



Papers di
**DIRITTO
EUROPEO**

www.papersdidirittoeuropeo.eu
ISSN 2038-0461

2021, n. 2

DIRETTORE RESPONSABILE

Maria Caterina Baruffi (Ordinario di Diritto internazionale, Università di Bergamo).

COMITATO DI DIREZIONE

Francesco Bestagno (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano; Consigliere giuridico presso la Rappresentanza permanente d'Italia all'UE); **Andrea Biondi** (Professor of European Law e Director of the Centre of European Law, King's College London); **Fausto Pocar** (Professore emerito, Università di Milano); **Lucia Serena Rossi** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Bologna; Giudice della Corte di giustizia dell'Unione europea).

COMITATO SCIENTIFICO

Adelina Adinolfi (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Firenze); **Elisabetta Bani** (Ordinario di Diritto dell'economia, Università di Bergamo); **Matteo Borzaga** (Ordinario di Diritto del lavoro, Università di Trento); **Susanna Cafaro** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università del Salento); **Laura Calafà** (Ordinario di Diritto del lavoro, Università di Verona); **Javier Carrascosa González** (Catedrático de Derecho Internacional Privado, Universidad de Murcia); **Luigi Daniele** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Roma "Tor Vergata"); **Angela Di Stasi** (Ordinario di Diritto internazionale, Università di Salerno); **Davide Diverio** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Milano); **Franco Ferrari** (Professor of Law e Director of the Center for Transnational Litigation, Arbitration, and Commercial Law, New York University); **Costanza Honorati** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Milano-Bicocca); **Paola Mori** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università "Magna Graecia" di Catanzaro); **Matteo Ortino** (Associato di Diritto dell'economia, Università di Verona); **Carmela Panella** (Ordinario di Diritto internazionale, Università di Messina); **Lorenzo Schiano di Pepe** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Genova); **Alessandra Silveira** (Profesora Asociada e Directora do Centro de Estudos em Direito da União Europeia, Universidade do Minho); **Eleanor Spaventa** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università "Bocconi" di Milano); **Stefano Troiano** (Ordinario di Diritto privato e Direttore del Dipartimento di Scienze giuridiche, Università di Verona); **Michele Vellano** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Torino).

Segretario: **Caterina Fratea** (Associato di Diritto dell'Unione europea e Direttore del Centro di documentazione europea, Università di Verona).

COMITATO DEI REVISORI

Stefano Amadeo (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Trieste); **Bruno Barel** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Padova); **Silvia Borelli** (Associato di Diritto del lavoro, Università di Ferrara); **Laura Carpaneto** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Genova); **Marina Castellaneta** (Ordinario di Diritto internazionale, Università di Bari "Aldo Moro"); **Federico Casolari** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Bologna); **Gianluca Contaldi** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Macerata); **Matteo De Poli** (Ordinario di Diritto dell'economia, Università di Padova); **Giacomo di Federico** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Bologna); **Fabio Ferraro** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Napoli "Federico II"); **Daniele Gallo** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, LUISS Guido Carli); **Pietro Manzini** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Bologna); **Silvia Marino** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università dell'Insubria); **Francesca Ragno** (Associato di Diritto internazionale, Università di Verona); **Carola Ricci** (Associato di Diritto internazionale, Università di Pavia); **Giulia Rossolillo** (Ordinario di Diritto internazionale, Università di Pavia); **Vincenzo Salvatore** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università dell'Insubria); **Andrea Santini** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano); **Cristina Schepisi** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Napoli "Parthenope"); **Martin Schmidt-Kessel** (Lehrstuhl für Deutsches und Europäisches Verbraucherrecht und Privatrecht sowie Rechtsvergleichung, Universität Bayreuth); **Chiara Enrica Tuo** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Genova).

COMITATO EDITORIALE

Diletta Danieli (Ricercatore t.d. di Diritto dell'Unione europea, Università di Verona); **Simone Marinai** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Pisa); **Teresa Maria Moschetta** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Roma Tre); **Rossana Palladino** (Ricercatore t.d. di Diritto dell'Unione europea, Università di Salerno); **Cinzia Peraro** (Ricercatore t.d. di Diritto dell'Unione europea, Università di Bergamo); **Federica Persano** (Ricercatore di Diritto internazionale, Università di Bergamo); **Emanuela Pistoia** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Teramo); **Angela Maria Romito** (Ricercatore di Diritto dell'Unione europea, Università di Bari "Aldo Moro"); **Sandra Winkler** (Associato di Diritto della famiglia, Università di Rijeka).

RESPONSABILE DI REDAZIONE

Isolde Quadranti (Documentalista, Centro di documentazione europea, Università di Verona).

I contributi sono sottoposti ad un procedimento di revisione tra pari a doppio cieco (*double-blind peer review*).

Fascicolo 2021, n. 2

INDICE

Anna Lucia Valvo <i>Editoriale. Moda e mercato interno. Verso una nuova economia circolare</i>	1
Angela Di Stasi <i>L'(in)effettività dello statuto del soggiornante di lungo periodo. Verso la riforma della direttiva 2003/109/CE fra criticità applicative e prassi giurisprudenziale</i>	9
Caterina Fratea <i>Il ruolo delle euroregioni nel processo di integrazione europea: un federalismo alternativo?</i>	45
Maria Grazia Ortoleva <i>Il futuro dell'IVA e l'annosa questione delle frodi connesse al regime degli scambi intraunionali</i>	69
Gianluca Cattani, Fabio Cozzi <i>Sanzioni internazionali: la Cassazione si pronuncia per la prima volta sulla definizione di «messa a disposizione di risorsa economica»</i>	83
Approfondimenti del Master in Diritto ed economia degli scambi internazionali (accreditato dalla Commissione europea come High-Quality Customs-Specific Study Programme)	
Gianguido Calanducci <i>Le accise nel teleriscaldamento alimentato da impianti di cogenerazione</i>	99
Nicola Dimitri <i>Superare la crisi. L'unione doganale come paradigma per l'affermazione di una fiscalità europea</i>	121

Il futuro dell'IVA e l'annosa questione delle frodi connesse al regime degli scambi intraunionali

Maria Grazia Ortoleva*

SOMMARIO: 1. Lo *status quo*. – 2. Il *reverse charge* quale strumento di contrasto alle frodi. – 3. Il regime IVA definitivo sugli scambi intra UE e le cc.dd. «soluzioni rapide».

1. Lo *status quo*.

Da anni in Europa si discute sul futuro dell'imposta sul valore aggiunto. Sebbene tale imposta costituisca un «punto di forza del mercato unico»¹ e sia «una fonte importante e in aumento di gettito fiscale nell'Unione europea», il sistema IVA si è, infatti, mostrato non solo sempre più esposto a comportamenti fraudolenti, ma anche non in grado di tenere il passo con la globalizzazione e la digitalizzazione dell'economia.

Il dibattito sul futuro dell'IVA è stato avviato dalla Commissione già nel dicembre 2010, con l'invito delle parti interessate a esaminare e a «pronunciarsi» sugli aspetti cruciali del sistema IVA a partire dal regime di tassazione degli scambi intraunionali fra soggetti passivi d'imposta (d'ora in avanti, B2B)². Da tale consultazione pubblica era emerso che, a causa della scarsa armonizzazione, il sistema IVA risultava oggettivamente frammentato in ventisette sistemi nazionali, la neutralità economica dell'imposta non era più garantita e il funzionamento del mercato unico era gravemente pregiudicato.

