

## Profili evolutivi della disciplina del reverse charge nell'ordinamento fiscale europeo e nazionale

di Laura Letizia

La Legge Finanziaria per il 2007 ed altri recenti provvedimenti legislativi, estendendo in ambito nazionale la procedura dell'inversione contabile ad una serie di operazioni, hanno introdotto evidenti riflessi innovativi e significative eccezioni rispetto ai modi tradizionali di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, offrendo l'occasione per taluni spunti di riflessione sulle operazioni interessate e sulle iniziative assunte anche da altri Paesi europei e dagli Organi comunitari.

Il Decreto Legge n. 223 del 4 luglio 2006, infatti, convertito con modifiche dalla Legge n. 248 del 4 agosto 2006 e recante <<disposizioni urgenti per il rilancio economico, il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale>>(1), ha previsto, nel titolo III, che l'art. 35, comma 5, aggiunga un nuovo comma, il sesto, all'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, con il quale il meccanismo del *reverse charge* viene esteso anche alle prestazioni di servizi rese nel settore edile dai subappaltatori nei confronti delle imprese che esercitano attività di costruzione o di ristrutturazioni di immobili, con la conseguenza che tanto il regime dell'IVA applicabile alla disciplina degli appalti che le ritenute fiscali ed i contributi previdenziali/assicurativi dovuti all'Erario ed agli Enti previdenziali/assistenziali da parte del subappaltatore, risultano profondamente innovati.(2)

L'istituto del *reverse charge*, sul piano della normativa interna, trova la sua disciplina nell'art.17, commi 3 e ss, del D.P.R. n. 633/1972 al quale, il nuovo sesto comma, come ora cennato, estende il meccanismo, già previsto per la cessione di oro e metalli preziosi anche al settore dell'edilizia: il subappaltatore, prestatore di servizi nel settore edile, diviene, dunque, debitore d'imposta e, come tale, obbligato al relativo versamento, se soggetto passivo nel territorio dello Stato.(3)

L'applicazione dell'inversione contabile, espressione di un regime speciale che realizza un'ampia deroga rispetto alle disposizioni concernenti la soggettività di imposta implica, pertanto, che gli obblighi connessi all'assolvimento del tributo vengano realizzati dal destinatario della cessione o della prestazione, se soggetto passivo nel territorio dello Stato, in luogo del cedente o del prestatore, pur restando ferma la responsabilità di questi ultimi in relazione alla natura e alla effettiva sussistenza dell'operazione di riferimento.(4)

Il campo di applicazione della nuova disposizione è di carattere interno, inserendosi, tuttavia, nel quadro delle misure volte a definire, nella cornice europea, l'adozione rapida di misure contro l'elusione e l'evasione fiscale in alcuni settori per semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto(5) con la finalità di assicurare il più incisivo rispetto del principio della trasparenza nel settore edile, caratterizzato, tra l'altro, da ricorrenti fenomeni illeciti realizzati dalle *società cartiere* che attraverso il *carouseul fraud*(6) consentono al *missing trader*, soggetto interposto, di non provvedere al versamento dell'imposta addebitata all'appaltatore oppure di portare in detrazione un'imposta pur se il committente non ha provveduto a versarla.

Tale modalità fraudolenta, non solo di grandi proporzioni ma anche in espansione nell'Unione europea si realizza attraverso una serie di operazioni che i contraenti attuano ponendo tra il cedente ed il cessionario effettivo, una *società interposta*, definita, a seconda dei casi, *sfiinge*, *filtro*, *schermo*; ciò può avvenire, inoltre, sia all'interno di uno Stato membro (*con reclamo dell'IVA*) che a livello intracomunitario (*senza reclamo dell'IVA*) e, coinvolgendo, ormai con sempre più frequenza, anche operatori stabiliti in Paesi terzi. Nonostante la realizzazione di tale meccanismo illecito, tra l'altro, l'amministratore della società interposta non incorre nel reato di cui all'art. 2, D. Lgs. 74/2000, in quanto ha effettivamente sostenuto i costi dell'acquisto dei beni ed, inoltre, sia lo stesso amministratore che il primo cedente non realizzano il reato indicato nell'art. 8, D. Lgs. suddetto, in quanto le cessioni si sono effettivamente realizzate.(7)

Sotto il profilo strettamente fiscale, poi, in materia di IVA, come è noto, non sono previste specifiche disposizioni antielusive come, invece, accade in materia di imposte sui redditi in base alle previsioni contenute

negli artt. 37 e 37 bis del D.P.R. n. 600/1972.

Il fenomeno delle *frodi carosello* che si manifesta secondo strutture e variazioni piuttosto complesse causa notevoli perdite per le finanze interne statali e pone, inevitabilmente, riflessi negativi sul bilancio della Comunità. Come cennato, esso si realizza attraverso una serie di operazioni che *consentono* al cedente, una volta emessa fattura con addebito IVA, di *scomparire* senza lasciar traccia, omettendo il pagamento dell'imposta indicata in fattura ed al cessionario, di *concerto* con lo stesso cedente, senza subire l'incisione della rivalsa, di accreditarsi l'importo dell'IVA, chiedendone il rimborso in base alle normali dinamiche applicative previste dalla legge.(8)

La ricerca di una risoluzione volta ad arginare tale meccanismo fraudolento ha sollecitato copiosi interventi sia della Corte di Giustizia(9) che della Corte dei Conti europea, la quale ultima ha più volte evidenziato l'improrogabile urgenza di potenziare gli strumenti operativi di controllo in materia di imposta sul valore aggiunto attraverso l'adozione integrata di strategie comuni volte ad armonizzare sempre più le normative fiscali di accertamento tra i vari Paesi.(10)

In tale ottica si pongono gli ultimi interventi del legislatore nazionale, particolarmente significativi e strettamente collegati anche alle nuove norme del Codice degli appalti in relazione alla disciplina dei subappalti delle opere e dei servizi(11), con la previsione non solo dell'estensione applicativa del *reverse charge* per talune prestazioni, tra le quali quelle relative al settore dell'edilizia, ma anche dell'introduzione di nuove e più stringenti forme di controllo nel trattamento ai fini IVA, permettendo di sanare una *falla* del nostro ordinamento che aveva *consentito* a taluni subappaltatori di porre in essere comportamenti fiscali fraudolenti omettendo il versamento dell'imposta pur avendo emesso fattura ed a taluni appaltatori di detrarla, pur in sua assenza. Ciò, infatti, aveva determinato a carico dell'Erario, un *doppio danno*, aggravato dalla difficoltà di rintracciare il subappaltatore che si rendeva irreperibile cessando, talvolta, l'attività.

Il risultato legislativo, frutto delle indicazioni della Commissione europea contro la lotta alle frodi(12), trae origine da copiose sollecitazioni provenienti anche dalle altre Istituzioni europee, tra le quali, particolare valore ha avuto un *Parere* del Comitato Economico e Sociale del 30 aprile 2004, con il quale si evidenziava, tra l'altro, come la disciplina IVA fosse caratterizzata da: "*un elevato livello di permeabilità alle frodi che risultano favorite dalla possibilità di combinare operazioni che comportano l'applicazione dell'IVA con operazioni per le quali non è previsto il pagamento effettivo dell'imposta*".

Come è noto, infatti, la procedura relativa alla fatturazione in ambito IVA è concettualmente legata al tema dell'individuazione del soggetto tenuto al pagamento dell'imposta nonché all'adempimento degli obblighi connessi con l'effettuazione di operazioni rilevanti ai fini IVA (*fatturazione, registrazione, etc.*), il cui principio generale è sancito nell'art. 1 del D.P.R. n. 633/1972, *Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*, che ha introdotto, nel nostro sistema fiscale, un'imposta tesa a realizzare un modello comune per tutti i Paesi dell'Unione europea.(13)

La norma suddetta, rubricata tra le *Operazioni imponibili*, stabilisce che sono soggette ad I.V.A. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, poste in essere nel territorio dello Stato, nell'esercizio di impresa o nell'esercizio di arti e professioni. In tal modo, il presupposto d'imposta viene individuato nella compresenza di tre distinti profili: a) oggettivo (*la cessione del bene o prestazione del servizio*); b) soggettivo (*le operazioni devono essere effettuate nell'esercizio di imprese, arti e professioni*)(14); c) territoriale (*le operazioni devono essere svolte nel territorio dello Stato*).

Un ulteriore ed autonomo presupposto, indicato nello stesso art.1 del D.P.R. del 1972 è rappresentato dalle "*importazioni di beni da chiunque effettuate*" che risponde all'obiettivo di realizzare l'imposizione direttamente nel Paese di destinazione pur se, come è noto, con la realizzazione del mercato unico europeo *per importazioni* devono essere intese solo le immissioni, nel territorio dello Stato, di beni provenienti da Paesi extra Unione europea.

La *ratio* del tributo, da individuarsi nel consumo di beni e servizi, manifestazione indice di capacità contributiva, non riguarda, però, il consumatore finale ma coloro che manifestano la capacità contributiva che l'imposta intende colpire; pertanto, soggetti passivi, debitori nei

confronti dell'Erario, sono coloro che “cedono beni o prestano servizi nell'esercizio di imprese, arti o professioni”, tenuti ad assoggettare le operazioni effettuate ad imposta, maggiorandone il corrispettivo di un ammontare - l'IVA - addebitata al committente (o al cessionario).

In base a tale disciplina, quindi, l'imposta è dovuta dal soggetto passivo che effettua l'operazione imponibile pur se, l'art. 194 della Direttiva n. 2006/112/CE(15), in deroga a tale principio, attribuisce agli Stati membri la facoltà di individuare il cessionario di un bene o il beneficiario della prestazione come debitore di imposta in riferimento alle cessioni o prestazioni effettuate da un soggetto passivo residente in uno Stato diverso rispetto a quello ove l'operazione si considera effettuata.

Rispetto, poi, alle prestazioni di servizi indicate nell'art. 7, comma 4, lett. d), D.P.R. n.633/1972, relative ai diritti d'autore, alla consulenza ed assistenza tecnica legale, alle operazioni bancarie, finanziarie, assicurative, ai servizi di telecomunicazione, radiodiffusione e televisione ed alle altre fattispecie ivi disciplinate, è previsto che il meccanismo del *reverse charge* debba essere applicato obbligatoriamente anche nelle ipotesi in cui il commissionario abbia nominato un rappresentante fiscale o si sia identificato direttamente.

Per le cessioni intracomunitarie e le importazioni, invece, il tema dell'inversione contabile si pone in termini diversi e gli obblighi di applicazione dell'imposta ricorrono, rispettivamente, in capo al cessionario ovvero sul soggetto importatore, stabilendosi ulteriormente, nel caso delle operazioni effettuate da parte di soggetti non residenti, su chi debba ricadere l'obbligo di applicazione dell'imposta.

In relazione alle sempre più ampie ipotesi di applicazione dell'istituto dell'autofattura nel nostro ordinamento, senza dubbio, occorre ricordare quella connessa alle operazioni internazionali, la cui disciplina è prevista nell'art. 17, comma 3, del D.P.R. del 1972, in applicazione della Direttiva n.2006/112/CE.

