolo XII, IT 9 IT capo 6, sezione 2, della direttiva IVA), ad altri servizi, il legislatore comunitario ha così inteso richiamare a tassazione nel territorio comunitario tutte quelle prestazioni

prestazione ha la propria sede. Tuttavia, ulteriori precisazioni necessita il caso in cui il cliente sia un soggetto passivo privato (B2C) non comunitario: l'art. 7-septies del d.P.R. 633/1972, infatti, derogando a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, lettera b), afferma che non si considerano effettuate nel territorio dello Stato una serie di prestazioni di servizi, quando sono rese a committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti fuori dell'Unione Europea. Tra queste rientrano, lett. c), le *"prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale"*. In pratica, secondo una lettura della norma in combinato con l'art. 7-ter, deve ritenersi che se la consulenza è resa a un privato UE, l'operazione si considera come effettuata in Italia e dunque soggetta a IVA ordinaria, mentre laddove il privato sia "extra UE", l'operazione dovrà ritenersi non imponibile per mancanza del requisito di territorialità richiesto dalla legge.

¹⁸⁹ La nuova direttiva che ha esteso il regime del MOSS alle prestazioni di servizio diverse dal commercio elettronico e nelle vendite a distanza nei rapporti B2C intracomunitari ha previsto la modifica, a partire dal 2021, dell'articolo 369 bis nel quale si è aggiunto il seguente punto: « "Stato membro di consumo" lo Stato membro in cui la prestazione di servizi si considera effettuata conformemente al titolo V, capo 3, o, nel caso di vendite a distanza intracomunitarie di beni, lo Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente.»;

¹⁹⁰ Questo comporta le seguenti modifiche della direttiva IVA: – l'aggiunta della definizione di "Stato membro di consumo" all'articolo 358 bis, a condizione che si tratti dello Stato membro in cui la prestazione di servizi si considera effettuata conformemente al titolo V, capo 3, della direttiva IVA (punto 13); – la sostituzione del riferimento ai "servizi di telecomunicazione, servizi di teleradiodiffusione o servizi elettronici" con "servizi" nel titolo della sezione 2, nonché negli articoli 359, 363, 364 e 365 della direttiva IVA.

che rimanevano escluse (è rimangono tutt'oggi fino all'entrata in vigore delle nuove disposizioni comunitarie in materia) per la mancanza del requisito della territorialità nell'attuale regime transitorio.

7.2. Le cessioni intracomunitarie a distanza nell'ambito delle operazioni B2C

La necessità di rendere più agevoli gli adempimenti per gli operatori, nell'ottica di creare un unico spazio IVA unionale dove le operazioni nazionali sono equiparate a quelle intraunionali, ha spinto la Commissione ad ipotizzare già nella proposta di Direttiva - di cui al documento COM (2016) 757 - la possibilità di estendere il MOSS non solo ai servizi diversi dal commercio elettronico diretto, come abbiamo già visto in precedenza, ma anche alle cessioni di beni per le vendite a distanza rese a destinatari finali stabiliti nel territorio UE, operazioni che diventano così rilevanti nello Stato di residenza di quest'ultimi ancorché tassabili attraverso lo sportello unico direttamente dal cedente; allo stesso tempo il regime speciale assume rilevanza, a far data dal 2021, anche per le vendite a distanza provenienti da territori terzi o paesi terzi, con l'accorgimento che in questo caso, come vedremo nel prossimo paragrafo, vengono previste alcune condizioni aggiuntive al fine di tutelare il gettito tributario ed evitare possibili situazioni di evasione e mancati pagamenti da parte dei soggetti non comunitari che effettuano le cessioni, attraverso il MOSS, nel territorio comunitario.

La modifica in questione si collega al fatto che la realizzazione del mercato interno, la globalizzazione e i cambiamenti tecnologici hanno portato a una crescita esponenziale del commercio elettronico e, di conseguenza, delle vendite a distanza di beni forniti da uno Stato membro all'altro e da territori terzi o paesi terzi alla Comunità. Per queste ragioni, come si legge anche nel preambolo (considerando 6) della nuova Direttiva del 2017, che ha accolto la proposta di Direttiva richiamata in precedenza, *«le disposizioni pertinenti delle direttive 2006/112/CE e 2009/132/CE dovrebbero essere adattate a tale evoluzione, tenendo conto del principio della tassazione nel luogo di destinazione e della necessità di proteggere il gettito fiscale degli Stati membri, al fine di creare pari condizioni di concorrenza per le imprese interessate e di ridurre al minimo gli oneri gravanti su di esse»*. Pertanto, ed in linea con queste esigenze, si aggiunge, nello stesso considerando, che *«il regime speciale per i servizi di telecomunicazione, i servizi di teleradiodiffusione o i servizi forniti per via elettronica da soggetti passivi stabiliti nella Comunità, ma non nello Stato membro di consumo, dovrebbe di conseguenza essere esteso alle vendite a distanza intracomunitarie di beni e un regime speciale*

analogo dovrebbe essere istituito per le vendite a distanza di beni importati da territori terzi o paesi terzi».

In questo contesto il nuovo regime MOSS per le vendite UE rappresenta, dunque, un passaggio molto importante se si pensa che fino ad oggi l'unico strumento che semplifica le procedure di applicazione dell'IVA per le operazioni in oggetto è quello delle soglie di protezione che consente agli operatori, che solo occasionalmente effettuano cessioni sotto forma di vendite a distanza, di addebitare l'imposta nel loro paese di stabilimento, e quindi senza costi aggiuntivi. Al superamento di queste soglie, come abbiamo già visto in precedenza (paragrafo 2.1), le imprese sono invece costrette ad identificarsi direttamente nel paese del consumo, situazione che, tra l'altro, porta molto spesso tali imprese a limitare le cessioni ai privati al fine di rimanere all'interno delle soglie calcolate sulle vendite complessive effettuate nel corso dell'anno nello stesso Paese comunitario. Peraltro, la nuova formulazione delle vendite a distanza si fonda perciò sulla sostituzione di queste soglie diversificate con una nuova soglia minima per tutti i Paesi dell'Unione.

Occorre osservare che le vendite a distanza non s'identificano solo in quelle che avvengono mediante cataloghi, per corrispondenza e simili, ma riguardano più in generale tutte le cessioni in cui il bene viene spedito o trasportato dallo Stato membro del cedente allo Stato del consumatore soggetto non passivo d'imposta. In particolare, non è qualificante il mezzo, attraverso il quale tali acquisti/cessioni si realizzano, bensì la circostanza che i beni siano spediti o trasportati dal venditore o per suo conto¹⁹¹.

Dal punto di vista della modifica normativa, ai fini dell'estensione del MOSS per le vendite a distanza intracomunitarie, si dovrebbe agire sulla Direttiva IVA con l'aggiunta nell'art. 369-bis (norma che definisce i termini per l'applicazione del MOSS per i soggetti UE), con l'aggiunta della definizione di "vendite a distanza intracomunitarie di beni" che trae origine proprio dal contenuto dell'art. 33 della stessa Direttiva.

La disciplina attuale qualifica le operazioni "oltre-soglia" come cessioni interne dello Stato dove il bene arriva (lo Stato del consumatore), non ravvisando in esse operazioni intracomunitarie, con la precisazione che affinché si realizzi una cessione domestica nello Stato di destinazione del bene, è necessario, appunto, superare la soglia di protezione previste nel Paese di arrivo, sulla base di quanto consentito dall'art. 34 della Direttiva IVA (la soglia viene fissata a 100.000 euro o 35.000 euro, con riferimento alle vendite a distanza effettuate dal fornitore verso tale Stato membro nel corso

¹⁹¹ Vedi M. PEIROLO, "L'applicazione del principio di destinazione nelle "vendite a distanza"", in L'IVA, n. 2/2016, pag. 43.

dell'anno solare precedente ovvero a partire dalla vendita che, nel corso dell'anno). D'altra parte, l'art. 33, par. 1, della Direttiva 2006/112/CE, che individua il luogo della cessione nel Paese in cui i beni si trovano al momento di arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione, fissa una deroga al più generale principio secondo il quale le cessioni a privati consumatori sono assoggettate ad IVA nel Paese di origine.

Ed invero, anche nel nuovo regime MOSS la territorialità delle operazioni in oggetto dovrebbe rimanere tendenzialmente immutata. In particolare, la conferma delle soglie di protezione per le piccole e medie imprese che effettuano cessioni in ambito comunitario, anche se previste in modo uniforme per tutti gli Stati membri, fa sì che la medesima operazione subisca un trattamento differente, a seconda della quantità delle vendite effettuate dal cedente nello stesso Paese comunitario. In altre parole, tenuto conto del fatto che l'operatore comunitario, a cominciare da 1 gennaio 2021 quando entreranno in vigore le nuove previsioni del MOSS, sarà molto più agevolato ove non dovrà più identificarsi direttamente nel Paese di destinazione al superamento delle soglie di protezione; ad ogni modo vale rammentare la circostanza che anche nel nuovo regime così delineato una parte delle operazioni in questione, e quindi quelle sotto la nuova soglia di 10 mila euro, continuerà a seguire il principio della tassazione nel Paese dell'origine, e le stesse osservazione valgono anche per le prestazioni di servizio generiche realizzate nell'UE a favore dei privati consumatori. La grande motivazione della nuova previsione normativa rimane, dunque, la semplificazione degli oneri identificativi per il cedente in considerazione del fatto che la modifica non cambia più di tanto la territorialità delle operazioni in oggetto.

L'estensione del MOSS a queste operazioni consente al cedente stabilito all'interno dell'UE di versare l'imposta nel proprio Stato a prescindere dal luogo di consegna del bene al cliente, superando così l'attuale regime applicativo etichettato come insoddisfacente ove i soggetti passivi incontrano particolari difficoltà con la gestione delle soglie di protezione interne ed esterne che sono, come detto, differenti per ogni Stato membro¹⁹².

¹⁹² La riforma coinvolge poi anche alcune delle disposizioni inerenti alla fatturazione, nella parte in cui viene previsto un ampliamento del contenuto della dichiarazione IVA - all'articolo 369 *octies*, paragrafo 1, della direttiva IVA - in modo tale da includere anche i dati concernenti le vendite a distanza di beni. In questo modo i soggetti passivi che effettuano sia prestazioni di servizi che vendite a distanza di beni nell'ambito del MOSS dovrebbero essere in grado di dichiarare entrambe le operazioni nella stessa dichiarazione IVA. Inoltre, sempre in materia di fatturazione, il nuovo articolo 369 *octies*, paragrafo 2, della direttiva IVA prevede che *'se un unico soggetto passivo effettua cessioni di beni provenienti da diversi Stati membri nell'ambito di tale regime speciale, nella dichiarazione IVA tali cessioni sono suddivise, per ciascuno Stato membro di spedizione, per Stato membro di consumo'*. Si tratta, perciò, di una disposizione analoga a quella vigente per i servizi elettronici nell'attuale articolo 369 *octies*, secondo comma, della direttiva IVA, che diventa così il paragrafo 3 dell'articolo 369 *octies*.

Vale rammentare in questa sede la circostanza che con la direttiva in oggetto il legislatore comunitario è intervenuto anche su un'altra questione importante, ovvero su quella della rilevanza che assume il trasporto ai fini della determinazione del luogo di effettuazione delle vendite a distanza, accogliendo in merito le più recenti indicazioni fornite sulla questione dalla Commissione¹⁹³.

Il dibattito in merito al trasporto si innescava dal contenuto del modificando art. 33 della Direttiva 2006/112/CE il quale considera come luogo impositivo quello in cui i beni si trovano al momento di arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente «*se i beni sono spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto*». Pertanto, un'interpretazione strettamente letterale della disposizione porterebbe a considerare che solo se il trasporto è preso in carico direttamente dal fornitore (o per suo conto) può realizzarsi la tassazione nel Paese di destinazione. Per contro, se è il cliente stesso a concludere il contratto con la società di trasporto – e tenuto conto che il cliente, in caso di problemi con il trasporto, può avviare un'azione solo nei confronti del trasportatore e non nei confronti del fornitore - non trovano applicazione gli artt. 33 e 34 della Direttiva IVA in tema di vendite a distanza, in quanto il fornitore non ha alcuna responsabilità nei confronti del cliente per le merci che non arrivano in buone condizioni. Secondo questa interpretazione, la circostanza che il fornitore si è limitato solo a consigliare al proprio cliente il trasportatore, non porterebbe a ritenere che il trasporto sia effettuato per conto del fornitore stesso.

Peraltro, sulla vicenda il Regno Unito e il Belgio hanno perciò chiesto alla Commissione europea di chiarire questo aspetto specifico della disciplina, riguardante l'interpretazione della locuzione «*beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto*» contenuta nell' articolo 33, paragrafo 1, della Direttiva IVA, in considerazione anche del fatto che alcune imprese, separano intenzionalmente la cessione dei beni dalla loro spedizione o trasporto al fine di applicare l'IVA nel Paese di origine in luogo di quella del Paese di destinazione; anche nelle ipotesi in cui è il cedente che cura l'invio dei beni al cliente, sia pure "indirettamente", attraverso l'intervento del terzo incaricato della spedizione o trasporto.

Alla luce di queste incertezze inerente alla formulazione delle normativa comunitaria sul trasporto, nel Working Paper (n. 855) del 5 maggio 2015, predisposto dalla Commissione - Direzione TAXUD - è stata messa in luce l'esigenza di privilegiare un'interpretazione più ampia della locuzione di cui sopra, che tenga conto della "realtà economica" più che delle clausole contrattuali, in coerenza con gli obiettivi della disciplina di assicurare l'imposizione nel Paese di consumo e di evitare

¹⁹³ Direzione TAXUD, del 5 maggio 2015.

fenomeni di distorsione della concorrenza¹⁹⁴. Secondo tale impostazione ai fini della qualificazione delle vendite come cessione intracomunitaria assume, dunque, rilevanza non solo la partecipazione diretta del venditore¹⁹⁵, ma anche il coinvolgimento indiretto del cedente il quale: i) promuove attivamente il servizio di consegna dei beni al cliente da parte di un terzo; ii) mette in contatto il cliente e il terzo; iii) e fornisce a terzi spedizionieri le informazioni necessarie per la consegna dei beni al cliente.

Tale interpretazione che è stata, in seguito, recepita anche nella proposta di Direttiva della Commissione COM(2016) 757 del 1° dicembre 2016, la quale “modificando” il citato articolo 33, paragrafo 1, della Direttiva Iva prevedeva che “è considerato luogo di una cessione di beni spediti o trasportati dal fornitore, ‘direttamente o indirettamente’ per suo conto, a partire da uno Stato membro diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto, il luogo in cui i beni si trovano al momento d’arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell’acquirente (...)”.

Ad ogni modo, l’aggiunta del termine “indirettamente” nella disposizione normativa dell’art. 33, paragrafo 1, lascia intendere, quindi, che l’intervento specificativo della Commissione, anche se diretto ad ampliare l’applicazione delle vendite intracomunitarie alle situazioni in cui il venditore partecipa al trasporto solo in modo indiretto, lascia comunque aperta la possibilità che alcune cessioni restano al di fuori della disciplina delle vendite a distanza, in tutti i casi in cui il contratto di trasporto/spedizione sia concluso dal cessionario con il vettore, sicché il cedente non è responsabile

¹⁹⁴Secondo quanto previsto dal Comitato IVA “Goods can be seen as having been dispatched or transported ‘on behalf of the supplier’ not only in situations where **the** supplier directly intervenes in the transport or dispatch but also in situations where he is indirectly associated with the transport of the goods to the customer”. Questo approccio è stato confermato anche dalla Commissione europea nella riunione n. 104 del 4 e 5 giugno 2015, implica che “for the application of the distance selling arrangements, regard must be had to the economic reality and not only the contractual arrangements between the supplier, the transporter and the customer. It would allow their application both where the supplier is directly involved in the transport or dispatch of the goods and where he is indirectly involved. Indirect involvement in the transport or dispatch of the goods could be considered present in situations where the supplier is involved with the company providing the transport service (e.g. by actively promoting, suggesting or recommending the transport company to the customer), even though the supplier does not as such conclude a contract with the transport company for the transport nor bears the cost of transportation or assumes any responsibility for transporting the goods to the client. According to this broader interpretation, under those specific circumstances, the goods should still be considered to be delivered ‘on behalf of the supplier’, falling therefore in the scope of Articles 33 and 34 of the VAT Directive”.

¹⁹⁵ Dal canto suo il Comitato IVA , ha ritenuto di dover specificare che il fornitore interviene direttamente nel trasporto quando: i) subappalta il servizio di trasporto a terzi che consegnano i beni al cliente; ii) il trasporto dei beni è fornito da un terzo, ma il fornitore si assume totalmente o parzialmente la responsabilità per la consegna della merce al cliente; iii) il fornitore fattura e incassa il costo di trasporto dal cliente per poi accreditarlo al soggetto terzo che organizza il trasporto dei beni.

per gli eventuali inadempimenti del vettore, imputabili a ritardi nella consegna oppure al danneggiamento della merce¹⁹⁶.

Pare, dunque, che questa sia la ragione principale che ha portato il legislatore comunitario a prevedere espressamente nel preambolo (considerando 9) della Direttiva del Consiglio 2017/2455, che *«per assicurare la certezza giuridica a tali imprese (che utilizzano il MOSS), la definizione di tali cessioni di beni dovrebbe indicare chiaramente che essa si applica anche quando i beni sono trasportati o spediti per conto del fornitore, compreso quando il fornitore interviene “indirettamente” nel trasporto o nella spedizione dei beni»*.

D'altra parte, nella nuova disposizione dell'art. 33, paragrafo 1, come modificato dalla Direttiva del Consiglio 2017/2455, non si fa più alcun riferimento alla modalità (diretta o indiretta) della spedizione prevedendosi solo che *«è considerato luogo di cessione delle vendite a distanza intracomunitarie di beni il luogo in cui i beni si trovano al momento dell'arrivo della spedizione o del trasporto dei beni a destinazione dell'acquirente»*. Forse, in questo modo il legislatore comunitario ha voluto superare in radice il problema della corretta individuazione della posizione del cedente nel trasporto o nella spedizione dei beni, rendendo perciò del tutto indifferente tale posizione in merito alla rilevanza delle operazioni in questione nel paese di destinazione. In altre parole, a partire dal 2021, con l'entrata in vigore della nuova disciplina, le vendite a distanza saranno tassate esclusivamente nel Paese di destinazione (attraverso il MOSS) ogniqualvolta vengono trasportati o spediti a soggetti non passivi d'imposta e residenti in un altro Stato UE oltre la nuova soglia di 10 mila euro, a prescindere, perciò, se il trasporto sia effettuato dal venditore (o per suo conto), oppure dal privato comunitario che ha acquistato i beni.

7.3. ... e nelle vendite a distanza di beni importati da paesi o territori terzi

Una altra innovazione importante introdotta nel quadro della Direttiva del Consiglio 2017/2455 riguarda anche la nuova disciplina prevista per le vendite a distanza di beni importati da paesi terzi o da territori terzi.

La previsione, pertanto, costituisce un ulteriore “step” verso l'ampliamento dell'ambito di applicazione del MOSS che si estende così anche ai beni di origine extracomunitaria che vengono

¹⁹⁶ Cfr. M. PEIROLO, “La condizione del trasporto nelle cessioni intracomunitarie a distanza”, consultabile in <https://www.ecnews.it/la-condizione-del-trasporto-nelle-cessioni-intracomunitarie-distanza/>.

introdotti nel territorio della Comunità da soggetti passivi UE, oppure da quelli non stabiliti all'interni del territorio comunitario. Inoltre, la nuova disposizione normativa limita l'applicazione del MOSS alle sole vendite di beni che non superano un valore intrinseco di 150 euro, spediti direttamente da un territorio terzo o paese terzo a un'acquirente nella Comunità, mentre per un valore superiore viene, invece, richiesta la consueta dichiarazione doganale con l'applicazione dell'IVA in dogana al momento dell'importazione dei beni. Rimangono, pertanto, esclusi per espressa previsione normativa anche i beni soggetti ad accisa che rientrano nella base imponibile per l'IVA all'importazione.

Secondo la disciplina corrente del modificando art. 32, paragrafo 2 della Direttiva IVA 2006/112/CE, infatti qualora i beni ceduti siano spediti o trasportati a partire da un territorio terzo o da un paese terzo e importati dal fornitore in uno Stato membro diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente, essi sono considerati spediti o trasportati a partire dallo Stato membro dell'importazione. Perciò, l'imposta diventa esigibile con il passaggio dei beni in dogana, che viene liquidata e riscossa secondo le ordinarie modalità dell'IVA in dogana nello Stato membro dove i beni in oggetto oltrepassano la frontiera UE, e non invece nel Paese dove è stabilito l'acquirente finale. In relazione alla disciplina delle cessioni provenienti da territori extra-UE, si inserisce anche la previsione contenuta nella Direttiva 2009/132/CE che prevede l'esenzione per le importazioni consistenti in piccole spedizioni di valore trascurabile. Disposizione che ha chiaramente la funzione di agevolare gli acquisti di modico valore dei beni importati, e i relativi servizi accessori, dagli oneri doganali in ragione, appunto, della loro natura irrisoria in relazione al gettito tributari che questi possono generare.

Nella prospettiva dell'implementazione del MOSS anche per le vendite a distanza in oggetto, le quali perciò non saranno più sottoposte alla disciplina doganale dell'IVA ma saranno soggetti all'IVA del Paese di residenza o di stabilimento del consumatore europeo, il nuovo art. 369-*quindecies* prevede tra l'altro che *«il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile al momento della cessione dei beni»*, pertanto, ai sensi della novellata disposizione *«il bene si considera ceduto nel momento in cui il pagamento è stato accettato»* e quindi non più quando viene resa, ed accettata, la dichiarazione doganale come accadeva (è accada ancora oggi) per vendite a distanza di beni importati da paese terzi.

Se l'imposta è dichiarata a norma del nuovo regime speciale, logico corollario è che essa diventa perciò non più esigibile al momento dell'importazione dei beni; pertanto, il legislatore ha previsto così la non applicazione dell'IVA in dogana per tali importazioni che, dal punto di vista della modifica normativa, andrà ad inserirsi nell'articolo 143, paragrafo 1, della Direttiva IVA. Per consentire alle autorità doganali di distinguere le spedizioni alle quali si applica il regime speciale da quelle che

invece non rientrano in questo regime (sopra la soglia di 150 euro), all'atto dell'importazione, il venditore deve comunicare alle autorità doganali, al più tardi al momento della presentazione della dichiarazione di importazione, il numero di identificazione IVA per consentire al organo competente di verificare se l'imposta è stata effettivamente dichiarata nell'ambito del regime speciale.

D'altra parte, l'utilizzo del MOSS per le vendite a distanza di beni provenienti da Paesi o territori terzi determina inoltre un'altra esigenza diretta a raccordare tale regime con alcune norme doganali. In particolare, l'assoggettamento a IVA delle vendite a distanza di beni che partono da territori esterni a quello comunitario determinerebbe un differente trattamento ai fini dell'imposta rispetto alle importazioni di modico valore (per un valore compreso tra i 10 e i 22 euro) in quanto le prime sarebbero imponibili con il nuovo regime de MOSS e le seconde, come abbiamo accennato in precedenza, rimangono esenti (Direttiva 2009/132/CE). Per ovviare a tale discrasia, nonché al fine di evitare distorsioni della concorrenza tra fornitori all'interno e all'esterno della Comunità e di evitare perdite di gettito fiscale, la direttiva prevede perciò anche l'eliminazione dell'esenzione prevista dalla citata Direttiva 2009/132/CE¹⁹⁷.

Vale inoltre evidenziare come il legislatore comunitario è stato molto attento a precisare nella nuova formulazione dell'art. 32 che nel regime del MOSS rientrano non solo i casi in cui i beni venduti "a distanza" sono importati in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di arrivo del trasporto a destinazione dell'acquirente (*lett. b*), ma anche nelle situazioni in cui lo Stato membro in cui si trova l'acquirente e lo Stato membro di importazione coincidono è l'imposta è stata dichiarata nell'ambito del MOSS (*lett. c*)¹⁹⁸.