A seguito di tale dibattito, nel dicembre 2011, nel c.d. libro bianco, la Commissione prende atto della necessità di uscire dalla «zona di comfort» dello *status quo* e dell'esigenza di realizzare una riforma «più ambiziosa» del sistema dell'IVA³. In particolare, con riferimento alla disciplina «transitoria» sugli scambi intracomunitari B2B, la Commissione – constatata l'impossibilità di realizzare, per ragioni politiche, un sistema di tassazione delle cessioni intra UE fondato sul principio dell'imposizione nel Paese di origine (alle stesse condizioni applicate al commercio interno, aliquote

* Professore associato di Diritto tributario, Università degli Studi di Verona.

¹ Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo relativa al seguito del piano d'azione sull'IVA. Verso uno spazio unico europeo dell'IVA – Il momento di agire, [COM\(2017\) 566 final](#) del 4 ottobre 2017, p. 3.

² Libro verde sul futuro dell'IVA. Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente, [COM\(2010\) 695 definitivo](#) del 1° dicembre 2010.

³ Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo sul futuro dell'IVA. Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente adattato al mercato unico, [COM\(2011\) 851 definitivo](#) del 6 dicembre 2011.

comprese)⁴ – dichiara di abbandonare l’originario intento e di avviare la ricerca di una diversa soluzione.

Sulla base degli esiti della consultazione pubblica sono, infine, individuate le questioni prioritarie da affrontare le quali, però, anticipando le conclusioni, sembrano a tutt’oggi, e nonostante i plurimi interventi posti in essere, lontane dall’aver trovato una soluzione compiuta. In particolare, nel libro bianco, due esigenze sono considerate improcrastinabili: quella della riduzione dei costi di conformità e quella del contrasto alle frodi all’IVA. Per quanto concerne la prima, dalle risposte degli interessati era emersa una forte richiesta di «semplificazione» e di armonizzazione degli obblighi in materia di IVA. I costi di conformità risultavano elevati soprattutto per le imprese di piccole e medie dimensioni che – è bene precisarlo – rappresentano la quasi totalità del tessuto imprenditoriale non solo italiano ma anche comunitario⁵. Per tali operatori economici, già oberati al di sopra delle loro capacità, gli oneri supplementari da sostenere per intraprendere attività transazionali si dimostravano, in specie, proibitivi tanto da indurli a desistere da simili iniziative⁶. Quanto alla seconda, dalle indagini condotte risultava che le frodi e, in particolare, quelle cosiddette «carosello» (originate dall’attuale sistema di tassazione degli scambi intraunionali fra soggetti passivi), costituivano una causa importante – se non la più importante – del cosiddetto divario dell’IVA (inteso quale differenza fra il gettito IVA atteso e gli importi IVA effettivamente riscossi)⁷ e, di conseguenza, del cattivo funzionamento del mercato unico⁸.

In risposta a tali esigenze la Commissione, a partire da tale momento, avvia un ambizioso processo di riforma⁹ con l’obiettivo di attuare un sistema dell’IVA improntato

⁴ Cfr. COM(2011) 851 definitivo, cit., p. 3.

⁵ In tal senso v. risoluzione del Parlamento europeo del 13 ottobre 2011 sul futuro dell’IVA (2011/2082(INI)), [P7_TA\(2011\)0436](#), ove si dà conto del fatto che «nell’Unione europea il 99% delle imprese è costituito da piccole e medie imprese (PMI)».

⁶ In tal senso v. anche COM(2010) 695 definitivo, cit.

⁷ Nel 2015, il divario dell’IVA è stato stimato pari a quasi 160 miliardi di EUR, di cui circa 50 miliardi di EUR imputabili alla frode transfrontaliera. Il risultato complessivo è di poco migliorato nell’anno 2017. Per tale anno, il divario dell’IVA è stato stimato in 137 miliardi di EUR nel 2017, compresi 50 miliardi di EUR attribuibili alle frodi transfrontaliere in materia di IVA. Cfr. comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio, Piano d’azione per una fiscalità equa e semplice a sostegno della strategia di ripresa, [COM\(2020\) 312 final](#) del 15 luglio 2020.

⁸ In dottrina, v. M. GREGGI, *Frodi fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell’IVA*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2016, pp. 115-138, secondo il quale «[i] proliferare di meccanismi abusivi e frodatori dell’iva (come le frodi carosello), tutti variamente innestati sull’esercizio improprio (in carenza di presupposti) del diritto di detrazione» ha portato il diritto vivente a «valorizzare concetti e profili del contribuente negletti nelle prime ricostruzioni, come quello di buona fede», tanto da far dubitare del fatto che «il paradigma applicativo dell’iva si stia spostando dalla garanzia assoluta della piena neutralità alla tutela del gettito dell’imposta sul consumo». Sul tema v. anche M. GREGGI, *Presupposto soggettivo e inesistenza nel sistema d’imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2013, *passim*.

⁹ Sul tema v. A. COMELLI, *L’armonizzazione (e il ravvicinamento) fiscale tra lo “spazio unico europeo dell’iva”, la direttiva del Consiglio “contro le pratiche di elusione fiscale” e l’abuso del diritto*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2018, pp. 1397-1436, spec. p. 1416, il quale non manca di evidenziare che «l’incessante attività di impulso, sul versante legislativo, della Commissione europea» va nella «direzione

ad una maggiore semplicità (sia delle norme che degli adempimenti), «efficiente e neutrale»¹⁰, nonché fondato su un più elevato livello di fiducia fra imprese e amministrazioni fiscali e fra le stesse autorità fiscali dei vari paesi dell'UE, di modo che risulti «solido e a prova di frode»¹¹.

Le soluzioni approntate investono più profili e vanno dalla semplificazione degli adempimenti (anche tramite il progressivo ampliamento dell'ambito di applicazione del c.d. sportello unico¹²), all'introduzione di specifici meccanismi di reazione alle frodi IVA, fino ad arrivare alla previsione di misure temporanee dirette a rendere il regime degli scambi intraunionali meno vulnerabile in attesa dell'attuazione della più radicale riforma dello stesso¹³ secondo le linee già in parte tratteggiate dalla Commissione e ancora in fase di negoziazione¹⁴.

Al contempo, ulteriori e specifiche azioni sono adottate sia per far fronte alle sfide poste dalla crescita esponenziale dell'economia digitale e dalla conseguente dematerializzazione di molte transazioni sia per porre rimedio all'ulteriore divario dell'IVA ad essa (economia digitale) connesso¹⁵. In particolare, con il c.d. *e-commerce VAT package* del 2017 – che è parte integrante della strategia per il mercato unico digitale

di riformare il sistema dell'IVA attualmente vigente, in rapporto al miglioramento del mercato interno, di cui essa è un elemento essenziale».

¹⁰ Secondo la Commissione, per un verso, al fine di ottenere «un gettito maggiore a un costo inferiore oppure, in alternativa, di ridurre l'aliquota normale senza incidenze sul gettito», le deroghe all'introduzione di una base imponibile più ampia e al principio di imposizione all'aliquota normale «dovrebbero essere razionali e definite in modo uniforme», per l'altro, ai fini di garantire la neutralità dell'IVA, le norme in materia di diritto a detrazione dovrebbero essere armonizzate e dovrebbero essere ammesse «restrizioni molto limitate all'esercizio di tale diritto».