In virtù di tale norma, gli obblighi concernenti le operazioni poste in essere nel territorio dello Stato da soggetti non residenti sono adempiuti dal beneficiario (*cessionario o committente*), qualora gli stessi non abbiano provveduto ad identificarsi attraverso una dichiarazione all'Ufficio IVA competente (*art. 35-ter*) e non abbiano nominato un rappresentante fiscale in Italia, in base alle modalità indicate dallo stesso art. 17.(16)

Ricorrendo tale ipotesi, comunque, l'applicabilità del *reverse charge* resta esclusa in relazione alle operazioni poste in essere da o nei confronti di stabili organizzazioni in Italia di soggetti residenti all'estero, secondo la previsione di cui all'art.17, comma 4, D.P.R. n.633/1972, con conseguente ritorno allo schema classico, secondo cui soggetto obbligato è colui che effettua l'operazione rilevante ai fini IVA.

Un'altra fattispecie applicativa dell'inversione contabile è disciplinata dall'art. 46, D. L. n.311/1993 e riguarda gli acquisti intracomunitari effettuati in Italia da un soggetto residente, il quale è tenuto ad *integrare* la fattura ricevuta dal suo dante causa, con l'indicazione dei dati necessari alla determinazione della base imponibile e dell'imposta.

In tal caso, comunque, la fattura rilevante è di *fonte estera*, sicché non sarebbe propriamente corretto parlare di *reverse charge*, fermo restando che, per esigenze strettamente meccanografiche, è consentito che l'integrazione della fattura estera abbia luogo attraverso l'emissione di un documento *ex novo*, realizzandosi, così, un risultato pressoché analogo a quello dell'emissione di autofattura ex art. 17, D.P.R. n. 633/1972.

L'eccezione di cui si discute, inoltre, come prima cennato, è stata introdotta nel nostro ordinamento anche dalla Legge n. 7/2000, *Nuova disciplina del mercato dell'oro*(17), attuazione della direttiva 98/80/CE del 12 ottobre 1998, il cui art. 3, comma 4, dispone che: “*per le cessioni imponibili di oro da investimento*” nonché “*per le cessioni di materiale d'oro e per quelle di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi*” al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo nel territorio dello Stato.

Ricorrendo tali ipotesi, la fattura: a) deve essere emessa dal cedente senza addebito di imposta e con l'osservanza delle disposizioni di cui agli artt. 21 e ss. del D.P.R. n. 633/1972; b) deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta; c) deve essere annotata nel registro entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente ma, comunque, entro quindici giorni dal ricevimento, con riferimento al relativo mese; d) deve essere annotata,

per la detrazione, anche *nel registro di cui all'articolo 25* del D.P.R. suddetto.(18)

Le norme ora enunciate con l'integrazione delle nuove disposizioni contenute nella manovra del D.L. 223/2006 hanno determinato, dunque, nel corpo della normativa IVA, un ulteriore ampliamento delle categorie dei soggetti passivi anche se, appare opportuno ricordare che le nuove funzioni dell'*autofattura*, finalizzate a realizzare un efficace strumento antifrode, sono state anche oggetto di due iniziative, piuttosto recenti, del Regno Unito e, congiuntamente, dell'Austria e della Germania al fine estendere ulteriormente il meccanismo per le cessioni relative a tutta una serie di beni e con l'obiettivo consueto di porre un'efficace barriera al fenomeno dello *sdoppiamento* tra il soggetto emittente e il destinatario della fattura.

In particolare, il Regno Unito, con lettera protocollata dal Segretario Generale della Commissione il 10 febbraio 2006, ai sensi dell'iter procedurale ex art. 27, par. 2, della Direttiva 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri per le imposte sulla cifra di affari, aveva proposto di estendere il *reverse charge* alle cessioni di beni esattamente *individuati* (*computer palmari, telefoni cellulari, microprocessori, navigatori satellitari, memorie portatili, fotocamere digitali, lettori musicali*), che il Consiglio dell'Unione europea ha accolto con la Decisione 2006/555 del 28 settembre 2006, concedendo la facoltà di applicare l'istituto per le cessioni suddette alla sola condizione del rispetto di una *soglia quantitativa* per le cessioni la cui base imponibile fosse pari o superiore a 1000 sterline.(19)

Le proposte di Austria e Germania, invece, di più ampia portata, non hanno ottenuto il *placet* della Commissione europea che con un'unica decisione, la n. 2006/404 del 19 luglio 2006, le ha rigettate con la motivazione che esse, lungi dal prevedere procedure semplificate avrebbero, invece: a) eliminato una delle fondamentali caratteristiche dell'imposta sul valore aggiunto, ossia la riscossione frazionata dell'imposta ad ogni passaggio della catena commerciale; b) comportato un dispendio di ingenti risorse economiche per il carico maggiore delle procedure cui sarebbero state tenute le Amministrazioni finanziarie degli Stati richiedenti.

Più dettagliatamente, da un lato, l'Austria con una *Comunicazione* del 27 ottobre 2005, aveva segnalato alla Commissione europea la volontà di voler introdurre un sistema di *autofatturazione* per la generalità delle cessioni dei beni e delle prestazioni di servizi tra imprenditori(20), nel caso in cui, nel periodo di imposta, alternativamente, l'importo risultante dalla singola fattura eccedesse gli euro 10.000,00 ovvero le cessioni superassero, complessivamente, l'importo di euro 40.000,00; dall'altro, la Germania, con una *Comunicazione* del 18 aprile 2006, pur formulando sostanzialmente le stesse richieste dell'Austria, individuava, però, l'importo minimo di ogni singola fattura in euro 5.000,00 ed intendeva, altresì, imporre al cedente non solo di accertare, in via elettronica e telematica, il numero di partita IVA del cessionario, prima di effettuare la cessione senza applicazione dell'IVA ma anche di notificare all'Amministrazione finanziaria ogni singola cessione non imponibile, specificandone il valore, per via elettronica.

Ritornando ai nuovi sviluppi applicativi del meccanismo dell'inversione contabile introdotti nel nostro ordinamento occorre, per completezza di indagine, precisare che la Legge n. 296 del 27 dicembre 2006, ha previsto ulteriori ipotesi inserendole, nel comma 6° dell'art. 17, alle lettere *b), c), d)*, del D.P.R. n.633/1972. Queste attengono alle cessioni relative ad apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni (e loro componenti ed accessori), i personal computers (e loro componenti ed accessori); i materiali ed i prodotti lapidei direttamente provenienti da cave o miniere; inoltre, è fatta salva la possibilità di individuare, attraverso appositi decreti, ulteriori operazioni da sottoporre alla meccanismo di cui si tratta.

In relazione a tali fattispecie, in ogni caso, l'applicazione del *reverse charge* risulta ancora subordinato ad esplicita autorizzazione comunitaria nel rispetto dell'art. 27, Direttiva 77/388/CE del 17 maggio 1977, che, al capo XV, tra le *misure di semplificazione*, prevede: "*Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro a mantenere o introdurre misure particolari di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali. Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non*

*devono influire, se non in misura trascurabile, sull'imposta da versare allo stadio di consumo finale...".(21)*

Per il settore dei subappalti in edilizia, invece, nonostante iniziali incertezze e dubbi interpretativi sulla possibilità di applicare senza autorizzazione comunitaria il sistema dell'inversione contabile che il D. L. n. 223/2006, invece, esplicitamente richiede, il 24 luglio 2006 è intervenuta la Direttiva 2006/69/CE, entrata in vigore il 13 agosto 2006, che ha riconosciuto, in via generale, la facoltà degli Stati membri di designare quale debitore il soggetto passivo nei cui confronti *"siano effettuate determinate prestazioni di servizi nel settore immobiliare"*, in deroga alle disposizioni concernenti la soggettività di imposta.

La suddetta Direttiva all'art.1, punto 7), in buona sostanza, ha liberato dal vincolo di autorizzazione pregiudiziale il *reverse charge* nel settore edile attraverso l'inserimento di una nuova lettera, la c), nel par. 2, dell'art. 21 della Direttiva 77/388/CEE, concernente talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e contribuire a contrastare la frode o l'evasione fiscale e consente agli Stati membri di adottare il meccanismo in questione per le prestazioni attinenti ai servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili nonché alla consegna dei lavori immobiliari considerati *cessioni di beni*.

Ai sensi del *Considerando* (6) della Direttiva 2006/69/CE, il Consiglio dell'Unione europea, ha disposto, infatti, che: *"in determinati casi gli Stati membri dovrebbero poter designare il beneficiario delle operazioni quale soggetto tenuto all'adempimento degli obblighi di versamento e contabili relativi all'imposta sul valore aggiunto. Tale misura dovrebbe aiutare gli Stati membri a semplificare le regole e a contrastare la frode e l'evasione fiscali in determinati settori e per taluni tipi di operazioni"*.

Le disposizioni relative al *reverse charge* in edilizia sono entrate in vigore, dunque, in assenza di uno specifico termine di decorrenza, dal 1° gennaio 2007 pur se, la Circolare n. 37/E del 29 dicembre 2006 dell'Agenzia delle Entrate, ha precisato che per tutelare il legittimo affidamento dei contribuenti sulla vigenza della norma indicata nell'art. 35, comma 5, del D.L. n. 223/2006, nelle more della richiesta autorizzazione agli Organi comunitari, prevista dallo stesso art. 35, possano: *"considerarsi emesse correttamente anche le fatture per le quali, a seguito dell'entrata in vigore della Direttiva n. 69 del 2006, le modalità dell'inversione contabile siano state applicate anteriormente al 1° gennaio 2007"*.

Significative eccezioni, dunque, si realizzano rispetto ai tradizionali strumenti giuridici della rivalsa e della detrazione(22), garanti della *neutralità* dell'imposta(23) volta sia a *colpire* economicamente il consumo finale (pur coinvolgendo, nel prelievo, tutti i soggetti operanti prima dell'immisione del bene o del servizio), che a garantire l'eliminazione delle distorsioni economiche e dei fenomeni di cartellizzazione tra imprese che la previgente *imposta generale sulle entrate* non era riuscita ad assicurare.(24)

Il subappaltatore, dunque, in base alla nuova disciplina, è tenuto ad emettere fattura nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore ovvero dell'impresa che svolge l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili non applicando l'imposta ed inserendo, all'atto della sua emissione, l'esplicita dizione: *fattura senza addebito di IVA ai sensi dell'art.17, comma 6, D.P.R. 633/72, modificato con la Legge n. 248/06*.

Il meccanismo del *reverse charge* non trova, comunque, applicazione per le prestazioni rese da soggetti che operano in regime di franchigia per i contribuenti minimi previsto dall'art. 32-bis del D.P.R. n. 633/1972(25), i quali sono esonerati dal versamento dell'imposta e dagli altri adempimenti ad eccezione degli obblighi di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, dell'obbligo di certificazione e comunicazione telematica dei corrispettivi all'Agenzia delle Entrate e degli obblighi previsti per le operazioni intracomunitarie, pur se, in ogni caso, il prestatore è obbligato a certificare il corrispettivo, pur non recando l'addebito di imposta.(26)

Con la legge n. 248/2006 sono stati aggiunti, con evidente spirito perequativo, nell'art. 35 del D.L. n. 233/2006, due ulteriori commi, il 6-bis ed il 6-ter che hanno modificato le disposizioni relative al rimborso ed alla compensazione dei crediti IVA dei subappaltatori, al fine di rendere meno gravoso l'onere finanziario derivante dalla posizione creditoria

originata dall'inversione contabile.