L'altro profilo importante della Direttiva in oggetto è la previsione (contenuta nell'art. 369-terdecies) che consente ai cedenti UE, ma soprattutto a quelli extra UE di potersi avvalere di un intermediario stabilito all'interno dell'Unione che adempia agli obblighi a loro nome e per loro conto¹⁹⁹.

¹⁹⁷ Nell'undicesimo considerando della Direttiva del Consiglio UE (2017/2455) il legislatore comunitario prevede che *'al fine di evitare distorsioni della concorrenza tra fornitori all'interno e all'esterno della Comunità e di evitare perdite di gettito fiscale, è necessario abolire l'esenzione per le importazioni di beni oggetto di piccole spedizioni di valore trascurabile di cui alla direttiva 2009/132/CE'*.

¹⁹⁸ In questo senso, la nuova disposizione della direttiva che entrerà in vigore a partire dal 2021 prevede al punto c) dell'art. 32 che *'è considerato luogo di cessione delle vendite a distanza di beni importati da territori terzi o paesi terzi nello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto dei beni a destinazione dell'acquirente il luogo situato in tale Stato membro, purché l'IVA su tali beni sia dichiarata nell'ambito del regime speciale di cui al titolo XII, capo 6, sezione 4'*.

¹⁹⁹ L'intermediario come specifica la proposta di Direttiva in esame [cfr. art. 369-terdecies, n. 3)] e' "una persona stabilita nella Comunità", designata dal soggetto passivo che effettua vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi

La previsione, quindi, ha una duplice finalità, a seconda che i soggetti passivi che pongono in essere le vendite a distanza siano stabiliti o meno nel territorio UE.

Infatti, nel caso dei soggetti UE che pongono in essere tali operazioni il legislatore comunitario ha voluto precisare che il regime del MOSS si applica non solo nell'ipotesi in cui questi soggetti realizzano direttamente le vendite dei beni a distanza provenienti da paesi terzi, ma anche nelle ipotesi in cui le vendite sono effettuate tramite un intermediario o un terzo che agisce in nome proprio ma per conto di quest'ultimi e che utilizza un'interfaccia elettronica per effettuare l'operazione (ad esempio una piattaforma elettronica). Quindi i soggetti comunitari, o comunque stabiliti nel territorio della Comunità, hanno la facoltà di scegliere se realizzare direttamente le vendite a distanza oppure avvalersi di un intermediario situato nel territorio comunitario senza che li venga in tal senso pregiudicato il diritto di avvalersi del MOSS.

D'altra parte, al fine di proteggere il gettito fiscale degli Stati membri, il legislatore europeo ha previsto, invece, l'obbligo per i soggetti extra-UE che vogliono beneficiare del regime semplificato del MOSS, di designare un intermediario come debitore dell'IVA che sarà responsabile anche per la dichiarazione e il versamento dell'imposta. La motivazione e la prospettiva da cui si muove questa previsione vengono ben sintetizzate nelle parole contenute nel considerando n.13 della Direttiva in esame laddove si prevede che *«un soggetto passivo non stabilito nella Comunità che si avvale del regime speciale dovrebbe essere tenuto a designare un intermediario. Tuttavia, tale obbligo non dovrebbe applicarsi se tale soggetto passivo è stabilito in un paese con il quale l'Unione ha concluso un accordo di assistenza reciproca»*.

Pertanto, si possono così individuare tre situazioni in cui gli Stati membri autorizzano ad utilizzare questo regime speciale per le vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi i:

- soggetti passivi stabiliti nella UE (anche nell'ipotesi in cui si avvalgono di un intermediario stabilito nel territorio comunitario che agisce in nome proprio)
- soggetti passivi, rappresentati da un intermediario stabilito nell'Unione, a nulla influendo la circostanza che detti soggetti siano o meno stabiliti all'interno dell'UE;

terzi come debitore dell'IVA e tenuta a rispettare gli obblighi stabiliti dal presente regime speciale in nome e per conto del soggetto passivo”.

- soggetti passivi stabiliti in un paese terzo con il quale l'Unione ha concluso un accordo di assistenza reciproca di portata analoga alla direttiva 2010/24/UE del Consiglio e al regolamento (UE) n. 904/2010 e che effettuano vendite a distanza di beni provenienti da tale paese terzo²⁰⁰.

Infine, la nomina di un intermediario che realizza le vendite in nome proprio ma per conto del cedente, comporta la conseguenza che lui stesso (l'intermediario) diventa direttamente responsabile dell'imposta (rappresentanza indiretta), ciò sia nel caso delle vendite a distanza di beni comunitari e rese da soggetti UE o stabiliti nella Comunità, sia nell'ipotesi, già dette in precedenza, che si tratti invece di beni di provenienza extra-UE. Come è stato più volte sottolineato anche dalla Commissione europea nella sua proposta di riforma del sistema, gran parte delle vendite a distanza di beni, forniti da uno Stato membro all'altro e da territori terzi o paesi terzi alla Comunità, viene facilitata tramite l'uso di un'interfaccia elettronica quale un mercato virtuale (*Marketplace*), una piattaforma, un portale o mezzi analoghi, spesso col ricorso a sistemi di deposito logistico. In tal senso, benché gli Stati membri possano stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'IVA in tali casi, ciò si è dimostrato insufficiente ad assicurare la riscossione effettiva ed efficace dell'IVA. Per conseguire tale obiettivo e ridurre l'onere amministrativo per i venditori, le amministrazioni fiscali e i consumatori è pertanto ritenuto necessario il coinvolgimento dei soggetti passivi che facilitano le vendite a distanza di beni tramite l'uso di una tale interfaccia elettronica nella riscossione dell'IVA sulle suddette vendite, prevedendosi in merito che essi siano considerati le persone che effettuano le vendite in questione.

²⁰⁰ Al fine dell'individuazione dei Paesi terzi con il quale l'Unione ha concluso un accordo di assistenza reciproca il paragrafo 3 del nuovo art. 369 *quaterdecies* dispone che: la Commissione adotta un atto di esecuzione che stabilisce l'elenco dei paesi terzi di cui al paragrafo 1, lettera c), del presente articolo. Tale atto di esecuzione è adottato secondo la procedura d'esame di cui all'articolo 5 del regolamento (UE) n. 182/2011 e a tal fine il comitato è il comitato istituito dall'articolo 58 del regolamento (UE) n. 904/2010.

8. Il nuovo regime delle operazioni intracomunitarie tra soggetti passivi d'imposta nella Proposta di Direttiva del Consiglio: dal MOSS all'OSS

Dopo cinque lustri di vigenza del regime transitorio con svariati rinvii che causano un'ingente perdita di gettito, l'Europa propone un sistema definitivo con l'intento di regolare ai fini dell'imposta sul valore aggiunto le operazioni transfrontaliere. La soluzione momentanea, adottata con la caduta delle barriere doganali all'interno dell'allora Comunità, non è stata azzecata, ma questo lo sapevamo. La novità è che nel giro di qualche anno, e precisamente nel 2022, si avrà un nuovo metodo di imposizione delle operazioni intracomunitarie, incentrato sul meccanismo dello sportello unico, già attivo per i servizi digitali forniti a consumers europei. Nel mentre comparirà anche nell'IVA la figura dell'operatore certificato al quale verranno attribuite rilevanti agevolazioni.

Abbiamo visto come alcune di queste iniziative - peraltro già annunciate dalla Commissione nel documento sull'Action Plan COM (2016) 757 - sono state tradotte in disposizioni normative che hanno modificato, seppur dal 2021, la Direttiva IVA con le quali si è esteso il regime del MOSS anche alle vendite a distanza comunitarie e dei beni provenienti da Paesi o territori terzi, altre invece, previste nel "pacchetto" approvato in seguito dalla Commissione europea il 4 ottobre 2017, saranno integrate da altri provvedimenti che dovranno estendere progressivamente il nuovo meccanismo dell'imposta prima per le cessioni di beni e poi, in un momento successivo, anche per le prestazioni di servizio effettuate verso soggetti passivi d'imposta stabiliti nel territorio comunitario.

Già nel 1967, quando il Consiglio ha adottato il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, con le direttive del Consiglio 67/227/CEE3 e 67/228/CEE4, si è assunto l'impegno di istituire un sistema dell'IVA definitivo che funzionasse all'interno della Comunità con le stesse modalità previste per le operazioni effettuate all'interno di un singolo Stato membro. Poiché non sussistevano all'epoca le condizioni politiche e tecniche per un tale sistema quando le frontiere fiscali tra gli Stati membri sono state soppresse, alla fine del 1992, è stato introdotto quello che oggi conosciamo come il regime transitorio dell'IVA. La complessità, i costi di adeguamento aggiuntivi, le frodi e l'incertezza giuridica che ne deriva dal sistema transitorio sono solo alcune delle ragioni che impediscono gli operatori comunitari di intraprendere attività transfrontaliere e di approfittare così dei vantaggi che offre il mercato comunitario.

In questo contesto, la Proposta di Direttiva del Consiglio di cui al documento COM (2017) 0251, segna perciò il punto di arrivo di un processo lungo e faticoso che ha visto determinante il ruolo della

Commissione affinché le disposizioni transitorie venissero sostituite da un regime definitivo semplice, giusto, solido, efficiente e meno vulnerabile alle frodi.

Evidenti le ragioni che hanno reso necessario la sostituzione del sistema attuale, che prevede l'esenzione della cessione di beni nello Stato membro di partenza e l'imposizione dell'acquisto intracomunitario di beni nello Stato membro di destinazione, con un sistema di prestazione unica (OSS), soggetta ad imposta nello Stato membro di destinazione secondo le aliquote IVA dello stesso. Di norma nel nuovo sistema applicativo l'imposta sarà fatturata dal cedente, che potrà verificare online l'aliquota applicabile di ogni Stato membro mediante un portale web. Tuttavia, se l'acquirente è un soggetto passivo certificato (ossia un contribuente affidabile, riconosciuto come tale dagli Stati membri), continuerà a trovare applicazione il meccanismo di inversione contabile. Il regime dell'IVA definitivo sarà, perciò, basato sul concetto di un sistema di registrazione unico (sportello unico) per le imprese che consenta il pagamento, ma anche la detrazione dell'IVA, direttamente nello Stato membro di identificazione anche se l'imposta, come detto, sarà rilevante nel Paese di destinazione.

In linea di principio, dunque, il sistema definitivo si baserà sostanzialmente su due linee direttrici fondamentali individuati da una parte nella tassazione a destinazione delle cessioni intracomunitarie di beni (più tardi anche per i servizi) e dall'altra, nella responsabilità del venditore per la riscossione dell'IVA del Paese di destinazione, che nel regime transitorio era invece attribuito all'acquirente comunitario attraverso l'inversione contabile²⁰¹.

L'opera si presenta mastodontica ed impegnativa dovendo coinvolgere, dal punto di vista della normativa, la modifica/integrazione di circa 200 articoli sui 414 della Direttiva 2006/112/CE; altrettanto impegnativo sarà anche il compito dell'interprete, in primis della Corte di Giustizia europea che dovrà rifondare la sua giurisprudenza al riguardo. Visto la dimensione ragguardevole della riforma, ed al fine di consentire un passaggio graduale per le amministrazioni fiscali e le imprese, la transizione al regime definitivo sarà attuata mediante un cambiamento suddiviso in due fasi legislative consecutive: nella prima fase verrà stabilito il trattamento ai fini IVA delle cessioni di beni effettuati tra soggetti passivi; invece nella seconda, il nuovo trattamento dell'IVA andrà ad

²⁰¹ In particolare, nel proposto articolo 402 della direttiva è ora stabilito che il sistema definitivo dell'IVA per gli scambi intraunionali si baserà sul principio dell'imposizione nello Stato membro di destinazione della cessione di beni e della prestazione di servizi. A tale riguardo, nelle suddette disposizioni tecniche dettagliate è stato introdotto un nuovo concetto relativo ai beni, la cosiddetta "cessione intraunionale". Si tratta, perciò, di nuovo singolo evento imponibile che è destinato a sostituire le due categorie giuridiche in cui si scinde la medesima operazione intracomunitaria nell'attuale sistema transitorio, ovvero nella 'cessione intracomunitaria', che comporta una cessione esente nello Stato membro di partenza, e nel "acquisto intracomunitario" che realizza un nuovo fatto generatore d'imposta nello Stato membro di destinazione.

interessare anche le prestazioni di servizi in maniera tale che tutte le operazioni all'interno del mercato unico vengano trattate allo stesso modo²⁰².

Con la revisione del sistema transitorio in definitivo le cessioni transfrontaliere intraunionali di beni saranno così tassate dal fornitore, addebitando l'IVA al cliente (soggetto passivo) con l'aliquota dello Stato membro di arrivo della merce; l'imposta dovrà in seguito essere dichiarata e pagata tramite il meccanismo dello sportello unico nel Paese in cui ha sede il fornitore (c.d. Stato di identificazione).

Se la Direttiva del Consiglio che ha modificato la disciplina delle vendite a distanza e delle prestazioni di servizio (diverse dalle e-commerce) rese ai consumatori finali trova la sua principale motivazione nell'esigenza di sottoporre a tassazione anche queste operazioni nel Paese di destinazione, condizione che non viene garantita dalla normativa corrente; la Proposta di Direttiva che introduce il sistema definitivo per gli scambi intraunionali tra soggetti passivi d'imposta, invece, muovere da esigenze diverse principalmente collegate dall'esigenza di superare il problema delle frodi transnazionali. Infatti, la circostanza che il MOSS "reintroduce" per le operazioni intracomunitarie *business to business* l'obbligo di rivalsa in capo al cedente/prestatore, anche se con le dovute differenze rispetto al meccanismo ordinario, fa sì che il problema delle frodi transnazionali possa essere, se non del tutto sradicato, quantomeno ridimensionato in modo significativo rispetto alla situazione creata con il regime transitorio.

Tuttavia, non si esclude che anche nel nuovo regime del (M)OSS le operazioni intracomunitarie possono essere oggetto di frodi ed evasioni che sfruttano, ancora una volta, la natura intracomunitaria delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi. Infatti, come abbiamo visto nei paragrafi precedenti quando si è parlato meccanismo di funzionamento dello sportello unico, il regime in oggetto richiede che il cedente/prestatore nazionale applichi in rivalsa non l'imposta del suo Paese di stabilimento, perché andrebbe a regime di origine, bensì l'IVA prevista nel Paese di arrivo dei beni e servizi, è perciò secondo le aliquote determinate dalla normativa dello Stato di arrivo.

In questo senso le differenze che esistono tra le aliquote nazionali dei Paesi membri, anche se in parte armonizzate dalla normativa europea nei loro valori minimi, potrebbero ad ogni modo rappresentare un profilo di debolezza ed incentivare ulteriori tipologie di illeciti transnazionali. Un possibile caso di frode in tal senso, per altro molto ricorrente anche nell'regime dell'esenzione, si potrebbe verificare nella situazione in cui alle cessioni dei beni o alle prestazioni di servizi venga

²⁰² In tal senso LIBERATORE G., *Al via il regime IVA definitivo intracomunitario. Ma sarà semplice e senza frodi?*, in L'IVA, 1/2018, p. 7

attribuito in modo fraudolento una qualificazione, come ad esempio nazionale o intracomunitaria a seconda del Paese dove minore è il carico fiscale dell'IVA, che non corrisponde alla realtà commerciale realmente intercorsa tra i soggetti.

In altri termini, si prospettano anche nel MOSS le stesse ipotesi di frode già viste nell'esenzione d'imposta quando le operazioni nazionali venivano qualificate come intracomunitarie per fare il modo che i beni venissero poi venduti nel mercato nazionale senza avere subito alcuna l'imposta in rivalsa. Con la differenza, però, che nel caso delle frodi commesse in regime MOSS il danno economico non sarà l'intera imposta, bensì solo la differenza che esiste tra le aliquote nazionali (più alte) e quelle di un altro Paese comunitario che possono in questo caso essere più ridotte, o viceversa. Oltre alle differenze delle aliquote, lo stesso ragionamento potrebbe condurre a meccanismi frodati anche nelle ipotesi di disomogeneità delle operazioni individuate dagli ordinamenti nazionali come esenti. In altre parole, se la medesima operazione economica sia imponibile in un Paese ma esente, o comunque non imponibile in un altro Stato comunitario, questo potrebbe dare luogo soprattutto nel regime del MOSS - dove l'applicazione del tributo segue le regole e la disciplina dello stato di arrivo - alle medesime qualificazioni fraudolente dirette a costituire meccanismi illeciti.

Inoltre, nel periodo di prima applicazione del regime definitivo, ed in deroga al citato principio generale, si accompagna la previsione della novellata figura dell'operatore certificato (*certified taxable person*) il quale, presentandosi appunto come soggetto "affidabile", continuerà ad assolvere al versamento dell'IVA esattamente come accade oggi, attraverso il metodo del *reverse charge*.

Vale rammentare in proposito che il sistema attuale non opera alcuna distinzione tra soggetti passivi affidabili e meno affidabili per quanto riguarda le norme IVA da applicare, essendo sufficiente a tal fine che i soggetti passivi siano identificati ai fini IVA mediante un numero di identificazione. Ad ogni modo lo status di soggetto passivo certificato non è una figura del tutto sconosciuta alla fiscalità europea. Infatti, una simile qualifica è da tempo prevista e disciplinata nell'ambito della normativa doganale (c.d. status A.E.O), la quale individua i criteri che consentono di identificare i soggetti passivi che sono idonei ad ottenere l'autorizzazione ad essere inquadrati come soggetti affidabili²⁰³. Peraltro, i medesimi criteri della disciplina doganali sono stati richiamati dal legislatore anche nella costruzione della nuova figura del soggetto passivo certificato.

²⁰³ Il nuovo articolo 13 bis della Direttiva IVA, che istituisce la nuova figura del soggetto passivo certificato, dispone nella prima parte del paragrafo 1 che: "il soggetto passivo che dispone di una sede dell'attività economica o di una stabile organizzazione nella Comunità o, in assenza di una sede dell'attività economica e di una stabile organizzazione, ha l'indirizzo permanente o la residenza abituale nella Comunità e che, nell'esercizio della sua attività economica, svolge o

Si richiama in questo modo il modificando art. 13 *bis* della Direttiva IVA nella parte in cui prevede espressamente (terza parte del primo paragrafo) la possibilità per il richiedente che è già un soggetto passivo autorizzato a fini doganali, di essere considerato soggetto passivo certificato anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto²⁰⁴.

In particolare, la possibilità di continuare ad applicare il regime dell'esenzione agli scambi intracomunitari, al posto nello sportello unico, viene inquadrata dalla normativa nell'ambito delle agevolazioni che vengono concesse ai c.d. soggetti affidabili, in quanto certificati dalle amministrazioni finanziarie degli Stati membri. Pertanto, la nuova disposizione stabilisce perciò:

- i criteri che devono essere soddisfatti al fine di ottenere lo *status* di soggetto passivo certificato quali:
 - essere in regola con il pagamento delle imposte;
 - avere un sistema adeguato di controlli interni;
 - dimostrare la propria solvibilità;
- i casi di esclusione²⁰⁵;
- lo Stato membro competente per la concessione e la revoca di tale *status*;
- il diritto dei soggetti passivi a presentare ricorso contro le decisioni amministrative in materia;
 - l'obbligo di riconoscimento reciproco da parte degli Stati membri²⁰⁶.

Il novellato art. 13-*bis* nella Direttiva IVA, che introduce il soggetto passivo certificato per le operazioni che continueranno ad essere soggette al meccanismo dell'inversione contabile, formalizza il generico dovere di diligenza che abbiamo visto nel primo capitolo ai fini del diniego del diritto alla detrazione per i soggetti per la costruzione della responsabilità dei soggetti coinvolti

intende svolgere una delle operazioni di cui agli articoli 17 bis, 20 e 21, o operazioni in conformità alle condizioni specificate all'articolo 138, può presentare domanda alle autorità fiscali per ottenere lo status di soggetto passivo certificato".

²⁰⁴ Così la normativa in questione (art. 13 bis) prevede nella seconda parte del primo paragrafo che *"le autorità fiscali concedono tale status a un richiedente se sono soddisfatti i criteri di cui al paragrafo 2, a meno che il richiedente sia escluso da tale certificazione in virtù delle disposizioni del paragrafo 3"*. Inoltre, nella terza parte dello stesso paragrafo si stabilisce che: se il richiedente è un soggetto passivo che ha ottenuto lo status di operatore economico autorizzato a fini doganali, i criteri di cui al paragrafo 2 si considerano soddisfatti.

²⁰⁵ Sono esclusi dallo status di soggetto passivo certificato per espressa dell'art. 13 bis, paragrafo 3 tutti i soggetti non passivi, agricoltori forfettari, PMI esenti o che applicano il regime in franchigia, altri soggetti passivi esenti senza diritto a detrazione e soggetti passivi occasionali. Alcuni soggetti passivi, coperti da regimi particolari che li escludono dalle norme generali dell'IVA o che solo occasionalmente svolgono attività economiche, non dovrebbero ottenere lo status di soggetto passivo certificato nella misura in cui detti regimi specifici o attività occasionali sono interessati al fine di evitare perturbazioni nella corretta applicazione delle modifiche proposte

²⁰⁶ L'accesso allo status di soggetto passivo certificato dovrebbe essere basato su criteri armonizzati a livello dell'Unione e pertanto la certificazione fornita da uno Stato membro dovrebbe essere valida in tutta l'Unione.

nelle frodi transnazionali. Si tratta perciò di una previsione molto importante poiché riduce l'incertezza che si era venuta a creare con riferimento ai contenuti sfumati che presenta il concetto del comportamento diligente richiesto in linea generale a tutti gli operatori economici nello svolgimento della loro attività economica. Infatti, dalla valutazione nel caso concreto come non diligente del comportamento del soggetto passivo attratto nel circuito fraudolento, discende il disconoscimento del diritto alla detrazione anche in base a una responsabilità solo presunta secondo il peculiare concetto del «avrebbe dovuto sapere». Pertanto, l'ottenimento dello status del soggetto passivo certificato, a cui possono accedere solo alcuni operatori economici caratterizzati da una certa sostanza imprenditoriale e che sono in grado di dimostrare la propria solvibilità economica, dovrebbe escludere questi operatori dalla responsabilità presunta in caso di frodi, potendosi peraltro negare la detrazione in corrispondenza dell'illecito solo se l'amministrazione finanziaria fornisce la prova di un coinvolgimento diretto, quale artefici del meccanismo fraudolento, o consapevole di quest'ultimi nell'illecito.

9. Le misure antifrode e di semplificazione dell'IVA nel regime definitivo

Il progetto di riforma, che molto presto assumerà la natura di atto legislativo dell'Unione europea, è volto a garantire una maggiore coerenza e semplicità, da punto vista del trattamento fiscale, per le operazioni economiche che vengono poste in essere tra soggetti passivi comunitari e, soprattutto, dovrebbe rendere il sistema dell'IVA impermeabile alle frodi transnazionali che nell'attuale regime dell'inversione contabile hanno trovato terreno fertile dando luogo sia a quei comportamenti illeciti che qualificano indebitamente le operazioni nazionali come cessioni intracomunitarie, al fine di "beneficiare" dell'esenzione d'imposta, sia anche nelle forme più gravi delle frodi carosello dove l'illecito si realizza invece attraverso l'uso improprio della detrazione.

In questa direzione, oltre all'intervento "sistematico" con il quale il legislatore comunitario ha disegnato il futuro regime definitivo dell'IVA, che dovrà essere informato al principio della tassazione nel Paese di destinazione, con la proposta di riforma in oggetto si sono accompagnate anche alcune modifiche normative più mirate e specifiche che hanno lo scopo di semplificare e di rafforzare la disciplina IVA contro le frodi transnazionali.