¹¹ Secondo la Commissione, i metodi moderni di riscossione e di controllo dell'IVA dovrebbero consentire di massimizzare le entrate effettivamente percepite, limitando la frode e l'elusione fiscale, e al contempo dovrebbero rendere più agevole il rispetto degli obblighi di conformità per le imprese. Per conseguire questi obiettivi – prosegue la Commissione – sarà essenziale che le autorità fiscali nazionali si comportino come un'amministrazione europea dell'IVA e che lo scambio di informazioni tra le amministrazioni fiscali nazionali sia intensificato, automatizzato e rapido.

¹² Lo sportello unico per l'IVA è stato istituito nel 2015 per la dichiarazione e il pagamento dell'IVA sui servizi cc.dd. digitali ovvero per consentire ai soggetti passivi di identificarsi in unico Stato membro e di dichiarare e versare l'IVA relativa a detti servizi (anche quella sulle prestazioni rese in altri Stati membri) nel paese di identificazione. Nel 2021, mediante il pacchetto sull'IVA nel commercio elettronico, la possibilità di avvalersi dello sportello unico è stata prevista anche per le vendite a distanza di beni e servizi diversi da quelli digitali.

¹³ Sugli interventi diretti a riformare il regime di tassazione degli scambi intra UE, v. J. ENGLISCH, *Conclusions to be drawn – Possible next steps – Directions for future work*, in *World Journal of VAT/GST Law*, 2015, vol. 4, n. 1, pp. 55-67.

¹⁴ Sul punto v. *infra*, par. 3.

¹⁵ L'ingresso nel mercato di numerosi operatori (anche di piccolissime dimensioni) i quali, soprattutto quando sono stabiliti al di fuori dell'UE, nelle transazioni con i privati tendono ad agire in dispregio delle disposizioni IVA (immettendo nel mercato beni/servizi senza applicazione dell'imposta) e la crescita quasi esponenziale del volume di operazioni «a distanza», oltre a comportare una notevole perdita di gettito, hanno dato luogo a crescenti disparità di trattamento fra operazioni dello stesso tipo tanto da compromettere il principio cardine della neutralità dell'imposta.

(c.d. *Digital Single Market Strategy*¹⁶) elaborata dalla Commissione europea per gli anni 2014-2019 – sono novellate le regole sulla tassazione dei servizi «digitali» resi a privati¹⁷ ed è radicalmente rivisto il regime delle vendite a distanza sia dei beni scambiati all'interno dell'UE sia di quelli importati da territori terzi o paesi terzi¹⁸.

Non potendo nello spazio di questo intervento dar conto delle singole iniziative, l'analisi si soffermerà su quelle dirette a contrastare le frodi all'IVA connesse agli scambi intraunionali nel tentativo di verificare se, e in che misura, le misure adottate possano considerarsi una risposta adeguata alle istanze sia delle imprese che delle amministrazioni fiscali.

2. Il reverse charge quale strumento di contrasto alle frodi.

Il regime transitorio di tassazione degli scambi intraunionali fra soggetti passivi, in vigore dal 1993, si è dimostrato – come detto – particolarmente esposto a comportamenti fraudolenti. La causa principale risiede nella regola (ancora vigente) secondo la quale ogni operazione transfrontaliera fra soggetti passivi è «artificiosamente» scissa ai fini IVA in due operazioni: una cessione intracomunitaria esente e un acquisto intracomunitario imponibile. Segnatamente la possibilità per gli operatori di acquistare beni «in esenzione di imposta»¹⁹ ha consentito a taluni soggetti di porre in essere acquisti intra UE al solo fine di rivendere nello Stato di destinazione i beni a terzi, applicare e riscuotere l'IVA sulle cessioni (nazionali), senza procedere al versamento della stessa all'erario²⁰.

¹⁶ La finalità è quella di garantire il miglior accesso possibile al mondo *online* alle imprese e ai privati rispettivamente in condizioni di concorrenza leale e con un elevato livello di protezione di dati personali. I documenti sono reperibili all'indirizzo <https://eufordigital.eu>.

¹⁷ Sul tema v. M.G. ORTOLEVA, *L'imposta sul valore aggiunto sul commercio elettronico diretto*, in A. DI PIETRO, P. SANTIN (a cura di), *La fiscalità dell'economia digitale tra Italia e Spagna*, Milano, 2021, pp. 103-138.

¹⁸ Sul tema v. S.M. MESSINA, *La nuova disciplina delle vendite a distanza di beni*, in A. DI PIETRO, P. SANTIN (a cura di), *La fiscalità*, cit., pp. 155-171.

¹⁹ Secondo le regole vigenti un soggetto passivo che realizza un acquisto intra UE, operazione «imponibile» di regola nello Stato membro di arrivo dei beni, non corrisponde di fatto l'imposta. In tale ipotesi, infatti, l'IVA viene assolta mediante l'annotazione della fattura ricevuta dal fornitore (integrata con la liquidazione dell'IVA) nel registro delle fatture emesse. Tale documento, al contempo, è annotato agli effetti della detrazione dell'imposta nel registro degli acquisti. Con la conseguenza che, se il soggetto passivo ha diritto alla detrazione piena dell'imposta che grava sull'acquisto, si verifica una compensazione tra le due poste annotate nei registri obbligatori e, in tal modo, si realizza il principio della neutralità immediata dell'IVA.

²⁰ Nella fattispecie comunemente denominata «frode carosello» (o *missing trader fraud*), l'acquirente, a sua volta, rivende i beni al primo cedente (o ad un altro soggetto passivo stabilito nel Paese di partenza) – effettuando dunque un'altra cessione intracomunitaria esente – e presenta una richiesta di rimborso dell'IVA che gli è stata addebitata sull'acquisto. Viene così creata una catena circolare di transazioni (carosello, appunto) in cui le merci partono da e arrivano allo stesso operatore. Tra i soggetti non hanno luogo transazioni reali ma solo «cartolari» nel senso che la merce non fuoriesce mai dallo Stato di partenza e, dopo poco tempo, le attività vengono chiuse. È, invece, denominata «frode intracomunitaria dell'operatore inadempiente» (cfr. [COM\(2016\) 148 final](#) del 7 aprile 2016) quella che si verifica quando

Per rimediare a tale debolezza «strutturale» si è ritenuto opportuno fare leva sulle modalità di liquidazione dell'imposta e sull'identificazione del soggetto tenuto a versare l'IVA all'erario, individuando nella designazione quale debitore di imposta dell'acquirente in luogo del fornitore (c.d. meccanismo dell'inversione contabile o *reverse charge*) uno strumento da impiegare per il contrasto al fenomeno delle frodi²¹.

Tale misura deroga alla regola generale di cui all'art. 193 della direttiva rifiuta secondo la quale il soggetto tenuto all'applicazione dell'IVA (e, conseguentemente, l'effettivo debitore dell'imposta) è il cedente/prestatore²², prevedendo in specie che il destinatario dell'operazione sia il responsabile del pagamento dell'imposta e, di conseguenza, il soggetto gravato anche dall'onere di carattere sostanziale di determinare l'IVA dovuta sull'operazione²³. Nelle ipotesi in cui opera l'inversione contabile, infatti, l'acquirente ha innanzitutto l'obbligo di integrare la fattura emessa dal cedente e, poi, quello di versare l'imposta direttamente all'erario²⁴. La previsione dell'inversione contabile incide, in sostanza, sull'identificazione non soltanto del debitore di imposta, ma, ancor prima, del soggetto responsabile della corretta applicazione dell'IVA (aliquote, regime, ecc.)²⁵. Il fornitore (cedente/prestatore), d'altro canto, ponendo in essere

un fornitore finge di aver trasportato i beni verso un altro Stato membro mentre in realtà i beni vengono immessi in consumo nello Stato di partenza. Nel tempo gli schemi a carosello sono diventati sempre più sofisticati. Per rendere più difficile per le autorità scoprire la frode, nella catena di operazioni sono state «inserite» transazioni legittime, coinvolgendo operatori in buona fede indipendenti – i c.d.d. *buffer* – ed è stata aumentata la complessità geografica della catena mediante l'effettuazione di più transazioni transfrontaliere distribuite su più Stati (anche extra UE).

