

Ar2



Vai al contenuto multimediale

Nuovi profili dell'IVA, verso una disciplina definitiva

Atti dell'VIII convegno annuale
12 aprile 2018

a cura di
Alberto Comelli

Contributi di
Paolo Andrei
Matteo Busico
Paolo Centore
Alberto Comelli
Arthur Maria Ferreira Neto
Franco Gallo
Roberta Grappiolo
Maurizio Logozzo
Livia Salvini





Aracne editrice

www.aracneeditrice.it
info@aracneeditrice.it

Copyright © MMXIX
Giacchino Onorati editore S.r.l. – unipersonale

www.giacchinoonoratieditore.it
info@giacchinoonoratieditore.it

via Vittorio Veneto, 20
00020 Canterano (RM)
(06) 4551463

ISBN 978-88-255-2516-8

*I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica,
di riproduzione e di adattamento anche parziale,
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.*

*Non sono assolutamente consentite le fotocopie
senza il permesso scritto dell'Editore.*

I edizione: giugno 2019

Indice

- 7 Saluti
Paolo Andrei
- 9 Saluti
Matteo Busico
- 11 Presentazione
Alberto Comelli
- 13 Nuovi profili dell'imposta sul valore aggiunto
Franco Gallo
- 23 Recenti sviluppi del sistema europeo dell'IVA
Roberta Grappiolo
- 33 The OECD International VAT / GST Guidelines with Reference to
the Brazilian Tax System
Arthur Maria Ferreira Neto
- 47 L'IVA non dovuta
Livia Salvini
- 65 La prova e le cessioni intraunionali di beni
Maurizio Logozzo
- 81 Nuove regole di qualifica IVA dei soggetti passivi nel rapporto di
gruppo
Paolo Centore
- 93 Autori

Saluti

PAOLO ANDREI*

Desidero esprimere il mio personale ringraziamento, e quello dell'intera Università di Parma, per l'organizzazione di questo Convegno in tema di Imposta sul Valore Aggiunto (IVA) giunto ormai all'ottava edizione; un appuntamento annuale di grande rilievo per la nostra Università, soprattutto perché si propone di offrire spunti e riflessioni critiche su problematiche particolarmente rilevanti sull'assetto attuale e sull'evoluzione prospettica della disciplina.

In uno scenario che ha visto susseguirsi numerose modifiche legislative che hanno inciso profondamente sulla dinamica degli scambi commerciali tra Paesi differenti, si sono generate implicazioni di non poco conto anche sul versante della concorrenza da ricondurre, soprattutto, alle difformi modalità di tassazione nel contesto internazionale. Tutto ciò ha avuto, e ha tuttora, un impatto significativo anche sulla vita quotidiana e sulle scelte di consumo dei contribuenti, soggetti che, come noto, sopportano il carico fiscale di questa imposta indiretta. I temi trattati nel Convegno, pertanto, trovano una loro precisa e naturale collocazione negli studi di ambito giuridico, ma sollecitano, al contempo, un vivace dibattito di natura interdisciplinare.

Devo sinceramente ringraziare il Prof. Alberto Comelli, perché in questi anni ha dato vita a un appuntamento che ormai costituisce una bella consuetudine per il nostro Ateneo; infatti, iniziative di questa specie coniugano l'attività di ricerca che quotidianamente viene svolta in ambito universitario con l'attività di formazione, che coinvolge attivamente i nostri Studenti in un processo di qualificazione sempre più attento e, al tempo stesso, rispettoso delle esigenze che gli Studenti stessi manifestano.

Tali fondamentali pilastri, rispettivamente la ricerca e la didattica universitaria, vedono realizzarsi in momenti come questo una sintesi di grande importanza, che trova nella diffusione delle conoscenze e nel confronto reciproco la necessaria compenetrazione fra realtà professionale e realtà accademica. In queste occasioni si esplica la cosiddetta "Terza missione" dell'Università, vale a dire il rapporto che lega reciprocamente Università e società in cui essa vive e opera, in un fecondo processo di apertura reciproca,

* Magnifico Rettore, Università degli Studi di Parma.

teso a favorire un confronto aperto, manifestando la volontà di percorrere strade innovative che permettano un miglioramento della qualità del nostro comune agire.

Ringrazio, quindi, il Prof. Alberto Comelli e intendo ringraziare di cuore tutti i prestigiosi relatori che hanno consentito, anche quest'anno, l'organizzazione del Convegno. Desidero, inoltre, offrire un sincero benvenuto al Prof. Franco Gallo, il quale ha operato in questo Ateneo per diversi anni e che è per tutti noi è un amico sincero che ci onora della sua presenza offrendoci un contributo qualificatissimo in forza della sua autorevolezza ed esperienza.