In particolare la novella introduce le seguenti proposte di modifica della Direttiva IVA:

- **numero di identificazione IVA:** la proposta che modifica l'articolo 138, paragrafo 1, è diretta a stabilire che il numero di identificazione IVA valido del soggetto passivo o dell'ente

non soggetto passivo che acquista i beni, assegnato da uno Stato membro diverso da quello di partenza della spedizione o del trasporto, costituisce una condizione sostanziale aggiuntiva per applicare l'esenzione alla cessione intracomunitaria.

- **operazioni a catena:** con il nuovo articolo 138-bis la proposta normativa intende fornire dei criteri uniformi e opportuni miglioramenti legislativi finalizzati ad una maggiore certezza del diritto e all'applicazione armonizzata delle norme in sede di determinazione del trattamento IVA delle operazioni a catena, comprese le operazioni triangolari.
- **call-off stock:** nel nuovo articolo 17-bis e con la modifica degli articoli 243, paragrafo 3 e 262, il legislatore persegue lo scopo di adeguare le attuali norme al fine di consentire la semplificazione e un trattamento uniforme del *call-off stock* negli scambi transfrontalieri.

Ad ogni modo, vale evidenziare già da subito che gli interventi di modifica in questione dovrebbero riguardare principalmente le operazioni che vengono poste in essere da soggetti passivi certificati i quali, tra l'altro, saranno gli unici ad avvalersi ancora del meccanismo dell'inversione contabile nel nuovo sistema definitivo dell'OSS.

9.1. L'identificazione IVA quale nuovo elemento costitutivo del diritto di esenzione nelle cessioni intracomunitarie

Il primo aspetto di maggiore rilievo nell'ambito degli interventi migliorativi che dovrebbe apportare riforma del sistema IVA riguarda il riformulato articolo 138, par. 1, della Direttiva 2006/112/CE, il quale introduce come elemento costitutivo della fattispecie di cessione intracomunitaria, l'obbligo per il cessionario di disporre del numero di identificazione IVA valido in uno Stato membro diverso da quello in cui ha inizio il trasporto o la spedizione dei beni. Al contempo, ai fini della detassazione, viene ulteriormente previsto che il codice identificativo del cessionario sia incluso nel modello INTRASTAT relativo alla cessione considerato essenziale per informare lo Stato membro di arrivo della presenza dei beni nel suo territorio.

La nuova previsione della disposizione normativa, che ha evidentemente lo scopo specifico di contrastare le frodi IVA transnazionali, rappresenta pertanto un ribaltamento dell'interpretazione corrente della Corte di giustizia che considera l'identificazione IVA dell'acquirente alla stregua di mero requisito formale attribuire al cedente il diritto di esonero nell'ambito delle cessioni intra-UE. Infatti, secondo l'interpretazione fornita del giudice comunitario, nel caso in cui tale requisito non sia soddisfatto gli Stati membri possono soltanto infliggere multe o sanzioni amministrative, ma ad ogni modo rimane salvo il diritto del cedente di reclamare l'esenzione stessa.

In tal senso la modifica rappresenta un cambiamento di rotta molto significativo rispetto all'orientamento precedente della Corte e ridisegna la stessa fattispecie giuridica della "cessioni intracomunitarie" introducendo un ulteriore elemento sostanziale individuato nell'identificazione IVA.

Secondo la disciplina attuale delle cessioni intracomunitarie contenuta nell'articolo 32, primo comma, della direttiva IVA, «*si considera come luogo della cessione, se il bene è spedito o trasportato dal fornitore, dall'acquirente o da un terzo, il luogo dove il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente*»; mentre invece l'articolo 138, paragrafo 1, prevede che: «*gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nell'[Unione europea], dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni*»²⁰⁷.

Dal dato normativo che disciplina le cessioni intracomunitarie - con il conseguente diritto per il cedente di esentare l'operazione dall'imposta - emerge chiaramente che l'identificazione del soggetto passivo non rientra tra i requisiti sostanziali previsti della fattispecie in oggetto. Come peraltro, per costante giurisprudenza della Corte, è stato più volte sottolineato che l'esenzione della cessione intracomunitaria diviene applicabile quando il potere di disporre del bene come proprietario è stato trasmesso all'acquirente e quando il venditore prova che tale bene è stato spedito o trasportato in un altro Stato membro e che, in seguito a tale spedizione o trasporto, esso ha lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione²⁰⁸. Da ciò deriva che la validità dell'identificazione IVA assieme all'iscrizione nel sistema VIES assumono il carattere di semplice requisiti formali.

Senza altro l'identificazione dei soggetti passivi dell'IVA tramite i numeri individuali mira ad agevolare la determinazione dello Stato membro in cui avviene il consumo finale dei beni ceduti²⁰⁹. Infatti, lo stesso articolo 214, paragrafo 1, lettera b) della direttiva IVA impone agli Stati membri di

²⁰⁷ Sugli elementi della fattispecie della cessione intracomunitaria e in generale sulle operazioni intracomunitarie tra soggetti passivi vedi, tra molti, CENTORE P., *Manuale dell'Iva Europea*, 2008, Milano; BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010; FILIPPI P., *L'imposta sul valore aggiunto nei rapporti internazionali*, in UCKMAR V. (coordinato da), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005; CASTALDI L., *Le operazioni imponibili*, in ALBERTINI F.V., *L'imposta sul valore aggiunto*, in TESAURO F. (diretta da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 2001; COMELLI A., *La disciplina di attuazione in Italia delle direttive comunitarie attinenti al regime transitorio dell'IVA sugli scambi comunitari*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, pt. I;

²⁰⁸ Vedi la Sentenza della Corte di Giustizia a del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punto 31.

²⁰⁹ Così nelle Sentenze del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punto 57, nonché del 14 marzo 2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, punto 19.

adottare tutte le misure necessarie ai fini dell'identificazione tramite numero individuale di ogni soggetto passivo o ente non soggetto passivo che effettui acquisti intracomunitari. Anche l'iscrizione al sistema VIES dei soggetti passivi che realizzano operazioni intracomunitarie presenta un'indubbia importanza in questo contesto, nella misura in cui consente agli operatori di ottenere la conferma del numero di identificazione IVA dei loro partner commerciali, e alle autorità tributarie nazionali di controllare le operazioni intracomunitarie e di rilevare eventuali irregolarità.

Tuttavia, la Corte di Giustizia ha costantemente rammentato che nella disciplina normativa contenuta nell'art. 138, paragrafo 1, della direttiva IVA, non è menzionato tra le condizioni sostanziali dell'esenzione, l'obbligo per l'acquirente di disporre di un numero di identificazione IVA, né, a maggior ragione, l'obbligo che questi siano registrati nel sistema VIES²¹⁰. Infatti, ad avviso della Corte di Giustizia europea *«non costituiscono condizioni sostanziali per l'esenzione dall'IVA di una cessione intracomunitaria né l'ottenimento da parte dell'acquirente di un numero di identificazione IVA, valido ai fini della realizzazione di operazioni intracomunitarie, né la sua iscrizione al sistema VIES. Si tratta soltanto di requisiti formali, che non possono porre in discussione il diritto del venditore all'esenzione dall'IVA allorché ricorrono le condizioni sostanziali della cessione intracomunitaria»*²¹¹. D'altra parte, il mancato rispetto di un requisito formale può comportare il disconoscimento dell'esenzione solo in due fattispecie, ovvero quando il principio di neutralità fiscale non può essere invocato, ai fini dell'esenzione dall'IVA, da un soggetto passivo che abbia partecipato intenzionalmente ad una frode fiscale mettendo a repentaglio il funzionamento del sistema comune dell'IVA²¹²; nonché, ogniqualvolta la violazione di un requisito formale produce l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali²¹³.

²¹⁰ Vedi in tal senso, sentenza del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punto 59.

²¹¹ Secondo la giurisprudenza della Corte, una misura nazionale siffatta eccede quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta nel caso in cui subordini essenzialmente il diritto all'esenzione dall'IVA al rispetto di obblighi formali, senza prendere in considerazione i requisiti sostanziali e, in particolare, senza porsi la questione se questi ultimi siano stati soddisfatti. Infatti, le operazioni devono essere tassate prendendo in considerazione le loro caratteristiche oggettive. Vedi la sentenza del 20 ottobre 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punto 37, nonché le sentenze del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punto 60; del 27 settembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punto 51, e del 20 ottobre 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punto 40.

²¹² Infatti, non è contrario al diritto dell'Unione esigere che un operatore agisca in buona fede e adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare ad una frode fiscale (sentenza del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punto 48 e giurisprudenza ivi citata). Nell'ipotesi in cui il soggetto passivo di cui trattasi sapesse o dovesse sapere che l'operazione da esso effettuata rientrava in una frode posta in essere dall'acquirente e non avesse adottato tutte le misure ragionevoli a sua disposizione per evitare la frode medesima, la stessa dovrebbe precludergli il beneficio del diritto all'esenzione dall'IVA (sentenza del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punto 54).

²¹³ Così la Corte di Giustizia nella sentenza del 20 ottobre 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punto 46.

Ad ogni modo, il modificando paragrafo 1, dell'art. 138 della Direttiva se verrà accolto dal legislatore comunitario in modo definitivo e senza cambiamenti o modifiche ulteriori, non solo andrà ad attribuire all'identificazione IVA la natura di elemento costitutivo della fattispecie, come abbiamo già accennato in precedenza, ma al contempo la nuova previsione normativa avrà delle ricadute importanti per quel che riguarda più in generale il concetto stesso del soggetto passivo. Infatti, enunciato all'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, il concetto giuridico del soggetto passivo IVA riguarda le persone che compiono, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, a prescindere dagli scopi e i risultati di tale attività, è quindi indipendentemente dal fatto che il soggetto possieda un numero che lo identifica ai fini dell'imposta.

9.2 Le nuove previsione normative sulle vendite a catena comunitarie

Come abbiamo già anticipato in precedenza, con il nuovo articolo 138-*bis* il legislatore comunitario intende accogliere le richieste di miglioramento degli Stati membri e superare, attraverso una interpretazione normativa, tutti i dubbi e le incertezze che si erano venuti a creare nel corso degli anni (complici anche le interpretazioni poco chiare e spesso contrastanti della Corte di Giustizia) sulla corretta applicazione della previsione normativa contenuta nell'art. 138 della Direttiva IVA in materia dell'esenzione dell'imposta nelle triangolazioni comunitarie semplici; chiarificazioni che, tra l'altro, valgono anche solo per alcune forme delle triangolazioni comunitarie complesse (c.d. interne) dove vi è una effettiva movimentazione dei beni da un Paese membro all'altro²¹⁴.

In particolare, la nuova disposizione introduce una presunzione assoluta che esonera da qualsiasi responsabilità il primo cedente nel caso in cui, nell'ambito di una triangolazione, il trasporto – effettuato direttamente nel Paese dell'ultimo acquirente - viene curato dal promotore della triangolazione (secondo cedente) o da terzi per suo conto, prevedendo al riguardo che ai fini del beneficio dell'esenzione sarà sufficiente che lui (il primo cedente) abbia ottenuto dal promotore una comunicazione nella quale viene indicato il Paese di destinazione finale dei beni.

²¹⁴ Per quanto riguarda le c.d. triangolazioni comunitarie complesse (interne) l'esenzione d'imposta si applica solo alle due ipotesi (da quattro in totale) dove si realizza uno spostamento fisico dei beni in un altro Paese comunitario ovvero quando il primo cedente è l'ultimo acquirente sono situati in due Paesi comunitari diversi. Per rappresentazione schematica delle varie forme in qui si articolano le triangolazioni vedi Guida Pratica: Triangolazioni e Quadrangolazioni consultabile [sul sito http://www.unioncamerelombardia.it/images/file/INT%20Lombardia%20Point/GUIDA%20TRIANGOLAZIONI%20DEEF.pdf](http://www.unioncamerelombardia.it/images/file/INT%20Lombardia%20Point/GUIDA%20TRIANGOLAZIONI%20DEEF.pdf).

Nelle triangolazioni comunitarie semplici intervengono infatti tre soggetti passivi identificati ai fini IVA in tre Paesi diversi dell'Unione europea. Nelle operazioni economiche in questione, a fronte di un unico trasferimento fisico dei beni (dal primo cedente al cessionario finale), si verifica un duplice trasferimento di proprietà, ossia dal primo cedente al promotore (primo acquirente) e dal promotore al secondo acquirente.

Dal combinato disposto degli artt. 138, paragrafo 1, 140, lett. a), e 141 della Direttiva IVA, che vorrebbe semplificare le procedure dell'imposta per le operazioni realizzate attraverso le triangolazioni comunitarie, l'intera operazione viene scomposta in solo due fattispecie rilevanti ai fini dell'imposta: una cessione intracomunitaria esente effettuata tra il primo cedente e il promotore e un acquisto intracomunitario imponibile realizzato tra il promotore (nella qualità di cedente) e l'ultimo acquirente. Mentre non assumono rilevanza in tal senso l'acquisto dei beni del promotore nei confronti del primo cedente e la successiva cessione all'ultimo acquirente da parte del promotore. In altre parole, la cessione effettuata nei confronti del soggetto intermedio (senza IVA), genera per lui un acquisto intracomunitario nel proprio Stato di stabilimento, pur senza che i beni arrivino effettivamente nel suo Paese di stabilimento. Mentre la successiva cessione al cliente finale è qualificata come cessione intracomunitaria, pur senza la movimentazione fisica dei beni dallo Stato del promotore verso lo Stato di destinazione finale dove è stabilito l'ultimo acquirente dell'operazione. Infatti, l'articolo 40, comma 2, secondo periodo, del D.L. n. 331/93, dispone che: *«è comunque effettuato senza pagamento dell'imposta l'acquisto intracomunitario di beni spediti o trasportati in altro Stato membro se i beni stessi risultano ivi oggetto di successiva cessione a soggetto d'imposta nel territorio di tale Stato o ad ente ivi assoggettato ad imposta per acquisti intracomunitari e se il cessionario risulta designato come debitore dell'imposta relativa».*

Nel quadro così delineato assume particolare importanza ai fini del riconoscimento dell'esenzione la corretta individuazione della cessione che prevale nelle operazioni in oggetto: ovvero il beneficio dell'esenzione viene attribuito solo a quelle operazioni triangolari dove la cessione principale si individua in quella posta in essere tra il primo cedente ed il fornitore intermedio, per contro nell'ipotesi in cui prevalga la seconda cessione tra il promotore e l'ultimo acquirente la prima verrà considerata alla stregua di una cessione interna con il conseguente obbligo per il promotore di identificarsi nel Paese di partenza dei beni.

Come si intuisce, infatti, la questione è abbastanza complessa in quanto, se da una parte le norme che hanno introdotto l'esenzione nelle triangolazioni hanno agevolato gli operatori economici e hanno adeguato la disciplina dell'IVA alle esigenze del mercato – il trasporto delle merci direttamente nel Paese del destinatario finale consente di ridurre i costi e i tempi degli scambi

intracomunitari – dall'altra parte però, sono aumentati anche i rischi che tale strumento possa essere usato dai malviventi per realizzare fenomeni evasivi e frodatori.

In questo contesto si inserisce peraltro, anche l'ultima proposta di modifica del legislatore comunitario che vincola il riconoscimento dell'esenzione alla comunicazione che il promotore è tenuto a mandare al primo cedente indicando il Paese di destinazione dei beni quando il trasporto sia stato effettuato senza il coinvolgimento di quest'ultimo.

Sulla questione un ruolo importante ha assunto anche la Corte di giustizia che in più occasioni ha individuato non solo i profili sostanziali della fattispecie, ma ha anche ricostruito la responsabilità dei soggetti coinvolti in caso di frode o illeciti commessi attraverso l'uso improprio delle previsioni normative in materia di triangolazioni.

Pertanto, secondo la Corte di Giustizia l'elemento più importante da tenere in considerazione nelle triangolazioni per la corretta attribuzione dell'esenzione è rappresentato dal trasporto dei beni il quale, ad avviso della Corte, detta le regole per individuare quali debbano essere le operazioni non assoggettate ad imposta e di conseguenza anche gli adempimenti richiesti soggetto intermedio per non essere costretto ad identificarsi nel Paese di partenza dei beni nell'ipotesi in cui la prima cessione sia qualificata come interna, cioè non comunitaria.

In particolare, nel caso Emag (C-245/04/2006), che rappresenta anche il primo intervento in materia da parte del Giudice comunitario, si compie un primo passo importante nell'inquadramento della questione nella parte in cui si affermava che *«quando due cessioni successive relative agli stessi beni, effettuate a titolo oneroso tra soggetti passivi che agiscono in quanto tali, danno luogo ad un'unica spedizione intracomunitaria o ad un unico trasporto intracomunitario di detti beni, tale spedizione o tale trasporto può essere imputato ad una sola delle due cessioni, che sarà l'unica esentata ai sensi dell'art. 28-quater, parte A, lett. a), primo comma, della Sesta Direttiva»*²¹⁵.

Tenuto conto del suddetto principio, cioè che il trasporto deve essere attribuito solo a una delle due cessioni nelle quali si compone la triangolazione, la Corte è intervenuta di nuovo in materia con

²¹⁵ Nel caso di specie il Giudice comunitario si impegnava nella risoluzione di una controversia che aveva ad oggetto una triangolazione interna con trasporto dei beni da un Paese comunitario ad un altro nella situazione in cui il promotore dell'operazione e l'ultimo acquirente risiedevano nello stesso Paese (ad es. Promotore A italiano acquista dal primo cedente B francese che trasporta i beni direttamente all'ultimo acquirente C in Italia in quanto anche quest'ultimo stabilito nello stesso Paese del promotore). Come si legge nel paragrafo 37 e 45 della decisione, secondo la Corte, infatti, le due cessioni dovrebbero essere considerate dal punto di vista del trasporto come unica operazione in quanto sarebbe stato illogico ritenere che il luogo di acquisto dei beni da parte dell'acquirente intermedio fosse situato all'interno dello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto dei beni stessi, mentre, successivamente, questo stesso soggetto effettuava una cessione nei confronti del destinatario finale dei medesimi beni *“a partire dallo Stato membro di partenza di tale spedizione o di tale trasporto”*, vedi al riguardo DE LA FEIRA R., *The EV VAT System and The Internal Market*, Volume 16, Doctoral Series, 2009.

i due casi *Euro Tyre*²¹⁶ e *Toridas*²¹⁷, dove tra l'altro ha ribadito che in linea generale, in presenza di due cessioni successive con un unico trasporto di beni, è necessaria una valutazione globale delle circostanze di fatto per determinare a quale delle due cessioni possa essere attribuito il trasporto, per individuare cioè, se la prima cessione possa essere considerata come cessione intracomunitaria "esentata" o se invece questa qualità debba essere attribuita alla seconda cessione, riqualificando la prima come cessione interna soggetta ad IVA.

In particolare, nella sentenza *Toridas* la Corte individua due elementi importanti ai fini dell'attribuzione del diritto di esenzione per un'operazione realizzata in triangolazione comunitaria semplice. Ed invero, in primo luogo si prevede che «*potrebbe considerarsi realizzato il quadro ordinario di operazione triangolare qualora il diritto di disporre del bene come un proprietario sia stato trasferito al secondo acquirente (dal promotore) prima del trasporto intracomunitario dei beni nello Stato membro di destinazione*». Per cui, ad avviso della Corte, nella valutazione globale della situazione si dovrebbe verificare se la seconda cessione sia stata effettuata prima dell'inizio del trasporto intracomunitario. In altri termini, il beneficio dell'esenzione viene concesso solo se l'effetto traslativo del trasferimento della proprietà tra il promotore e l'ultimo acquirente si è realizzato prima del inizio del trasporto. Il secondo elemento importante emerso dalla sentenza in oggetto è la previsione secondo cui la linea di demarcazione sulla corretta qualificazione delle operazioni successive (promotore – ultimo acquirente) è costituita, nei casi in cui il trasporto è stato curato dal promotore, da una comunicazione fatta dal Promotore nei confronti del primo cedente che i beni oggetto di cessione saranno ceduti ad altro soggetto stabilito in altro Stato membro.

Il progetto di riforma sintetizza quindi l'interpretazione della Corte di Giustizia nella parte in cui si inserisce nel proponendo art. 138-*bis* la previsione secondo la quale laddove il trasporto venga effettuato da uno dei fornitori intermedi nella catena o per loro conto, si propongono norme in virtù delle quali il trasporto sarà imputato i) alla cessione effettuata per tale fornitore intermedio se questi è identificato ai fini IVA in uno Stato membro diverso dallo Stato membro della cessione e ha "comunicato al proprio fornitore il nome dello Stato membro di arrivo dei beni"; ii) alla cessione effettuata dal fornitore intermedio all'operatore successivo nella catena se uno dei requisiti di cui al punto i) non sono soddisfatti²¹⁸.

²¹⁶ Sentenza della Corte di Giustizia C-430/09/2010.

²¹⁷ Sentenza della Corte di Giustizia C-386/16/2017.

²¹⁸ Nella proposta di riforma si precisa inoltre che le norme, e la conseguente certezza del diritto, si applicano soltanto se il fornitore intermedio e il soggetto passivo che gli ha ceduto i beni sono entrambi soggetti passivi certificati. Non occorrono norme di questo tipo quando il trasporto è effettuato per conto del primo fornitore nella catena (nel qual caso il trasporto può essere imputato soltanto alla prima cessione) o per conto dell'ultimo soggetto passivo nella catena (nel

Quanto invece alla relazione tra il trasferimento della proprietà dei beni e il momento dell'inizio del trasporto il legislatore comunitario non fa alcun riferimento nella sua proposta di riforma. Infatti, a ben vedere, l'interpretazione fornita dalla Corte ha chiaramente una funzione anti-frode in quanto è diretta a consentire agli Stati membri di negare la detrazione nel caso in cui si verrebbero contrastare quelle pratiche commerciali dove il promotore, al fine di ottenere l'esenzione, inquadrava l'operazione nella categoria delle cessioni triangolari e dava inizio al trasporto dei beni acquistati dal primo cedente verso un altro Paese comunitario prima ancora che avesse trovato un acquirente, facendo così affidamento solo sulla circostanza del trasferimento fisico dei beni al Paese di arrivo. Da qui, appunto, la previsione della Corte che l'effetto traslativo deve essere antecedente all'inizio del trasporto.

Ad ogni modo, questo indirizzo interpretativo fornito dalla Corte se applicato in modo rigoroso porta ad escludere la natura intracomunitaria anche per quelle operazioni effettuate nell'ambito delle triangolazioni il cui l'effetto traslativo o costitutivo si produce posteriormente alla consegna dei beni, individuate dalla prassi commerciale nei c.d. contratti *consignment stock*. Rinviando al prossimo paragrafo la trattazione del nuovo regime *call-off stock* e il *consignment stock* previsto dal legislatore nell'ambito della stessa proposta di riforma, si anticipa in questa sede come tale interpretazione rigorosa che mette in relazione il trasferimento della proprietà con il momento del trasporto dei beni è stata accolta anche dall'amministrazione finanziaria italiana (risoluzione n.49/E del 15 Febbraio 2008) la quale si è espressa nell'ambito di un interpello richiesto da una società che voleva realizzare una cessione in *consignment stock* inserita all'interno di una triangolazione comunitaria semplice.

In specifico l'intervento dell'Agenzia è stato richiesto da una società italiana che intendeva stipulare un contratto di fornitura con una società residente nei Paesi Bassi appartenente allo stesso gruppo multinazionale, in base al quale la prima assumerebbe l'impegno di consegnare le merci direttamente al cliente finale della seconda - nel caso di specie una società francese - presso un deposito in conto terzi ubicato in Francia. Dopo aver premesso che i beni rimarrebbero di sua proprietà fino al momento dell'effettivo prelievo dal magazzino ad opera del destinatario finale, in conseguenza di un contratto di *consignment stock* stipulato tra la società olandese e quella francese

qual caso il trasporto può essere imputato soltanto alla cessione effettuata per tale soggetto passivo). Tuttavia, in attesa degli ulteriori sviluppi normativi futuri, non si esclude a priori che, qualora sia coinvolto un soggetto diverso da un soggetto passivo certificato, il trasporto possa essere imputato alla medesima cessione. In tal caso, continueranno a trovare applicazione le norme giuridiche contenute nell'attuale articolo 138 secondo l'interpretazione giurisprudenziale della Corte di Giustizia per cui spetterà al soggetto passivo interessato dimostrare che il trasporto e l'esenzione sono collegati a tale particolare cessione.

con il suo consenso, l'operatore (fornitore) italiano chiedeva di conoscere il momento di effettuazione della cessione intracomunitaria non mettendo in dubbio la natura triangolare dell'operazione.