²¹ La designazione quale soggetto tenuto al versamento dell'imposta gravante sull'operazione dell'acquirente in luogo del fornitore impedisce, come è evidente, che quest'ultimo possa trattenere l'iva addebitata al primo. Non è stato, invece, ritenuto «adeguato» il meccanismo cosiddetto della «scissione dei pagamenti», che nel libro verde sull'IVA era stato proposto come strumento di ottimizzazione della riscossione e di riduzione della vulnerabilità alla frode del sistema IVA (su cui v. *infra*). Per completezza si ricorda che, in ambito IVA, l'inversione contabile è stata introdotta anche per assoggettare ad imposta talune operazioni effettuate da soggetti non stabiliti nello Stato in cui l'operazione si considera territorialmente rilevante e va assoggettata a tassazione. In tali ipotesi si ricorre al meccanismo in esame – denominato di *reverse charge* «esterno» – non per contrastare le frodi ma per ridurre gli oneri di conformità dei fornitori e semplificare la riscossione dell'imposta. Un esempio di *reverse charge* esterno è quello relativo alle prestazioni di servizi transnazionali.

²² Testualmente l'art. 193 dispone che «[l]'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile».

²³ In termini v. L. SALVINI, *Profili sistematici e di legittimità dello "split payment"*, in *Corriere tributario*, 2015, pp. 1041-1047. Con riferimento al *reverse charge* «esterno» cfr. [direttiva n. 2008/8/CE](#) del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi, ove, nel settimo considerando, si precisa che il soggetto passivo che usufruisce di servizi prestati da una persona non stabilita nello stesso Stato membro «dovrebbe esso stesso valutare il corretto importo dell'IVA dovuta sul servizio acquistato». Sulla *ratio* delle modifiche introdotte da tale direttiva v. L. SALVINI, *Il «reverse charge» nelle prestazioni di servizi transnazionali*, in *Corriere tributario*, 2010, pp. 936-941.

²⁴ Ed è questo il motivo per il quale il meccanismo del *reverse charge* si applica solo se l'acquirente è un soggetto passivo IVA.

²⁵ Quest'ultimo profilo distingue il *reverse charge* dalla scissione dei pagamenti (o *split payment*), meccanismo introdotto in Italia per contrastare il fenomeno delle frodi all'IVA, previa autorizzazione del Consiglio ex art. 395 della direttiva rifiuta. In quest'ultima ipotesi, infatti, il fornitore rimane obbligato ad emettere la fattura con tutte le indicazioni, ivi comprese quelle relative all'imposta, previste

operazioni che integrano il fatto generatore del tributo e che tecnicamente sono qualificate come «non soggette»²⁶, rimane «responsabile» della previa verifica dell'«applicabilità» nel caso concreto del regime del *reverse charge*²⁷.

Per far fronte a comportamenti fraudolenti sempre più complessi (agevolati anche dall'utilizzo di mezzi elettronici), le fattispecie nelle quali è riconosciuta agli Stati membri la facoltà di avvalersi – sebbene soltanto in via temporanea – dell'inversione contabile sono state progressivamente estese²⁸, prima, mediante l'ampliamento del novero delle operazioni che, in quanto considerate *a rischio di frodi*, possono essere soggette all'applicazione di tale misura (quali ad es. cessioni di telefoni cellulari, di console di gioco, tablet PC e laptop)²⁹, poi, attraverso l'introduzione del c.d. meccanismo di reazione

nell'ordinamento interno dall'art. 21 del [d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633](#) (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto) e, conseguentemente, resta l'unico soggetto responsabile della corretta liquidazione dell'imposta. L'acquirente (che nel caso deve *ex lege* essere un'amministrazione pubblica, un ente pubblico o una società partecipata) è soltanto tenuto ad effettuare, in luogo del fornitore, il versamento dell'imposta all'erario. Cfr. art. 17-ter del d.P.R. n. 633/72. Sulle differenze fra *reverse charge* e *split payment* v. L. SALVINI, *Profili sistematici*, cit., p. 1043, secondo la quale «[i]l nuovo regime dello SP è invece un *quid minoris* rispetto al *reverse charge*, come è dimostrato anche dal fatto che esso si applica pure laddove l'acquirente pubblico non agisce come soggetto passivo d'imposta». La diversa natura della scissione dei pagamenti rispetto al *reverse charge* e, in particolare, il fatto che la prima rappresenti – come è stato acutamente osservato *quid minoris* rispetto al *reverse charge* (L. SALVINI, *op. ult. loc. cit.*) – è dimostrata anche dal fatto che, ai sensi dell'art. 17-ter, lo *split payment* si applica solo se il cedente o il prestatore è responsabile dell'imposta. Altrimenti detto, se il fornitore non è tenuto a liquidare l'IVA perché l'operazione è soggetta al *reverse charge*, allora la scissione dei pagamenti non può operare. Sul tema v. anche V. VENZA, *Lo split payment: da sperimentazione nel settore B2B a deroga alle ordinarie modalità di versamento dell'IVA*, in *Innovazione e diritto*, gennaio 2020, pp. 89-118, reperibile [online](#).

²⁶ Per tali operazioni viene emessa fattura senza applicazione d'imposta.

²⁷ Spetta cioè al cedente/prestatore l'onere di verificare se l'operazione realizzata sia o no soggetta all'inversione contabile e, dunque, se l'IVA che grava su di essa – in deroga alla regola generale – debba essere liquidata dall'acquirente.

²⁸ Trattandosi di una misura derogatoria le ipotesi nelle quali l'inversione contabile può operare sono tassativamente quelle individuate nella direttiva rifiuta. In tal senso v. Corte di giustizia, sentenza del 26 aprile 2017, [causa C-564/15, Tibor Farkas](#), EU:C:2017:302, punto 26. Originariamente la facoltà degli Stati membri di adottare il *reverse charge* quale strumento per contrastare la frode era circoscritta ad un numero limitato di operazioni, quali, ad es., le prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili. Cfr. art. 21, par. 2, della [Sesta direttiva 77/388/CEE](#) del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (come modificata dalla [direttiva 2006/69/CE](#) del Consiglio, del 24 luglio 2006), il cui contenuto è stato trasfuso nell'art. 199 della direttiva rifiuta. Ai sensi di tale disposizione gli Stati membri che decidono di adottare il *reverse charge* in relazione alle operazioni ivi indicate non devono essere previamente autorizzati dalla Commissione ma è sufficiente una semplice comunicazione al Comitato IVA. In tal caso – comunemente denominato di *reverse charge interno* per distinguerlo da quello esterno (di cui si è detto) – non è, inoltre, previsto un limite temporale di applicazione.