L'art.6-bis, infatti, garantisce un coordinamento tra il sistema del *reverse charge* e la disciplina dei rimborsi di cui al comma 3, *lett. a)*, dell'art. 30, D.P.R. n.633/1972, estendendo la facoltà di richiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione IVA anche per i subappaltatori, le cui modalità di esecuzione, disciplinate all'art. 38 bis, sono state oggetto di emendamenti proposti dal Governo alla Legge Finanziaria 2007 con l'obiettivo di ridurre i tempi, non solo lunghi ma spesso incerti, di restituzione dei rimborsi IVA.(27)

L'art. 6-ter, invece, relativo alla compensazione infrannuale del credito IVA maturato, di cui al comma 3, dell'art. 8, D.P.R. n. 542/1999, consente ai subappaltatori impegnati nel settore edile che, in base alla nuova disciplina, si troveranno normalmente ad avere una posizione IVA a credito non potendo fatturare con tale imposta le prestazioni rese all'appaltatore, di elevare il limite da 516.456,90 euro a 1.000.000,00 euro nel caso in cui il loro volume d'affari, nell'anno precedente, sia determinato, nella misura almeno dell'80%, da prestazioni rese in esecuzione di un contratto di subappalto.(28)

Per individuare il *settore edile* ed applicare il *reverse charge* occorre ricercare tra le prestazioni di servizi rese da un soggetto subappaltatore uno dei settori elencati nella *sezione F* della tabella di classificazione delle attività economiche *ATECOFIN 2004*, che contiene i codici riferibili alle *attività di costruzioni*, utilizzati dai soggetti interessati negli atti e nelle dichiarazioni presentate all'Agenzia delle Entrate, nei confronti di un altro soggetto IVA, operante nel settore edile, che agisce quale appaltatore o subappaltatore.(29)

Non assume rilievo, invece, ai fini dell'applicabilità del meccanismo del *reverse charge* il rapporto appaltante/appaltatore, in quanto per definizione normativa, la nuova regola attiene ai servizi dei *subappaltatori*, non potendosi, pertanto, estendere *sic et simpliciter* anche agli *appaltatori*; al contrario, appare compresa l'ipotesi della prestazione resa direttamente dal subappaltatore nei confronti dell'appaltante in quanto la definizione normativa individua l'appaltatore principale nella *stazione appaltante*, ossia nel committente principale dell'opera che appalta ad altro soggetto le prestazioni il quale, ben può ricevere, anche direttamente, le prestazioni rese da subappaltatori individuati nella sua funzione c.d. di *procurement*.

Il settore economico in cui esso opera, invece, non risulta determinante dal momento che l'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 non ha riguardo al rapporto tra committente ed appaltatore e non richiede, neppure, che il committente principale sia necessariamente un'impresa che operi nel settore delle costruzioni/ristrutturazione di immobili, nelle forniture di beni con posa in opera(30) e nelle prestazioni d'opera intellettuale rese da professionisti.(31)

In definitiva, ai fini dell'applicazione dell'inversione contabile, i servizi forniti ai soggetti appaltatori o ad altri subappaltatori risultano determinanti solo se resi sulla base di un contratto riconducibile alla tipologia *appalto* e se effettuati in virtù di un contratto di prestazione d'opera ex art. 2222 c. c.(32)

Quanto descritto fa chiaramente emergere una grande ampiezza di ipotesi rispetto alle definizioni utilizzate nell'art. 35, comma 5, del D.L. n.223/2006 (*prestazioni di servizi e immobili*), rendendo possibile ipotizzare, sin d'ora, uno scenario applicativo addirittura più ampio di quanto previsto e voluto dal legislatore non escludendo, in un prossimo futuro, un necessario ridimensionamento degli effetti normativi dell'applicazione dell'inversione contabile.

Tale riflessione nasce dall'analisi dello spirito della nuove norme che attraverso le nuove applicazioni del *reverse charge* intendono preservare gli interessi erariali nei confronti di imprese che, per loro dimensioni, non appartengono alla categoria dei grandi operatori che, solitamente, applicano la più rigorosa *compliance* alle disposizioni normative.(33)

In relazione, poi, all'esecuzione di lavori edili posti in essere da organismi di natura associativa, quali quelli consortili, nell'individuare l'ambito di applicazione del *reverse charge* bisogna aver riguardo al loro assetto funzionale, tenendo presente che il consorzio tra imprese si sostanzia in un'organizzazione alla quale è rimesso il coordinamento delle attività dei singoli consorziati e che, se assume rilevanza giuridica *esterna* per le prestazioni rese ai terzi in esecuzione di contratti di subappalto, si inserisce nello svolgimento dell'attività tra i consorziati ed

i terzi, dovendosi escludere che le imprese consorziate possano fatturare direttamente all'appaltatore o al subappaltatore con il meccanismo dell'inversione contabile.

In ogni caso, occorre evidenziare che, in virtù della funzione propria dell'organizzazione consortile, le prestazioni rese dai consorziati assumono la stessa valenza delle prestazioni rese dal consorzio a terzi in analogia all'ipotesi del mandato senza rappresentanza ex art. 3, D.P.R. n.6333/1972 ed, in tale prospettiva, se il consorzio agisce sulla base di un contratto di subappalto assoggettabile alle modalità di fatturazione previste dalla disciplina dell'inversione contabile questa investirà anche i rapporti interni e, pertanto, sarà applicabile anche dalle società consorziate sempreché le prestazioni rese da esse al consorzio siano riconducibili alla disciplina prevista ex art.17, comma 6°, D.P.R. n.6333/1972.(34)

Per le prestazioni rese dalle imprese consorziate al consorzio, invece, senza applicazione del meccanismo del *reverse-charge*, in virtù del principio del legittimo affidamento sancito dalla L. n. 212/2000, esse devono intendersi comunque regolarmente fatturate. Pertanto, nel rispetto dell'art. 10, comma 2, dello Statuto del contribuente: *"non sono irrogate sanzioni nè richiesti interessi moratori al contribuente, qualora e gli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima"*.

Le considerazioni sin qui svolte sull'istituto del *reverse charge* hanno evidenziato come, in epoca recente, la disciplina IVA sia stata oggetto di modificazioni, sostituzioni ed integrazioni che hanno notevolmente contribuito ad implementare ed a rendere ancora più articolata una materia da sempre complessa.

Inquadrandolo, inoltre, il meccanismo dell'inversione contabile nel contesto generale, può notarsi come esso appaia strettamente legato alla necessità di sviluppare una strategia coordinata al fine di ridurre sensibilmente le possibilità di frode ed escludere nuovi rischi di sviluppo relativi a fenomeni posti per realizzarla attraverso l'individuazione di azioni e strategie mirate.

In questo senso, la Commissione europea si è dimostrata particolarmente vigile nei rapporti con gli Stati membri valutando se le proposte avanzate relative all'estensione applicativa dell'istituto rispondano effettivamente a concrete esigenze di controllo e tutela delle politiche fiscali senza effetti negativi con il sistema IVA considerato a livello comunitario, dato che un cambiamento della disciplina solleva problematiche di ampia portata, in particolare rispetto agli effetti ricadenti sulle parti interessate.

Il meccanismo di autofatturazione rappresenta, effettivamente, uno strumento di prevenzione e controllo dell'evasione e dell'elusione, soprattutto quando esiste una concreta possibilità dell'esistenza di raggiri ed artifici diretti al mancato assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto e, proprio su tali presupposti si fonda la posizione della Corte di Giustizia che con un'importante sentenza del 12 gennaio 2006(35) ha ribadito la piena legittimità dell'inversione contabile quale strumento volto a contrastare il fenomeno delle frodi fiscali, rinforzato dall'introduzione della responsabilità solidale e dall'obbligo di una cauzione a carico dell'acquirente per garantire la riscossione del tributo. Il tutto, comunque, nel rispetto dei principi dell'ordinamento comunitario quali, in particolare, la certezza del diritto e la proporzionalità, la quale mira ad assicurare che le misure adottate per preservare i diritti erariali non vadano oltre quanto è strettamente necessario per raggiungere tali scopi.

In sostanza, il *reverse charge* offre la possibilità di recuperare l'imposta, è facile da amministrare, ha una buona resa nei Paesi in cui è stato introdotto e garantisce che non vi sia traslazione occulta dell'imposta sull'acquirente non essendo l'imposta del venditore recuperabile. Tuttavia, se questi sono gli specifici vantaggi che l'autofatturazione comporta, occorre avere la consapevolezza di eccezionalità rispetto alla disciplina-quadro IVA.(36)

Per un verso, infatti, l'inversione contabile costituendo una revisione sostanziale della disciplina ed attuando un'ampia deroga al criterio basilare della riscossione frazionata dell'imposta ad ogni passaggio della catena commerciale nonché all'individuazione del soggetto tenuto all'emissione della fattura ed al pagamento dell'imposta relativa, non consente un'adozione standardizzata sconvolgendo il normale sistema di funzionamento dell'IVA. Per un altro verso, l'ampio numero di deroghe

che gli Stati membri sono stati autorizzati ad applicare e che la Commissione, già nel 2005, valutava in circa centocinquanta, mina proprio il principio fondamentale della certezza del diritto nei confronti degli operatori economici che si trovano a dover selezionare tre regimi IVA diversi: sistema normale, *reverse charge* selettivo, sistema IVA extracomunitario.

Il fisiologico funzionamento dell'imposta comunitaria, stante le numerose eccezioni vigenti, risulta alterato nei normali criteri di definizione dell'obbligazione tributaria per l'introduzione di meccanismi estranei al sistema comune IVA e per l'individuazione di nuove figure di soggetti obbligati all'assolvimento dell'imposta, precludendo al tramonto del sistema IVA basato sulla detrazione ed al progressivo passaggio della non imponibilità.

Per rendere il sistema comune IVA più semplice, efficiente ed efficace sarebbe, invece, proficuo procedere ad una completa riorganizzazione strutturale della legislazione in materia e ad una maggiore armonizzazione delle norme fiscali, in quanto, a fronte delle complesse problematiche esposte, il *restyling* apportato con la Direttiva n.2006/112 CE costituisce un passo nella giusta direzione a cui dovrebbero far seguito misure destinate alla configurazione di un regime IVA definitivo. Sembra opportuno, infatti, sottolineare che proprio l'ingiustificata complessità della legislazione comunitaria ne ostacola una applicazione corretta e rapida nonché un'attuazione efficace all'interno degli Stati membri.