In questa occasione, l'amministrazione finanziaria dopo avere escluso che l'operazione rientrasse nell'ambito della disciplina prevista per le triangolazioni comunitarie precisava che nel caso in esame, la circostanza che il passaggio di proprietà non si realizza all'atto della spedizione dei beni mette in dubbio la configurabilità dell'operazione come cessione intracomunitaria triangolare in partenza dall'Italia, rendendola addirittura non conforme ai principi che sono alla base delle transazioni intracomunitarie. Secondo l'amministrazione, la sospensione del passaggio di proprietà (generata dal *consignment stock*) che deriva da un accordo in cui il cedente nazionale non è parte fa sì che l'operazione si configuri come un invio a sé stesso da parte del fornitore, assoggettabile al regime di non imponibilità, previa nomina di un rappresentante fiscale o previa identificazione diretta in Francia. Invece, la successiva cessione nei confronti della società olandese "*costituirebbe cessione di beni territorialmente rilevante in Francia e, come tale, da assoggettare a IVA*" in quest'ultimo Paese.

9.3. Il *call-off stock* e il *consignment stock* nella disciplina comunitaria

Nell'ottica di semplificazione e miglioramento dell'IVA si inseriscono anche le previsioni degli art.17-*bis* (nuovo), 243, paragrafo 3, e articolo 262 (modificati) che costituiscono nell'ambito della Direttiva IVA il regime del c.d. *call-off stock*.

Nella prassi commerciale con il termine *call-off stock* e *consignment stock* ci si riferisce a quella tipologia contrattuale atipica in cui un fornitore trasferisce i beni ad un'acquirente determinato senza però trasferire immediatamente la proprietà. Secondo lo schema di questo contratto l'acquirente ha il diritto di prelevare i beni da uno stock del fornitore a propria discrezione ed è proprio in quel momento che ha luogo anche la cessione di beni ossia il trasferimento del diritto della proprietà²¹⁹.

²¹⁹ Il *call-off stock* e *consignment stock* sono due istituti che in sostanza hanno la medesima finalità, ossia quella di posticipare l'applicazione dell'IVA al momento successivo in cui i beni immessi dal cedente nel deposito IVA, oppure in un altro deposito individuato dal cessionario, vengono prelevati dal cessionario. Peraltro si differenziano nel fatto che il primo ha come destinataria l'impresa industriale che preleverà i beni per utilizzarli nel proprio processo produttivo, mentre il secondo ha, invece, come destinataria l'impresa commerciale che preleverà i beni per rivenderli.

Mentre non si presentano particolari problemi dal punto di vista della disciplina dell'IVA applicabile alle cessioni nazionali realizzate nell'ambito del *consignment stock*, ove si rileva che la fattispecie in questione rientra nelle c.d. *cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente*, e pertanto anche l'IVA viene applicata nel momento in cui si producono tali effetti (e comunque, se riguardano beni mobili, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione); in altre parole, il momento dell'esigibilità dell'imposta viene differita a quello in cui effettivamente si producono gli effetti "traslativi"²²⁰. Più difficile pare, invece, la situazione in cui le cessioni dei beni in *consignment stock* siano rese nell'ambito delle cessioni intracomunitarie.

Ed invero, i problemi insorgono quando il fornitore e l'acquirente sono situati in due Paesi comunitari diversi in quanto, in assenza di una specifica previsione normativa comunitaria che disciplina la fattispecie un modo uniforme per tutti i Paesi della Comunità. Infatti nell'attuale situazione si ritiene che un'impresa che trasferisce i propri beni in un altro Stato membro al fine di costituire uno stock per un cliente abbia effettuato una cessione di beni esente da IVA nello Stato membro di partenza. D'altra parte l'arrivo dei beni dà luogo a un acquisto intracomunitario, effettuato dalla stessa impresa che ha trasferito i beni (c.d. invio a sé stesso), soggetto a IVA in tale altro Stato membro. Di conseguenza, siccome i beni non sono ancora passati nella proprietà dell'acquirente, per poter dichiarare l'acquisto intracomunitario nella propria dichiarazione IVA, l'impresa che ha trasferito i beni è tenuta, di norma, a essere identificata nello Stato membro di arrivo. Successivamente, quando i beni sono prelevati dallo stock e consegnati all'acquirente si verifica una seconda cessione, il cui luogo di cessione è lo Stato membro dove è situato lo stock.

La soluzione semplificativa prevista nella proposta di Direttiva, che consiste nel considerare che il regime del call-off stock dia luogo a un'unica cessione nello Stato membro di partenza e a un acquisto intracomunitario nello Stato membro in cui è situato lo stock - sempre che l'operazione sia effettuata tra due soggetti passivi certificati - non rappresenta pertanto una novità assoluta, in quanto già alcuni Paesi membri, come la Francia, il "Regno Unito" e l'Italia, prevedono la possibilità per fornitore di non doversi identificare in ogni Stato membro in cui ha collocato beni in regime di call-off stock.

In questo senso la ragione principale che ha spinto il legislatore comunitario di intervenire in questo settore dell'IVA è stata quella estendere la semplificazione in oggetto a tutti i Paesi membri al fine di garantire maggiore uniformità della disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. In

²²⁰ Dispone così il comma 1, secondo periodo, dell'articolo 6 del Dpr 633/72, che comunque esclude dal suo ambito le vendite con riserva di proprietà e le locazioni con clausola di trasferimento (articolo 2, comma 2, n. 1 e 2, Dpr 633/72).

particolare, nella situazione attuale la disomogeneità della disciplina doganale e fiscale dell'istituto giuridico rende necessario un coordinamento della normativa del Paese che prevede il *call-off stock*, o il *consignment stock*, con la corrispondente disciplina doganale e fiscale vigente nell'ordinamento del paese estero di deposito.

Infatti, da una prospettiva nazionale di un soggetto che realizza operazioni in *consignment stock* (disciplinato nell'ordinamento italiano), occorrerà preventivamente valutare se l'utilizzo del deposito nel paese estero sia idoneo a configurare o meno un'unica operazione intracomunitaria, e perciò valutare se il fornitore (italiano) avrà o meno l'obbligo di identificarsi fiscalmente ai fini IVA nel paese estero e se la vendita di merci/prodotti mantenuti in deposito sarà o meno assoggettata ad IVA locale. In altre parole, l'ipotesi che una cessione intracomunitaria effettuata da un soggetto passivo situato in un Paese comunitario che prevede il *consignment stock* non è di per se sufficiente per inquadrare l'operazione come un'unica cessione esente, e perciò l'operatore economico è tenuto a verificare anche se la legislazione del Paese Ue in cui è stabilita la controparte disciplina nello stesso modo le operazioni in oggetto (ad esempio la regola della sospensione d'imposta vigente in Italia non sempre è riconosciuta dal Paese Ue del cliente (Germania) che potrebbe in questi casi considerare l'invio dei beni come un trasferimento per esigenze dell'impresa rientrante per "assimilazione" nella disciplina degli scambi intracomunitari). Inoltre, va rammentato che profili di disomogeneità del regime in questione si possono verificare anche tra i Paesi che prevedono l'istituto del *call-off stock* ma forniscono una disciplina differente, com'è e ad esempio il periodo entro il quale i beni possono stare all'interno del deposito senza dare luogo all'obbligo di identificazione diretta per il cedente comunitario (ad esempio tale periodo è solo di 1 anno in Italia, mentre in Francia è di 3 mesi).

Nell'ordinamento italiano l'applicazione dell'IVA nel *consignment stock* è stato delineato principalmente dall'intervento chiarificatore dell'amministrazione finanziaria la quale ha esaminato la disciplina IVA per la fattispecie in relazione a un soggetto italiano nella posizione, rispettivamente, di fornitore e di cliente, con controparte situata in altro Paese membro²²¹.

La prima ipotesi è stata affrontata dalla R.M. 18 ottobre 1996, n. 235/E, dove l'amministrazione finanziaria che si è espressa sul caso di una società italiana che invia beni in un

²²¹ Lo schema negoziale del *consignment stock*, utilizzato soprattutto nel commercio internazionale, si basa sul trasferimento di beni di proprietà del fornitore presso un deposito del cliente, il quale ha la facoltà, in base alle sue esigenze, di effettuare prelievi in qualsiasi momento. La caratteristica essenziale di questo tipo di pattuizione consiste nella circostanza che il diritto di proprietà sui beni si trasferisce in capo al cliente solo nel momento del prelievo da parte del medesimo. Con il *consignment stock* si ha, quindi, il vantaggio, per l'acquirente, di spostare in avanti nel tempo il momento dell'uscita finanziaria, dato che l'acquirente stesso, in assenza del prelievo, nonostante abbia la possibilità di ritirare la merce dal magazzino a suo piacimento, non sarà tenuto ad effettuare alcun pagamento.

altro Paese membro (a titolo di consignment stock), con introduzione dei beni nel magazzino del cliente, il quale diveniva proprietario soltanto per le quantità che prelevava periodicamente, secondo le proprie esigenze produttive e finanziarie. Al riguardo, l'amministrazione finanziaria ha chiarito che la cessione dei beni si considera effettuata nel momento in cui si produce l'effetto traslativo della proprietà per il soggetto acquirente, "vale a dire all'atto del prelievo dei beni dal deposito ad opera di quest'ultimo", come previsto dall'art. 6, primo comma, d.p.r. n. 633 del 1972, con l'accorgimento che il trasferimento della proprietà dovrà comunque realizzarsi entro un anno dalla consegna o spedizione della merce²²².

In seguito, l'amministrazione finanziaria italiana è giunta alla medesima conclusione - nella successiva R.M. 44/E200 - con riferimento all'ipotesi speculare, cioè quella di un fornitore comunitario e un acquirente italiano, prevedendo tra l'altro che anche in questo caso si è sempre in presenza di un'unica operazione, ossia di un acquisto intracomunitario che si verifica solo nel momento in cui si realizzano gli effetti traslativi del diritto di proprietà, nella specie all'atto del prelievo dei beni dal deposito IVA, ai sensi dell'art. 50 bis, d.l. 331 del 1993. In questa occasione, è stato anche precisato che i beni, di proprietà del cedente, devono essere nella piena disponibilità del cessionario, ancorché custoditi per conto di quest'ultimo presso un terzo soggetto; quindi, rispetto a quanto indicato nella R.M. 235/E/ 1996, è stato introdotto aspetto rilevante, ossia che i beni movimentati da un Paese membro all'altro non devono essere necessariamente introdotti nei locali dell'acquirente, potendo essere stoccati presso i locali di un terzo soggetto purché la merce sia nella "piena disponibilità del cessionario" il quale pertanto deve essere in grado di disporne liberamente ai fini dell'utilizzo nell'ambito del proprio processo produttivo o per essere rivenduti.

²²² Pertanto, è in relazione a tale momento e, in ogni caso, non oltre un anno dalla consegna o spedizione dei beni, ex articolo 39 del D.L. 331/1993, che il fornitore nazionale provvederà ad emettere fattura non imponibile Iva ai sensi dell'articolo 41, comma 1, lettera a), del D.L. 331/1993 e a presentare il modello INTRA 1-bis. Naturale conseguenza di questa impostazione è che, all'atto del verificarsi del prelievo, e quindi della cessione intracomunitaria, verrà a costituirsi il *plafond* per l'acquisto o l'importazione di beni e servizi senza applicazione dell'imposta. Come precisato dalla citata R.M. 235/E/1996, la movimentazione intracomunitaria dei beni in esecuzione dell'accordo di *consignment stock*, che possono essere accompagnati da un documento di trasporto, deve risultare dall'annotazione nel registro di cui all'articolo 50, comma 5 del D.L. 331/1993.

10. Conclusioni al capitolo secondo

Il quadro dell'evoluzione normativa in materia di regime definitivo dell'IVA, che è stato fin qui esaminato nell'intento di inquadrare la fattispecie oggetto di studio nell'ambito di quello che si ritiene essere l'ambizioso motore del legislatore europeo che ha ridisegnato la fiscalità indiretta dell'Unione, necessità di ulteriori riflessioni per quanto riguarda le nuove problematiche si presenteranno nel prossimo futuro dell'IVA dopo la generalizzazione del (M)OSS a tutte le operazioni intraunionali che, come abbiamo visto in precedenza, seguiranno la regola della tassazione dei beni e dei servizi nel Paese del consumo con applicazione dell'imposta nel Paese di origine.

Il nuovo regime definitivo dell'IVA, anche se non sarà del tutto esente dalle frodi transnazionali, avrà comunque il pregio di ridurre significativamente il problema delle frodi che ha caratterizzato per oltre quarant'anni il vecchio sistema dell'esenzione d'imposta, garantendo allo stesso tempo una maggiore coerenza al sistema impositivo attraverso l'unificazione, almeno dal punto di vista applicativo, delle operazioni intracomunitarie a quelle nazionali.

D'altra parte, e forse questo sarà anche il profilo più critico nel nuovo regime definitivo dell'IVA, si profilano già da subito alcune delle incertezze significative che riguardano in particolar modo la fase dell'accertamento e della riscossione dei crediti tributari, che nel regime del (M)OSS sarà affidata all'amministrazione finanziaria del Paese dove avviene il consumo, ma però con dei risvolti che responsabilizzano anche lo Stato membro di identificazione nelle situazioni in cui si rende necessario l'intervento accertativo in rettifica di quest'ultimo (in caso di dichiarazione dell'IVA incorretta o inesatta) oppure la determinazione del debito d'imposta da parte del fisco ove il soggetto passivo obbligato omette di rendere la dichiarazione entro i termini previsti dall'attuale disciplina del (M)OSS.

Infatti, il nuovo sistema definitivo dell'IVA, che si basa sul meccanismo attuativo del (M)OSS, è destinato a creare diverse difficoltà legate principalmente sia all'applicazione del tributo da parte dei soggetti passivi che devono ben si adempiere agli obblighi di dichiarazione, liquidazione e pagamento dell'imposta nello Stato membro di identificazione ma però in base alla disciplina prevista nel Paese del consumo, sia anche all'attività di verifica in ordine alla tempestività e alla correttezza delle dichiarazioni e dei versamenti effettuati dai soggetti che hanno optato per tale regime, che la normativa in oggetto riserva, come detto, in parte allo Stato membro di identificazione (SMI) e in parte allo Stato membro di consumo.

In particolare, nell'ambito del regime del (M)OSS l'accertamento e il controllo del tributo travalica le competenze territoriali facendo sì che l'amministrazione finanziaria del Paese del consumo si trovi costantemente nella necessità di operare, durante la fase dell'indagine amministrativa, al di là dei propri confini nazionali, ovvero nel Paese di identificazione del soggetto passivo.

In questo modo, nel caso in cui nell'ambito di un procedimento amministrativo tributario si deve procedere alla determinazione dell'imposta dovuta con apposito avviso di accertamento per omessa presentazione della dichiarazione IVA, oppure ogniqualvolta l'amministrazione finanziaria del Paese del consumo intende procedere all'accertamento in rettifica della dichiarazione MOSS presentata nei rispettivi Stati membri di identificazione - quando ritiene che ne risulti un'imposta inferiore a quella dovuta - l'organo accertatore, al fine di completare l'indagine amministrativa per la determinazione dell'IVA dovuta per le operazioni intracomunitarie, oltre alle informazioni contenute nella documentazione che li è stata trasmessa dallo Stato membro di identificazione dovrà ricorrere necessariamente anche alle informazioni contenute "nell'idonea documentazione" conservata dal soggetto passivo ai sensi dell'art. 63-quater del Regolamento 2011/282/UE, nonché ai dati e alle notizie raccolte nel territorio del Paese di identificazione quando si tratta di soggetto passivo stabilito in quest'ultimo Paese comunitario²²³.

Diventa pertanto evidente come l'esito dell'accertamento nell'ambito delle operazioni MOSS dipende largamente da una stretta cooperazione e collaborazione tra le amministrazioni finanziarie che finisce per diventare una *conditio sine qua non* ai fini dell'applicazione del tributo stesso. Infatti la cooperazione amministrativa assume nel (M)OSS una dimensione diversa dalla classica impostazione che lo inquadra come strumento principalmente diretto a coordinare l'azione degli Stati membri nella lotta alle frodi ed altri illeciti che riguardano l'imposta²²⁴. In altri termini, gli strumenti dello scambio di informazioni e la reciproca assistenza nella riscossione dell'imposta, in cui si articola

²²³ Sull'accertamento tributario vedi tra altri Falsitta G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2010; La Rosa S., *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in AA. VV., a cura di Di Pietro A., *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*, Milano, 1994. Maglione T., *Il procedimento investigativo tributario*, Napoli, 2000; La Rosa S., *Metodi di accertamento e riforma tributaria*, in Riv. dir. trib., 1978; Gallo F., *L'istruttoria nel sistema tributario*, in Rass. trib., 2009.

²²⁴ In tema di cooperazione amministrativa nell'imposta sul valore aggiunto v Dorigo S., *La cooperazione fiscale internazionale*, a cura C. Sacchetto, *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2011; Saponaro F., *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in Rass. trib., 2005; G. Marino G., *La Cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in Rass. trib., 2010; Fedele A., *Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" fra amministrazioni finanziarie*, in Rass. trib., 1999. Del Federico L., *Scambio di informazioni fra Autorità fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, in Riv. dir. trib. Internaz., 2010; Adonnino P., *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in Corso di diritto tributario internazionale, Padova, 1999.

la disciplina comunitaria in materia di cooperazione amministrativa, divengono complementari ed integrano il procedimento applicativo del tributo nell'ambito dell'OSS.

Infatti per evitare l'illegittimità del procedimento amministrativo posto in essere con nullità degli atti adottati, l'organo accertatore del Paese del consumo potrebbe agire nel territorio del Paese di identificazione solo indirettamente e previo accordo fra l'autorità richiedente e l'autorità interpellata, e secondo le modalità fissate da quest'ultima. In questo modo agenti autorizzati dall'autorità richiedente possono - al fine di scambiare le informazioni necessarie all'accertamento dell'imposta - essere presenti negli uffici delle autorità amministrative dello Stato membro interpellato o in qualsiasi altro luogo nei quali tali autorità esercitano le loro funzioni (paragrafo 1 dell'art. 28 del Regolamento n. 904/2010). Ad ogni modo, tali indagini amministrative sono svolte esclusivamente dagli agenti dell'autorità interpellata in quanto, in carenza assoluta di potere, gli agenti dell'autorità richiedente non possono esercitare i poteri di controllo di cui sono titolari gli agenti dell'autorità interpellata. Tuttavia possono avere accesso agli stessi locali e agli stessi documenti cui hanno accesso questi ultimi, per il tramite degli agenti dell'autorità interpellata ed esclusivamente ai fini dello svolgimento dell'indagine amministrativa (paragrafo 1 dell'art. 28 del Regolamento n. 904/2010)²²⁵.

Come abbiamo sottolineato in precedenza le disposizioni normative contenute nel Regolamento del Consiglio n. 904/2010, del 7 ottobre 2010 sono pensate per agevolare la cooperazione amministrativa tra gli Stati membri al fine rafforzare la lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto. Perciò si inseriscono in un contesto in cui il ricorso allo scambio di informazioni e all'assistenza nell'attività di accertamento da parte dello Stato del consumo sia limitata a quelle situazioni patologiche di frodi o evasioni gravi che rendono necessario il coinvolgimento in ultima istanza dell'amministrazione finanziaria interpellata. Infatti, nel preambolo del regolamento in questione si legge chiaramente che *'la cooperazione amministrativa non dovrebbe comportare un indebito trasferimento di oneri amministrativi tra gli Stati membri'*, a dimostrazione della natura del tutto straordinaria della cooperazione amministrativa in oggetto che altrimenti, in condizione del ricorso fisiologico nell'ambito dell'OSS, comporterebbe un aumento eccessivo ed ingiustificato delle risorse impiegate dal Paese di identificazione che come sappiamo non ha alcun interesse verso operazioni rilevanti in altro Paese comunitario.

²²⁵ Vedi Lupi R., *Quali controlli fiscali al di fuori del territorio statale?*, in Corr. Trib., 2009; Castiglione R., *I poteri delle autorità fiscali nazionali nelle verifiche extraterritoriali*, in Dir. prat. Trib. Intern., 2008.

Al contempo, l'accertamento indiretto dell'imposta e la riscossione dei crediti IVA solo attraverso gli organi preposti del Paese di identificazione, e secondo le modalità previste dalla disciplina nazionale di quest'ultimo, potrebbero pregiudicare inevitabilmente le ragioni fiscali dello Stato del consumo il quale, in assenza di strumenti idonei che li consentono di agire direttamente sui soggetti passivi identificati ai fini dell'OSS in altro Paese comunitario, dovrebbe solo affidarsi alla correttezza dell'azione di accertamento e recupero dell'organo competente nel altro Stato membro.

D'altra parte, la disomogeneità della disciplina del procedimento fiscale nell'ambito dell'IVA e la costante tensione che caratterizzerà l'attuazione dell'imposta nel nuovo regime definitivo creeranno dunque un *vulnus* al principio di territorialità ed alla sovranità amministrativa degli Stati membri. In questo contesto, è del tutto evidente che gli Stati membri coinvolti nell'applicazione del tributo saranno chiamati a valorizzare con accortezza gli strumenti che si apprestano ad applicare, sfruttando però nella maniera più vantaggiosa possibile il principio di reciprocità come leva per perseguire una sempre maggiore tutela dei propri interessi. Infatti, l'attuazione del tributo negli scambi intraunionali abbandonato alla mera cooperazione tra le amministrazioni Statali, che tutto sommato risponde ancora alle logiche di accordi bilaterali tra le autorità fiscali, sarà così soggetta non solo alla volontà dei Paesi di collaborare adeguatamente per garantire un'efficace applicazione dell'IVA ma soprattutto dipenderà anche dal potere di forza che il Paese del consumo avrà per "costringere" lo Stato di identificazione di impiegare più risorse e più tempo nell'accertamento e nella riscossione congiunta dei crediti IVA.

È dunque di tutta evidenza che per le ragioni fin qui riassunte si potrebbe ritenere che l'applicazione congiunta dell'imposta nell'ambito dell'OSS e la cooperazione tra le amministrazioni in tal senso costituiscano da una parte un valido e giustificato motivo per addivenire all'ambizioso risultato di uniformare il più possibile i procedimenti amministrativi dell'IVA, e dall'altra evidenziano la necessità di intravedere un cammino verso una vera e propria "amministrazione fiscale europea" che avrà il compito di dare maggiore coerenza all'azione di accertamento, controllo e riscossione dell'IVA nelle operazioni realizzate nell'ambito dell'OSS.

Anche se *prima facie* questo scenario potrebbe sembrare fuorviante in quanto, a fronte di una Comunità deputata all'esercizio di potere prevalentemente legislativo, i Trattati istituiti della Comunità europea affidano agli Stati membri il ruolo di attuatori, in funzione decentrata, del diritto comunitario, ovvero sono gli Stati membri che detenendo il potere esecutivo e mantengono in capo a sé anche la disciplina del procedimento amministrativo ad esso legato²²⁶. E di conseguenza, si

²²⁶ Si soffermano sulla questione Chiti, E., Franchini, C., *L'integrazione amministrativa europea*, Bologna, 2003, pag. 16: "Il principio di esecuzione indiretta non comporta alcun ridimensionamento del ruolo delle amministrazioni nazionali,

genera un'immobilità nelle singole discipline procedurali amministrative, ciascuna regolata diversamente, in ragione delle diverse tradizioni giuridiche e perciò poco propense ad un confronto con quelle degli altri Paesi della Comunità.