²⁹ Cfr. [direttiva 2013/43/UE](#) del Consiglio, del 22 luglio 2013, che modifica la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto con riguardo all'applicazione facoltativa e temporanea del meccanismo dell'inversione contabile alla cessione di determinati beni e alla prestazione di determinati servizi a rischio di frodi con la quale, «in attesa di soluzioni legislative a più lungo termine intese a rendere il sistema Iva più resiliente di fronte a casi di frode in materia di Iva» e al fine precipuo di affrontare prontamente il problema della frode intracomunitaria dell'operatore inadempiente (*missing trader fraud in intra-Community trade*, di cui all'acronimo MTIC), è modificato il primo paragrafo dell'art. 199-bis della [direttiva 2006/112/CE](#) del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, articolo a sua volta introdotto con la [direttiva 2010/23/UE](#)

rapida (*quick reaction mechanism*, di cui all'acronimo QRM)³⁰. Con quest'ultima misura, nei casi di particolare urgenza e «per combattere la frode improvvisa e massiccia che potrebbe condurre a perdite finanziarie gravi e irreparabili», si consente in specie agli Stati membri di stabilire le categorie di beni e servizi alle quali applicare il *reverse charge* e, al contempo, si prevede una procedura in grado di garantire risposte sufficientemente rapide alle loro richieste di interventi urgenti³¹.

Da ultimo, in risposta alle istanze di alcuni paesi membri gravemente colpiti dal problema delle frodi IVA³², con la direttiva 2018/2057³³, in attesa dell'entrata in vigore del regime definitivo degli scambi intra UE, gli Stati sono stati autorizzati ad applicare, in via temporanea³⁴, un meccanismo generalizzato di inversione contabile a tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi non transfrontaliere al di sopra della soglia di 17500 euro per operazione³⁵. In tale ipotesi, dunque, a differenza delle altre fattispecie di cui si è fin qui detto, l'applicazione dell'inversione contabile non è limitata a specifici

del Consiglio, del 16 marzo 2010. Nella versione originaria era previsto che gli Stati potessero avvalersi di tale facoltà fino al 31 dicembre 2015. Tale termine è stato, però, più volte prorogato. Da ultimo, con la [direttiva \(UE\) 2018/1695](#) del Consiglio, del 6 novembre 2018, recante modifica della direttiva 2006/112/CE, è stato fissato al 30 giugno 2022, poiché dal 1° luglio dello stesso anno dovrebbe entrare in vigore il nuovo definitivo sugli scambi intraunionali. In tal senso cfr. la proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda l'introduzione di misure tecniche dettagliate per il funzionamento del sistema dell'IVA definitivo per l'imposizione degli scambi tra Stati membri, [COM\(2018\) 329 final](#) del 25 maggio 2018. Per fruire di questo meccanismo gli Stati devono essere previamente autorizzati ex art. 395 della direttiva rifiuta. La procedura ivi prevista è piuttosto articolata. L'art. 395 prevede, in specie, che il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, possa autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla direttiva «allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali». Per espressa previsione la procedura deve, in ogni caso, concludersi entro otto mesi dal ricevimento della domanda da parte della Commissione. Sull'interpretazione del citato art. 395 v. Corte di giustizia, sentenza del 15 giugno 2006, [causa C-494/04, Heintz van Landewijck SARL](#), EU:C:2006:407; nonché, più di recente, Corte di giustizia, sentenza del 14 maggio 2020, [causa C-276/19, Commissione europea c. Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord](#), EU:C:2020:368.

³⁰ Cfr. art. 199-ter della direttiva 2006/112/CE, cit., aggiunto con la [direttiva 2013/42/UE](#) del Consiglio, del 22 luglio 2013, che modifica la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, per quanto riguarda un meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di IVA. Anche tale misura può applicata dagli Stati fino al 30 giugno 2022. Cfr. art. 199-ter, par. 6, come modificato dalla direttiva (UE) 2018/1695, cit.

³¹ Tale misura si contraddistingue, dunque, da quelle di cui agli artt. 199 e 199-bis sia per la flessibilità dell'ambito di applicazione sia per la tempestività della procedura. L'introduzione del meccanismo di reazione rapida (*Quick Reaction Mechanism* – QRM) rimane comunque subordinata all'autorizzazione della Commissione. In specie lo Stato membro deve notificare l'intenzione di applicare la misura speciale del QRM alla Commissione (la quale dispone di un breve periodo per valutare la notifica) e può farlo dopo che la Commissione abbia notificato l'assenza di obiezioni.

³² Cfr. COM(2016) 148 final, cit., ove la Commissione riconosce la necessità di trovare soluzioni pratiche e a breve termine contro la frode a danno dell'IVA tenendo conto delle specificità degli Stati membri e in particolare della circostanza che il divario dell'IVA varia da meno del 5% a più del 40%.

³³ [Direttiva \(UE\) 2018/2057](#) del Consiglio, del 20 dicembre 2018, che modifica la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto con riguardo all'applicazione temporanea di un meccanismo generalizzato di inversione contabile alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi al di sopra di una determinata soglia.

³⁴ Anche tale meccanismo dovrebbe rimanere in vigore fino al 30 giugno 2022.

³⁵ Cfr. art. 199-quater della direttiva 2006/112/CE, cit.

settori, ma deve riguardare tutte le operazioni interne di ammontare giuridicamente rilevante (superiore cioè al suddetto importo). L'introduzione di tale strumento è però subordinata alla dimostrazione da parte degli Stati di specifici presupposti, fra i quali si segnala l'esistenza di «un livello di frodi carosello superiore al 25% del suo divario dell'IVA complessivo» e la dimostrazione di avere avuto (nel 2014) «un divario dell'IVA, espresso in percentuale del totale dell'IVA esigibile, di almeno 5 punti percentuali superiore al divario dell'IVA mediano a livello comunitario»³⁶. L'inserimento di condizionalità così rigorose, così come il carattere temporaneo anche di questa misura, si spiega in ragione dei non trascurabili effetti negativi che tale meccanismo può generare³⁷.

L'ampliamento delle fattispecie soggette all'applicazione del *reverse charge* non deve, invero, indurre automaticamente a ritenere che esso non comporti, per così dire, «esternalità negative» né tanto meno a non dubitare della sua «efficacia».

Basti qui osservare che l'inversione contabile non solo opera *ex post* (nel senso che non previene i comportamenti fraudolenti ma cerca di evitare che essi si perpetuino nei settori o nei paesi nei quali si sono di fatto già manifestati), ma poi, e soprattutto, espone il sistema IVA ad eventuali, ulteriori, comportamenti fraudolenti a partire dalla falsa attestazione della soggettività passiva da parte di consumatori finali che, al fine di non vedersi applicata l'imposta, si avvalgono dei numeri identificativi IVA di soggetti terzi, ignari della circostanza³⁸. In sostanza il rischio è che, nei settori soggetti al *reverse charge*, la frode si manifesti nella fase della vendita al dettaglio, al momento dell'immissione dei beni in consumo. Come la stessa Commissione ha avuto modo di precisare in occasione dell'individuazione dei principi da porre a fondamento del «nuovo» sistema definitivo di tassazione degli scambi intra UE, tale rischio diventa verosimile nell'ipotesi d'introduzione del meccanismo generalizzato di inversione contabile di cui al citato all'art. 199-*quater*, meccanismo che, peraltro, può generare l'emersione di altre tipologie di frode. Ci si riferisce sia all'eventualità che la frode si sposti negli Stati membri che non adottano tale misura³⁹ sia alla possibilità che gli

³⁶ Con la [decisione di esecuzione \(UE\) 2019/1903](#) dell'8 novembre 2019, la Repubblica ceca è stata autorizzata ad applicare il meccanismo generalizzato di inversione contabile in deroga all'art. 193 della direttiva 2006/112/CE, cit.