#### Note

(1) Con la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale n.186 dell'11 agosto 2006 della Legge n.248/2006, la manovra-bis è divenuta legge e le misure in essa previste, sono contenute in 52 articoli, suddivisi in quattro titoli, il cui Titolo III contiene talune: Misure in materia di contrasto dell'evasione ed elusione fiscale, di recupero della base imponibile, di potenziamento dei poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria, di semplificazione degli adempimenti tributari e in materia di giochi. Le linee generali cui si è ispirata la politica fiscale del Governo italiano e l'insieme degli interventi contenuti nella manovra finanziaria, sono stati illustrati dal vice Ministro dell'Economia e delle Finanze, V. Visco, nella sua audizione alle Commissioni riunite IV Camera e VI Senato (Finanze), dell'ottobre 2006, dalla quale si evince, tra l'altro, come la lotta all'evasione e all'elusione fiscale rappresenti uno degli obiettivi prioritari dell'azione di Governo. Tra le misure volte a rafforzare la credibilità dell'Amministrazione finanziaria mediante interventi specifici, viene indicata una maggiore incisività nel controllo sull'effettivo versamento dell'IVA che, in Italia: "nonostante un'aliquota base tra le più alte rispetto agli altri Paesi europei, ha un rendimento assai minore in termini di gettito effettivo. Questo perché l'evasione è massiccia ed, inoltre, i versamenti effettuati sono notevolmente ridotti dalle frodi sul versante dei rimborsi richiesti, delle compensazioni effettuate con crediti e del riporto degli stessi ad annualità successive. Si è, infatti, andata divaricando in modo significativo la forbice tra l'IVA lorda (che è cresciuta in linea con il PIL) e l'IVA netta di competenza (che è cresciuta meno del PIL). In anni recenti, il numero dei contribuenti che presentano un credito è sostanzialmente uguale a quello che dichiarano un debito, evidenziandosi anche una presenza rilevante di contribuenti che strutturalmente, cioè per più annualità consecutive, si trovano in posizione di credito ai fini IVA con l'erario. Sono crediti che nascono sul mercato interno – quindi non dovuti ad operazioni con l'estero, contratti soprattutto nel macro settore altri servizi e, poi, anche nelle costruzioni, strettamente correlati con la fascia dimensionale delle imprese". Per tale ragione, precisa V. Visco: "nel settore dell'edilizia è stato introdotto l'obbligo per l'appaltatore al versamento dell'IVA per conto dell'impresa appaltante", pur se, "non si deve fare demagogia, né semplificare. Una corretta analisi del fenomeno è indispensabile per articolare un ventaglio di misure e per riportarla a livelli normali, ossia quelli caratteristici degli altri Paesi sviluppati. E', infatti, un fenomeno complesso dove, accanto alla diffusione di patologie etiche e carenza di spirito civico si trovano anche sacche di evasione-elusione necessaria, radicatasi come risposta compensativa alle inefficienze di contesto. Il nostro Paese si è progressivamente integrato nel mercato europeo e globale senza realizzare le riforme strutturali necessarie. Tale carenza è stata per un ventennio in parte compensata da evasione fiscale, spesa pubblica

improduttiva e svalutazione della Lira. Conclusasi l'insostenibile fase della svalutazione competitiva, sull'evasione si sono scaricati, almeno parzialmente, i costi dei ritardi nelle riforme. Per alcune imprese, l'integrazione senza riforme ha reso irresistibile la spinta all'evasione-elusione" e, dunque, "per abbattere l'evasione e l'elusione non sarà mai sufficiente procedere solo per via fiscale. Reprimere è necessario anche se sgradevole ma non sufficiente; è anche necessario accompagnare l'eliminazione degli spazi normativi per l'elusione, il potenziamento dei controlli e l'innalzamento della quota di riscossione effettiva, con l'abbassamento delle aliquote e, soprattutto con le riforme strutturali che consentano alle imprese di operare nella legalità". Cfr. V. Visco, Audizione Commissioni riunite IV Camera e VI Senato, 16 ottobre 2006..

**(2)** La norma fiscale antievasiva del reverse charge trova il suo pendant attraverso le disposizioni contenute nei commi da 28 a 33, dell'art. 35, D.L. n. 223/2006 nonché nel comma 34, inserito nel disegno di legge di conversione (L. n. 248/2006). Tali previsioni sono "dirette sia ad incrementare il livello di adempimento degli obblighi fiscali, previdenziali ed assicurativi cui sono tenute le imprese che operano in qualità di appaltatori e subappaltatori sia a migliorare le garanzie per gli enti impositori e previdenziali di riscuotere i propri crediti". Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n.28/E del 2007. Rispetto alla responsabilità solidale passiva tra il committente imprenditore (o datore di lavoro) e l'appaltatore, entro un anno dalla cessazione dell'appalto, per fini retributivi e contributivi/previdenziali, come è noto, già vi era la previsione ex art. 29, co. 2°, D. Lgs. n.276/2003 (decreto attuativo della Legge Biagi), sia per gli appalti pubblici che per quelli privati, salvo diverse previsioni dei contratti collettivi nazionali di lavoro. Con l'art. 35, co. 34, la responsabilità in solido viene, quindi, estesa all'effettuazione ed al versamento delle ritenute fiscali sui redditi da lavoro dipendente. La norma ora citata, prevede, infatti, che: "Le disposizioni di cui ai commi da 28 a 33 si applicano, in relazione ai contratti di appalto e subappalto di opere, forniture e servizi conclusi successivamente all'entrata in vigore del presente decreto, ai soggetti che stipulano i predetti contratti nell'ambito di attività rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e, in ogni caso, ai soggetti di cui agli artt. 73 e 74 del T.U.I.R., approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917". La ratio delle disposizioni è unica ed è nata dalla necessità del rispetto degli obblighi di cui si tratta, spesso disattesi, senza peraltro che appaltatori e subappaltatori disponessero di un patrimonio in grado di offrire garanzie nell'adempimento verso gli enti impositori e previdenziali, creando inevitabili ricadute distorsive sul regime della concorrenza. La nuova disciplina ha già sollevato numerose perplessità da parte della dottrina (Cfr., C. Calvieri, Il subappalto, le subforniture ed il nuovo regime di responsabilità introdotto dall'art. 35 della L. 248 del 2006, in Lexitalia, articoli e note, n.12/2006), apparendo meno vincolante ed impegnativa tanto in relazione al modello dell'estensione della responsabilità dell'appaltatore, (sedimentato nell'ordinamento sia dall'art. 118, co. 6°, che dall'art. 29, D.Lgs. n. 273/2006), che in relazione alla figura del committente, il quale risponde per l'inosservanza dei doveri di verifica e pagamento cui sono tenuti appaltatore o subappaltatore solo con una sanzione pecuniaria di natura amministrativa, non potendo essere coinvolto in responsabilità idonee a supportare gli oneri fiscali e/o contributivi in favore dei dipendenti da essi dovuti. Proprio per ovviare a tali discrasie è stato aggiunto, dalla L. n. 248/2006, art. 35, il co. 34 in virtù del quale: "L'efficacia delle disposizioni di cui ai commi da 28 a 33, è sospesa in attesa di un decreto ministeriale da adottarsi in concerto dal Ministero dell'Economie e Finanze ed il Ministero del Lavoro". Occorre, però precisare, che non solo tale decreto non è ancora intervenuto sebbene il termine finale avrebbe dovuto essere "entro il 9 novembre 2006", ma si è operata anche: "una singolare forma di deregolamentazione demandando la disciplina concreta a futuri decreti ministeriali; ulteriormente, da una parte sembra escludersi la responsabilità per i committenti che non esercitano attività commerciale e, dall'altra, appare che se ne estenda l'applicazione per i soggetti indicati negli artt. 73 e 74 T.u.i.r., creando un'evidente incertezza interpretativa sul piano soggettivo ed un rimedio in peius per i lavoratori con tutti i limiti di operatività conseguenti per un disposto nato a garanzia di diritti costituzionalmente sanciti. Unico rimedio ma del tutto incoerente se rapportato alle altre disposizioni dello stesso art. 35 è il rinvio alle disposizioni di cui all'art.

29, Dlgs. n. 276 del 2003, il cui co. 2 estende la responsabilità solidale del committente, nel limite temporale di un anno dalla cessazione del contratto di appalto, alla corresponsione delle trattenute retributive e dei contributi previdenziali". Così, C. Calvieri, Il subappalto, le subforniture, cit. Peraltro, con la L. F. 2007, co. 912, è stato previsto un aumento del limite temporale - due anni - nel caso dell'appalto di opere o di servizi. Infatti, ai sensi della norma ora citata: "Il committente imprenditore o datore di lavoro è obbligato in solido con l'appaltatore, nonché con ciascuno degli eventuali ulteriori subappaltatori entro il limite di due anni dalla cessazione dell'appalto, a corrispondere ai lavoratori i trattamenti retributivi e i contributi previdenziali dovuti in solido con l'appaltatore". Sul nuovo regime di responsabilità, cfr., A. Fantozzi & Ass., Conseguenze della L. 248/2006 e della L.F. 2007 sulle imprese immobiliari, Aspesi, 11 nov. 2006; AA.VV., Appalti e lavori pubblici: la responsabilità dell'appaltatore, Maggiori ed., 2007; G. Falasca, La legge di conversione cambia ancora il regime di responsabilità per appalti e subappalti, in Guida Lav., n.36/2006, pp. 26 ss.

**(3)** Sull'estensione del meccanismo dell'inversione contabile per contrastare fenomeni illeciti nel settore edile, cfr. M. Di Capua, L'attività dell'Agenzia delle Entrate per la prevenzione ed il contrasto dell'elusione e delle frodi, Convegno, Le frodi IVA, Venezia, 12 maggio 2005, paper, il quale così si esprime nella sua Relazione: "Spesso accade che i lavori di una commessa siano ceduti in subappalto dall'impresa vincitrice ad un altro soggetto, il quale può, a sua volta, come è noto, affidarne la realizzazione ad un altro imprenditore o realizzare egli stesso le opere ed a copertura dei costi sostenuti in nero, derivanti dall'impiego di lavoratori totalmente o parzialmente irregolari nell'esecuzione delle opere, vengono utilizzate fatture per operazioni inesistenti; in tal modo, le imprese che contabilizzano questi documenti fittizi ottengono il duplice obiettivo di crearsi, da un lato, falsi costi a copertura del lavoro sostenuto irregolarmente e, dall'altro, di abbattere il loro reddito di impresa. Il soggetto, poi, che emette le fatture presenta le caratteristiche del missing trader: manca una struttura aziendale; non vi è adempiendo degli obblighi fiscali, il titolare o il rappresentante risultano nullatenenti; la sede operativa è presso l'operazione privata. Cfr., anche, R. Lupi, Riflessi sistematici delle operazioni antifrode con particolare riferimento al sistema del reverse charge, Relazione, VI Convegno di Fiscalità Internazionale e Comunitaria, 20 aprile 2007, Nola.

**(4)** Cfr. Corte Giustizia UE, 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, in G.T., Riv. Giur. Trib., n.4/2006, p. 285.