A ben vedere, questa regola operativa, quella cioè dell'esecuzione indiretta delle politiche comunitarie, che si rispecchia in generale anche nell'ambito della fiscalità indiretta, risulta ormai anacronistica e non più coerente con la nuova dimensione che hanno assunto le dinamiche evolutive dell'integrazione europea, specialmente per ciò che riguarda l'imposta sul valore aggiunto.

In tal senso, l'amministrazione a livello comunitario delle operazioni intraunionali che vengono realizzate nell'ambito del (M)OSS – e quindi l'individuazione dello "Stato di identificazione" proprio in un sovranazionale istituito ad hoc – troverebbe giustificazione in virtù del principio di sussidiarietà enunciato all'articolo 5, paragrafo 3, del trattato sull'Unione europea secondo cui *'l'Unione interviene soltanto se gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere conseguiti in misura sufficiente dai soli Stati membri, ma possono, a motivo della portata o degli effetti delle azioni in questione, essere conseguiti meglio a livello di Unione'*. Ebbene, come abbiamo già evidenziato in precedenza, per sua natura l'applicazione del tributo disegnato nel nuovo regime definitivo dell'IVA per gli scambi transfrontalieri all'interno dell'Unione non può essere amministrato adeguatamente solo dai singoli Stati membri in quanto una cooperazione o collaborazione insufficiente tra le amministrazioni nazionali porterebbe condurre inevitabilmente a debiti IVA non accertati o peggio ancora a crediti spettanti al Paese del consumo non riscossi dal Paese di identificazione.

la cui autonomia rispetto alle autorità sovranazionali nel processo di attuazione del diritto comunitario è pienamente garantita". In merito, si veda anche Chiti, M.P., *Diritto amministrativo europeo*, Milano, 2004, pag. 405 ss., che configura tre principali motivazioni a sostegno dell'impostazione restrittiva tradizionale: la configurazione del sistema comunitario quale ordinamento con fini particolari; la tendenziale indistinzione tra atti normativi ed amministrativi ed il generale modesto rilievo delle problematiche amministrative.

CAPITOLO TERZO

L'APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO NEGLI SCAMBI INTRA-PROVINCIALI E IL CONTRASTO ALLE FRDOI NELL'ESPERIENZA CANADESE: SPUNTI PER UN CONFRONTO CON L'ESPERIENZA EUROPEA

SOMMARIO: 1. Premessa; - 2. Aspetti comuni dell'ordinamento giuridico-istituzionale Canadese ed Europeo; - 3. Il mosaico della fiscalità indiretta in Canada: l'evoluzione del sistema duale dell'imposta sul valore aggiunto; - 4. L'imposta armonizzata (*Harmonized Sales Tax*) in Canada: il ruolo dello sportello unico negli scambi intra-provinciali; - 6. Conclusioni al capitolo terzo.

1. Premessa

La sfida delle istituzioni comunitarie, dopo il regime definitivo dell'IVA rimane, dunque, quella di apportare le riforme necessarie per migliorare il sistema impositivo anche dal punto di vista dell'accertamento e della riscossione dell'imposta, armonizzando le regole sul procedimento tributario, e allo stesso tempo garantendo un'applicazione efficiente del tributo nell'ambito degli scambi intracomunitari, che a partire dal 2022 seguiranno per la maggior parte il meccanismo applicativo dello sportello unico.

A tal proposito si potrebbe rivelare utile *confrontarsi con sistemi al di fuori dei confini europei* e valorizzare in questo senso l'esperienza maturata dall'IVA in altri contesti giuridici-istituzionali affini a quello comunitario.

Se da una parte nessuno mette più in discussione il successo che ha avuto l'imposta sul valore aggiunto in quasi tutte le economie mondiali, in pochi però hanno pensato che tale modello durante il suo lungo periodo di "emigrazione" in giro per il mondo, si sia evoluto e migliorato al punto tale che oggi l'esperienza di alcuni Stati federali, con un sistema istituzionale e fiscale simile al contesto "pre-federale" Europeo, potrebbe risultare un'utile strumento di confronto nella ricerca di soluzioni e modelli da seguire per adeguare il sistema dell'IVA nel nuovo contesto applicativo del *One Stop Shop Mechanism*.

Nei vari sistemi tributari di stampo federale l'imposta è stata differentemente disegnata anche in ragione della loro architettura istituzionale, assumendo peraltro notevole rilievo il fatto che l'IVA venga applicata in modo unitario e centralizzato, e quindi sia di competenza esclusiva del livello di governo superiore, oppure sotto forma di imposta "subnazionale".

Mentre la centralizzazione dell'imposta sul valore aggiunto in Europa, sul modello della Germania o della Svizzera, oppure di tante altre federazioni che hanno un'imposta simile o uguale all'IVA, appartiene (forse) ad un futuro indefinito in quanto poco adatta con le spinte conservatrici

dei singoli Paesi Membri, quella “subnazionale” invece, applicata contemporaneamente ad un’imposta federale, secondo il modello Canadese, potrebbe considerarsi più affine all’attuale contesto comunitario caratterizzato dall’autonomia degli Stati nella determinazione della base imponibile e delle aliquote, dalla tassazione dei beni e dei servizi nel paese di destinazione e dall’assenza dei controlli interni²²⁷.

Infatti, il sistema canadese, per quanto complesso e articolato, riesce ad armonizzare al meglio i diversi interessi contrapposti nella condivisione del potere impositivo e allo stesso tempo offre una soluzione semplice ed efficace ai fini dell’applicazione dell’imposta sul valore aggiunto negli scambi tra le province autonome che compongono il mosaico istituzionale della federazione canadese²²⁸. Allo stesso tempo dimostra la possibilità di coesistenza di due livelli IVA, nazionale e provinciale. Esso, quindi, potrebbe valere come esempio da approfondire anche in Europa dati i non ancora del tutto risolti problemi del tributo nel nuovo contesto del MOSS.

Se da una parte la coesistenza di diverse imposte indirette sui consumi applicate a più piani del governo federale e provinciale rendono per certi versi il sistema impositivo canadese “inferiore” rispetto all’IVA europea, che in questo senso appare essere molto più armonizzato, e perciò anche più adatto alle esigenze del corretto funzionamento degli scambi commerciali, nella misura in cui gli Stati membri non possono introdurre altri tributi concorrenti all’IVA e sono obbligati a recepire nel loro ordinamento interno la disciplina sostanziale dell’imposta prevista dalle Direttive comunitarie; dall’altra parte, il sistema duale dell’imposta sul valore aggiunto, con un’amministrazione centralizzata a livello sopranazionale, costituisce peraltro un modello che funziona e da cui si potrebbero ricavare spunti di riflessione interessanti anche ai fini dell’evoluzione del sistema comunitario.

In questa prospettiva, la neutralità dell’IVA nonché la tassazione dei beni e dei servizi nel luogo del consumo effettivo attraverso un meccanismo applicativo identico al MOSS comunitario - che garantisce ad ogni Provincia di conservare la loro potestà impositiva in materia – sono, infatti, le linee direttrici su cui è transitato l’intero processo dell’integrazione delle imposte indirette avviato dal legislatore canadese, a partire dal 1991, a seguito anche degli accordi stipulati singolarmente con le Province. Il risultato è stato quello dell’introduzione di una nuova imposta armonizzata (c.d.

²²⁷ Bird, Richard M., “Dual VATs and Cross-Border Trade: Two Problems, One Solution?” *International Tax and Public Finance*, 1998, Vol. 5, pp. 429–42. Vedi anche Bird, Richard M., “Federal-Provincial Taxation in Turbulent Times,” *Canadian Public Administration*, 1993, Vol. 36. Bird, Richard M., and Pierre-Pascal Gendron, “Dual VATs and Cross-Border Trade: Review of International Experience,” *International Centre for Tax Studies Discussion Paper No. 13* (Toronto: University of Toronto), 1997.

²²⁸ Cfr. in particolare GENSER B., *Vat reforms in Federal States*, in PETERSEN H. G. – GALLAGHER P. (a cura di), *Tax and Transfer Reform in Australia and Germany*, Berliner Debatte Wissenschaftsverlag, Berlin 200, pp. 305-18.

harmonized sales tax) che consente ad entrambi livelli di governo di sfruttare una base imponibile condivisa su cui applicare le proprie imposte, che rimangono ben distinte e separate, potendo le Province modificare in qualsiasi momento le loro aliquote, ma la cui amministrazione e riscossione è affidata all'amministrazione finanziaria federale.

Si tratta, perciò, di un modello che per certi aspetti assomiglia un po' all'IVA in Europa ma a parti invertite. Infatti, nell'IVA comunitaria, che per costante affermazione della Corte di Giustizia rappresenta peraltro una risorsa propria, l'amministrazione e la riscossione spetta ai governi nazionali che però traferiscono una parte del gettito IVA alle finanze dell'UE.

Il tema scelto parte dalle conclusioni del capitolo precedente dove l'attenzione si è soffermata in particolare sulle difficoltà concrete che incontreranno le amministrazioni nazionali ai fini dell'applicazione dell'imposta nell'ambito del (M)OSS. In particolare dalla considerazione che l'azione di accertamento e di riscossione del tributo, che travalica i confini nazionali, potrebbe creare il rischio concreto che un coordinamento non sufficiente o inadeguato tra le autorità fiscali possa portare a situazioni di debiti IVA non accertati o addirittura a crediti d'imposta non riscossi. In questa prospettiva, l'introduzione del nuovo regime definitivo segna un punto di svolta fondamentale nell'IVA comunitaria, ma allo stesso tempo necessità di correttivi che si pongono come corollario dell'inadeguatezza degli attuali strumenti dello scambio di informazioni e dell'assistenza reciproca nella riscossione del tributo a garantire un'efficace applicazione dell'IVA nello sportello unico. In questo senso principi comunitari come la sussidiarietà e proporzionalità potrebbero fungere da base giuridica per ipotizzare una gestione centralizzata dell'imposta nel (M)OSS e gettare le basi anche per una armonizzazione del procedimento tributario nella fiscalità indiretta.

Nell'enfatizzare il ruolo centrale delle istituzioni comunitarie nell'amministrazione dell'IVA intrunionale, portatore di punti di vista, interessi e valori all'interno degli spazi d'intervento normativamente riconosciuti in via generale dai trattati istitutivi, l'indagine si sofferma dunque sul "dual VAT" canadese dove il sistema applicativo dello *One Sto Shop*, già in funzione dal 1993 nell'ambito della imposta armonizzata (HST), opera senza grosse difficoltà proprio grazie all'amministrazione centralizzata del tributo.

Su queste fondamentali chiavi di lettura si svolge un'analisi, senza pretese di esaustività, dell'architettura della fiscalità indiretta in Canada, delle diverse imposte che compongono il mosaico dei tributi provinciali e della *Goods and Sales Tax* federale, con uno sguardo attento ai profili che uniscono e allo stesso tempo dividono l'IVA comunitaria e quella Canadese, al fine di individuare modelli da seguire per migliorare o percorsi da evitare.

2. Aspetti comuni dell'ordinamento giuridico-istituzionale Canadese ed Europeo

Prima di passare all'analisi delle vicende inerenti all'imposizione indiretta sui consumi, con la finalità proclamata di offrire un contributo su un possibile sviluppo dell'IVA comunitaria dopo l'implementazione del nuovo regime definitivo, ci dedichiamo pertanto in questo paragrafo da alcune considerazioni preliminari che, sempre in un'ottica comparata, hanno lo scopo di evidenziare le affinità tra i due ordinamenti giuridici caratterizzati da un forte decentramento (il Canada) e dalla persistenza di una marcata identità nazionale e culturale (Unione Europea), nonché dalla presenza di un'organizzazione sovranazionale/provinciale con la quale l'autorità politica "locale" è tenuta a dialogare costantemente ai fini del corretto funzionamento dell'intero sistema organizzativo.

In questa prospettiva, l'ordinamento giuridico-costituzionale del Canada ha da sempre destato l'attenzione dei comparatisti europei i quali hanno indagato, dapprima, l'assetto federale, quindi il sistema dei diritti e delle libertà fondamentali, il multiculturalismo, le tematiche connesse alle libertà religiose e più recentemente, a seguito delle riforme che hanno riguardato la fiscalità indiretta, anche l'evoluzione dei rapporti finanziari e fiscali tra la federazione canadese e le provincie. Quest'ultima tematica rappresenta infatti una delle linee essenziali di evoluzione della forma di Stato federale del Canada, tant'è che si potrebbe comprendere la trasformazione del federalismo canadese proprio ripercorrendo le diverse fasi di attuazione del cosiddetto "federalismo fiscale". Non a caso la formazione del Canada e la sua natura di Stato federale "unito nella diversità" multietnico e multinazionale, si riflette necessariamente sulle politiche fiscali federali e provinciali²²⁹.

Il tanto interesse verso il Canada è dovuto principalmente alle caratteristiche particolari del suo ordinamento giuridico definito da tanti "giovane ma dalla storia antica". Ed infatti, colonia della Gran Bretagna, il Canada si è trovata ad affrontare e risolvere problemi dell'epoca contemporanea, come la convivenza tra culture e identità diverse. Così come l'UE, anche il Canada si è visto coinvolgere in difficili processi di integrazione dei mercati, sia interni che internazionali, nonché ha dovuto affrontare le sfide del pluralismo culturale. L'ordinamento Canadese si presenta oggi non quale sommatoria di norme di diversa derivazione, ma come sistema giuridico organico, coerente e razionale, basato sul federalismo, la democrazia, il costituzionalismo e la rule of law²³⁰.

²²⁹ Così FERRARI G. F., *Federalismo, sistema fiscale, autonomie. Modelli giuridici comparati*, Roma, 2010, p. 355.

²³⁰ Il Canada è uno Stato federale molto esteso, con profonde differenze geografiche, economiche, sociali, suddiviso in dieci provincie autonome (Alberta, British Columbia, Saskatchewan, Manitoba, Ontario, Québec, New Brunswick, Nova Scotia, Prince Edward Island, Terranova e Labrador) e tre Territori (Yukon, Territori del Nord Ovest, Nunavut). Si tratta di un federalismo di aggregazione: la federazione deriva, infatti, dall'unione nel 1867 delle quattro provincie che formarono il Dominion canadese attraverso il British North America Act, il quale, a partire dal 1982, ha preso il nome di

D'altronde, il Canada è sempre stato un laboratorio costituzionale, e di recente anche fiscale, di sperimentazione permanente.

La necessità di assecondare culture, tradizioni, lingue, identità differenti nonché sistemi giuridici distanti come civil law e common law, ha imposto al governo del Canada l'elaborazione di modelli costituzionali e fiscali del tutto originali che, per questo, offrono spunti di riflessione al comparatista. Tant'è che oggi il Paese Nordamericano si prospetta come uno dei più interessanti campi di indagine per un comparatista su quasi tutte le materie del diritto. Peraltro il Canada è il crocevia di lingue e di problemi, di opportunità e di soluzioni normative, di testi scritti e consuetudini costituzionali.

L'indagine che qui si conduce parte da queste considerazioni e intende rieleggere i principali aspetti storico-istituzionali comuni tra il Canada e l'UE. Infatti, tra tutti i diversi sistemi giuridico-istituzionali organizzati sotto forma di Stati federali si potrebbe affermare con una certa convinzione che il Canada rappresenta l'unico paese che affronta sfide molto simili a quelle dell'Unione Europea, è in un certo senso le risolve anche in modo comparabile²³¹.

Senza dubbio il primo elemento comune tra i due soggetti politici risiede proprio nei processi istitutivi che hanno dato vita a queste particolari forme di Unioni (Stati), ritenuti generalmente dalla teoria costituzionale tradizionale come non "convenzionali"²³². Peraltro, né il *British North America Act* (ovvero l'atto normativo che incorpora la Costituzione Canadese) né tantomeno i Trattati originari dell'UE erano facili da inquadrare secondo i classici parametri incentrati sui modelli rivoluzionari ed evolutivi utilizzati per definire i momenti in cui la Costituzione prende forma.

Inoltre, la stessa natura della federazione Canadese, formatasi per "aggregazione" di entità precedentemente distinte (anche se non indipendenti) in un contesto coloniale ricorda un po' le dinamiche costitutive dell'Unione Europea, con la differenza però che in quest'ultimo caso il

Constitution Act (da qui in poi nel presente testo: CA 1867) approvato dal Parlamento di Westminster ed entrato in vigore il 1 luglio di quell'anno. Si trattava delle quattro province dell'Ontario (Alto Canada), Québec (Basso Canada) 179, Nuova Scozia (Nova Scotia) e Nuovo Brunswick (New Brunswick) che erano già dotate di un sistema di governo parlamentare, pur non essendo veri e propri Stati (la prima Assemblea legislativa elettiva fu introdotta nella Nuova Scozia nel 1758). R. Marleau, C. Montpetit, *House of Commons Procedure and Practice*, McGraw Hill, Montreal, 2009.

²³¹ Così MENENDES A. J. & FOSSUM J. E., *La peculiare costituzione dell'Unione Europea*, Firenze University Press, 2012, p. 270. L'autore individua la più marcata somiglianza tra i due soggetti politici proprio nelle ragioni iniziali che hanno spinto tali soggetti verso l'integrazione rilevando al riguardo che "i sistemi costituzionali del Canada e dell'UE riflettono entrambi lo sforzo di superare e prevenire eventi catastrofici: la Confederazione Canadese, infatti, considerava necessario prevenire eventi distruttivi simili alla guagli stessi meferra civile americana. L'integrazione europea, grazie ad un'unione sempre più stretta, fu un mezzo fondamennale per evitare ulteriori guerre distruttive sul suolo europeo".

²³² Sul processo di formazione del ordinamento giuridico-istituzionale in Canada si rinvia al fondamentale lavoro di CODIGNOLA L., BRUTI LIBERATI, *Storia del Canada*, Bompiani, 1999.

processo di “aggregazione” non si è ancora concluso. Ovvero l’Unione fu strutturata come soggetto sovranazionale con un “diritto costituzionale” comune che comprendeva anche quello degli Stati membri, nonostante ciascuno mantenesse intatta la propria identità costituzionale. Il Canada fu istituito come uno Stato federale composto da soggetti politici già esistenti con tradizioni costituzionali alquanto differenti: la tradizione costituzionale britannica (prevalente in diverse provincie), l’influenza francese mediante il Codice Civile del Québec, ed elementi della tradizione aborigena mediante i diritti accordati agli stessi attraverso un apposito trattato²³³.

Nel corso degli anni la federazione canadese ha assunto un ruolo differente rispetto al disegno costituzionale iniziale: essa infatti più che svolgere la funzione di detentore della sovranità e dell’unità nazionale è divenuta una sorta di mediatore permanente tra le diversità culturali ed ideologiche delle varie provincie, un arbitro al di sopra delle parti, intervenendo, in genere, nei periodi di crisi economica o internazionale. Di conseguenza, molti dei poteri assegnati alla federazione sono caduti in desuetudine compreso quello dell’annullamento delle leggi provinciali, non più utilizzato dal governo federale dal 1942. Contemporaneamente, si sono sviluppate, negli anni, numerose consuetudini che hanno, di fatto, svuotato la Costituzione scritta, ed hanno imposto alla federazione di operare una permanente concertazione delle proprie decisioni con gli organi provinciali. In tal modo il federalismo canadese, ancora formalmente ancorato alla madre patria britannica, si è sviluppato secondo logiche cooperative, dando vita ad una negoziazione permanente²³⁴.

Ci troviamo, quindi, dinnanzi ad un ulteriore parallelismo tra il sistema Canadese fatto da Conferenze di Primi ministri, all’interno di un modello di federalismo esecutivo, ed un sistema dell’UE caratterizzato dalla diplomazia intergovernativa che agisce mediante le GIG²³⁵ per l’approvazione di nuovi trattati o di modifiche dei precedenti. In entrambi i casi si riscontra perciò una partecipazione effettiva e predominante degli Stati/Province nel processo decisionale nelle

²³³ Il Canada nasce, dunque, per aggregazione, al pari degli Stati Uniti, sebbene poche somiglianze vi siano tra i due vicini. Infatti, come evidenzia GROPPi T., in *Il federalismo*, Laterza, Roma-Bari, 2004, p. 35 “ la coincidenza della nascita del Dominio canadese con la guerra civile americana spiega come il prototipo di tutti i federalismi, quello statunitense del 1787, non costituisce un modello idoneo per il Canada”. Nello stesso modo D’IGNAZIO G., *Federalismi a confronto: alcune considerazioni su Canada e Stati Uniti d’America*, in AMIRANTE C. – GAMBINO S., *Il Canada: un laboratorio costituzionale. Federalismo, diritti, corti*, Cedam, Padova, 2000, p. 207 e ss..

²³⁴ In questi termini PAINTER M., *Intergovernmental Relations in Canada: An Institutional Analysis*, in *Canadian Journal of Political Science*, I, 1991, pp 257 ss.

²³⁵ Conferenza dei rappresentanti dei governi degli Stati membri.

materie di particolare interesse comune che incidono sulla sovranità/autonomia dei soggetti politici che compongono le “unioni”.

La prassi costituzionale che ne scaturisce si contraddistingue in entrambi i casi per l'assenza di un inequivocabile modello costituente esplicito. In Canada, un certo contrasto sulla natura del soggetto politico incoraggiava (ed incoraggia ancora oggi) un processo di costituzionalismo trasformativo quasi inverso, per colpa del quale l'indole costituzionale del BNA Act del 1967 veniva fortemente messa in discussione. Allo stesso modo nell'UE, l'assenza dell'elemento costituzionale si può interpretare come conseguenza naturale dell'arduo compito di cercare di coniugare i tratti originari con un processo di costituzionalizzazione trasformativa guidata dal Consiglio dei ministri, e appoggiato dalla Corte di Giustizia. Le stesse difficoltà incontrate per la definizione della volontà costituzionale comune nel suo complesso, che caratterizzarono l'esperienza canadese, toccavano ancor più da vicino l'Europa, in quanto la natura costituzionale del soggetto politico e dell'ordinamento giuridico europeo diventava sempre più evidente.

3. Il mosaico della fiscalità indiretta in Canada: l'evoluzione del sistema duale dell'imposta sul valore aggiunto

Come abbiamo accennato in precedenza, la natura federale dell'ordinamento canadese trova il suo fondamento nel *British North America Act* del 1867 con il quale la corona inglese concesse alle Colonie del Nord America del Canada (diviso nelle due province dell'Ontario e del Québec), del New Brunswick e della Nuova Scozia di unirsi in Confederazione con lo *status* di *Dominion* autonomo all'interno dell'Impero britannico. Con lo Statuto di Westminster del 1931 fu in seguito ottenuto il riconoscimento della parità giuridica tra Regno Unito e *Dominions*, ma soltanto nel 1982, con il "rimpatrio" della Costituzione conseguente all'approvazione da parte del Parlamento inglese del *Canada Act*, il processo di emancipazione del Canada dalla madrepatria si è definitivamente compiuto. Con tale atto fu riconosciuto al *British North America Act* del 1867, ai suoi emendamenti e al *Constitution Act* 1982 (parte integrante del *Canada Act*) il valore di legge suprema del Paese (part VII, art. 52, *Constitution Act* 1982).

Nel tentativo di risolvere l'elevata conflittualità, il Parlamento di Westminster disegnò un sistema costituzionale del tutto originale basato su un doppio riparto delle competenze legislative tra il potere centrale e gli organi delle Province canadesi. Il BNA, infatti, ripartisce le competenze legislative tra Federazione e Province sulla base di una doppia lista di materie, di cui alcune affidate

alla competenza esclusiva del Parlamento federale canadese ed altre a quella dei Parlamenti delle singole Province. Al contempo, l'atto costitutivo riserva agli organi federali il diritto di intervenire in tutte quelle materie non espressamente riservate alle Province al fine di assicurare la pace, l'ordine e il buon governo. Secondo l'art. 91 del BNA la Federazione ha il compito di garantire *“ the peace, order and good government of Canada in relation to all matters non coming within the classes of subject by this act assigned to the legislatures of the Provinces ”*.