Con l'auspicio che questo Convegno possa offrire proposte utili per dare soluzione ai principali problemi operativi e nuovi stimoli per la ricerca in questo importante terreno di studio, sono grato per la Vostra presenza e formulo a tutti Voi i migliori auguri per un proficuo lavoro.

Saluti

MATTEO BUSICO*

Ringrazio innanzitutto il Prof. Comelli dell'invito; è un vero piacere anche quest'anno partecipare e dare come ADT il patrocinio a questa edizione del convegno annuale sull'IVA dell'Università di Parma, che ormai rappresenta un appuntamento imperdibile per gli studiosi e gli operatori della materia.

Occorre dire che quest'anno il Prof. Comelli si è davvero superato: basta scorrere la schiera degli autorevolissimi relatori, anche di caratura internazionale, che interverranno, per rendersi conto dell'enorme sforzo che l'organizzazione del convegno ha comportato e di questo dobbiamo rendergliene grazie.

Mi fa inoltre molto piacere che, già a partire dall'edizione dello scorso anno, saranno pubblicati gli atti del convegno: si tratta di una cosa molto importante, perché troppo spesso accade che non rimanga alcuna traccia di interessantissime giornate di studio come queste, che invece meritano di essere ricordate e riprese nei successivi sviluppi dello studio della materia; per tale motivo, come Associazione ci rendiamo disponibili a collaborare alla pubblicazione dei lavori di questo e dei prossimi convegni annuali.

Per quanto riguarda gli argomenti della giornata odierna, sono tutti di grande interesse e rilevanza nell'ambito dell'IVA, che ormai da anni rappresenta la "regina delle imposte" (quella che un tempo era il registro); non ci sono dubbi che si tratta di un tributo, nella sua dimensione europea, assolutamente centrale nel sistema tributario italiano, per il quale è sempre più fondamentale una formazione specialistica nel diritto europeo, circostanza ben nota ai giudici tributari di merito, ne vedo alcuni qui presenti, che, infatti, negli ultimi tempi hanno dedicato molti eventi formativi sul tema.

Viceversa, dal canto suo, la Suprema Corte di Cassazione, talvolta, non sembra che abbia gradito la presenza di un giudice sovranazionale che, sull'interpretazione dell'IVA, è alla stessa sovraordinato, se si pensa che, come è emerso in alcuni dei convegni degli anni scorsi, in talune occasio-

* Presidente dell'Associazione Culturale della Scuola dei Difensori Tributari (ADT).

ni la Cassazione ha vanamente rimesso alla Corte di Giustizia questioni dalla stessa già compiutamente affrontate, perché non pareva apprezzare la soluzione che era stata data dal giudice europeo; su questo aspetto non mancheranno ulteriori spunti di riflessione.

Auguro un buon lavoro a tutti e ringrazio nuovamente.

Presentazione

ALBERTO COMELLI*

Il 12 aprile 2018 si è svolto l'ottavo convegno annuale sull'IVA, organizzato dal Dipartimento di giurisprudenza, studi politici e internazionali dell'Università di Parma, presso l'aula dei filosofi. Il convegno è stato aperto dai saluti del Magnifico Rettore dell'Università di Parma, prof. Paolo Andrei, correttamente anteposto a questa breve "presentazione" dell'opera. Inoltre, ho ritenuto di anteporre anche i saluti del dott. Matteo Busico, Presidente dell'Associazione culturale della Scuola dei difensori tributari, che ha patrocinato l'evento anche quest'anno.

Durante il convegno sono state esaminate, come già nelle precedenti edizioni di questa periodica iniziativa, le più rilevanti novità che hanno interessato l'IVA negli ultimi dodici mesi, a livello sia di sviluppi normativi, sia di proposte di direttive e regolamenti, con un esame approfondito della giurisprudenza della Corte di giustizia e della Corte di cassazione.

Emerge un assetto in continua evoluzione, verso un modello definitivo e auspicabilmente duraturo di tributo plurifase sull'immissione al consumo finale di beni e di servizi, suscettibile di applicare in modo corretto il principio della neutralità nelle sue diverse declinazioni, sul piano economico e non solo giuridico.