**(5)** La crescente internazionalizzazione delle attività imprenditoriali, la volontà di realizzare il mercato unico europeo e la globalizzazione hanno fatto sì che l'Unione europea aprisse in modo sempre più crescente le sue frontiere e se, dagli anni '70, si è cercato di armonizzare la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, la questione appare ancora di rilevante complessità soprattutto per la ricerca di soluzioni volte ad arginare il fenomeno delle frodi. Da ultimo, con la modifica del 24 luglio 2006 dell'art.27 della c.d. sesta direttiva IVA, 77/388/CEE, sono state introdotte misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto consentendosi l'abrogazione di talune decisioni che autorizzano misure derogatorie da parte degli Stati membri. (Cfr., Direttiva 2006/69/CE del Consiglio). Il 31 maggio 2006, la Commissione (Comunicazione, (COM 82006) 254), aveva già sollecitato una nuova riflessione sulle strategie per combattere le frodi fiscali, aprendo il dibattito su tre adottande misure, le cui proposte, di natura procedurale (ad eccezione della lett. c), sono state: a) migliorare la cooperazione amministrativa tra gli Stati dell'Unione europea attraverso il potenziamento dei controlli nazionali utilizzando gli strumenti preesistenti; b) estendere il meccanismo dell'inversione contabile; c) modificare il luogo di tassazione delle operazioni mediante l'adozione di un sistema di imposizione nel Paese di origine piuttosto che in quello di consumo. In relazione alla proposta indicata con la lett. b), si ricorda che essa riprende una precedente (16 marzo 2005), COM (2005) 89, ampliata in base alle sollecitazioni provenienti soprattutto dalla Germania e dell'Austria di cui si tratta in seguito nel testo ed anticipata nel nostro ordinamento giuridico, dal provvedimento normativo di cui si discute. In dottrina, sull'argomento, tra gli altri, P. Centore, Alla ricerca di soluzioni contro le frodi IVA, in L'IVA, n.8/2006, IPSOA. Sullo stato di attuazione del coordinamento per le questioni relative all'imposizione indiretta tra sistemi fiscali dei Paesi U.E., cfr., tra gli altri, A. Di Pietro (coord), Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea, Univ. Bologna, Alma

Mater studiorum, 2003, in [www.finanze/dossier\\_tematici](http://www.finanze/dossier_tematici); P. Boria, Diritto tributario europeo, Milano, 2005; V. Uckmar, (coord.), Corso di diritto tributario internazionale, Padova, 2004, (cap. III - XVIII); A. Comelli, Iva comunitaria e IVA nazionale. Contributo allo studio della teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto, Padova, 2000; AA.VV., L'imposta sul valore aggiunto, in Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, diretta da F. Tesaro, Torino, 2001; A. Comelli, IVA comunitaria e IVA nazionale, Padova, 2000.

**(6)** Una definizione del carousel fraud è fornita dalla Corte dei conti delle Comunità europee nella Relazione annuale sull'esercizio finanziario 2001, in G.U.C.E., n.2002/C59/01, 28.11.2002, par.1.50. Cfr., inoltre, COM (2003) 614 def., 20.10.2003, Riesame ed aggiornamento delle priorità nella strategia IVA e COM (2006) 254 def., Comunicazione della Commissione al Consiglio, Parlamento europeo e al Comitato economico e sociale europeo sulla necessità di sviluppare una strategia al fine di migliorare la lotta contro la frode fiscale. (2.1, 5 e 6). Inoltre, nella Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di IVA, (3.2.2), COM (2004) 260 def., del 16.4.2004, può leggersi: "Una tipologia di frode che sembra essersi sviluppata in questi ultimi anni e che è attualmente fonte di grande preoccupazione per gli Stati membri è la frode della società fittizia negli scambi intracomunitari (c.d. frode carosello). Si tratta di una tipologia di frode che potrebbe benissimo trarre vantaggio dal prossimo allargamento ed estendersi ai nuovi Stati membri. Questo meccanismo di frode è un chiaro esempio di abuso dell'esenzione IVA nelle transazioni intracomunitarie. La frode si configura nel seguente modo: una c.d. società intermedia (A) effettua una fornitura di merci intracomunitaria esente ad una società fittizia (B) in un altro Stato membro. La società (B) acquista le merci senza pagare l'IVA e poi effettua una fornitura nazionale ad una terza società (C), denominata broker. La società fittizia incassa l'IVA sulle vendite fatte al broker, ma non versa l'IVA all'Erario e scompare. Il broker (C) chiede il rimborso dell'IVA sugli acquisti effettuati presso B. Di conseguenza, la perdita finanziaria per l'Erario è pari all'IVA pagata da C a B. In seguito, la società C può dichiarare una fornitura intracomunitaria esente alla società (A) e quest'ultima può, a sua volta, effettuare una fornitura intracomunitaria esente a (B) ed il ciclo della frode si ripete, e questo spiega l'appellativo di frode carosello. Per sviare le indagini sull'IVA, le merci vengono spesso fornite da (B) a (C) tramite società intermediarie, denominate società cuscinetto. Può capitare che la società cuscinetto sia all'oscuro della frode in atto, ma nella maggior parte dei casi è conscia del fatto di essere coinvolta in un tipo di transazione irregolare (data la natura insolita della transazione commerciale). In pratica, questi tipi di frode sono strutturati in modo piuttosto complesso e coinvolgono diversi Stati membri e varie società in ciascuno Stato membro. Cfr., anche, COM (2006) 254 def., Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo ed al Comitato economico e sociale europeo sulla necessità di sviluppare una strategia al fine di migliorare la lotta contro la frode fiscale. (2.1, 5 e 6)

**(7)** Il Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della Legge 25 giugno 1999, n.205, disciplina nel Titolo II, Capo I, i delitti in materia di dichiarazione, prevedendo, all'art.2, le sanzioni per la Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ed al Capo II, i delitti in materia di documenti e pagamento di imposte, il cui art. 8 indica le sanzioni per l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

**(8)** Con la sottoscrizione del 18 luglio 2005, l'Agenzia delle entrate, l'Agenzia delle dogane e il Comando generale della Guardia di finanza hanno definito e formalizzato, un documento di intesa volto ad identificare una metodologia comune per il controllo dei soggetti a rischio e finalizzata ad individuare e perseguire, nel settore delle frodi all'IVA di carattere comunitario, gli effettivi autori e beneficiari degli illeciti vantaggi economici (soggetti interponenti) e non il solo prestanome (soggetto interposto), che appare formalmente responsabile degli omessi versamenti IVA, nonché a migliorare la qualità dell'attività investigativa e dell'azione accertatrice del tributo. Cfr., Circolare Ag. delle Dogane, 17.11.2005, n. 45/D. Occorre, inoltre, ricordare che il co. 386, art. 1, L. n.311/2004, ha introdotto un nuovo regime di corresponsabilità dell'acquirente, il quale - in determinate

situazioni - può essere chiamato a rispondere in solido con il venditore dell'omesso versamento dell'IVA connessa con operazioni poste in essere con modalità specifiche; inoltre, è stato inserito nel D.P.R. n.633/1972, il nuovo art. 60-bis che, rispetto a specifiche tipologie di beni e cessioni effettuate a condizioni particolari (prezzo inferiore al valore normale), prevede - in caso di mancato versamento dell'IVA da parte del venditore (illecito che consente al venditore di «recuperare» la riduzione di prezzo concessa) - che l'acquirente, se soggetto passivo IVA, sia responsabile in solido per il versamento dell'imposta, a meno che riesca a fornire la prova documentale che il prezzo è stato stabilito in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge (e, comunque, non è connesso con il mancato pagamento dell'IVA da parte del venditore). In dottrina, su tale aspetto, cfr., A. Marcheselli, Presunzioni a catena e motivazioni per relationem sulle cd. frodi carosello nell'IVA, in Riv. Giur. Trib., n.7/2005, pp.683 ss., n.8/200. In generale, sul fenomeno del carousel fraud, Cfr., R. Lupi, G. B. Palumbo, Frodi carosello, regime del margine e interventi della manovra finanziaria, in Dialoghi di diritto tributario, fasc. 12/2006, pp. 1631-1646; R. Santeramo, Carousel fraud e missing trader nel mirino della UE, in Fisco nel mondo, 16/1/2006; F. Ricca, Il fisco contro le frodi Iva intra Ue, in Italia Oggi, 7/03/2006, p. 30; P. Centore, Le frodi IVA, in L'IVA, n.2/2006, Milano, p.5; A. Mignoli, R. Lupi, Dal condono un'occasione per ragionare di fatture fittizie e frodi IVA, in Osservatorio di dir. Trib., 21 febbraio 2004; L. Pistorelli, Le fattispecie di frode fiscale introdotte dal D.Lgs.74/2000: brevi considerazioni a margine della riforma penale tributaria, in Diritto pen. trib., Aspetti problematici, (a cura di) V.E. Falsitta, Milano, 2001; Circolare Ministero Finanze n.9 del 03.03.06; A. Di Pietro, L'elusione fiscale nell'esperienza europea, Milano, 1999. Si rimanda, ulteriormente, alle conclusioni del Convegno promosso dalla DRE del Veneto con il contributo della Dir. Centr. Accert., del 12 maggio 2005, Le frodi IVA nel mercato interno e negli scambi intracomunitari, nonché alla Relazione per l'inaugurazione dell'anno giudiziario 2007, del P. G. della Repubblica presso la Corte di appello di Roma, sul tema del carousel fraud, S. Vecchione: <<Questo Ufficio è consapevole della attività repressiva compiuta dalla Guardia di Finanza specialmente a fronte dei fenomeni evasivi più insidiosi quali le frodi intracomunitarie (cd. carosello), realizzate nei territori di più Stati da soggetti che utilizzano metodiche raffinate fino a coinvolgere banche e società off-shore. Si confida che gli Alti Comandi sapranno affinare ulteriormente l'organizzazione e utilizzare le migliori forze disponibili per il conseguimento di risultati più concreti e vantaggiosi per le entrate dello Stato, soprattutto in un momento come questo in cui più forte si avverte la gravità di un fenomeno che determina danni ingenti e frena lo sviluppo dell'economia. E' avviso di questo Ufficio che il legislatore, potrà adottare ulteriori iniziative. Si fa riferimento alla Legge n.146/2006 che ratifica la Convenzione e i Protocolli delle Nazioni Unite contro il crimine organizzato. Tra l'altro, questa legge prevede la confisca per equivalente rispetto alle cd. frodi carosello, quelle, cioè, aventi carattere transnazionale. Questo istituto, indubbiamente efficace, potrebbe anche essere esteso ai reati tributari: si avrebbero sicuri benefici quanto alla prevenzione delle evasioni fiscali>>.

**(9)** Cfr., in particolare, le sentenze della Corte di Giustizia europea: 12 gennaio 2006, procedimenti riuniti C-354/03, C-355/03 e C-484/03; 6 luglio 2006, procedimenti riuniti C-493/ e C-440/04; 12 gennaio 2006, procedimenti riuniti C-354/03, C-355/03 e C-484/03. Inoltre, con la sentenza del 21 febbraio 2006, causa C-255/02, la Corte ha stabilito, tra l'altro, che la VI Direttiva IVA deve essere interpretata come contraria al diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA assolta a monte allorché le operazioni che fondano tale diritto integrano un comportamento abusivo. Tali, appunto, devono essere ritenute: <<le operazioni che, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni, tendono a procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni>>. In altre parole, trattasi della sostanziale introduzione, in via giurisprudenziale, di una clausola generale anti-abuso simile a quella del D.P.R. n.600/1973, anche se per via giurisprudenziale comunitaria, malgrado l'applicazione automatica negli ordinamenti nazionali di tali sentenze, può crearsi una nuova forma di responsabilità penale, ostandovi l'art.25 cpv Cost. Cfr. I. Caraccioli, Relazione, Convegno, Frodi IVA e frodi esattoriali: metodi di contrasto e strumenti di difesa, Siracusa, 16.12.2006.