Il *British North America Act 1867* assegna alle Province la Potestà impositiva, limitatamente però, alle imposte dirette territorialmente limitate nei confini della Provincia e purché conformi agli *“obiettivi principali”* (art. 92.2). In particolare, secondo gli articoli 91 e 92 del BNA, il Parlamento federale ha la competenza a legiferare in materia di *“public debt, property, trade, commerce, raising money*, mentre spetta alle Province introdurre *“ direct taxation within the Province in order to the raising of a revenue for provincial purposes”*. In altre parole, la carta costituzionale canadese riconosce alle Province la potestà ad introdurre imposte dirette con effetti limitati *“entro la Provincia”* e *“per obiettivi provinciali”* assegnando invece alla Federazione una sorta di competenza più generale in materia di fiscalità indiretta al fine di garantire l'esercizio di quelle funzioni fondamentali necessarie per la pace, l'ordine e il buon governo (art. 91). Infatti, secondo la sezione 91 (3) del Constitution Act *“the federal Parliament has the power to raise money by any Mode or System of Taxation”*.

D'altra parte, nonostante la Costituzione abbia da sempre riconosciuto alla federazione la potestà di istituire imposte indirette sui consumi, il governo federale si è avvalso della facoltà di istituire una sua imposta indiretta sui consumi solo nel 1920 *“appropriandosi”* di una potestà impositiva che fino a quel periodo era stata di fatto competenza esclusiva delle province, gettando peraltro le basi per un sistema duale che caratterizza la fiscalità indiretta in Canda.

In questo senso, all'interno della struttura relativamente decentralizzata, le province godono di una considerevole flessibilità con riguardo alla tassazione diretta ed indiretta, ciò significa che entrambi i livelli di governo esercitano congiuntamente la potestà impositiva al fine di generare le risorse economiche necessarie per lo svolgimento delle proprie funzioni. Oltre alle proprie imposte, infatti, le Province ricevono dalla Federazione anche una parte importante delle entrate sotto forma di trasferimenti in attuazione anche della funzione perequativa (art. 36.2 del Constitution Act) al fine di fornire *“livelli ragionevolmente comparabili dei pubblici servizi per livelli comparabili di tassazione”*.

Solo a partire dal 1 gennaio 1991 il Canada si è dotata di un'imposta plurifase sul valore aggiunto che è stata *“costruita”* avendo come modello di riferimento principale l'IVA

Neozelandese²³⁶, ritenuta pertanto come il sistema impositivo dove la neutralità dell'imposta trova la sua massima espressione, in quanto caratterizzata dall'esistenza di un'unica aliquota e un numero molto limitato di esenzioni²³⁷. Al contempo, la versione definitiva della *Goods and Services Tax* (iva federale) non ha resistito all'influsso dell'IVA comunitaria che come sappiamo si caratterizza invece da una disciplina più complessa che prevede diverse aliquote ridotte e molteplici operazioni esenti al fine di mitigare la natura regressiva dell'imposta.

Ad ogni modo, l'IVA canadese (*Goods and Services Tax*) rappresenta il risultato di un processo di riforma, avviato dal legislatore federale già dal 1924 e si inserisce all'interno di un processo trasformativo che continua ancora oggi. In particolare, lo sforzo del governo federale di ridurre l'incidenza dell'imposta sulle scelte economiche degli operatori portò inizialmente alla sostituzione, nel 1924, della *Turnover Tax*, un'imposta a "cascata" che colpiva lo scambio dei beni fino al penultimo anello della catena produttiva/distributiva, con una più accettabile imposta sulle manifatture (*Federal Sales Tax*) riscossa direttamente dal governo federale, che applicava un'aliquota iniziale dell'1%, ma poi aumentata negli anni fino al 13,5%²³⁸. Mentre al secondo livello, tutte le province, ad eccezione di quella di Alberta, continuavano ad applicare le proprie imposte sulle vendite al dettaglio (*Retail Sales Tax*)²³⁹.

Dopo oltre sessant'anni di applicazione dell'imposta sulle manifatture²⁴⁰ questo modello impositivo venne in seguito superato definitivamente con l'imposta sul valore aggiunto (GST) la cui introduzione nel ordinamento tributario canadese non è stato affatto il risultato di un processo veloce e "silenzioso", ma piuttosto è stato l'esito di un lungo periodo di gestazione e una misura normativa

²³⁶ Così BIRD M. R., GENDRON P., *Sales taxes in Canada: the GST-HST-QST-RST "System"*, American Tax Policy Institute working paper, May 2009.

²³⁷ La versione Neozelandese dell'imposta sul valore aggiunto rappresenta un sistema impositivo dei consumi dove la neutralità dell'imposta viene garantita maggiormente attraverso l'applicazione dell'imposta su un'ampia base imponibile riducendo il numero delle esenzioni previsti dalla normativa a pochissimi casi. Per un più ampio approfondimento in materia di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto in una prospettiva comparata. Vedi HERBAIN C. A., *VAT Neutrality*, Windhof, 2015; vedi anche JOHN F. DUE., *The New Zeland broad based value added tax*, University of Illinois, Urbana-Champaign, College of Commerce and Bussines Administration, Vol 1, 1986.

²³⁸ J. Harvey Perry, *Taxation in Canada* (Fifth edition; Toronto: Canadian Tax Foundation, 1990), pp. 1045.

²³⁹ Per una più completa descrizione dell'evoluzione del sistema fiscale in Canada si veda J. Harvey Perry, *A Fiscal History of Canada—The Postwar Years*, Canadian Tax Paper no. 85 (Toronto: Canadian Tax Foundation, 1989), 355. Vedi anche John F. Due, *Sales Taxation* (Urbana: University of Illinois Press, 1957), chap. 8. W. Irwin Gillespie, *Tax, Borrow and Spend: Financing Federal Spending in Canada, 1867-1990* (Ottawa: Carleton University Press, 1991), p. 118.

²⁴⁰ Sugli effetti negativi della imposta sulle manifatture vedi Jean-Hugues Chabot and Mary Anne McMahon, *The Evolution of Indirect Taxes*, canadian tax journal / revue fiscale canadienne (2013) 61 (supp.), 19-30.

politicamente dolorosa²⁴¹. La nuova imposta indiretta sul consumo è stata fortemente criticata dalle province le quali hanno peraltro eccepito più volte la sua incostituzionalità.

L'adozione a livello federale dell'IVA non ha comunque pregiudicato la potestà impositiva indiretta delle Province che hanno continuato ad applicare le proprie imposte sulle vendite al dettaglio. Però, già dai primi anni di convivenza tra la GST e le imposte locali, era parso subito evidente come il sistema impositivo nella sua interezza risultava talmente complesso e poco armonizzato che rischiava di diventare un pericoloso ostacolo al corretto funzionamento del mercato interno che, come quello europeo, assume a valore fondamentale la libera circolazione delle persone, delle merci, dei servizi e dei capitali.

Oltre alla circostanza che le *Retail Sale Tax* Provinciali erano molto diverse tra di loro, sia per la base imponibile sulla quale si applicavano aliquote altrettanto differenti, sia anche che in relazione al modo in cui il governo provinciale raccordava la sua imposta con la GST federale, che si differenziava a seconda che l'imposta locale si applicava in proporzione al prezzo di vendita al netto della GST oppure, come avveniva ad esempio nella Provincia del Prince Edward Island, al lordo dell'IVA federale. A ciò si aggiungeva anche il problema delle frodi nelle operazioni intra-provinciali, o meglio dell'evasione, che particolarmente nell'ultimo periodo, a seguito dell'aumento delle aliquote provinciali, aveva raggiunto dimensioni riguardevoli. Molto spesso i privati consumatori, che acquistavano beni e servizi in un'altra provincia diversa da quella di residenza, non pagavano l'imposta sulle vendite al dettaglio che, in ragione del principio di destinazione, era quella della Provincia di residenza di quest'ultimi. Infatti, negli scambi intra-provinciali quando la provincia di destinazione applicava – e applica ancora oggi visto alcune provincie hanno mantenuto ancora le loro *Retail Sales Tax* - un'imposta sulle vendite al dettaglio, l'obbligo di versare l'imposta territoriale incombeva sul privato consumatore. Insomma si trattava di una sorta di inversione contabile applicata solo ai consumatori finali dato che negli scambi tra soggetti passivi, essendo tale imposta per definizione applicata solo nell'ultima parte della catena commerciale, non aveva luogo alcuna imposizione.

Ad ogni modo, le esigenze di armonizzazione delle imposte indirette portarono in seguito il legislatore Canadese ad introdurre nell'ordinamento tributario una nuova imposta denominata

²⁴¹ L'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto in Canada ha portato a quello che è stato probabilmente il più drammatico crollo di un partito politico in un paese democratico stabile. Infatti, i conservatori che hanno tanto voluto l'introduzione dell'imposta sono stati praticamente eliminati dal Parlamento, cadendo da una maggioranza di 169 seggi a un pietoso numero di soli due membri eletti.

“harmonized sale tax” (HST) che di fatto istituiva un'altra forma di IVA duale amministrata e riscossa dal governo federale, oltre a quella già esistente nella provincia autonoma del Quebec.

Il Canada istituiva così due forme diverse di IVA duale a seconda che l'amministrazione e la riscossione delle due imposte (Federale e Provinciale) siano di competenza dell'amministrazione provinciale – il caso del Quebec Sales Tax - oppure della *Canadian Revenue Agency* (nel caso del HST).

In questa prospettiva, il processo dell'armonizzazione ha portato inizialmente la Provincia del *Quebec* a raggiungere un accordo con il governo centrale al fine di trasformare la sua Retail Sale Tax in un'imposta sul valore aggiunto che ricalca sostanzialmente il modello d'imposizione della GST federale.

In seguito, dal processo trasformativo e riformatore che ha riguardato la fiscalità indiretta nelle altre provincie canadesi, si possono pertanto individuare tutt'oggi quattro differenti situazioni:

- Nella provincia di Alberta, assieme ai tre territori del nord (*Yukon, Northwest Territories, and Nunavut*) non è prevista un'imposta locale ma viene applicata solo la GST federale.
- In tre provincie (Manitoba, Saskatchewan, British Columbia) si applica, oltre alla GST federale, una *retail sales tax* locale amministrata e riscossa dal governo provinciale.
- Nelle provincie c.d. armonizzate (Newfoundland and Labrador, Nova Scotia, Prince Edward Island, Ontario) come abbiamo visto, si applica la *Harmonized Sales Tax*. un'imposta che comprende oltre alla GST federale anche l'imposta locale sul valore aggiunto, interamente gestita dal *Canadian Revenue Agency*.
- Infine, la provincia del Québec applica una propria imposta sul valore aggiunto denominata “*Québec Sale Tax*”, la quale viene amministrata e riscossa, insieme alla GST federale, dal governo provinciale.

4. La “*Harmonized Sales Tax*” in Canda

Forse uno degli aspetti più importanti della fiscalità indiretta in Canada è legato proprio alla riforma intrapresa dal legislatore federale, all’inizio del 1993, al fine di realizzare l’ambizioso progetto che aveva come obiettivo principale l’integrazione/unificazione di tutte le imposte provinciali e dell’IVA federale (GST) all’interno di un’unica imposta indiretta conosciuta come la “*Harmonized Sales Tax*”.

La riforma, infatti, seguiva un primo tentativo del governo federale di sopprimere tutte le imposte provinciali all’atto dell’introduzione della *Goods and Services Tax* al fine di centralizzare la potestà impositiva indiretta e di evitare, peraltro, anche le conseguenze negative che un sistema così complesso e disomogeneo aveva prodotto sull’economia interna e sugli scambi intra-provinciali. Si leggeva nel Libro Bianco (White Paper) del 1987 che ‘*the Government stated that it would prefer to replace both federal and provincial sales taxes by a single "national" VAT*’. Chiaramente la tradizionale autonomia impositiva che ha da sempre caratterizzato le Province canadesi nell’ambito dell’imposizione indiretta non ha permesso al legislatore federale, nonostante i diversi tentativi in tal senso, di portare avanti questo progetto che avrebbe unificato le imposte indirette e dato maggiore coerenza e semplicità all’intero sistema in oggetto. In particolare, la forte reazione delle Province di Alberta, Ontario e British Columbia, nonché, come detto in precedenza, le azioni legali promosse contro il governo Federale per eccesso delle sue competenze costituzionali in materia fiscale davanti alla Corte Suprema del Canada, hanno costretto il Governo ad abbandonare definitivamente tale proposta.

Infatti, la conclusione della prima fase del processo di riforma nell’ambito dell’imposizione indiretta, che ha portato all’implementazione della *Goods and Services Tax* federale – in sostituzione della precedente imposta federale sulle manifatture – aveva lasciato il Paese non solo con due imposte indirette, appartenenti a due livelli di governo, molto diverse tra di loro, ma anche a livello Provinciale continuarono ad operare le imposte al dettaglio peraltro affatto coordinate tra di loro²⁴²

²⁴² Come attenta dottrina ha sottolineato ‘*the implementation of the federal goods and services tax (GST) left most of the country with two separate sales taxes, lacking a common base and a common means of collection and administration. Some predict that the system will not survive. The central issue . . . is not whether such a system can be administered, but whether such a system can survive in the long run. The co-existence of provincial retail sales taxes and a dual federal-provincial GST system yields an extremely cumbersome indirect tax system. In the long run, it may not be viable, and pressures on non-participating provinces to join the joint federal-provincial system on grounds of simplification are*

Tutto ciò, come abbiamo accennato in precedenza, ha portato il legislatore canadese ad intraprendere una seconda riforma con la quale è stato avviato un processo di armonizzazione delle imposte locali con la GST, con il risultato che cinque province hanno già adottato il sopra menzionato modello della *harmonized sales tax*, mentre tre province continuano ad amministrare le proprie imposte sulle vendite al dettaglio (RST), e una Provincia (Alberta) insieme ai tre Territori non prevedono nessuna forma di tassazione indiretta²⁴³.

Mentre la neutralità dell’IVA e il corretto funzionamento del mercato rappresentano il comune denominatore del processo di integrazione e dell’armonizzazione delle imposte indirette in Canda e nell’UE, diversamente da ciò che accade nell’vecchio continente dove tale processo ha portato ad una disciplina sostanziale dell’imposta comunitaria, efficace perciò in tutti i Paesi membri, rimanendo peraltro fuori dalla sua portata invece l’amministrazione e l’applicazione del tributo di competenza esclusiva delle amministrazioni nazionali; in Canada l’integrazione passa invece attraverso un processo di negoziazione (*c.d. Comprehensive Integrated Tax Agreement*) che vede coinvolto il Governo Federale e, singolarmente, i Governi Provinciali. Il sistema d’imposta armonizzato (HST) oggetto del negoziato rappresenta perciò una sorta di modello impositivo del tipo “prendere-o-lasciare”, ovvero le Province non possono negoziare gli elementi essenziali dell’imposta come ad esempio la base imponibile, la gestione e la riscossione dell’imposta, ma possono accordarsi solo su questioni legate al sistema del *tax sharing*, e quindi sul meccanismo di trasferimento del gettito prodotto dall’imposta e riscossa direttamente dalla Federazione, nonché sulla determinazione delle aliquote Provinciali che insieme a quella federale vanno a costituire l’aliquota complessiva della nuova imposta armonizzata (HST). Infine, oggetto del negoziato è anche l’ammontare delle somme che vengono concesse dal governo federale alla Provincia sotto forma di contributo economico *una tantum* per incentivare le Province ad abbandonare il loro sistema impositivo al dettaglio.

La nuova imposta armonizzata, che è progettata per estendersi nel futuro a tutte le Province canadesi, costituisce peraltro un tributo centralizzato, dal punto di vista dell’amministrazione e della riscossione dell’imposta, con una base imponibile condivisa tra i due livelli di governo e con un sistema di redistribuzione del gettito d’imposta che rispecchia fedelmente le percentuali d’imposta che spettano alla Federazione e quelle di competenza della Provincia di riferimento. In altre parole

likely to grow” John Whalley and Deborah Fretz, *The Economics of the Goods and Services Tax*, Canadian Tax Paper no. 88 (Toronto: Canadian Tax Foundation, 1990), 84.

²⁴³ Vedi Richard M. Bird, *Below the Salt: Decentralizing Value Added Taxes*, International Center for Public Policy, Working Paper 13-02, February, 2013.

il carico complessivo del tributo è costituito da una percentuale fissa della GST (5%) aumentato dalle varie aliquote provinciali che sono previste autonomamente dal governo locale. Quello che però è di particolare interesse ai fini del presente lavoro riguarda gli aspetti della tassazione delle operazioni intra-provinciali, sia all'interno delle Province che hanno adottato tale sistema, sia anche negli scambi con le altre Province che hanno scelto di mantenere le vecchie imposte sulle vendite al dettaglio.

La HST è disegnata pertanto come un'imposta "destination-based" ovvero, similmente all'IVA comunitaria, si basa sul principio della tassazione nel paese di destinazione e utilizza anch'esso un regime applicativo negli scambi intra-provinciali uguale a quello del (M)OSS comunitario. Infatti, l'operatore economico che effettua una cessione di beni o prestazione di servizio in un'altra Provincia applica in rivalsa direttamente l'aliquota della Provincia di destinazione e lo versa, una volta detratto l'IVA subita, insieme alla GST Federale alla *Canada Revenue Agency*, senza, quindi, applicare il meccanismo dell'inversione contabile che, come vedremo in seguito, viene utilizzato invece negli scambi intra-provinciali da e verso la Provincia autonoma del *Quebec*.

Lo stesso meccanismo applicativo (MOSS) è valido non solo nell'ipotesi in cui il venditore e l'acquirente sono situati all'interno di due "province armonizzate", ovvero di due provincie che hanno adottato l'imposta armonizzata a seguito dell'accordo raggiunto con il governo federale, ma anche nel caso in cui il cedente sia un soggetto passivo residente in una Provincia non partecipante – eccezione fatta per la Provincia del *Quebec* – ed effettua cessioni di beni o prestazioni di servizi all'interno delle Province partecipanti. In altri termini l'operatore economico residente in una provincia partecipante (Ontario) che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi in un'altra provincia partecipante (Nova Scotia) è obbligato ad applicare in rivalsa l'imposta della Provincia di destinazione. Lo stesso obbligo viene previsto anche per il cedente che anche se residente in una Provincia non partecipante al sistema dell'imposta armonizzata (Alberta) "esporta" i propri beni e servizi nelle Province che hanno deciso di fare parte della *harmoized sale tax*. Viceversa, negli scambi verso le Province non partecipanti che hanno mantenute le proprie imposte sulle vendite al dettaglio (British Columbia) oppure non prevedono alcuna tassazione (Alberta), il cedente applica in rivalsa solo la parte Federale dell'imposta (GST) che, come abbiamo detto, si estende a tutto il territorio Canadese.

Come si intuisce il legislatore Canadese ha scelto di coordinare le proprie imposte indirette attraverso un sistema di applicazione centralizzata dell'IVA che preserva allo stesso tempo la potestà impositiva delle Province in quanto quest'ultime mantengono la capacità di fissare le aliquote della loro parte all'interno dell'imposta armonizzata (HST) previste già all'atto dell'adesione nell'accordo integrativo (*Comprehensive Integrated Tax Agreement*). Nell'ambito del *Comprehensive Integrated*

Tax Agreement (CITA) si prevede inoltre che il Governo Federale e le Province Partecipanti nominano un Comitato – il c.d. Tax Policy Review Committee – che ha il compito di revisionare la disciplina sostanziale della HST e della sua amministrazione. Questo comprende tutte le modifiche che si rendono necessarie al fine di adeguare l'imposta con le esigenze concrete e che potrebbero perciò riguardare sia la base imponibile, le aliquote e le regole che determinano la condivisione del gettito. Infatti, nell'Agreement stipulato tra i due livelli di governo la base imponibile sulla quale si applica l'aliquota Provinciale e la stessa, quantomeno all'inizio, con quella dell'imposta sul valore aggiunto Federale, con la possibilità per le Province di apportare in futuro dei cambiamenti, introducendo nuove esenzioni oppure eliminando quelle esistenti, con il solo obbligo di comunicare anticipatamente al Comitato i cambiamenti che si vogliono introdurre. Inoltre, le modifiche alla base imponibile potrebbero essere intraprese anche dal legislatore Federale, limitatamente alla parte del HST federale, con l'accorgimento che in quest'ultimo caso, se l'allargamento della base imponibile del GST federale comporta un aumento del gettito complessivo del 1 per cento, le Province hanno la facoltà di ottenere un rimborso fiscale da parte del governo federale sotto forma di contributo economico.

L'autonomia tributaria della Province partecipanti negli accordi che hanno istituito il sistema della imposta armonizzata trova poi tutela anche nelle disposizioni del CTIA che riguardano la modifica delle aliquote. Anche se in principio l'accordo prevede che le Province devono mantenere un'aliquota uniforme, il sistema consente comunque al Governo Provinciale di potere aumentare la percentuale d'imposta con il consenso della maggioranza semplice delle altre Province partecipanti, al contrario, una eventuale riduzione dell'aliquota richiede invece l'unanimità dei partecipanti²⁴⁴.

²⁴⁴ Per quanto riguarda l'ampia autonomia delle Province nel determinare le aliquote della Harmonized Sales Tax vedi Richard M. Bird, *Below the Salt: Decentralizing Value Added Taxes*, cit., p. 18. Secondo cui "in the initial HST agreements the federal government required a uniform rate in all acceding provinces. However, as Table 3 shows, like the federal government, which reduced its GST rate from 7 to 5 percent a few years ago, provinces now have full autonomy in setting their HST rates. The original restriction on provincial rate autonomy created a major political stumbling block in the federal government's quest to induce provinces to adopt the tax and was one reason why the larger provinces were slow to agree to join the HST system". The Atlantic provinces in Canada adopted the same HST rate by mutual agreement, rather than being required to do so by law. By agreement they also place limits on their ability to increase or decrease their HST rate. Ontario and British Columbia have each determined their own rate for HST, and Nova Scotia has set its own rate, effective July 1, 2010. Duncan, "VATs in a Federal System".

5. Conclusioni al capitolo terzo

Giunti a questo punto dell'indagine nel presente capitolo, e ricollegando il discorso con quanto sottolineato nel capitolo precedente in merito alle problematiche che presenterà nel futuro il nuovo regime definitivo del MOSS negli scambi intrunionali in merito all'applicazione del tributo nell'ambito del MOSS, occorre a questo punto, in un'ottica di confronto, cogliere quei profili della fiscalità indiretta Canadese che possono essere utili nel futuro per apportare al sistema comunitario i correttivi necessari per garantire un corretto funzionamento del nuovo sistema impositivo.

Infatti, l'attuazione dello sportello unico è considerata ultimamente una tappa fondamentale poiché se funzionerà bene nell'ambito delle vendite a distanza e delle prestazioni di servizio rese ai privati consumatori finali (diverse dalle e-commerce) preparerà la strada a un utilizzo più generalizzato di questo concetto a partire già dal 2022.

Ad ogni modo, considerata la poca esperienza relativa a uno sportello unico per gli scambi intraunionali in Europa, la presente indagine ha sottolineato nel corso del terzo capitolo che un possibile modello di riferimento per lo sviluppo ulteriore del sistema potrebbe essere quello Canadese.

Anche se il processo di integrazione che ha coinvolto l'imposizione indiretta nei due ordinamenti si differenzia principalmente nel metodo scelto dalle rispettive istituzioni sovranazionali/provinciali, tutto sommato in entrambi i casi le esigenze che hanno reso necessario tale processo sono le medesime: ovvero la neutralità e il buon funzionamento del mercato interno sono state le linee direttrici su cui si è sviluppato tale processo.

In Canada si parte infatti con l'unificazione delle vecchie imposte provinciali sulle vendite al dettaglio e quella federale all'interno di un'imposta sul valore aggiunto identica a quella comunitaria. Tanto la federazione quanto le provincie utilizzano la stessa base imponibile, su cui applicano le loro aliquote di un'imposta amministrata e riscossa direttamente dall'autorità finanziaria federale che, in seguito, trasferisce il gettito raccolto alle provincie secondo dei meccanismi che rispettano il luogo dove il consumo si è verificato effettivamente. Un modello integrato che inizialmente è stato introdotto solo in alcune delle provincie canadesi si è progressivamente esteso anche alle altre (non tutte) in base a degli accordi conclusi tra i due livelli di governo. Per contro, l'Unione europea ha intrapreso un modello integrativo inverso, ovvero ha messo al centro del processo l'armonizzazione della disciplina sostanziale dell'IVA, purché

introdotta in tutti gli ordinamenti nazionali, lasciando invece *tout court* l'amministrazione e la riscossione del tributo alle autorità nazionali.