Tale evoluzione, in qualche misura, riflette, tra l'altro, il complesso rapporto (anch'esso in evoluzione) tra il diritto dell'Unione europea e il diritto nazionale, nonché l'efficacia delle sentenze interpretative della Corte di giustizia. In questa costante sovrapposizione di fonti, che si collocano su un piano di interrelazione spesso dialettica e mai statica, si può cogliere, in modo tangibile, un profilo di grandissima rilevanza della disciplina dell'IVA, sia sul versante del diritto europeo, sia su quello tributario e, naturalmente, anche con riferimento all'attuazione del primo nell'ordinamento nazionale.

Al fine di esaminare questo vivacissimo assetto dell'IVA, hanno contribuito con le loro relazioni scritte studiosi di altissimo profilo scientifico, i quali hanno illustrato e approfondito segmenti importanti del dibattito in corso. Alcuni di loro hanno opportunamente focalizzato l'attenzione su problematiche di carattere generale, quali, ad esempio, un inquadramento del tributo nel

* Professore di diritto tributario, Università degli Studi di Parma.

contesto delle politiche economiche e di bilancio (ad opera del prof. Franco Gallo), nonché le iniziative della Commissione europea verso la disciplina definitiva dell'imposta, superando il regime transitorio attualmente vigente (si è incaricata di questa importante ricognizione la dott.ssa Roberta Grappiolo).

Un illustre studioso brasiliano, invece, si è occupato nella sua relazione scritta di esaminare le linee guida formulate dall'OCSE in materia di (più comuni tipi di) operazioni internazionali, ai fini dell'IVA, con particolare riferimento ai servizi e ai beni immateriali. Questo inquadramento non è stato effettuato in modo astratto, ma è servito per calibrare la ricerca sull'ordinamento tributario brasiliano, nella prospettiva di una sua progettata riforma tributaria, suscettibile di modificare i rapporti, in ambito impositivo, tra la Federazione, i singoli Stati che compongono la medesima Federazione e i Comuni, nell'alveo della peculiare architettura costituzionale che caratterizza tale Federazione latinoamericana (il contributo è stato scritto dal prof. Arthur Maria Ferreira Neto).

Altri studiosi hanno approfondito profili più specifici e concreti (per il nostro ordinamento) del sistema dell'IVA. Tra questi, si segnala l'esame (i) del principio della detrazione dell'imposta nella disciplina nazionale, in rapporto alla direttiva 2006/112/CE (ad opera della prof.ssa Livia Salvini); (ii) del tema della nozione di prova, con particolare riferimento alle cessioni intraunionali di beni, alla luce della giurisprudenza della Corte di giustizia, della Corte di cassazione e della prassi dell'Amministrazione finanziaria (se ne è occupato il prof. Maurizio Logozzo); (iii) della problematica della qualifica dei soggetti passivi, in relazione ai cosiddetti gruppi IVA (ha fornito un contributo sull'argomento l'avv. Paolo Centore).

Tutti questi elaborati sono stati raccolti e pubblicati secondo un approccio che è sembrato razionale e che segue la ricognizione per argomenti sopra svolta in estrema sintesi e a titolo introduttivo, dai temi più generali a quelli via via più specifici, ma non per questo meno interessanti. Gli uni si pongono in una prospettiva di continuità con gli altri e ne costituiscono il necessario completamento, con un approccio che spazia dal "generale" al "particolare", senza perdere di vista l'attualità delle tematiche prescelte, quale criterio guida nella loro selezione tra le tante possibili. Tutto questo, naturalmente, vuole essere un contributo allo studio sistematico dell'IVA non solamente sul versante teorico, ma utile anche a risolvere problemi pratici e applicativi, secondo la corretta metodologia che caratterizza questo peculiare (e tutt'altro che semplice) tributo europeo e (allo stesso tempo) nazionale.

Emerge, quindi, la necessità di scandagliare, con una periodicità non troppo elevata, le novità (e la traiettoria evolutiva, nel medio e lungo periodo) che connotano l'IVA, possibilmente favorendo un dibattito che coinvolge non solo la Commissione europea e, segnatamente, la Direzione generale "Fiscaltà e unione doganale", ma anche gli studiosi, italiani o meno e gli operatori pratici.

Nuovi profili dell'imposta sul valore aggiunto

Verso una disciplina definitiva

FRANCO GALLO*

I. L'IVA nel contesto delle politiche economiche e di bilancio

In questa introduzione mi intratterrò, molto sinteticamente e in termini generali, solo su alcuni dei temi riguardanti l'IVA che saranno probabilmente trattati in questo convegno. Mi soffermerò, dapprima, sui problemi derivanti dall'uso di tale imposta quale strumento delle politiche di bilancio e sugli effetti negativi dell'eccessiva diversificazione delle sue aliquote. Solo in ultimo tratterò della possibilità di una sua riforma strutturale in un'ottica comunitaria ed antievasione.