**(10)** Nella relazione speciale n.9/98 (Tutela degli interessi finanziari della U.E. in materia di IVA sugli scambi intracomunitari), la Corte dei Conti europea aveva già sottolineato lo sviluppo preoccupante delle frodi fiscali, ravvisando soprattutto in due meccanismi le modalità con cui esse si realizzano: 1) dichiarazioni di cessioni intracomunitarie fittizie. I beni esonerati vengono in realtà venduti sul mercato interno e vi è una frode sull'IVA dovuta sui consumi finali; 2) mancate dichiarazioni relative all'IVA dovuta sugli acquisti intracomunitari. In tal caso può realizzarsi o una frode sull'IVA relativa ai consumi finali nel caso in cui i beni vengano rivenduti da circuiti di commercializzazione occulti oppure un abuso del diritto alla detrazione d'imposta a monte qualora l'acquirente, nella propria dichiarazione IVA, richieda indebitamente il rimborso dell'imposta, in merito ad acquisti per i quali non versa l'IVA. (1.6, 1.7). Tra gli interventi della Corte dei Conti europea appare particolarmente significativo il Parere n.8/2005 relativo ad una proposta di regolamento del Parlamento e del Consiglio per la reciproca assistenza amministrativa tra gli Stati membri e per la tutela degli interessi finanziari della Comunità contro la frode ed ogni altra attività illecita, presentato in virtù dell'art. 280, par. 4, Trattato CE (2005/C/313/01). Cfr., anche, Relazione di P. Duchon alla Commissione per il controllo dei bilanci del maggio 2005, relativa ad un progetto di risoluzione legislativa del Parlamento europeo sulla proposta di regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio in merito alla reciproca assistenza amministrativa per la tutela degli interessi finanziari. (COM 82004) 0509-C6-0125/2004-2004/0172 (COD), nonché, Eurojust, Relazione annuale per il 2005.

**(11)** L'art. 118, co. 11, D. lgs. n.163/2006, nuovo codice dei contratti pubblici di lavori, servizi e forniture, prevede che: "è considerato subappalto qualsiasi contratto avente ad oggetto attività ovunque espletate che richiedono l'impiego di manodopera, quali le forniture con posa in opera e i noli a caldo, se singolarmente di importo superiore al due per cento dell'importo delle prestazioni affidate o di importo superiore a 100.000 euro e qualora l'incidenza del costo della manodopera e del personale sia superiore al 50 per cento dell'importo del contratto da affidare".

**(12)** Cfr., Comunicazione della Commissione (COM (2003) 614 def.), al Parlamento europeo e al Comitato economico e sociale in relazione al riesame ed aggiornamento delle priorità nella strategia IVA ed, in particolare, alla lotta contro le frodi fiscali (4.2.2).

**(13)** Sul tema dell'IVA, tributo europeo, e sulle problematiche connesse, cfr., tra gli altri, M. Maré, G. Vitaletti, La tassazione dei consumi nell'Unione Europea. Effetti economici ed ipotesi di riforma, in "il Fisco", n. 15, aprile 1996; nonché, M. Keen, S. Smith, VMAT an alternative VAT for the EU. The future of value added tax in the European Union, in Economic Policy, n. 23, ott. 1966, i quali con loro lavoro intesero suggerire un percorso realistico per approdare ad regime definitivo dell'IVA superando quello transitorio, entrato in vigore il 1° gennaio 1993 che sarebbe dovuto durare solo pochi anni e divenuto, poi, fondamentale. I due Autori certamente non potevano prevedere ciò che poi avrebbe realizzato l'Agenzia delle entrate con il quadro VT ma, implicitamente, si rifacevano ad concetto analogo allorché suggerirono di stabilire un'aliquota standard, identica per tutti gli Stati membri della UE, da applicare alle operazioni imponibili che vedevano come contraenti i soli soggetti IVA. Ciò equivale, logicamente, a distinguere le vendite imponibili verso soggetti Iva da quelle verso consumatori finali (o equiparati tali). Cfr. anche, A. Majocchi, G. Tremonti, (a cura di) L'Iva verso il '92 ed oltre: un tributo europeo tra esigenze nazionali ed iniziativa comunitaria, in Le imposte del 1992. Aspetti fiscali del completamento del mercato interno europeo, Milano, 1990; L. Carpentieri, L'imposta sul valore aggiunto, in A. Fantozzi, Corso di diritto tributario, UTET, 2003, pp. 471-473.

**(14)** Sul presupposto soggettivo, Cfr. S. Sammartino, Profilo soggettivo del presupposto dell'IVA, Giuffrè, 1975; P. Chinetti, L'elemento soggettivo ai fini dell'IVA e dell'imposta sui redditi, in Dir. Prat. Trib., pp.298 ss; G. Falsitta, Corso istituzionale di diritto tributario, Padova, ult. ed.

**(15)** Come è noto, dal 1° gennaio 2007 la Direttiva n. 77/388/CEE, VI direttiva IVA, è stata sostituita dalla Direttiva n. 2006/112/CE per ragioni di chiarezza e razionalizzazione che tengano presenti le numerose modifiche che sono intervenute nel corso degli anni.

**(16)** Sulle varie fattispecie relative all'applicazione del meccanismo di

cui si discute, Cfr., L. Salvini, Il reverse charge nell'IVA, Relazione, Le novità fiscali per il 2007", Convegno, Campobasso, 28 febbraio 2007.

**(17)** Il nuovo assetto fiscale del mercato dell'oro introdotto dalla L. n. 7/2000 ha introdotto l'esenzione dal versamento dell'imposta sul valore aggiunto per la cessione di oro da investimento estendendolo sia ai contratti a termine che ai contratti derivati riferiti a tale bene. La legge del 2000 ha, inoltre, introdotto le seguenti misure: a) detrazione dell'I.V.A. a monte sugli scambi di oro da investimento (esente) e sulle operazioni afferenti la produzione di oro da investimento (trasformazione di oro in oro da investimento); b) una zona di scambio tra imprese (soggetti passivi) semi-franca, in cui l'I.V.A. è un'imposta contabile concernente le materie prime ed i semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi; tale zona, peraltro, inizia fin dall'importazione ed è estesa anche all'argento in lingotti o grani di purezza pari o superiore a 900 millesimi; c) facoltà dei cedenti di oro da investimento di optare per l'imposizione normale. Con la nuova disciplina, tutto ciò che nel settore era acquistato in esenzione può ora essere acquistato senza alcun esborso di imposta utilizzando, appunto, il meccanismo del reverse charge, esteso a tutti i semilavorati scambiati con soggetti passivi, precedentemente assoggettati ad imposta. L'utilizzo dell'inversione contabile, in tale settore, è il frutto di un compromesso, ottenuto in sede comunitaria, per evitare l'esborso dell'imposta pur comportando, ovviamente, un maggior onere amministrativo-burocratico a carico delle imprese cessionarie operanti nel settore che sono tenute ad integrare le fatture di acquisto con l'I.V.A. e, poi, procedere ad una doppia registrazione. Sul cedente, invece, grava l'obbligo di assicurarsi che il cessionario sia effettivamente un soggetto passivo d'imposta, attraverso la verifica della partita IVA. Il sistema di produzione fondato sull'acquisizione della materia prima in conto lavorazione è rimasto invariato nella nuova normativa ed il valore aggiunto della prestazione del servizio rimane soggetto ad imposta nei modi ordinari. Tuttavia, nel caso in cui la lavorazione avvenga in diversi stadi, da parte di imprese diverse, potrebbe esservi convenienza nel trasformare l'acquisizione del materiale da in conto lavorazione ad acquisto e rivendita dei semilavorati, senza addebito dell'I.V.A. da parte del subfornitore. Per soggetti, invece, che producono oro da investimento o trasformano oro in oro da investimento o in oro greggio, la nuova disciplina non ha introdotto sostanziali differenze rispetto al passato. Questi, infatti, potranno detrarre l'I.V.A. pagata a monte, pur fatturando cessioni esenti (oro da investimento). Per il contratto di prestito d'uso, in base alla circolare ministeriale 127/E del 15 maggio 1997, il corrispettivo per la concessione del prestito è esente da I.V.A. per effetto del disposto dell'articolo 16, co. 3, D.P.R. n. 633/72 che assegna alla prestazione di servizi per mezzo del quale si acquisisce un bene, la stessa aliquota del bene. Ricorrendo tale ipotesi, occorrerà verificare se il prestito d'uso ha per oggetto oro da investimento, nel qual caso gli interessi saranno ancora esenti, dal contratto che ha per oggetto oro greggio, classificato come materiale d'oro, nel qual caso gli interessi saranno soggetti ad I.V.A. In tale ipotesi, comunque, non sarà possibile utilizzare il reverse charge in quanto il meccanismo è utilizzabile solo per le cessioni. Cfr. M. Peirolo, Applicazione del reverse charge per i manufatti in oro, in Corr. Trib., n. 48, 19 dicembre 2005; E. Cassese, La nuova disciplina del mercato dell'oro, in Giornale Dir. Amm.vo, n. 4/2000; nonché, Agenzia Entrate Risoluzione, 11 nov. 2005, n.161/E, Applicazione del reverse charge per i manufatti in oro.

**(18)** Gli artt. da 21 a 25 del D.P.R. n. 633/1972, contenuti nel titolo III, attengono agli obblighi del contribuente ai fini IVA. In particolare, l'art. 21, disciplina la fatturazione delle operazioni; l'art. 23, le modalità di registrazione delle fatture; l'art. 24, le modalità di registrazione dei corrispettivi; l'art. 25, le modalità di registrazione degli acquisti.

**(19)** Con la proposta di decisione del Consiglio, presentata dalla Commissione, il Regno Unito aveva richiesto di introdurre una misura particolare di deroga all'art. 21, par.1, lett.a), Direttiva 77/388/CEE, in relazione al sistema di pagamento frazionato in virtù del quale ogni soggetto passivo, nella catena di approvvigionamento, versa una parte dell'IVA finale dovuta per la cessione. La cessione dei prodotti (telefoni cellulari, circuiti integrati/microprocessori/unità centrali di elaborazione; supporti elettronici di memorizzazione per il computer, apparecchi di telefonia mobile o apparecchi telefonici specifici et altri), per i quali il Regno Unito intendeva applicare il meccanismo del reverse charge era, infatti, causa di forte evasione fiscale che ha dato luogo alle frodi

intracomunitarie c.d. dell'operatore inadempiente, spesso poste in essere anche da organizzazioni criminali. La Commissione, pur esprimendo perplessità in quanto i soggetti passivi dei settori interessati si sarebbero trovati di fronte a tre diversi regimi fiscali: 1) IVA classico; 2) inversione contabile per le cessioni di imprese, ove siano rispettati determinati requisiti; 3) intracomunitario, con conseguenti complicazioni per la contabilità dell'impresa ed oneri supplementari per gli operatori onesti, ha tuttavia ritenuto conforme la richiesta in relazione ai criteri di cui all'art. 27, Direttiva 77/388/CEE. In ogni caso, la Commissione precisando che anche gli altri Stati membri avrebbero potuto richiedere analoghe forme di deroga rispetto alla previsione di cui all'art.21, ha ritenuto che ciò avrebbe necessariamente determinato a carico dei contribuenti una serie di obblighi diversi a seconda degli Stati membri, e, pertanto, non compatibile con i criteri stabiliti per il buon funzionamento del mercato interno. Per tale ultime ragioni, dunque, la Commissione ha limitato la durata dell'autorizzazione ad un breve periodo, sino al 31 dicembre 2009, in quanto: non esiste alcuna garanzia che gli obiettivi della misura siano raggiunti né è possibile valutarne in anticipo l'impatto sul funzionamento del regime IVA nel Regno Unito e negli altri Stati; sarà, inoltre, stimare adeguatamente l'impatto della misura e della sua attuazione nel funzionamento del mercato interno. Cfr. [http://ec.europa.eu/taxation-customs/documents/COM\(2006\)555](http://ec.europa.eu/taxation-customs/documents/COM(2006)555).