³⁷ È la stessa Commissione a sottolineare che l'eventuale impatto sulle imprese e sulle amministrazioni fiscali, soprattutto per quanto concerne i costi di adeguamento e lo spostamento della frode verso i paesi vicini e la vendita al dettaglio, rappresenterà un elemento critico di cui tenere conto.

³⁸ Il sistema VIES ha risolto soltanto alcune di queste problematiche. A causa delle differenze sussistenti fra le norme nazionali in materia di dati personali non tutti gli Stati membri consentono, ad esempio, di visualizzare il nome e l'indirizzo del soggetto passivo anche se la partita IVA è in corso di validità. È noto, poi, che tale sistema non è sempre aggiornato in tempo reale. Esso, invero, controlla la validità del numero di partita IVA sulle basi di dati IVA degli Stati membri; pertanto, l'«attendibilità» del risultato dipende dalla tempestività dell'aggiornamento dei dati effettuato dalle amministrazioni fiscali nazionali. Cfr. il sito https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vatRequest.html.

³⁹ Qualora sia stato accertato un simile effetto – e, segnatamente, qualora si verifichi un aumento delle frodi IVA nel territorio di almeno uno Stato membro che non applica il meccanismo generalizzato di

operatori ricorrono ad un artificioso frazionamento della base imponibile delle operazioni di modo che il corrispettivo unitario sia sotto la soglia prestabilita⁴⁰.

Non solo. Il ricorso all'inversione contabile può produrre effetti negativi anche per gli operatori economici. La sua concreta applicazione può, infatti, generare non poche incertezze e, conseguentemente, comportare un aggravio dei costi di conformità. L'accertamento da parte dei fornitori dello *status* di soggetto passivo del destinatario può risultare tutt'altro che agevole⁴¹. È questo, ad esempio, il caso delle prestazioni di servizi «digitali» che avvengono, per definizione, «a distanza» e spesso in tempo reale⁴². A tale difficoltà si aggiungono, poi, quelle inerenti alla qualificazione dell'operazione e alla sua riconducibilità nel novero di quelle soggette a inversione contabile. Da ultimo, non pare superfluo osservare che, per effetto del *reverse charge*, a carico degli operatori economici possono generarsi anche squilibri sul piano finanziario a causa del mancato introito dell'IVA sulle operazioni attive.

In ragione di questi ultimi effetti, potrebbe finanche dubitarsi del fatto che la previsione in taluni settori del meccanismo dell'inversione contabile sia conforme al principio di proporzionalità. A riguardo si ricorda che l'adozione di *ogni* misura di inversione contabile – e non solo di quella *ex art. 199-quater* – dovrebbe essere circoscritta alle ipotesi in cui le altre misure di controllo (quale ad es. l'obbligo di fatturazione elettronica) non siano sufficienti a contrastare la frode e, in ogni caso, dovrebbe essere subordinata all'esito positivo della comparazione fra i costi generati da essa e quelli connessi a strumenti di controllo differenti. Dovrebbe cioè previamente verificarsi che la sua previsione non determini per gli operatori (oltre che per le autorità fiscali) costi maggiori di quelli sostenuti in caso di adozione di strumenti di controllo differenti⁴³. Grazie ai progressi della tecnologia le autorità fiscali possono infatti disporre

inversione contabile a causa dell'applicazione di tale meccanismo in uno o più Stati membri – la Commissione può proporre al Consiglio la «revoca» dell'autorizzazione e tale proposta si intende accettata a meno che quest'ultimo (il Consiglio) «non decida all'unanimità di respingere la proposta». Cfr. art. 199-*quater*, par. 5, cit. Il fatto che, in una situazione in cui sia accertato un considerevole impatto negativo sul mercato interno, per «reagire rapidamente» si ricorra alla regola del «voto all'unanimità inversa» (v. considerando 12 della direttiva (UE) 2018/2057, cit.) pare confermare che il corretto funzionamento del mercato unionale sia prioritario rispetto all'obiettivo di contrastare la frode in singoli Stati membri.

⁴⁰ Per evitare tale evenienza i paesi che applicano il meccanismo generalizzato di inversione contabile sono tenuti ad imporre a tutti i soggetti passivi (e, in particolare, a quelli che forniscono o ricevono beni o servizi soggetti a tale misura) «obblighi adeguati ed efficaci di comunicazione elettronica». Cfr. art. 199-*quater*, par. 3, della direttiva rifiuta.

⁴¹ Poiché il meccanismo di inversione contabile trova applicazione solo quando il destinatario dell'operazione è un altro soggetto passivo d'imposta, i fornitori sono tenuti *in primis* a verificare lo *status* del destinatario.

⁴² Sul punto si rinvia a M.G. ORTOLEVA, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit.

⁴³ A riguardo pare essere significativa la comunicazione della Commissione al Consiglio a norma dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, [COM\(2020\) 243 final](#) del 22 giugno 2020. Con essa è stata negata all'Italia la possibilità di prevedere, in deroga all'art. 193 citato, l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile «alle prestazioni nazionali di servizi che comportano una somministrazione di personale atipica» anche in ragione del fatto che «all'Italia sono già state concesse due misure speciali di carattere generale per combattere le frodi in materia di IVA: il meccanismo di pagamento

di nuovi strumenti di contrasto alle frodi, primo fra tutti quello del *real-time reporting*, teoricamente meno onerosi almeno nel medio/lungo periodo. La fatturazione elettronica consente di verificare in tempo reale le transazioni effettuate e dunque, in linea di principio, il corretto versamento dell'IVA; essa inoltre – a differenza sia del meccanismo dell'inversione contabile sia della scissione dei pagamenti – evita che si verifichino ripercussioni finanziarie negative sulle imprese (anche su quelle adempienti)⁴⁴.

Infine, dal punto di vista sistematico non si può trascurare che il meccanismo dell'inversione contabile comporti la deroga ad uno dei caratteri fondamentali del sistema dell'IVA e, precisamente, al principio dei pagamenti frazionati il quale, come noto, è stato scelto anche perché è «potenzialmente» idoneo a indurre i fornitori intermedi (che intervengono cioè nella catena delle transazioni) a rispettare gli obblighi IVA⁴⁵. Nelle ipotesi in cui opera il *reverse charge*, l'IVA viene, infatti, «sospesa» lungo tutta la catena economica ed è applicata soltanto all'atto della vendita al consumatore finale. La riscossione dell'importo totale dell'IVA conseguentemente si sposta nella fase della vendita al dettaglio e l'IVA da imposta plurifase⁴⁶ diventa una sorta di imposta sulle vendite al dettaglio⁴⁷.

frazionato per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a pubbliche amministrazioni (...) e l'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica». La concessione di un'altra misura speciale come quella richiesta – continua la Commissione – «comporterebbe una maggiore disarmonizzazione tra il sistema IVA italiano e il sistema comune dell'IVA istituito dalla direttiva IVA e costituirebbe un'ulteriore complicazione per le imprese in quanto ne aggraverebbe l'onere amministrativo».