Il primo problema riguarda, in particolare, l'utilizzo dell'IVA nelle clausole di salvaguardia inserite nelle leggi di bilancio di questi ultimi anni. Ricordo che il termine clausola di salvaguardia, usato per la prima volta nel 2011 dal governo Berlusconi, indica una norma che ha lo scopo di garantire il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica, nel caso in cui gli effetti complessivi delle altre misure non raggiungano, alla scadenza, gli esiti previsti. Teoricamente, la clausola può basarsi sia su maggiori entrate e, quindi, su aumenti di imposte, sia su riduzioni di spesa, come sono state quelle lineari inserite nella legge finanziaria per il 2011. Di fatto, però, è accaduto che le diverse clausole inserite nei bilanci degli ultimi anni hanno previsto esclusivamente aumenti dell'IVA e delle accise e sono state disinnescate dai diversi governi all'ultimo momento con forme di entrate alternative, suscitando apprensione e polemiche.

Ciò si è verificato pure con la legge di bilancio per il 2018, che ha evitato gli aumenti delle aliquote IVA ordinaria e ridotta, finanziandoli sostanzialmente con un aumento del disavanzo. La sterilizzazione è stata però solo parziale, per cui, dopo l'approvazione della legge di bilancio, rimarranno nel 2019 i possibili incrementi all'11,5% dell'aliquota ridotta e al 24,2% dell'aliquota ordinaria. Per evitarli serviranno quasi 15 miliardi. Il che dovrebbe indurre il nuovo Parlamento ad affrontare, una volta per tutte, questo problema

* Presidente Emerito della Corte costituzionale.

con un approccio più sistemico, senza avere ogni anno la spada di Damocle dell'aumento automatico del tributo.

È evidente che la previsione della clausola di salvaguardia potrebbe essere evitata se si sciogliesse uno dei nodi della politica economica su cui i governi si esercitano ormai da tempo, senza apprezzabili risultati e cioè il nodo della scelta delle priorità di intervento fiscale compatibili con il quadro di finanza pubblica e in grado di garantire un soddisfacente livello di efficienza nella gestione del tributo in funzione antievasione.

Soprattutto, dopo i recenti risultati elettorali ha preso sempre più spazio, al riguardo, l'opinione di chi vorrebbe concentrare la manovra di politica fiscale sulla riduzione generalizzata dell'IRPEF, finanziandola con un aumento dell'IVA, oltre che con tagli alle prestazioni di *welfare* e alla spesa pubblica. A tale opinione va ricondotta anche la proposta di *flat tax* formulata dall'Istituto Bruno Leoni e dai partiti del centrodestra. Essa comporterebbe l'aumento dell'aliquota IVA ordinaria al 25% e di quella ridotta al 13%, lasciando inalterata l'aliquota super ridotta del 4%.

Non voglio tornare qui sul dibattito che ha impegnato — e tuttora impegna — le forze politiche riguardo all'opportunità di introdurre una "tassa piatta". Vorrei solo ricordare che tanto chi propone periodicamente di aumentare l'IVA nell'ottica della clausola di salvaguardia, quanto chi vorrebbe aumentarla come conseguenza dell'introduzione della *flat tax*, sembra dimenticare le negative implicazioni che una simile manovra avrebbe sulla già forte evasione dell'IVA e, quindi, sull'efficienza di tale tributo.

Gli economisti¹ ci insegnano che l'efficienza dell'IVA si misura attraverso la somma di due indicatori, il *VAT gap*, che è il divario conseguente all'evasione e il *VAT policy gap*, che è il divario dipendente dallo stesso regime del tributo. In particolare, il *VAT gap* misura la perdita di gettito dovuta al fatto che alcuni consumi finali non sono dichiarati al Fisco, mentre il *VAT policy gap* misura la perdita dovuta all'applicazione di aliquote ridotte e di esenzioni. Il primo cresce al crescere dell'evasione, mentre il secondo cresce al crescere della disomogeneità del sistema delle aliquote. Secondo un recente rapporto della Commissione europea, che ho letto proprio in questi giorni, l'Italia è al secondo posto nell'UE quanto al numero di aliquote ridotte e di esenzioni e al sesto posto quanto all'evasione dal tributo.