**(20)** Tale sistema di autofatturazione che regola la cessione di beni virtuali e le prestazioni di servizi che si realizzano integralmente per via telematica tra operatori economici è definito Business to Business o B2B, entrato in vigore nel nostro Paese con il D. Lgs. n.52 del 20 febbraio 2004, in attuazione della Direttiva 2001/115/CE, volta a semplificare ed armonizzare le modalità di fatturazione in materia di IVA; essa, tra l'altro, ha previsto l'utilizzo di sistemi EDI o della firma digitale per le fatture trasmesse per via telematica in tali rapporti (Electronic Invoice Presentment and Payment). Il Dlg. n.52/2004, di notevole portata innovativa, ha operato un profondo riassetto delle norme e delle disposizioni in materia, a volte frammentate ed incomplete, codificando una prassi amministrativa formatasi nel corso degli anni tra gli operatori economici ed ha sostituito integralmente l'art. 21 del D.P.R. n.633/1972 che disciplina l'obbligo della fatturazione delle operazioni; inoltre, ha modificato gli artt. 39 e 52 dello stesso decreto, concernenti, rispettivamente, la conservazione e la tenuta di registri e documenti e l'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche pur lasciando, al tempo stesso e per quanto possibile, inalterata la struttura delle norme che attengono alla fatturazione al fine di evitare eccessive modifiche di coordinamento con le altre norme. Cfr. Circolare Ag. Entrate n.45/E del 19 ottobre 2005; B. Santacroce, S. Ficola, L'IVA nell'e-commerce e la fatturazione elettronica, Maggiori Ed., 2005; Atti del Convegno, Il Sole24ore, Archiviazione ottica e fatturazione elettronica: tutte le novità, Torino, 6 ottobre 2006; A.M. Ahmed, M. Trueman, B2B international internet marketing: a benchmarking exercise, in International Journal, 2006, fasc. 1/200; A. Nuzzolo, Il regime fiscale speciale per il commercio elettronico diretto extra UE, in International tax planning, fasc. n.33, 2006; M. Vitaliano, Brevi considerazioni sull'applicazione dell'IVA alle attività di commercio elettronico, in Dir. e Prat. Trib., fasc. n.2, 2005.

**(21)** In ordine alle ipotesi in cui l'appaltatore e/o il subappaltatore siano entrambi soggetti esteri, non stabiliti in Italia, soltanto l'appaltatore, in quanto debitore di imposta in virtù del reverse charge è tenuto, ex art. 17, co. 2, D.P.R. n. 633/1972, ad identificarsi in Italia ovvero, in alternativa, a nominare un rappresentante fiscale. Cfr. Risposta 5.1 Agenzia delle Entrate, Circolare 11/E/2007. Nelle ipotesi in cui, invece, il subappaltatore sia un soggetto comunitario senza stabile organizzazione o abbia effettuato esclusivamente prestazioni di servizi assoggettate al reverse charge nell'ambito del settore edile nei confronti di un appaltatore o altro subappaltatore stabilito in Italia, l'Amministrazione finanziaria, in attuazione della VIII Direttiva comunitaria, recepita nell'art. 38-ter, D.P.R. n.633/1972, gli riconosce la possibilità di richiedere il rimborso. Sul reverse charge in edilizia, cfr., G. Maugeri, L'IVA nel settore dell'edilizia, ed. FAG, 2007; G. Conferente, A. Cusati, L'IVA in edilizia e negli immobili dopo la Legge Finanziaria 2007, Il SOLE 24ore, 2007; Camera dei Deputati, Servizio Studi, Documentazioni e Ricerche, XV Legislatura, DPEF 2007/13 - Le politiche di settore; R. Artina, V. Artina, Il Reverse charge, L'IVA n.2, in Il Fisco, 1/2/2007, Varese; R. Artina, Il subappalto; le novità in materia di

IVA e ritenute fiscali, in Azienda e fisco, n. 18/2006, Varese, p. 45 e ss.; G. Iannibelli, Il contratto di appalto nei lavori edili e problematiche relative, in Fisco & Tasse.com, 11/01/07; F. Zanetti, Manovra Visco. Subappalti nel settore edile. Applicazione dell'IVA, in Fisco & Tasse.com, 5/1/2007.

**(22)** A norma dell'art. 18, D.P.R. n. 633/72: "Il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o committente". La rivalsa rappresenta uno degli obblighi principali caratterizzanti l'applicazione dell'IVA, dal momento che chi cede il bene o presta il servizio deve addebitare l'imposta in fattura all'altra parte contraente in aderenza al requisito della trasparenza ed al carattere del tributo destinato, in definitiva, a colpire i consumi; in linea generale, non ha particolari deroghe rispetto al soggetto che la subisce in quanto le eventuali eccezioni sono correlate alla tipologia delle operazioni. Cfr., Risoluzione n. 502911/73 del 25.06.1973 - IVA - Rivalsa dell'imposta nei confronti dello Stato; L. Salvini, Rivalsa detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto, in Riv. dir. trib., 1993, I, 1287 e ss. Sull'istituto, F. Gallo, sottolinea come: la rivalsa nel suo operare in stretta ed inscindibile connessione con il diritto di deduzione concorre a soddisfare sia la ratio del tributo che le norme che la prevedono, in quanto determinano l'oggetto della prestazione tributaria e concorrono ad integrare il sistema normativo in cui il tributo, quale istituto giuridico, si identifica. Cfr., Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto, Roma, 1974, p. 62. In generale sulla detrazione e la rivalsa quali istituti fondamentali per l'attuazione dell'iva, cfr., tra gli altri, A. Comelli, Iva nazionale e Iva comunitaria, Padova, 2000; L. Cecamore, Valore aggiunto (imposta sul), in Dig. disc. priv., sez. comm., XVI, Torino, 1999, p. 353; M. Giorgi, Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto, Padova, 2005. Rispetto ai casi di rivalsa non obbligatoria previsti dall'art. 2, D.P.R. n. 633/72, che, in ogni caso, non sollevano dall'applicazione dell'imposta, cfr., F. Buscaroli, M. Magnani, Il punto sul trattamento fiscale degli "omaggi" agli effetti dell'iva, del documento di trasporto e delle imposte sui redditi, in "Il fisco", n.47/1990, p. 11310; S. Mogorovich, Il regime IVA negli omaggi, in Prat. Fisc. e Prof., Varese, 2007. In relazione al diritto di detrazione che, come è noto, compete anche se l'attività economica non ha dato luogo ad operazioni attive soggette ad imposta (Cfr. tra le altre, la sentenza del 21 maggio 2005 della Commissione tributaria regionale dell'Umbria che si è conformata al consolidato orientamento della Corte Costituzionale, da ultimo con la sentenza n. 5739 del 16 febbraio 2005), si ricorda anche la sesta Direttiva, il cui art. 18 stabilisce le modalità affinché un soggetto passivo possa esercitare il diritto alla detrazione in ipotesi di reverse charge. Sul diritto alla detrazione, in generale, cfr., tra gli altri, L. Salvini, La detrazione IVA nella sesta Direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali, in Riv. Dir. Trib., 1988, I, 145 e ss.; E. Frazzini, Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto, Padova, 2000; A. Pace, Il diritto di detrazione, in AA.VV., L'imposta sul valore aggiunto, in Giur. Sist. Dir. Trib., (diretta da) F. Tesauro, Torino, 2001, pp. 299 e ss.; A. Fantozzi, Corso di Diritto tributario, Torino, 2005; F. Tesauro, Istituzioni di diritto tributario, vol. II, 7 ed., Torino, 2005

**(23)** Il coinvolgimento di soggetti intermedi che coinvolge nel prelievo tutti i soggetti che operano dalla produzione all'immissione in consumo dei beni e dei servizi trova giustificazione, sotto il profilo della capacità contributiva, nell'operatività del duplice meccanismo di cui si è brevemente accennato nella nota 23, della detrazione e della rivalsa, che consente di rendere neutrale l'IVA per i soggetti chiamati ad applicarla, Cfr. L. Carpentieri, L'imposta sul valore aggiunto, in A. Fantozzi, Corso di diritto tributario, Torino, 2005, pp. 471 e ss.. Quanto al problema della neutralità applicativa è necessario tener presente quello strettamente connesso alla condizione d'inerenza, intesa come presupposto per la detrazione dell'imposta addebitata per beni o servizi acquisiti nell'ambito della propria attività economica. Quest'ultima è, infatti, una condizione imprescindibile ai fini della neutrale applicazione dell'IVA nei confronti degli operatori economici assoggettati (giuridicamente) al prelievo. Negare la detrazione d'imposta per difetto d'inerenza o, viceversa, acconsentire alla detrazione per un'imposta assolta a fronte di beni direttamente destinati al consumo personale dell'imprenditore, determinerebbe inevitabilmente un'applicazione del tributo più onerosa per l'operatore economico ed, a ben vedere, una doppia imposizione sul valore aggiunto, ovvero un incentivo tributario ai limiti dell'aiuto di

Stato e teoricamente incompatibile, quindi, con la lettera dell'art. 87 del Trattato, qualora il nesso d'inerenza fosse sistematicamente travisato da parte del legislatore di uno Stato membro a vantaggio di un operatore economico localizzato all'interno del suo territorio. Se tutto ciò è sostenibile in linea di principio, tuttavia, non va dimenticato che il concetto di neutralità fin qui reso può avere scarso significato nella materia tributaria, dato il relativismo interpretativo che necessariamente contraddistingue la nozione d'imposta neutrale nel nostro ordinamento e in quello comunitario, più in generale. Quello di neutralità, quindi, è un concetto relativo che, al di là delle semplificazioni fin qui impiegate e delle quali si continuerà a fare uso per esigenze di natura espositiva, dovrebbe essere distinto secondo i contesti di riferimento costituiti dalle operazioni effettuate e dalle finalità di politica fiscale perseguite dal legislatore. Anche in questo caso dunque, i profili di somiglianza con la nozione di inerenza non sono di scarso rilievo: anche la neutralità è concetto di relazione, e come tale esige un riferimento a un contesto nel quale il tributo viene calato e nel quale si raffronta con altri istituti e con altri sistemi d'imposta e su questo presupposto la dottrina ha distinto la neutralità del sistema d'IVA in neutralità esterna e interna. In, [www.finanze.it](http://www.finanze.it), Unione europea, tomo 1, parte 1, cap.4/1.