Evidenti a tal proposito le difficoltà che si incontrano nell'IVA comunitaria quanto alla gestione del tributo nel MOSS che, in alcuni casi, potrebbero creare le condizioni adatte per lo sviluppo di altre forme di frodi, evasioni ed elusioni.

Ad ogni modo, nonostante il percorso dell'integrazione tra i due modelli impositivi si stato diverso, nei tempi e nelle modalità, sembra però che i due sistemi convergono sul profilo della territorialità delle operazioni intra-comunitarie/provinciali, improntato al principio della tassazione nel luogo del consumo e nel meccanismo applicativo del tributo individuato nel MOSS.

L'esperienza dello sportello unico in Canada, che risale al processo dell'armonizzazione delle imposte sulle vendite al dettaglio con la GST federale nel 1993, è stata abbastanza soddisfacente. Il tutto viene attribuito sicuramente al ruolo della Canadian Revenue Agency (CRA) che ha garantito la coerenza dell'azione di indagine e controllo non solo nella gestione del tributo federale, ma al contempo è stata anche un punto di riferimento per coordinare l'attività delle amministrazioni territoriali per la corretta applicazione delle imposte di loro competenza.

In tal senso, rappresenta un chiaro esempio la circostanza che le frodi carosello sono un fenomeno alquanto raro nell'ordinamento canadese, nonostante negli scambi intra-provinciali tra la Provincia del *Quebec* e le altre province canadesi si creino le medesime condizioni che in Europa hanno dato luogo all'instaurazione dei famigerati circuiti frodati.

L'unico aspetto di frode, o meglio di evasione, che ha raggiunto dimensioni importanti in Canada è stato quello che vedeva i privati consumatori, che acquistavano beni e servizi in un'altra provincia diversa da quella di residenza, non pagare l'imposta sulle vendite al dettaglio che, in ragione del principio di destinazione, era quella della Provincia di residenza di quest'ultimi. Infatti, negli scambi intra-provinciali quando la provincia di destinazione applicava - o applica ancora oggi visto alcune province hanno mantenuto ancora le loro *Retail Sales Tax* - un'imposta sulle vendite al dettaglio, l'obbligo di versare l'imposta territoriale incombeva sul privato consumatore. Insomma si trattava di una sorta di inversione contabile applicata solo ai consumatori finali dato che negli scambi tra soggetti passivi, essendo tale imposta per definizione applicata solo nell'ultima parte della catena commerciale, non aveva luogo alcuna imposizione.

Questa è stata anche una delle ragioni principali per cui il legislatore canadese ha avviato la riforma diretta ad integrare le *Retail Sale Tax* nella struttura impositiva della *Harmonized Sale Tax*,

che come abbiamo più volte sottolineato si basa proprio sul meccanismo applicativo del MOSS per l'applicazione del tributo negli scambi *transprovinciali*.

Pertanto, in un'ottica de iure condendo, il presente lavoro sottolinea la centralità che assume l'istituzione anche nell'ordinamento comunitario di una struttura sovranazionale, sulle esemplari del canadese, che abbia la funzione di coordinare l'accertamento, il controllo e la riscossione dell'IVA intraunionale, questo anche richiamando a sostegno di questa proposta anche il principio di sussidiarietà.

In tal senso, l'amministrazione a livello nazionale delle operazioni intraunionali che vengono realizzate nell'ambito del (M)OSS, per le ragioni che abbiamo visto in precedenza, non sarà in grado garantire la corretta applicazione dell'imposta, e perciò neanche il buon funzionamento del mercato europeo, senza l'intervento dell'Unione europea, che troverebbe giustificazione in virtù del principio di sussidiarietà enunciato all'articolo 5, paragrafo 3, del trattato TFUE secondo cui *“l'Unione interviene soltanto se gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere conseguiti in misura sufficiente dai soli Stati membri, ma possono, a motivo della portata o degli effetti delle azioni in questione, essere conseguiti meglio a livello di Unione”*.

CONCLUSIONI FINALI

Negli ultimi interventi normativi delle Direttive e della proposta di Direttiva del Consiglio, si fanno sempre più chiare le intenzioni del legislatore europeo, man mano che cresce la consapevolezza di quello che effettivamente dovrà essere il regime definitivo dell'IVA, di estendere progressivamente il meccanismo attuativo (M)OSS - attualmente applicabile solo alle prestazioni *e-commerce* - a tutte le operazioni intraunionali, comprese quindi anche gli scambi tra soggetti passivi dell'imposta.

Il regime definitivo dell'IVA muove, infatti, dalla necessità di superare le difficoltà che si erano create dal regime dell'esenzione avendo come obiettivo principale, oltre allo snellimento degli adempimenti fiscali a carico delle imprese, anche la tassazione degli scambi intra-UE in base alla regola della tassazione nel Paese di destinazione attraverso un meccanismo applicativo, questa volta, impermeabile alle frodi transnazionali.

La circostanza che il MOSS “reintroduce” per le operazioni intracomunitarie *business to business* l'obbligo di rivalsa in capo al cedente/prestatore, anche se con le dovute differenze rispetto al meccanismo ordinario, fa sì che il problema delle frodi transnazionali possa essere, se non del tutto

sradicato, quantomeno ridimensionato in modo significativo rispetto alla situazione creata con il regime transitorio.

Non si esclude, dunque, che anche nel nuovo regime del (M)OSS le operazioni intracomunitarie possono essere oggetto di frodi ed evasioni che sfruttano, ancora una volta, la natura intracomunitaria delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi. Infatti, come abbiamo visto nel corso del secondo capitolo quando si è parlato meccanismo di funzionamento dello sportello unico, il regime in oggetto richiede che il cedente/prestatore nazionale applichi in rivalsa non l'imposta del suo Paese di stabilimento, perché andrebbe a regime di origine, bensì l'IVA prevista nel Paese di arrivo dei beni e servizi, è perciò secondo le aliquote determinate dalla normativa dello Stato di arrivo. In questo senso le differenze tra le aliquote nazionali dei Paesi membri, anche se in parte armonizzate dalla normativa europea nei loro valori minimi, potrebbero ad ogni modo rappresentare un profilo di debolezza ed incentivare ulteriori tipologie di illeciti transnazionali.

Un possibile caso di frode in tal senso, per altro molto ricorrente anche nell'regime dell'esenzione, si potrebbe verificare nella situazione in cui alle cessioni dei beni o alle prestazioni di servizio venga attribuito in modo fraudolento una qualificazione, come ad esempio nazionale o intracomunitaria a seconda del Paese dove minore è il carico fiscale dell'IVA, che non corrisponde alla realtà commerciale realmente intercorsa tra i soggetti. In altri termini, si prospettano anche nel MOSS le stesse ipotesi di frode già viste nell'esenzione d'imposta quando le operazioni nazionali venivano qualificate come intracomunitarie per fare il modo che i beni venissero poi venduti nel mercato nazionale senza avere subito alcuna l'imposta in rivalsa. Con la differenza però che nel caso delle frodi commesse in regime MOSS il danno economico non sarà l'intera imposta, come avviene con le frodi che sfruttano l'esenzione d'imposta, bensì solo la differenza che esiste tra le aliquote nazionali (più alte) e quelle di un altro Paese comunitario che possono in questo caso essere più ridotte, o viceversa. Oltre alle differenze delle aliquote, lo stesso ragionamento potrebbe condurre a meccanismi frodati anche nelle ipotesi di disomogeneità delle operazioni individuate dagli ordinamenti nazionali come esenti. In altre parole, se la medesima operazione economica sia imponibile in un Paese ma esente, o comunque non imponibile in un altro Stato comunitario, questo potrebbe dare luogo nel regime MOSS, dove l'applicazione del tributo segue le regole e la disciplina dello stato di arrivo, alle medesime qualificazioni fraudolente.

Anche se in un primo momento si potrebbe pensare che questa ipotesi di frode avrebbe delle conseguenze economiche meno gravi nel regime dello sportello unico rispetto medesimo meccanismo realizzato nel *reverse charge*, in quanto oggetto dell'illecito non sarebbe l'evasione dell'intera imposta ma soltanto della differenza che esiste tra l'aliquota più alta nazionale e quella più bassa di

altro Paese membro. A ben vedere, però, la situazione si presenta molto più problematica nel MOSS visto che nella versione più avanzata della riforma il regime in oggetto dovrebbe estendersi anche a tutte le operazioni rese nei confronti dei privati consumatori. Si intuisce in tal modo, come nelle operazioni potenzialmente a rischio rientrano così non solo quelle rese tra soggetti passivi d'imposta ma anche le operazioni *business to consumer* che invece, come abbiamo già visto in precedenza, nel regime transitorio rimangono al di fuori dell'azione illecita sia in ragione della tassazione all'origine prevista per le cessioni sotto soglia, sia anche per l'obbligo del venditore di identificarsi nel Paese di destinazione quando le vendite superano le soglie di protezione previste dalla disciplina nazionale e comunitaria.

In questo senso, anche nel regime definitivo del MOSS, assumono particolare rilevanza le regole previste per il trasporto e la spedizione dei beni, sia ai fini della corretta qualificazione della cessione come "intraunionale", sia anche per la ricostruzione dell'eventuale responsabilità del cedente in situazioni di frode ed abusi. Ovvero, come avviene ancora oggi per il riconoscimento del diritto di esenzione per le cessioni intracomunitarie, il quale viene concesso solo quando il potere di disporre del bene come proprietario è stato trasmesso all'acquirente e quando il venditore prova che tale bene è stato spedito o trasportato in un altro Stato membro e che - in seguito a tale spedizione o trasporto - i beni hanno lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione; sulle stesse conclusioni si dovrebbe arrivare anche per le medesime operazioni realizzate nell'ambito del MOSS assumendo peraltro rilevanza anche il fatto che nelle operazioni tra soggetti passivi il trasporto può essere effettuato dal cedente, dall'acquirente o da un terzo per loro conto, mentre invece nelle cessioni rese a privati consumatori la norma richiede che il trasporto venga effettuato esclusivamente solo dal cedente o da un terzo per suo conto, quindi si esclude che possa essere realizzato dall'acquirente privato consumatore.

Infatti, questo potrebbe essere anche l'unico aspetto per cui la corretta individuazione dello status (o meno) di soggetto passivo della controparte contrattuale assume ancora rilevanza nel MOSS, considerando che tale distinzione (soggetto passivo o privato consumatore) perde la sua valenza invece ai fini dell'applicazione dell'IVA. In altri termini, in linea generale tutte le operazioni intrunionali saranno tassate secondo la regola del Paese di destinazione, seguendo la disciplina e applicando le aliquote di quest'ultimo Paese, perciò il fatto che l'acquirente sia o meno identificato a fini dell'imposta non influisce più sull'addebito dell'IVA in rivalsa, che sarà sempre dovuta.

In questa direzione si inserisce anche il riformulato articolo 138, par. 1, della Direttiva 2006/112/CE, il quale introduce, come elemento costitutivo della fattispecie, l'obbligo per il cessionario di disporre del numero di identificazione IVA valido in uno Stato membro diverso da

quello in cui ha inizio il trasporto o la spedizione dei beni. Al contempo, viene ulteriormente previsto che il codice identificativo del cessionario sia incluso nel modello INTRASTAT relativo alla cessione, considerato essenziale per informare lo Stato membro di arrivo della presenza dei beni nel suo territorio. Si tratta evidentemente di una previsione - tra l'altro in netta contrapposizione rispetto all'orientamento della Corte di giustizia che vede l'identificazione IVA alla stregua di un mero requisito formale - diretta a rafforzare la tutela del sistema IVA contro le frodi non solo per le operazioni che continueranno a beneficiare ancora dell'esenzione d'imposta (limitatamente a quelle realizzate dai c.d. soggetti passivi certificati) ma anche, a questo punto, per le ipotesi di frode che abbiamo illustrato in precedenza.

Ebbene, nell'ambito del MOSS, al fine di scongiurare eventuali frodi ed abusi, il cedente dei beni dovrà applicare l'imposta dello Stato di destinazione a condizione che, una volta accertata la natura passiva dell'acquirente comunitario attraverso il sistema VIES, fornisca la prova che i beni hanno lasciato il territorio dello Stato di stabilimento. Altrimenti, se dal sistema informatico non si evince la soggettività passiva dell'acquirente, sarà perciò suo dovere effettuare il trasporto e presentare alle autorità nazionali, se sussistono dubbi circa la natura intraunionale dell'operazione, la prova dell'avvenuto trasporto.

D'altra parte, non si può escludere a priori neanche la possibilità che le frodi carousel possano svilupparsi anche in quelle situazioni dove il soggetto passivo certificato, che potrebbe operare ancora in regime di esenzione, decida all'improvviso di trasformarsi in una cartiera e dare luogo al circuito fraudolento. Insomma, benché tale possibilità sia molto limitata in quanto la concessione dello status di soggetto passivo certificato viene condizionato dalla normativa alla presenza di alcuni requisiti - regolarità con il pagamento delle imposte, esistenza un sistema adeguato di controlli interni all'impresa, e dimostrazione della propria solvibilità - che tutto sommato danno luogo ad un costante monitoraggio dei soggetti da parte delle autorità finanziarie (che tra l'altro hanno la facoltà di escludere l'operatore in qualsiasi momento quando vengono meno i requisiti) il sistema lascia comunque spazio alle frodi carousel che si possono inserire nel mentre tra la fase del venir meno per l'operatore certificato dei requisiti di accesso e l'effettiva esclusione di quest'ultimo dall'esenzione.

Oltre alle criticità del MOSS quanto alle frodi IVA, che sebbene ridotte rimangono sempre possibili, si evidenziano in questa parte delle conclusioni finali altri profili di criticità del (M)OSS che depongono, a questo punto, a favore di un'amministrazione centralizzata del IVA nel regime definitivo.

Premettendo che la funzionalità e la rilevanza di un sistema di sportello unico è stata peraltro ribadita anche con riguardo all'imposizione diretta, nel Single Market Act (COM (2011) 206), par. 2.9 *Taxation*, che ripropone l'implementazione di tale strumento tra le iniziative volte a combattere i problemi connessi alle operazioni transnazionali e alla loro tassazione. Tuttavia non possono sottovalutarsi le difficoltà applicative di un sistema di sportello unico, legate da un lato alla necessità di implementazione di sistemi informatici ed informativi da parte degli Stati membri con necessaria destinazione ed impiego di risorse; dall'altro e non secondariamente, all'esigenza di garantire e coordinare i controlli sulle operazioni transnazionali e sui connessi eventuali rimborsi d'imposta da parte delle amministrazioni fiscali nazionali.

Se infatti la proposta di Direttiva che introduce il regime definitivo COM (2017)569 ha il pregio di avere previsto l'uniformità degli adempimenti formali dell'IVA nonché l'introduzione di inedita possibilità per il cessionario di portare in detrazione l'imposta subita direttamente nell'ambito del MOSS, tale obiettivo deve trovare giusto contemperamento con l'esigenza di lotta all'evasione e alle frodi, come peraltro emergeva dalla stessa Comunicazione COM (2004) 729 che non tralasciava di rilevare già all'epoca come l'accertamento ed il controllo dell'imposta nel regime in questione restassero comunque di competenza dello Stato membro di consumo.

Non pare che a tali profili si sia ancora data risposta mentre si è tentato di metter mano all'aspetto della (necessaria ed elevata) cooperazione tra Stati. Con il regolamento (UE) n. 2017/2454 si sono infatti previste per il regime speciale del commercio elettronico e (dal 2021) del settore delle vendite a distanza ai privati consumatori, specifiche modalità di trasmissione delle informazioni tra amministrazioni. D'altra parte, a ciò si accompagna, circa i modi di trasferimento dei pagamenti effettuati dagli operatori nello Stato di identificazione a quello del consumo, la mancata previsione di un sistema di pagamento diretto da parte dell'operatore economico allo Stato di imposizione. L'aspetto della riscossione non può in tal senso essere sottovalutato ai fini della realizzazione di un sistema di sportello unico, salvo permettere al soggetto passivo d'imposta di effettuare egli stesso il pagamento dell'IVA allo Stato in cui avviene il consumo senza l'intervento del Paese di identificazione, con evidente tuttavia limitazione/negazione delle potenzialità legate all'estensione del nuovo meccanismo.

Ad ogni modo, il nuovo regime definitivo, se da una parte avrà un impatto decisivo nella lotta alle frodi che hanno caratterizzato per oltre quarant'anni il vecchio sistema dell'esenzione d'imposta - garantendo così una maggiore coerenza al sistema impositivo attraverso l'unificazione, almeno dal punto di vista applicativo, delle operazioni intracomunitarie a quelle nazionali - dall'altra parte emergono dei profili di incertezza per quanto riguarda la fase dell'accertamento e

della riscossione dei crediti tributari, che nel regime del (M)OSS sarà principalmente affidata all'amministrazione finanziaria del Paese dove avviene il consumo ma però con dei risvolti che responsabilizzano anche lo Stato membro di identificazione nelle situazioni in cui si rende necessario l'intervento accertativo in rettifica - in caso di dichiarazione dell'IVA incorretta o inesatta - oppure la determinazione del debito d'imposta da parte del fisco ove il soggetto passivo obbligato omette di rendere la dichiarazione entro i termini previsti dall'attuale disciplina del (M)OSS.

Infatti, come abbiamo già sottolineato nelle conclusioni al secondo capitolo, l'attuazione del tributo negli scambi intraunionali viene per di più lasciato alla mera cooperazione tra le amministrazioni Statali, cooperazione che tutto sommato risponde ancora alle logiche di accordi bilaterali tra le autorità fiscali. Perciò l'azione di indagine e controllo sarà così soggetta non solo alla volontà dei Paesi di collaborare adeguatamente per garantire un'efficace applicazione dell'IVA ma soprattutto dipenderà anche dal potere di forza che il Paese del consumo avrà per "costringere" lo Stato di identificazione di impiegare più risorse e più tempo nell'accertamento e nella riscossione congiunta dei crediti IVA.

Ebbene, per sua natura l'applicazione del tributo disegnato nel nuovo regime definitivo dell'IVA per gli scambi transfrontalieri all'interno dell'Unione non può essere amministrato adeguatamente solo dai singoli Stati membri in quanto una cooperazione o collaborazione insufficiente porterebbe condurre inevitabilmente a debiti IVA non accertati o peggio ancora a crediti spettanti al Paese del consumo non riscossi dal Paese di identificazione. Per queste ragioni, come detto in anticipo, risulta essenziale che dopo la piena attuazione del regime in oggetto il legislatore comunitario debba avviare un'altra fase di riforma, dopo il MOSS, diretta ad armonizzare maggiormente le regole sul procedimento tributario in materia IVA e, soprattutto, affidare l'amministrazione e la riscossione dell'imposta intraunionale ad un'autorità sovranazionale.

BIBLIOGRAFIA

- ACHILLI V., *La tutela dell'affidamento legittimo e della buona fede del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2009, f. 5, 1482-1493
- ADONNINO P., *La territorialità nell'IVA*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, pt. I.
- AHMAD, LOCKWOOD, & SINGH, *Financial consequences of the Chinese VAT reform*, in *Vat Monitor*, May/June 2005.
- AIOLFI R.- ARTINA V., *Onere della prova per cessioni intracomunitarie*, in *L'Iva*, 2013, 5, p. 34.
- ALESSANDRO A, PASQUALE S., *Brevi riflessioni sulla giurisprudenza di merito in materia di frodi iva: L'importanza della ricostruzione della fattispecie*, in *Il fisco*, 2011, 1.
- AMAND, Christian: "Prohibition of Abusive Practice in European VAT: Court Aid to National Legislations Bugs?" [2008] *Intertax* 189.
- ANELLO P. - SALVATI R., *Indagini < Ad Hoc > per imprese <apri e chiudi> de in perdita sistematica*, in *Corr. Trib.*, 2010.
- ANTONACCHIO F. – MONFREDA N., *Le società <filtro> nelle frodi Iva*, in *Il fisco*, 2005, I.
- ANTONACCHIO F., *Costi da reato e fatture false: novità legislative ed emergenti criticità*, in *Il fisco*, 2002.
- ANTONACCHIO F., *Frodi "Carosello" Iva: le recenti evoluzioni e i nuovi indirizzi della giurisprudenza*, in *Il fisco.*, 2013.
- ANTONACCHIO F., *Frodi <Carosello> Iva: dalle sezioni unite stop al concorso tra la truffa e le false fatturazioni*, in *Il fisco.*, 2011.
- ANTONACCHIO F., *Frodi carosello all'Iva con fatture soggettivamente inesistenti. Profili sanzionatori relativi ai fornitori comunitari*, in *Il fisco.*, 2005.
- ANTONACCHIO F., *Interposizione di società <Cartiere> estere e rischio di frode all'Iva in Italia*, in *Il fisco.*, 2005.
- ANTONACCHIO F., *Interposizione fittizia e reale nel delitto di frode fiscale*, in *Il fisco.*, 2005, I.
- ARDITO F., *Emissione di fatture per operazioni inesistenti ed imposta sul valore aggiunto*, in *Rass. Trib.*, 2006.
- ARDITO F., *Frode fiscale e regime del margine*, in *Rass. Trib.*, 2005.
- Art. 164 della Direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE (4)
- Art. 33(1) of Council Regulation (EU) No. 904/2010 of 7 October 2010 *on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax*, OJ L 268/1 of 12 October 2010.
- ARTUSO E., *Il cessionario non è un ispettore del fisco – Sanzione al cessionario /committente per omessa regolarizzazione della fattura, tra omissioni materiali e riqualficazioni interpretative*, in *Dialoghi trib.*, 2012.
- AUJEAN, Michel: "Harmonization of the VAT in the EU: Back to the Future" [2012] *EC Tax Review* 134.
- AUJEN, VIS, *Vat in the Single Market: the transitional arrangements explained*, in *EC Tax Revue*, 1992/2.
- B. TERRA, J. KAJUS, *A guide to the European VAT Directives*, Amsterdam, 2015.