È certo, comunque, che la proposta dei propugnatori della *flat tax* di incrementare di tre punti l'aliquota ordinaria e quella ridotta dell'IVA aumenterebbe il *VAT policy gap* e, soprattutto, rischierebbe di far lievitare sensibilmente anche il *VAT gap*, e cioè il divario da evasione. Infatti, delle diverse tipologie di evasione nell'IVA, mentre alcune non dipendono dalla misura dell'aliquota, altre sono invece logicamente a essa correlate. Si pensi

1. Vedi A. SANTORO, *Rischio evasione con l'aliquota IVA flat*, in *lavoce.info* del 21 luglio 2017.

all'occultamento consensuale delle vendite al consumo finale, ma anche alla sottodichiarazione unilaterale delle vendite, ovvero alla sovradichiarazione unilaterale degli acquisti nelle transazioni *business to business*. Inoltre, anche in presenza di dichiarazioni corrette, è cresciuta negli ultimi anni l'evasione da omissione dei versamenti dell'IVA dovuta. In tutti questi casi, gli incentivi all'evasione aumentano al crescere dell'aliquota IVA, come confermato da una recente indagine condotta dall'Ufficio studi dell'Agenzia delle Entrate.

A ciò si aggiunga, poi, che la maggiore evasione dell'IVA, conseguente all'aumento delle aliquote, si propagherebbe facilmente alle altre imposte, perché è ovvio che un ricavo sottodichiarato o un costo sovradichiarato ai fini dell'IVA lo è anche ai fini delle imposte sul reddito.

2. L'attuale eccessiva diversificazione delle aliquote

Quanto finora detto mi offre lo spunto per sottolineare che l'eccessiva diversificazione delle aliquote è stata considerata dalle competenti istituzioni europee una delle principali criticità dell'imposta, almeno finché rimarrà applicabile l'attuale regime di tassazione secondo le aliquote del paese di origine. È per questa ragione che la direttiva del Consiglio 2006/112/CE prevede che gli Stati membri devono applicare un'aliquota ordinaria pari almeno al 15% — e, quindi, molto più bassa dell'attuale 22% e del 25% della ricordata proposta dell'Istituto Leoni — e, oltre a questa, possono applicare una o due aliquote ridotte a determinate categorie di beni o servizi (elencati nell'allegato III della direttiva) non inferiori al 5%.

Queste regole sembrano semplici, ma nella realtà i Paesi membri hanno sempre avuto difficoltà a rispettarle. La struttura delle aliquote IVA ridotte risulta, infatti, piuttosto complessa, a causa delle molte deroghe temporanee consentite dalla stessa direttiva nella sua ambiguità. Per esempio, gli Stati membri che al primo gennaio 1991 prevedevano un'aliquota ridotta inferiore al 5% (aliquota super ridotta) hanno avuto la possibilità di mantenerla fino all'adozione, da parte della stessa UE, del regime definitivo di tassazione degli scambi intracomunitari che, come dirò meglio più avanti, non riesce a trovare l'approvazione di tutti gli Stati membri.

Se si guarda al nostro ordinamento nazionale, ci si rende conto della particolare complessità della struttura delle aliquote. Attualmente ne sono applicate ben quattro: del 4%, del 5%, del 10% e del 22%, molte delle quali fissate un po' a casaccio. Non si capisce, solo per fare un esempio, perché l'origano e la maggiorana debbano avere aliquote differenti.

In questo scenario, mitigare o abolire l'applicazione di aliquote ridotte potrebbe non solo avere i descritti effetti positivi di riduzione del *VAT gap*, ma anche garantire una notevole semplificazione del sistema. Ridurrebbe,

quantomeno, gli oneri amministrativi per i contribuenti e offrirebbe l'occasione per riequilibrare il carico impositivo tra imposte dirette e indirette, senza arrivare agli eccessi del 25 e 14% della proposta dell'Istituto Leoni.

Ciò, allo stato attuale della legislazione. Il discorso, invece, cambierebbe e non renderebbe necessarie le semplificazioni il giorno in cui si applicasse in tutto il territorio dell'Unione il nuovo, diverso regime definitivo proposto il 4 ottobre 2017 dalla Commissione europea, imperniato sulla tassazione secondo l'aliquota dello Stato di destinazione.