**(24)** L'IVA, nasce come tributo europeo realizzando il passaggio da un'imposta plurifase a cascata, l'IGE, ad un'imposta plurifase non cumulativa. Le linee di struttura dell'imposta sul valore aggiunto sono disegnate da una serie di Direttive comunitarie, tra le quali assumono particolare rilevanza: la sesta direttiva del 17 maggio 1977, recepita nel nostro ordinamento interno con D.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24 e 31 marzo 1979, n. 94 e, per altri profili, con la legge delega n.622 del 1977 e con il D. Lgs. n. 313 del 1977; la direttiva 17 ottobre 2000, n. 2000/65, relativa alla determinazione del debitore di imposta; la direttiva 20 dicembre 2001, n.2001/115, in tema di semplificazione ed armonizzazione delle modalità di emissione delle fatture IVA, di trasmissione elettronica delle stesse e di loro archiviazione; la direttiva 7 maggio 2002, n. 2002/38, riguardante l'iva sui servizi resi per via elettronica, finalizzata ad eliminare gli svantaggi concorrenziali derivanti, dai vigenti criteri di territorialità IVA, alle imprese europee per i servizi resi nei confronti dei soggetti residenti. Per il tema in argomento, particolare rilevanza, assume la direttiva 2006/69/CE del 24 luglio 2006, (V. nota n.13), la quale ha introdotto nell'art.1, punto 7) una nuova lettera c), al par. 2, art.21 della Direttiva 77/388/CE del 17 maggio 1977, che consente agli Stati membri la possibilità di designare come debitore il soggetto passivo nei cui confronti siano effettuate determinate prestazioni di servizi nel settore immobiliare, in deroga alle disposizioni concernenti la soggettività di imposta. In dottrina, tra gli altri., F. Bosello, L'attuazione delle direttive comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto: l'esperienza italiana, in *Rivista di diritto tributario*, n. 11, 1997; P. Bosi, M.C. Guerra, *I tributi nell'economia italiana*, Bologna, 1998; P. Centore, *Quadro normativo e strumenti operativi dell'iva europea*, in *Corr. trib.* n. 2/1993, pp.3 e ss., 1993; P. Centore, *IVA europea. Aspetti interpretativi ed applicativi dell'iva nazionale e comunitaria*, IPSOA, 4 ed., 2006; S. Cnossen, *Tax coordination in the European Community*, Deventer, Kluwer Law and Taxation Publisher, Holland, 1987; R. Fanelli, *IVA nazionale e comunitaria*, IPSOA, 2007; E. Longobardi, *L'iva verso il '92 e oltre: un tributo europeo tra esigenze nazionali e iniziativa comunitaria*, in A. Majocchi e G. Tremonti (a cura di), *Le imposte del 1992*, Milano, 1992; D. Rizzi, N. Rossi, *Gli effetti redistributivi delle proposte comunitarie di armonizzazione della imposizione indiretta*, in N. Rossi (a cura di), *La crescita ineguale 1981-1991*, Bologna, 1993; F. Vanistendael, *A proposal for a definitive VAT system taxation in the Country of origin at the rate of the Country of destination, without clearing*, *EC Tax Review*, n.1, pp.45 ss, 1995.

**(25)** L'art. 32 bis del D.P.R. n.633/1972 è stato introdotto, dal 1° gennaio 2007, dall'art. 37, commi 15, 16 e 17, D. L. n. 223/2006, convertito dalla L. n. 248/2006.

**(26)** La L. 4 agosto 2006, n. 248 è la legge che ha attuato la conversione del D. L. n. 223/2006.

**(27)** Il novellato art. 30 del D.P.R. n.633/72 prevede che le operazioni del settore edile sottoposte al meccanismo del reverse charge vengano computate per la determinazione dell'aliquota media ai fini della verifica del presupposto del diritto al rimborso del credito IVA. Pertanto, nel calcolo dell'aliquota IVA relativa alle operazioni attive oltre alle cessioni di metalli preziosi, già sottoposte al meccanismo dell'inversione

contabile, con la nuova previsione anche le operazioni relative ai subappalti in edilizia vengono assoggettate allo stesso meccanismo. In particolare, il comma 3, art. 3, D.P.R. del 1972 disciplina le ipotesi in cui il soggetto passivo IVA ha facoltà di richiedere a rimborso l'eccedenza del credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale. Per l'aspetto qui trattato, il soggetto passivo IVA ha la facoltà di richiedere tale rimborso nel caso in cui il credito IVA sia superiore ad Euro 2.582,28 ed il contribuente eserciti abitualmente attività volte alla cessioni di beni o alla prestazioni di servizi soggette ad un'aliquota inferiore a quella relativa agli acquisti ed alle importazioni. Per tutti gli altri casi che danno diritto al rimborso del credito IVA occorre tener presente l'art. 30, lettere da b) ad e), comma 3, DPR n.633/72). Sul punto, cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 28/E/2006; R. Portale, L'imposta sul valore aggiunto. IVA comunitaria, Il sole 24 ore, norme e tributi, 2007. Per le nuove modalità di esecuzione dei rimborsi IVA ex art. 38 bis del D.P.R. n.633/1972 la cui operatività è al momento sospesa, occorre ricordare che il DDL n.1183 punta a modificare le norme sulla restituzione dell'imposta al fine di rendere meno incisivo, soprattutto per i subappaltatori, l'introduzione dell'inversione contabile nell'edilizia, in quanto le procedure attualmente in vigore possono produrre effetti particolarmente penalizzanti per questa categoria di contribuenti che hanno un rapporto elevato tra eccedenza di imposta detraibile e volume d'affari. Il Governo, in tal modo, ha accolto le istanze dell'Associazione nazionale Costruttori Edili ed ha proposto, tra l'altro, all'art.40-quater del Ddl suddetto che i rimborsi, sia annuali che infrannuali, debbano essere effettuati in via prioritaria ed in massimo tre mesi. L'individuazione dei contribuenti che potranno effettivamente godere di tale beneficio spetterà al Ministero dell'Economia che provvederà con decreto ad attribuire un accesso prioritario ai capitoli di spesa del bilancio dello Stato rispetto ai tempi richiesti normalmente per l'erogazione dei rimborsi.

**(28)** L'appaltatore che riceverà la fattura senza imposta, a sua volta, dovrà calcolare l'IVA secondo le aliquote previste per lo specifico lavoro (4%; 10%; 20%) e registrare la fattura nel registro degli acquisti e in quello delle vendite in modo da rendere neutra l'imposta. Sulla compensazione in generale, cfr., P. Russo, La compensazione in materia tributaria, in Rass. Trib., 2002, p. 1895; R. Cordeiro Guerra, La compensazione, in Lo Statuto dei diritti del contribuente, (a cura di) G. Marongiu, Torino, 2004, p. 23.

**(29)** Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 37/E/2006. La Tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN (2004) è in vigore dal 1° Gennaio 2004 e prevede che i contribuenti debbano indicare negli atti e nelle dichiarazioni da presentare all'Agenzia delle Entrate, quale codice attività, il nuovo codice desumibile da essa "approvata con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate in data 23.12.2003 e pubblicata sulla G.U. n. 301 del 30.12.2003". La nuova tabella sostituisce la precedente approvata con decreto del 9 dicembre 1991, modificata con decreto del 12 dicembre 1992, che è rimasta in vigore fino al 31.12.2003. L'emanazione della nuova tabella discende dalla nuova classificazione delle attività economiche denominata "ATECO 2002", predisposta dall'Istituto Nazionale di Statistica che costituisce la versione nazionale della classificazione definita in ambito comunitario. L'Agenzia delle Entrate ha, poi, provveduto ad una sottoclassificazione delle attività economiche ATECO 2002 ed ha chiarito definitivamente l'irrelevanza ai fini dell'operatività del meccanismo del reverse charge sia della qualità del soggetto che si pone quale committente principale sia del settore economico in cui lo stesso opera.. Infatti, la stessa ha precisato che: "L'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 non richiede che il committente principale sia necessariamente un'impresa che opera nel settore della costruzione o ristrutturazione di immobili. Affinché il sistema dell'inversione contabile trovi applicazione la verifica dei requisiti soggettivi specifici, relativi all'appartenenza al comparto edilizio, è operata solo in capo ai soggetti appaltatori e subappaltatori e non anche a coloro che risultano committenti degli interventi edili". Cfr. Risposta 5.2, Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E/2007.

**(30)** In tali operazioni, infatti, la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene e non costituisce prestazione di servizi.

**(31)** Cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.11/E del 16 febbraio 2007 e n.37/E del 29 dicembre 2006.

**(32)** Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n.37 del dicembre 2006, la

quale così può leggersi: “La differenza fondamentale tra il contratto di appalto e quello d’opera riflette le differenti caratteristiche strutturali dimensionali dell’impresa. Entrambi i contratti hanno in comune l’assunzione, nei confronti di un committente, di un’obbligazione avente ad oggetto la realizzazione, dietro corrispettivo, di un’opera o di un servizio. Sono, inoltre, elementi comuni ai due contratti l’assenza del vincolo di subordinazione e l’assunzione del rischio da parte di chi esegue la prestazione. La differenza fondamentale tra i due contratti riguarda, invece, la circostanza che nell’appalto l’esecutore si avvale di una struttura organizzata tendenzialmente articolata mentre, nel secondo, il modulo organizzativo è quello della piccola impresa.”

**(33)** Cfr. P. Centore, Reverse charge nel subappalto edile, in Corr. Trib., n. 42/2006, pp. 333-337.

**(34)** La Circolare dell’Agenzia delle Entrate n.37, fornendo chiarimenti in merito all’ambito applicativo dell’art.1, comma 44, L.F. per il 2007 aveva, in un primo tempo, escluso l’applicabilità del meccanismo del reverse charge per le prestazioni poste in essere all’interno dei rapporti associativi, quali quelli consortili, in quanto non configurabili come subappalti o ipotesi affini. E’ poi intervenuta una nuova circolare, la n.19 del 4 aprile 2007, in cui, invece tenuto conto delle difficoltà operative rappresentate dalle associazioni di categoria ed a parziale rettifica di quanto rappresentato con la circolare n.37, l’Agenzia ha fornito ulteriori precisazioni oltre ad indicare, a titolo esemplificativo, le ipotesi in cui sicuramente si deve escludere l’applicazione del reverse charge: a) quando la società consortile assume la funzione di coordinamento per la gestione unitaria del lavoro e procede a ribaltamento dei costi alle società consorziate, consentendo loro di concorrere alle spese in base alle rispettive quote di partecipazione; b) quando il consorzio di cooperative affidi l’esecuzione dei lavori ai soci. (Cfr. punto 5, Rapporti associativi)

**(35)** Sentenza della Corte di Giustizia europea, causa C-384/04.

**(36)** Cfr. punti 29-30 della sentenza.