⁴⁴ Cfr. parere del Comitato economico e sociale europeo sulla «Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto con riguardo all'applicazione temporanea di un meccanismo generalizzato di inversione contabile alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi al di sopra di una determinata soglia» [COM(2016) 811 final – 2016/0406 (CNS)], [2017/C 288/06](#), ove si richiama in particolar modo l'attenzione sulla «possibilità di ridurre o eliminare meccanismi di *reverse charge* e *split payment* in caso di un utilizzo corretto e diffuso della fatturazione elettronica per la certificazione dei corrispettivi di vendita». In particolare, secondo il Comitato «[u]tilizzando opportunamente tale tipologia di fatturazione sarebbe infatti possibile verificare in tempo reale il corretto versamento dell'imposta sul valore aggiunto, evitando ripercussioni finanziarie negative su molte imprese adempienti».

⁴⁵ Cfr. M. LAMENSCH, *Are 'reverse charging' and the 'one-stop-scheme' efficient ways to collect VAT on digital supplies?*, in *World Journal of VAT/GST Law*, 2012, vol. 1, n. 1, pp. 1-20, spec. p. 4, secondo la quale «[t]his is regrettable because a fundamental rationale behind the fractioned collection of VAT (multi-staged tax) as compared to a retail stage tax (single-staged tax) is its relative 'self-enforcement' potential». Sul punto v. anche COM(2016) 148 final, cit., ove si sottolinea che il meccanismo del *reverse charge* «non ha la natura auto-regolatoria dell'attuale sistema dell'IVA (ossia il principio del pagamento frazionato), il quale garantisce che un piccolo numero di soggetti passivi affidabili e di dimensioni relativamente importanti nella catena economica versi la maggior parte dell'IVA».

⁴⁶ È noto che la previsione, per un verso, dell'obbligo dei soggetti passivi di versare all'erario l'IVA addebitata ai propri clienti e, per l'altro, del diritto a detrarre l'imposta gravante sui loro acquisti fa sì che, in ciascuna fase (dalla produzione alla vendita al consumatore finale), venga riscossa l'IVA sul «valore aggiunto» ivi prodotto.

⁴⁷ In tal senso v. anche M. LAMENSCH, *Are 'reverse charging' , cit., p. 4.*

Alla luce di quanto fin qui detto in merito alle criticità connesse alla misura in esame pare condivisibile⁴⁸ la scelta della Commissione di non avallare l'ipotesi, pure avanzata⁴⁹, di introdurre in via definitiva un meccanismo generalizzato d'inversione contabile (per le operazioni di ammontare superiore ad una soglia predeterminata) e di consentirne l'adozione solo temporaneamente.

3. Il regime IVA definitivo sugli scambi intra UE e le cc.dd. «soluzioni rapide».

Al fine di rimediare alla strutturale debolezza dell'attuale regime di tassazione degli scambi intraunionali fra soggetti passivi d'imposta, la Commissione – dopo avere abbandonato, come detto, l'originario intento di tassare tutte le cessioni transfrontaliere di beni nello Stato membro di origine – ha infatti optato per un regime definitivo basato sia sul principio dell'imposizione nello Stato membro di destinazione sia sul meccanismo dei pagamenti frazionati⁵⁰. Segnatamente, sulla base delle regole all'uopo tratteggiate⁵¹ e ancora in fase di negoziazione, il soggetto passivo che effettuerà cessioni intraunionali di beni dovrà «regolarmente» addebitare l'IVA all'acquirente ma con l'aliquota dello Stato membro di arrivo dei beni. L'imposta dovuta su tali operazioni dovrà, poi, essere dichiarata e pagata dal cedente, nello Stato membro in cui ha sede, tramite il meccanismo dello sportello unico.

Non sono, tuttavia, poche le difficoltà connesse all'implementazione di tale nuovo sistema soprattutto per le autorità fiscali. Il regime definitivo presuppone, infatti, innanzitutto una maggiore cooperazione tra le amministrazioni fiscali⁵², giacché la riscossione dell'IVA da parte dello Stato membro di destinazione dei beni dipenderà dalla capacità di riscuotere dello Stato del fornitore⁵³.

⁴⁸ Sul tema v. R.F. VAN BREDERODE, S. PFEIFFER, *Combating Carousel Fraud: The General Reverse Charge VAT*, in *International Vat Monitor*, May/June 2015, pp. 146-157, i quali, invece, ritengono che «the general reverse charge VAT, which would eliminate the incentive for carousel fraud».

⁴⁹ Cfr. *Commission staff working document on the implementation of the definitive VAT regime for intra-EU trade*, [SWD\(2014\) 338 final](#) of 29 October 2014.

⁵⁰ Cfr. COM(2016) 148 final, cit. Secondo la Commissione, l'introduzione del regime definitivo «dovrebbe ridurre le frodi transfrontaliere di circa 40 miliardi di EUR (80%) all'anno nell'UE».

⁵¹ Cfr. COM(2018) 329 final, cit. Scopo della proposta è l'introduzione delle disposizioni definitive per le cessioni di beni B2B all'interno dell'Unione. In essa è indicata quale data di entrata in vigore del nuovo regime il 1° luglio 2022.

⁵² La necessità di giungere ad una «maggiore cooperazione in uno spirito di buona comprensione tra amministrazioni fiscali degli Stati membri dell'UE» era già stata sottolineata anche nelle conclusioni del Consiglio ECOFIN dell'8 novembre 2016 (v. [documento n. 14257/16](#), FISC 190 ECOFIN 1023 del 9 novembre 2016). Cfr. [regolamento \(UE\) 2018/1541](#) del Consiglio, del 2 ottobre 2018, che modifica i regolamenti (UE) n. 904/2010 e (UE) 2017/2454 per quanto riguarda misure di rafforzamento della cooperazione amministrativa in materia di imposta sul valore aggiunto.

⁵³ Sulle difficoltà connesse all'attività di accertamento e di riscossione v. anche F. GALLO, *Nuovi profili dell'IVA Verso una disciplina definitiva*, in A. COMELLI (a cura di), *Nuovi profili dell'IVA. Verso una disciplina definitiva. Atti dell'VIII convegno annuale 12 aprile 2018*, Napoli, 2019, pp. 13-22, spec. p. 22.

Ed è questo il motivo per il quale la transizione dall'attuale regime a quello definitivo è stata scansionata in fasi e, al contempo, è stata proposta l'adozione immediata soltanto di alcune misure temporanee dirette a dare una risposta alle questioni ritenute più urgenti e, fra queste, a quella delle frodi⁵⁴.

Non tutte le proposte della Commissione hanno, però, ottenuto il consenso unanime degli Stati membri.

Con la direttiva 2018/1910⁵⁵ e con il regolamento 2018/1912⁵⁶ sono state adottate quattro cosiddette «soluzioni rapide» (*quick fixes*) e segnatamente: a) la semplificazione e armonizzazione delle norme concernenti il regime di *call-off stock*; b) il riconoscimento del numero di identificazione IVA dell'acquirente quale requisito sostanziale per l'esenzione IVA delle cessioni intracomunitarie di beni; c) la semplificazione delle norme in merito alle operazioni a catena; d) l'armonizzazione e la semplificazione delle norme in materia di prova del trasporto⁵⁷.

Nel corso dei negoziati sul fascicolo «risoluzione rapida dell'IVA» gli Stati membri hanno, invece, ritenuto i tempi, per così dire, non ancora maturi per l'introduzione della figura del soggetto passivo certificato (*certified taxable person*, di cui all'acronimo CTP)⁵⁸ che avrebbe dovuto avere un ruolo centrale nella fase di transizione e che, ancor prima, sarebbe stata funzionale a delimitare la «categoria» dei soggetti passivi «virtuosi»⁵⁹. A riguardo la proposta della Commissione è quella di introdurre in ambito IVA una certificazione che, sul modello di quella di «operatore economico autorizzato»

⁵⁴ Cfr. COM(2017) 566 final, cit.