Ed è proprio muovendosi in questa prospettiva che la Commissione ha annunciato, nel gennaio di quest'anno, di voler abbandonare i ricordati progetti di armonizzazione. Ha avanzato, in particolare, la proposta, inversa, di abolire l'attuale, complesso elenco di beni e servizi per i quali è ammessa l'applicazione di aliquote ridotte e di sostituirlo con un nuovo elenco di prodotti considerati voluttuari — comprensivo, per esempio, di beni quali armi, bevande alcoliche, gioco d'azzardo e tabacco — che dovranno sempre essere assoggettati ad un'aliquota IVA pari o superiore al 15%. La proposta prevede anche che gli Stati membri, al fine di salvaguardare le entrate pubbliche, devono assicurare che l'aliquota IVA media ponderata applicata sia almeno pari al 12% e che i beni i quali beneficiano attualmente di aliquote d'imposta diverse da quella *standard* potranno continuare a goderne.

È evidente che questa nuova proposta avrebbe un senso — e sarebbe perciò attuabile senza gli inconvenienti di cui ho detto — solo se fosse accompagnata dalla sostituzione del vigente regime transitorio della tassazione alla fonte con quello fondato sull'applicazione delle aliquote dello Stato di destinazione. Infatti, solo se i beni e i servizi fossero tassati con le aliquote dello Stato di destinazione e non con quelle del Paese di origine, i fornitori e i prestatori non avrebbero alcun vantaggio significativo dall'essere stabiliti in uno Stato membro che applica aliquote più basse. In tale caso, la diversità delle aliquote IVA non sarebbe più causa di alterazioni al funzionamento del mercato unico e non richiederebbe, perciò, una riduzione del loro numero.

Come osservato dal Commissario per gli affari economici e finanziari, fiscalità e dogane, tale proposta, offrendo ai governi la massima flessibilità nella fissazione delle aliquote IVA, darebbe alle istituzioni comunitarie la possibilità, da un lato, di evitare ulteriori discussioni sui beni e servizi che possono beneficiare delle aliquote ridotte e, dall'altro, di concentrarsi sul problema, ben più importante, che è attualmente quello delle frodi e dell'evasione negli scambi intracomunitari. Ciò, ovviamente — sottolinea il Commissario — a condizione che la soluzione adottata sia attentamente equilibrata per evitare distorsioni della concorrenza, l'aumento dei costi per le imprese e un impatto negativo sul funzionamento del mercato unico.

3. I difetti dell'attuale regime transitorio degli scambi intracomunitari

Indipendentemente dagli esposti problemi conseguenti all'eccessiva diversificazione delle aliquote, va rilevato che il regime transitorio dell'IVA — che all'epoca della sua introduzione appariva rivoluzionario ed efficiente in relazione all'obiettivo, che ci si era prefissi, di eliminare gli ostacoli che falsavano il commercio fra gli Stati dell'UE — ha mostrato molte crepe strada facendo. Soprattutto, non è stato attuato l'impegno dei padri fondatori, assunto nella prima direttiva n. 67/227/CEE del 1967, di istituire un sistema definitivo di applicazione dell'imposta che operasse in seno alla Comunità europea secondo le stesse modalità con cui avrebbe operato all'interno di un singolo Stato. L'attuale sistema transitorio degli scambi intra-UE ha conservato, invece, la preesistente suddivisione tra gli Stati membri della sovranità in materia fiscale. In effetti, la riforma varata all'epoca non è stata abbastanza coraggiosa, non essendosi spinta fino al punto di estendere anche agli scambi tra due Stati membri il regime valido per le operazioni domestiche. Perché ciò avvenisse, si sarebbe dovuto, da un lato, attribuire l'IVA non al Paese nel quale la merce veniva importata, bensì a quello dal quale la stessa merce originava, dall'altro, si sarebbe dovuto rendere detraibile nello Stato di destinazione l'IVA pagata nello Stato di origine.

In verità, per garantire tale risultato con riferimento alle operazioni *business to business* (e non a quelle verso consumatori finali, rispetto ai quali il principio della tassazione all'origine è riuscito a trovare applicazione) con il d.l. n. 131 del 1993 è stato previsto che fosse assoggettata a tassazione la ricezione della merce da parte dell'acquirente nel Paese membro di destinazione. Contestualmente, per evitare una doppia imposizione, sono state coordinate le competenze fiscali degli Stati membri. Il meccanismo di funzionamento dell'IVA, introdotto nel 1993 e tuttora in vigore, prevede, in particolare, che nel Paese di origine di un bene o di un servizio la transazione dev'essere considerata non imponibile, ai fini dell'IVA e l'imposta dev'essere versata dall'acquirente nel Paese di destinazione.