- BAGGIO R., *Il principio di territorialità e le esportazioni*, in ALBERTINI F.V., *L'imposta sul valore aggiunto*, in TESAURO F. (diretta da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 2001.
- BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009.
- BARBONA L., *La particolarità del caso rispetto alle " frodi carosello "*, in *Dialoghi trib.*, 2010.
- BARBONE L.,-, STEVANATO D., *Frodi carosello <<circolari>> nelle telecomunicazioni (il caso Fastweb)*, in *Dialoghi tributari*, 2010.
- BARIATTI S., *Il ruolo del giudice nella costituzione dell'ordinamento comunitario*, in *Studi in onore di Ubertazzi G. A.*, in *Jus*, 1999.
- BARTOLUCCI M., - COCCO P., *Cessioni consecutive di beni: a quale operazione va imputato il trasporto ?*, in *L'iva*, 2011, 3.
- BARTOLUCCI M., - FARANO P., *L'inversione contabile negli interventi di installazione e manutenzione di impianti antincendio*, in *L'Iva*, 2008.
- BASILAVECCHIA M., *Per la detrazione Iva solo limiti essenziali*, in *L'Iva*, 2011, 1.
- BASILAVECCHIA M., *Base imponibile <impermeabile> all'abuso*, in *L'iva*, 2011. 11.
- BASILAVECCHIA M., *Detrazione Iva svincolata dal formalismo*, in *Corr. trib.*, 2011.
- BASILAVECCHIA M., *L'interposizione soggettiva riguarda anche comportamenti elusivi ?*, in *Corr. trib.*, 2011.
- BASILAVECCHIA M., *Norma antielusione e <relatività> delle operazioni imponibili Iva*, in *Corr. trib.*, 2006.
- BASILAVECCHIA M., *Operazioni erroneamente assoggettate ad imposta e obbligo di versare L'iva indicata in fattura*, in *L'Iva*, 2005.
- BASILAVECCHIA M., *Sulla prova della responsabilità del cessionario nelle frodi Iva*, in *Corr. trib.*, 2007..
- BEGHIN M., *Ancora equivoci sul concetto di vantaggio fiscale elusivo e sulla sua inopponibilità al fisco – il commento*, in *Corr. trib.*, 2015, 12.
- BEGHIN M., *Elusione , evasione, confusione e abuso del diritto nell'applicazione di norme di favore ,* in *Corr. trib.*, 2014, 48.
- BEGHIN M., *Elusione tributaria ed esame <globale> della sequenza negoziale*, in *Corr. trib.*, 2007, 39.
- BEGHIN M., *I principi <immanenti>, poco <immanenti> e i raddomanti dell'abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2013, 30.
- BEGHIN M., *Interposizione fittizia di persona e l'<evasione elusiva> : spunti per la sistematizzazione della materia*, in *Corr. trib.*, 2014, 47.
- BEGHIN M., *L'abuso del diritto nella indefettibile prospettiva del <vantaggio fiscale>*, in *Corr. trib.*, 2009, 29.
- BEGHIN M., *L'abuso del diritto nelle operazioni internazionali*, in *Corr. trib.*, 2010. 12.
- BEGHIN M., *L'abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti fisco-contribuente*, in *Corr. trib.*, 2009, 11.
- BEGHIN M., *L'abuso del diritto tra concetti astratti e rilevanza del fatto economico*, in *Corr. trib.*, 2010, 22.
- BEGHIN M., *L'abuso e l'elusione fiscale tra regole <scritte>, giustizia tributaria e certezza del diritto*, in *Corr. trib.*, 2012, 17.
- BEGHIN M., *L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e<abuso del diritto>*, in *Corr. trib.*, 2008, 22, 1777.
- BEGHIN M., *Le <ragioni economiche> tra difetto di causa contrattuale ed elusività dell'operazione*, in *Corr. trib.*, 2007, 33.
- BEGHIN M., *Le frodi Iva e il malleabile concetto di neutralità del tributo*, in *Corr. trib.*, 2010, 19.

- BEGHIN M., *Le frodi Iva e il malleabile principio di neutralità del tributo*, in Corr., trib., 2010.
- BEGHIN M., *Una strana idea di libertà economica e di vantaggio fiscale assistematico (su elusione fiscale e abuso del diritto) – il commento*, in Corr. trib. 2015, 10.
- BENAZZI A., *Elusiva interposizione fittizia di persona*, in Corr. trib., 2004, 36.
- BENAZZI A., *Sulla detrazione Iva connessa a fatture Iva per operazioni inesistenti*, in Corr. trib., 2001.
- BERGAMI D., - GIORDANO V., *Evoluzione degli strumenti di cooperazione fiscale tra gli stati*, in Fisc. Int., 2003.
- BERGONZINI G., *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, Tomi I-II, Napoli, Jovene Editore, 2011.
- BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 136; RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, Milano, 2009.
- BOSELLO F., *L'imposta sul valore aggiunto – aspetti giuridici*, Bologna, 1979.
- BOSELLO F., *L'imposta sul valore aggiunto – aspetti giuridici*.
- BOSELLO F., *L'imposta sul valore aggiunto – aspetti giuridici*.
- BOZZA N., *Rispetto del principio di eguaglianza e limite massimo dell'imposizione in recenti pronunce della Corte costituzionale tedesca relative alla tassazione patrimoniale*, in “Riv. dir. trib.”, 1998, 4, I.
- Brexit: *the world's most complex divorce begins*, Financial Times, 24 giugno 2016.
- BRONFENBRENNER M., “*The Japanese Value-Added Sales Tax*” (1950) National Tax Journal 3(4), 298-314.
- BURGIO M., *Gli orientamenti comunitari e l'ordinamento tributario italiano*, in AA.VV., Operazioni internazionali e fiscalità, Padova 1955.
- BURGIO M., *Rassegna di diritto fiscale europeo*.
- C. JENNINGS, ‘*The EU VAT System – Time for a New Approach*’, *International VAT Monitor*, July–August 2010.
- C. MARTINELLI (a cura di), *Il referendum Brexit e le sue ricadute costituzionali*, Rimini, Maggioli, 2017.
- C.W. Lock, D. Rau and H. Hamilton, “*The Michigan Value-Added Tax*” (1955) National Tax Journal 8(4), 357-371.
- CARPENTIERI L., *Il principio di territorialità nell'imposta sul valore aggiunto*, in Riv. dir. trib., pt. I, 2002.
- CASALDO OLERO G., *L'ordinamento comunitario e l'ordinamento tributario interno*, in Trattato di diritto tributario, diretto da AMATUCCI A., Padova, 1994, vol. I, tomo II.
- CASTALDI L., *Le operazioni imponibili*, in ALBERTINI F.V., *L'imposta sul valore aggiunto*, in TESAURO F. (diretta da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 2001.
- CENTORE, *Detrazione e inerenza: un richiamo al principio di effettività*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, n. 12.
- CERIONI F., “*Frodi carosello*” *senza detrazione dell'IVA per le operazioni soggettivamente inesistenti*, in Boll. trib., 2010, fasc. 13.
- CG, sentenza 6 luglio 2006, in cause riunite n. C-439/04 e n. C-440/04, Axel Kittel, in Racc., 2006, 1.
- Christian AMAND, Kris BOUCQUEZ. *A New Defense for Victims of EU Missing Trader Fraud? // International VAT Monitor*. July/ August 2011.
- CLARA K. SULLIVAN, *The Tax on Value Added* (New York, 1965), 17.
- Colin WOODWARD: ‘*The New UK Approach to Carousel Fraud*,’ *INTERNATIONAL VAT MONITOR* 2006 (4), at 240-41.

- COM(2000) 348 final, *A strategy to improve the operation of the VAT system within the context of the internal market*, Brussels.
- COM(2003) 614 final, *Review and update of VAT strategy priorities*, Brussels.
- COM(2004) 260 final, *On the use of administrative cooperation arrangements in the fights against VAT fraud*, Brussels.
- COM(2005) 111 final, *Community Programmes Customs 2013 and Fiscalis 2013*, Brussels.
- COM(2005) 532 final, *The contribution of taxation and customs policies to the Lisbon strategy*, Brussels.
- COM(2006) 254 final, *Concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud*, Brussels.
- COM(2006) 404 final, *Communication from the Commission to the Council in accordance with article 27 of directive 77/388/EEC*, Brussels.
- COM(2007) 758 final, *Concerning some key elements contributing to the establishment of the VAT anti-fraud strategy within EU*, Brussels.
- COM(2008) 109 final, *On measures to change the VAT system to fight fraud*, Brussels.
- COM(2008) 807 final, *On a coordinated strategy to improve the fight against VAT fraud in the European Union*, Brussels.
- COM(2009) 20 final, *The technological developments in the field of e-invoicing and measures aimed at further simplifying, modernising and harmonising the VAT invoicing rules*, Brussels.
- COM(2009) 325 final, *On the VAT group option provided for in article 11 of Council directive 2006/112/EC on the common system of value added tax*, Brussels.
- COM(2011) 851 final, *Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market*, Brussels.
- COMELLI A., *IVA comunitaria e IVA nazionale: contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, CEDAM, 200.
- COMELLI, *Il principio di neutralità dell'Iva nell'ipotesi di effettuazione di operazioni esenti*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995.
- COMELLI, *Il principio di neutralità dell'Iva nell'ipotesi di effettuazione di operazioni esenti*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995, II.
- Commission's Green Paper of 1 December 2010 on the future of VAT – *Towards a simpler, more robust and efficient VAT system*.
- CORDEIRO GUERRA R., *L'imposta sul valore aggiunto*, in RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, 1999.
- CORDEIRO GUERRA R., *L'IVA quale imposta sui consumi: riflessi applicativi secondo la Corte di giustizia*, in *Rass. trib.*, 2000, 327.
- Corte di Giustizia pronunce 10 luglio 1985, causa C-16/84 e causa C-17/84, Commissione c. Regno dei Paesi Bassi.
- Corte di giustizia, 6 aprile 1995, causa c-4/94. Cfr. sul tema, BASILAVECCHIA, *Sulla prova della responsabilità del cessionario nelle frodi Iva*, in *Corriere Tributario* n. 20/2007.
- Corte di Giustizia, Causa C-408/98, Abbeu National, in *Racc.*, p. I-1378, punto 24; C-98/98, Midland Bank, in *Racc.*, p. I-4177, punto 29.
- Corte di Giustizia, sentenza 6 aprile 1995, causa C-4/94, «Blp Group».
- Corte di Giustizia, sentenza 6 aprile 1995, causa C-4/94, «Blp Group».
- Corte Eur. 21.2.1984, *Ozturk c. Germania*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1985, 894.
- Corte Eur. 24.2.1994, *Bendemoun c. Francia*.
- Corte Eur. 25.8.1987, *Lutz c. Germania*.
- Corte Eur. 27.2.2001, *X c. Italia*, in *Fisco*, 2001.
- Corte Eur. 28.6.1984, *Campbell e Fell c. Regno Unito*.
- COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, Torino, 1977.

- Così SCHENK A., *Japanese Consumption Tax*, The Japanese brand VAT, 42 Tax Notes 1625, 1989.
- Council Directive 2010/23/EU of 16 March 2010 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain services susceptible to fraud, OJ L 72 of 20 March 2010.
- DAMIANI M., *Operazioni vere e fatture false: la deducibilità dei costi*, in Corr. trib., 2010.
- DE GIROLAMO D., *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di responsabilità del cessionario nelle frodi IVA*, in il fisco, 2007.
- DE MITA E., voce "Capacità contributiva", in Dig. disc. priv., Sez. comm., II, Torino, Utet, 1987.
- DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative del diritto tributario*, Milano, 1993.
- DELLA VALLE E., *Affidamento e certezza del diritto tributario*, 2001, Milano
- DELMAS MARTY, *I problemi giuridici e pratici della distinzione tra diritto penale e diritto amministrativo penale*, in Riv. it. dir. proc. pen., 1987, 744.
- DI MAJO-PEDONE, *Elementi di scienza delle finanze. La Nuova Italia*, Firenze, 1985, 78.
- Direttiva 9 dicembre 1969 n. 69/463/CEE, direttiva 20 dicembre 1971 n. 71/401/CEE e direttiva 4 luglio 1972 n. 72/250/CEE.
- DONÀ G. E VISCARDINI W., *La tutela penale e amministrativa degli operatori economici e gli interessi finanziari dell'Unione europea*, CEDAM, Padova 2000.
- ECJ judgment of 12 January 2006 in *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd and Bond House Systems Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*, Joined Cases C-354/03, C-355/03 and C-484/03, [2006] ECR I-483.
- ECJ judgment of 6 July 2006 in *Axel Kittel v. Belgian State and Recolta Recycling SPRL v. Belgian State*, Joined Cases C-439/04 and C-440/04, [2006] ECR I-6161.
- EINAUDI L., *Intorno al concetto di reddito imponibile e di un sistema di imposte sul reddito consumato*, in Saggi sul risparmio e l'imposta, Torino, 1958.
- F. ROSA, *Le inaspettate elezioni britanniche del 2017*, in Osservatorio Costituzionale AIC, 3, 2017.
- FALSITTA G., *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in "Riv. dir. trib.", 2004, 7- 8, I.
- FALSITTA G., *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, AA.VV., in "Diritto tributario e Corte Costituzionale", a cura di PERRONE L., BERLIRI C., Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006.
- FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003.
- FAZZINI E., *Il principio di territorialità nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 1995.
- FAZZINI, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 2000.
- FEDELE A., *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali (Intervento alla settimana di studi sul tema: "Costituzione, democrazia, diritti"*, Palermo, 4-8 giugno 2001), in "Riv. dir. trib.", 2002, 1, I.
- FEDELE A., *La funzione sociale e la capacità contributiva*, AA.VV., in "Diritto tributario e Corte Costituzionale", a cura di PERRONE L., BERLIRI C., Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006.
- FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2002, p. 191. Cfr. anche Cass., 19 settembre 2012, n. 15741
- FILIPPI P., *L'imposta sul valore aggiunto nei rapporti internazionali*, in UCKMAR V. (coordinato da), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005, 995
- FORTE F., *Il consumo e la sua tassazione*, Torino, EINAUDI G., 1973, vol 1.
- FORTE F./ BONDONIO P./ CELESIA L., *Il sistema tributario*, Torino, 1983.
- FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004.

- G. VIGEVANI, Regno Unito, in A. BARDUSCO, F. FURLAN, M. IACOMETTI, C. MARTINELLI, G.E. VIGEVANI, M.P. VIVIANI SCHLEIN, *Costituzioni comparate*, Torino, Giappichelli, 2017, 25.
- GAFFURI G., *Il senso della capacità contributiva*, AA.VV., in “Diritto tributario e Corte Costituzionale”, a cura di PERRONE L., BERLIRI C., Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006.
- GALLO F., *Maffezzoni e l’IVA: la capacità contributiva come godimento di pubblici servizi*, in “Rass. trib.”, 2009, 5.
- GALLO F., *Profili di una teoria dell’imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974.
- GERELLI E., *Osservazioni per la riforma dell’imposizione generale sulle vendite*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1964, pt. I.
- GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961.
- GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema sul valore aggiunto*, Padova, 2005.
- GIOVANARDI, *Le frodi Iva, Profili ricostruttivi*, Giappichelli, Torino, 2013.
- Green Paper of 1 December 2010 “*On the future of VAT – Towards a simpler, more robust and efficient VAT system*”, COM(2010).
- GREGGI M., *Il principio di inerenza nel sistema d’imposta sul valore aggiunto : profili nazionali e comunitari*, Ospedaletto, Pisa : Pacini, 2012.
- IORIO A., *Fatture per operazioni inesistenti e riparto dell’onere probatorio*, in Corr. trib., 2013, 6.
- KATHRYN J., *The Rise of the Value-Added Tax*, Cambridge University Press, 2015
- KEEN, MICHAEL: “*VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done?*” [2006] National Tax Journal 861.
- KOGELS, Hans: “*Some Remarks on the Future of VAT*” [2011] EC Tax Review 2607.
- LEJUNE I, KOTANIDIS S AND CORTVRIEND. E, ‘*Joint and Several Liability relating to Intra-Community Acquisitions*, (2009) September/October International VAT Monitor 362
- LONGOBARDI E., *L’iva verso il ‘92 e oltre: un tributo europeo tra esigenza nazionale e iniziativa comunitaria*, in Le imposte del 92.
- Loukia Sergiou. Value Added Tax (VAT) Carousel Fraud in the European Union. // Journal of Accounting and Management.
- LUPI R., *Diritto tributario. Parte speciale. I sistemi dei singoli tributi*, Milano, 1998, 5° ed., 314.
- LUPI R., *Territorialità del tributo*, in Enc. giur. Treccani, XXXI, Roma, 1994.
- MANCINI F., *Il mercato delle auto tra regime del margine e frodi carosello*, in Corr. Trib., 2007.
- MANZONI I., *Il principio di capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli, 1965.
- MANZONI I., *Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali*, in Giur. Cost., 1987, I, 2322 e 2323.
- MANZONI, *L’imposta sul valore aggiunto. Le deviazioni dalla neutralità nel modello italiano*, Torino, 1973.
- MARCHESELLI, A., *iva DEL MARGINE: la buona fede del contribuente e i doveri istruttori degli Uffici accertatori*, in GT- Riv. Giur. Trib., 2012
- MARELLO, *Oggettività delle operazioni Iva e buona fede del soggetto passivo: note su un recente orientamento della Corte di Giustizia*, in Riv. dir. fin. Sc. fin., 2008, II.
- MASPEP., *Gli scambi intracomunitari*, in Tesauro F. (a cura di), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario. L’imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001.
- MASSIN I, ‘*Introduction of a General Anti-VAT Avoidance Measure in Belgium*’ (2006) January/February International VAT Monitor 37.
- MAZZILLO L., *Le frodi sull’Iva intracomunitaria*, in Il Fisco, n. 27 del 2006.

- MEDA F., *La riforma generale delle imposte dirette sui redditi*, Milano, 1929.
- MEREU, *La repressione penale delle frodi Iva, Indagine ricostruttiva e prospettive di riforma*, Cedam, Milano, 2011.
- MEYER-BUROW J AND STUMM O, 'Recent Development in German Criminal Law and Their Impact to VAT Compliance' (2011) May/June International VAT Monitor 161.
- MICCINESI M., *Le frodi carosello nell'IVA*, in Riv. dir. trib., 2011, fasc. 12, pt. 1.
- MICHELI G. A., *Dalle direttive comunitarie sull'Iva alla nuova legislazione italiana*, in Riv. dir. Fin. Sc. Fin., 1979, I, 664.
- MONDINI A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, Ospedaletto, Pisa : Pacini, 2012.
- MONDINI A., *Falso materiale e ideologico nelle frodi Iva e tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente nell'apparenza di situazioni fattuali e giuridiche prodotte da terzi*, in Rass. Trib. 2008.
- MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, Pacini editore, 2013.
- MOSCHETTI F., voce "Capacità contributiva", in "Enc. giur. Treccani", V, Roma, 1988.
- MOSCHETTI G., *Le vie sulla consapevolezza della frode Iva*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2011, 3.
- MOSCHETTI, *Diniego di detrazione per consapevolezza nel contrasto alle frodi Iva - Alla luce dei principi di certezza del diritto e proporzionalità*, Cedam, 2013.
- NIELD, Katherine. – PEREIRA, Ricardo: "Fraud in the EU Emissions Trading Scheme" [2011] *European Energy and Environmental Law Review* 255
- O'Connor, R. (2007). *I Carousel tax scam sends UK fraud up 40% to nearly Pounds1.4bn*. The Times.
- O'DONNELL, John: "Stop the carousel" [2006] *Credit Management* 28.
- OECD International VAT/ GST Guidelines. Consolidated version. 18 April 2014. Committee on Fiscal Affairs. Working Party № 9 on Consumption
- PAPKE, "Michigan's Value-Added Tax After Seven Years" (1960) *National Tax Journal* 13(4), 350-364).
- PASHEV, KONSTANTIN V: "Countering cross-border VAT fraud: the Bulgarian experience" [2007] *Journal of Financial Crime* 490.
- PEIROLO M., *La posizione della Corte di giustizia dell'Unione europea sulle frodi IVA in ambito intracomunitario*, in il fisco, 2007.
- PEIROLO M., *La posizione della Corte di giustizia dell'Unione europea sulle frodi IVA in ambito intracomunitario*, in il fisco, 2007.
- PERRONE CAPUANO R., *L'imposizione personale a base piana tra vincoli di progressività e di coerenza del sistema*, AA. VV., in "Diritto tributario e Corte Costituzionale", a cura di PERRONE L., BERLIRI C., Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006.
- PwC report. (2006). *Missing Trader Intra-Community Fraud. Report to the UK Parliament European Union Committee*. September, pp. 1-4.
- PwC report. (2007). *Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT directive*, Final report to the EC.
- PwC, 20 June 2007 PwC report. (2010). *Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries*. Final report, 20 September, 2010
- RAGGI, *Fine delle operazioni inesistenti nell'Iva ?*, in *Dir. e prat. trib.*, 2011, p. 275 ess.
- RAPISARDA F., *I possibili nuovi indirizzi della Corte di giustizia europea in materia di operazioni comunitarie*, in *Giurisd. internaz.*, 2007.
- Reckon Report, *Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States*, 21 September 2009

- REIB W., Wmsatzsteuer, in TIPKE K., LANG J., Steuerrecht, Koln, 1996.
- RICCA F., *La territorialità nell'IVA*, in SACCHETTO C. – ALEMANNO L. (a cura di), *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002.
- Richard AINSWORTH, “Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTvat, D-VAT certification”, *International VAT Monitor* 3 (2011).
- RICHARD T. AINSWORTH, “Carousel Fraud in the EU: A Digital VAT Solution”, *Tax Notes International* of 1 May 2006.
- RINALDI R., *L'evoluzione del concetto di reddito*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1981.
- Robert F. VAN BREDERODE, 2008, *Third-Party Risks and Liabilities in Case of VAT Fraud in the EU*, *INTERNATIONAL TAX JOURNAL* (2008).
- Robert F. VAN BREDERODE, *System of General Sales Taxation; Theory, Policy and Practice*, Alphen aan den Rijn : Kluwer, 2009.
- S, FAZZINI, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 2000, pag. 33 e ss.
- SACCHETTO C., *Territorialità* (dir. trib.), in *Enc. dir.*, XLIV, Milano, 1992.
- SALVINI, L., *La detrazione IVA nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 135 ss.
- SALVINI, L., *Rivalsa nel diritto tributario*, in *Dig. comm.*, XIII, Torino, 1996.
- SANTORO F., *L'iva e gli scambi intracomunitari*, Milano, 2001.
- SCHIAVOLIN R., *Il principio di “progressività” del sistema tributario*, AA.VV., in “Diritto tributario e Corte Costituzionale”, a cura PERRONE L., BERLIRI, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006.
- SEMETA, Algirdas: “The Future of VAT” [2011] *EC Tax Review* 2.
- SIJBREN Cnossen, “Global Trends and Issues in Value Added Taxation”, *International Tax and Public Finance* 399 (1998).
- SIMONS A.L.C. *Simplification of VAT Procedures in Intra-Community Trade*, 1981.
- SINN, H.-W., GEBAUER, A., & PARSCHE, R. (2004). *The Ifo Institute's model for reducing VAT fraud: payment first, refund later*. In *CESifo forum*, February.
- SLEMROD, J. (2007). *Cheating ourselves: the economics of tax evasion*. *Journal of Economic Perspectives*, 21, 25–48.
- STEVANATO D., *Un caso di frode fine a se stessa, prova di alcuna sottostante transazione economica*.
- STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1976, 364-365
- TAIT, *Value Added Tax*, *International practice and problems* 3, IMF, 1988.
- Taxes.// <http://www.oecd.org/tax/consumption/ConsolidatedGuidelines20130131.pdf>
- TERRA B.J.M., *A Common System of VAT*, in *International Vat Monitor*, September October 1996.
- TESAURO F., *Appunti sulle frodi carosello*, in *Giur. it.*, 2011, fasc. 5.
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2008.
- THOMAS S. ADAMS, “Fundamental Problems of Federal Income Taxation,” *Quarterly Journal of Economics* 35 (4) (1921), 528, 553.
- TOMA G., *La frode carosello nell'iva. Parte seconda. Risvolti tributari*, in *Dir. Trib.*, 2010, II.
- TOMA, *La frode carosello nell'IVA. Parte seconda. Risvolti tributari (II)*, in *Dir. pr. trib.*, 2011, n. 4.
- UCKMAR V., *I trattati internazionali in materia tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, Vol I, tomo II, p.739

- URBANI, *Cooperazione amministrativa e contrasto alle frodi Iva: nuovi orientamenti giurisprudenziali*, in *il Fisco*, 2007, n. 13.
- VAN BREDERODE, ROBERT F: “*Third-Party Risks and Liabilities in Case of VAT Fraud in the EU*” [2008] *International Tax Journal* 31.
- WILLIAMS, CHRIS, 2009. “*Outline of Proposed Real-time VAT Collection System to Increase Efficiency of Collection, Maximise Revenue, Minimise Fraud and Reduce Administrative Burden on Businesses.*” *Unpublished manuscript*. Winchester, UK: RTpay Europe, 2009.
- WOHLFAHRT B, ‘*The Future of the European VAT System*’ (2011) November/December *International VAT Monitor* 387.
- WOHLFAHRT, BEATE: *The Future of the European VAT System, International VAT, Monitor* November/December 2011.
- WOLF, REDMAR A: “*VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective*” [2011] *Intertax* 26.
- WOODWARD C, ‘*The Non-Economic Argument – Attempts to tackle Carousel Fraud in the United Kingdom*’ (2005) July/August *International VAT Monitor* 233.