⁵⁵ [Direttiva \(UE\) 2018/1910](#) del Consiglio, del 4 dicembre 2018, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel sistema d'imposta sul valore aggiunto di imposizione degli scambi tra Stati membri.

⁵⁶ [Regolamento di esecuzione \(UE\) 2018/1912](#) del Consiglio, del 4 dicembre 2018, che modifica il regolamento (UE) n. 282/2011 per quanto riguarda talune esenzioni connesse alle operazioni intracomunitarie.

⁵⁷ Tali previsioni sono state recepite nell'ordinamento nazionale soltanto con il [decreto legislativo 5 novembre 2021, n. 192](#), Attuazione della direttiva (UE) 2018/1910 del Consiglio che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel sistema d'imposta sul valore aggiunto di imposizione degli scambi tra Stati membri, in vigore dal 1° dicembre 2021 ovvero con quasi due anni di ritardo rispetto al termine del 31 dicembre 2019 all'uopo stabilito. Nei confronti dell'Italia per tale motivo era stata, infatti, avviata la procedura d'infrazione n. 2020/0070.

⁵⁸ Cfr. Consiglio ECOFIN, [documento n. 12564/18](#), FISC 380 ECOFIN 849 del 28 settembre 2018, p. 5.

⁵⁹ Cfr. proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel sistema d'imposta sul valore aggiunto e l'introduzione del sistema definitivo di imposizione degli scambi tra Stati membri, [COM\(2017\) 569 final](#) del 4 ottobre 2017, ove si propone di aggiungere nella direttiva rifiuta l'art. 13-*bis* contenente la disciplina sul «soggetto passivo certificato» e, segnatamente, i requisiti oggettivi e soggettivi necessari per ottenere l'attribuzione di tale *status* nonché i soggetti tenuti al rilascio della relativa certificazione. A quest'ultimo riguardo si prevede che l'autorità fiscale competente a «concedere» tale *status* sia, di regola (salva l'ipotesi in cui l'istante sia una stabile organizzazione), quella dello Stato membro in cui il richiedente ha stabilito la sede dell'attività economica e che la certificazione di uno Stato membro sia riconosciuta dalle autorità fiscali di tutti gli Stati membri. Si precisa, inoltre, che, a regime e previa modifica del regolamento n. 904/2010 sulla cooperazione amministrativa, l'esistenza della certificazione sarà verificabile attraverso una procedura *online* tramite il sistema europeo VIES.

esistente in materia doganale, attesti lo *status* di affidabilità dei soggetti passivi che soddisfano talune condizioni di carattere oggettivo (tra le quali si annoverano l'assenza di violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale e la solvibilità finanziaria⁶⁰). I soggetti passivi «virtuosi», analogamente agli operatori economici autorizzati, dovrebbero così beneficiare di talune semplificazioni concernenti, nel caso, le modalità di liquidazione e di pagamento dell'IVA sulle operazioni transfrontaliere. In specie, dovrebbe essere loro riconosciuta la possibilità di continuare ad avvalersi negli scambi intraunionali del meccanismo del *reverse charge*⁶¹.

L'importanza della previsione della qualifica di «soggetto passivo certificato», in realtà, pare andare oltre quella espressamente attribuita dalla Commissione sulla base della funzione che tale figura dovrebbe avere nella fase di transizione verso il regime definitivo. Essa sembra, infatti, sintomatica di un nuovo approccio al contrasto delle frodi, nel quale si tenta di rafforzare il rapporto di collaborazione fra gli operatori economici e le autorità fiscali e si riconosce il ruolo che i soggetti passivi affidabili possono svolgere ai fini del corretto funzionamento del mercato.

Se questa lettura è corretta, il rinvio dell'introduzione della figura del «soggetto passivo certificato» pare emblematico delle conseguenze connesse alla regola dell'unanimità e, segnatamente, degli ostacoli che, a causa di siffatta regola, può incontrare l'adozione di misure «innovative» e, per quanto qui rileva, l'attuazione del regime definitivo di tassazione degli scambi intraunionali.

Al di là di tali considerazioni, certo è che la riforma sta procedendo a rilento e che, a causa di tali ritardi (imputabili ad avviso di chi scrive non solo all'emergenza Covid-19), si paventa il rischio che il passaggio verso il nuovo e definitivo regime non si realizzi nei tempi prestabiliti. Così ragionando, non pare inverosimile l'eventualità che il meccanismo dell'inversione contabile diventi (o per meglio dire si confermi) soluzione di carattere tutt'altro che temporanea al problema delle frodi, con evidenti riflessi negativi anche sulla questione dei costi di conformità e sul corretto funzionamento del mercato unionale e, più in generale, del sistema IVA.

⁶⁰ Un altro requisito attiene alla dimostrazione, da parte del richiedente, di un alto livello di controllo delle proprie operazioni e del flusso di merci, mediante un sistema di gestione delle scritture commerciali e, se del caso, di quelle relative ai trasporti, che consenta adeguati controlli fiscali, o mediante una pista di controllo interno affidabile o certificata. Cfr. art. 13-*bis*, par. 2, cit.

⁶¹ In particolare, nella prima fase di transizione verso il sistema definitivo l'inversione contabile dovrebbe continuare ad applicarsi alle cessioni intraunionali di beni effettuate nei confronti di soggetti passivi certificati. Ciò in quanto, essendo il soggetto passivo certificato per definizione un contribuente affidabile, in tale ipotesi non dovrebbero verificarsi frodi dovute alla mancata imposizione dell'IVA sulle cessioni intraunionali di beni. Cfr. COM(2018) 329 final, cit., ove sono individuati anche gli ulteriori benefici previsti per i soggetti passivi certificati. La proposta della Commissione era in origine quella di introdurre tale misura contestualmente alle cosiddette soluzioni rapide al fine di riservare ai soggetti passivi certificati le nuove disposizioni in tema di *call-off stock*, operazioni a catena e prova intra UE.

ABSTRACT: La globalizzazione, i cambiamenti connessi alla tecnologia e la rapida evoluzione dei modelli di business hanno messo a dura prova il sistema dell'IVA già compromesso dalle frodi all'IVA connesse in specie al regime transitorio degli scambi intraunionali fra soggetti passivi d'imposta. Scopo del lavoro è quello di analizzare le misure approntate e le azioni in atto nel tentativo di verificare se, e in che misura, costituiscano una risposta adeguata alle sfide in atto e alle istanze sia delle imprese che delle autorità fiscali.

PAROLE CHIAVE: frodi all'IVA; inversione contabile; soggetto passivo certificato; principio di neutralità dell'IVA; costi di conformità.

The future of VAT and the long-standing issue of fraud linked to the intra-Union trade regime

ABSTRACT: Phenomena such as globalization, changes in technology and the rapid evolution of business models have severely hit the VAT system, already undermined by the impact of VAT frauds, in particular by those frauds relating to the VAT transitional system of the intra-EU trade, carried out amongst taxable persons. The aim of this work is to analyse the measures and the actions undertaken so far to verify if they constitute an effective response to the existing challenges in this field and to find out whether these actions are suitable to meet the requests made by businesses and tax authorities.

KEYWORDS: VAT frauds; reverse charge; certified taxable person; VAT neutrality principle; compliance costs.