Dopo diversi anni di vigenza, la Commissione europea si è però resa conto che, nonostante questi accorgimenti, tale regime transitorio costituisce una delle principali cause della perdita di gettito a livello comunitario e del proliferare delle frodi internazionali. È, infatti, proprio tale sistema che consente agli operatori che intendono evadere di sfruttare la non tassazione delle cessioni di beni e di servizi effettuate a livello intracomunitario e, conseguentemente, di sottrarsi al pagamento dell'imposta nel luogo di destinazione. È questo il tipo di evasione più frequente e pericoloso, prodotto dalle frodi carosello e dai *missing trader*, evasione che si traduce non solo in una perdita di entrate per gli Stati membri ridondante, come si è detto, sulle imposte sui redditi, ma anche in un'al-

terazione della concorrenza. Gli evasori, non pagando l'IVA, tendono, infatti, a praticare prezzi più bassi.

Si tenga anche presente che il dibattito sugli strumenti finalizzati a contenere fenomeni di evasione fiscale internazionale nell'ambito delle operazioni comunitarie è stato ulteriormente alimentato dalla tumultuosa crescita dell'economia digitale nell'ultimo decennio. Il meccanismo di applicazione dell'IVA attualmente esistente appare, infatti, poco adatto a un'economia moderna che si caratterizza sempre più spesso per l'immaterialità dei beni e per una presenza aziendale meramente virtuale nei singoli Paesi.

4. Le proposte della Commissione europea di revisione dell'attuale regime transitorio

È di fronte al descritto sconcertante scenario che, come ho detto, la Commissione europea ha ritenuto concretamente non più realizzabile il progetto iniziale di tassare gli scambi intra-UE nel luogo d'origine e di sostituirlo con un regime definitivo di imposizione degli scambi *business to business* tra Stati membri, basato sulla "tassazione a destinazione" per le operazioni intracomunitarie e sulla responsabilità della riscossione dell'IVA in capo al venditore nel Paese di origine. Ha perciò presentato, il 4 ottobre 2017, la proposta di direttiva di cui ho già detto, che fa parte di un più ampio piano d'azione della Commissione europea [COM (2016) 148 *final* del 7 aprile 2016] includente non solo l'introduzione di una nuova struttura delle aliquote, ma anche:

- a) un pacchetto di riforme per le piccole e medie imprese;
- b) proposte per il trattamento ai fini IVA del commercio elettronico;
- c) l'adozione di misure a livello amministrativo volte al miglioramento della cooperazione tra le autorità fiscali dei vari Stati Membri.

Alla base della proposta di riforma del 4 ottobre 2017 vi è, in particolare, la generalizzazione del sistema del cosiddetto "sportello unico", avente ad oggetto la tassazione delle operazioni con le aliquote del Paese di destinazione, ancorché nello Stato di origine, attraverso l'utilizzo del menzionato sportello (c.d. *One Stop Shop* — OSS, attualmente già sperimentato nella versione c.d. *Mini One Stop Shop* o MOSS per il settore dei servizi digitali forniti a consumatori finali). Nell'ottica di semplificazione e riduzione degli adempimenti, le imprese potranno effettuare dichiarazioni, pagamenti ed esercitare il diritto di detrazione per le forniture transfrontaliere attraverso un unico portale elettronico direttamente nel proprio Stato di stabilimento. Ciò consentirà agli operatori di effettuare dichiarazioni e versamenti uti-

lizzando un canale telematico nella propria lingua, seguendo le norme e le regole amministrative del Paese di origine. Gli Stati membri verseranno l'IVA in via diretta gli uni agli altri, compensando a vicenda l'imposta a credito e a debito e garantendo così la corretta ripartizione del gettito tra tutti gli Stati cui è stato destinato il bene o il servizio.

Tale sistema dovrebbe consentire, nelle intenzioni della Commissione europea, di creare uno "spazio unico europeo" dell'IVA e rendere il sistema più stabile, favorendo l'adempimento degli obblighi in materia di tale imposta e la riduzione dei costi di conformazione per le imprese che operano a livello intracomunitario. In definitiva, la riforma permetterebbe di superare le difficoltà degli operatori economici legate alla necessità di registrazione ai fini IVA in ciascun Paese e di versamento del tributo in tutti i Paesi dell'UE in cui si opera.

Sempre nell'ambito di questa proposta, si prevede, inoltre, una deroga transitoria all'applicazione del nuovo sistema per quegli operatori economici che acquisiscono un bollino di affidabilità fiscale dalla propria Amministrazione. Al verificarsi di determinati requisiti, le imprese potranno quindi richiedere alla propria Autorità tributaria di essere riconosciute come *Certified taxable person* ("CTP"). Ricevuta la certificazione di affidabilità, esse potranno continuare ad applicare il regime di non imponibilità agli scambi intracomunitari e solo l'acquirente sarà responsabile del pagamento dell'IVA dovuta direttamente allo Stato membro di destinazione. Lo *status* di soggetto passivo certificato sarà riconosciuto reciprocamente da tutti i Paesi dell'Unione.

Come si legge nella comunicazione della Commissione europea dello stesso 4 ottobre 2017, tale progetto tende a consentire l'adattamento del sistema dell'IVA alle sfide poste dalla lotta contro la frode e a favorire la crescita, gli investimenti e la competitività, con un adattamento ad un'economia sempre più digitalizzata.

5. Le frodi IVA "gravi" e la direttiva 2017/1371 contenente la definizione di reati e altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari

Alla problematica di cui si è finora detto va infine aggiunta, sia pure in via incidentale, quella riguardante i riflessi penali delle frodi IVA compiute dagli enti e società. Il 5 luglio 2017 il Parlamento europeo ha approvato la direttiva 2017/1371, contenente norme minime sulla definizione di reati e di sanzioni in materia di lotta contro la frode e altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione (la c.d. "Direttiva Pif"). Tale direttiva interessa in modo specifico l'IVA perché inserisce le frodi riguardanti tale imposta tra quei comportamenti considerati lesivi degli interessi finanziari

dell'Unione che dovranno essere penalizzati dai legislatori nazionali entro il 6 luglio 2019. Sono ricomprese in tali frodi tre tipi di condotte illecite caratteristiche dei “sistemi fraudolenti transfrontalieri” e, in particolare:

- l'utilizzo o la presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti relativi all'IVA, che comporti l'erosione di risorse del bilancio dell'Unione;
- la mancata comunicazione di informazioni relative all'IVA, in violazione di un obbligo specifico che produca lo stesso danno al bilancio dell'UE;
- la presentazione di dichiarazioni esatte riguardanti l'IVA per dissimulare in maniera fraudolenta il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti al rimborso dell'IVA.

Tale direttiva si applica solo ai casi di “reati gravi contro il sistema comune dell'IVA”, in particolare, alle condotte che producono un danno complessivo pari ad almeno 10 milioni di euro e sono connesse al territorio di due o più Stati membri.

Questa nuova normativa comunitaria interessa il nostro Paese perché prevede l'obbligo per gli Stati membri di introdurre le misure necessarie affinché le persone giuridiche, società ed enti, nel cui interesse e al cui vantaggio siano commessi i reati Pif, “possano essere ritenuti responsabili”. Il che significa che i legislatori nazionali — e, quindi, anche quello italiano — devono costruire fattispecie adeguate allo scopo e prevedere, in particolare, l'irrogazione nei confronti di tali enti di “sanzioni effettive, proporzionate e dissuasive”. Fra queste sanzioni sono menzionate, oltre alle sanzioni pecuniarie, anche misure interdittive che vanno dall'esclusione dal godimento di un beneficio / aiuto pubblico, fino alla chiusura, temporanea o permanente, degli stabilimenti che sono stati usati per commettere il reato.

È chiaro che l'attuazione di questa direttiva incide nel nostro ordinamento sul sistema della responsabilità da reato degli enti, sistema che — come tutti sappiamo — attualmente non contempla fra i reati-presupposto quelli tributari. Il tenore letterale della direttiva è, infatti, chiaro nell'imporre l'estensione anche a tali enti della responsabilità per le frodi IVA “gravi”. Opportunamente, alcuni commentatori si sono chiesti se non possa essere questa un'occasione per indurre il legislatore nazionale non solo ad introdurre nel catalogo dei reati puniti ex d.lgs. n. 231 del 2001 le frodi IVA gravi, come vuole la nuova direttiva, ma anche ad allargare il sistema di detto decreto all'intera materia penale tributaria, nel rispetto dei principi di uguaglianza e ragionevolezza².

2. Vedi R. BORSARI, *La «231» si estenderà alle frodi IVA*, in *Il Sole 24 ORE Norme & Tributi*, 6 aprile 2018. Si eviterebbe così alla giurisprudenza di merito di reiterare i tentativi di ricondurre, in via