Università
Ca'Foscari
Venezia

Corso di Laurea Magistrale
in Amministrazione, Finanza e Controllo

Tesi di Laurea

L'IVA e il meccanismo dell'inversione contabile (reverse charge)

Relatore
Ch. Prof. Loris Tosi

Laureando
Tommaso Maria Zadi
Matricola 890133

Anno Accademico
2023 / 2024

Indice

Introduzione…….. p. 1

Capitolo 1- L'imposta sul valore Aggiunto……p. 3

1.1 Dall'IGE all'IVA…… p. 3

1.2 Struttura dell'Imposta…… p. 7

1.3 Il Triplice Presupposto Dell'IVA…… p. 9

1.3.1 Presupposto oggettivo……..p. 10

1.3.2 Presupposto soggettivo…….p. 13

1.3.3 Presupposto territoriale…….p. 15

1.4 Il Momento impositivo……..p. 20

1.5 Le diverse tipologie di operazioni…….p. 24

1.5.1 Gli acquisti intracomunitari…….p. 24

1.5.2 Le fattispecie assimilate agli acquisti intracomunitari…….p. 26

1.5.3 Le esportazioni ……..……..p. 27

1.5.3 Le importazioni……p. 28

1.6 Obblighi sostanziali……...p. 29

1.6.1 Base imponibile e aliquote……...p. 29

1.6.2 Neutralità, rivalsa e detrazione……....p. 31

1.7 Obblighi formali e dichiarativi……..p. 34

1.7.1 L'autofattura……p. 38

Capitolo 2 – Le Frodi Carosello……...p. 40

2.1 Il meccanismo delle frodi carosello…….p. 40

2.1.1 Le operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti……...p. 43

2.1.2 Caratteristiche del broker…….p. 44

2.1.3 Caratteristiche del missing trader o cartiera…….p. 45
2.1.4 La funzione della società cuscinetto o buffer……...p. 46
2.2 Le frodi realizzate tramite false dichiarazioni d'intento e quelle che sfruttano l'istituto del deposito IVA……p. 47
2.2.1 Rapporti Interni……p. 48
2.2.2 Importazione delle merci……. p. 51
2.3 Contrasto alle frodi IVA: diniego della detrazione e sentenza Corte UE, X sezione del 1° dicembre 2022……..p. 53
2.4 Gli strumenti di prevenzione delle frodi IVA……p. 56
2.4.1 Split payment……p. 56
2.4.2 Fatturazione elettronica……p. 59

Capitolo 3 – Il Reverse Charge……p. 61
3.1 Caratteristiche generali del reverse charge……p. 61
3.1.1 Origine, finalità e normativa dello strumento……..p. 61
3.1.2 La proposta di direttiva COM(2016)811…….p. 71
3.1.3 Le caratteristiche del reverse charge……p. 71
3.1.4 Modalità di applicazione dello strumento e i vari Adempimenti…….p. 75
3.2 Il reverse charge interno……p. 80
3.2.1 Reverse charge in edilizia…….……p. 80
3.2.2 Le cessioni di fabbricati……..…….p. 90
3.2.3 I servizi di pulizia, cessioni di oro e argento, di computer e cellulari, rottami e trasferimenti nel settore energetico……p. 94
3.3 Il reverse charge esterno……..p. 105
3.3.1 Stabile organizzazione, rappresentante fiscale e identificazione diretta……...p. 106
3.3.2 Operazioni intracomunitarie……...p. 110
3.4 Le sanzioni……...p. 112

Conclusioni……...p. 115

Bibliografia……...p. 118

Introduzione

L'imposta sul valore aggiunto (IVA) è stata introdotta nel 1967, tramite normativa comunitaria, con molteplici obiettivi, tra i quali quello di consentire lo sviluppo, da un punto di vista fiscale e nel quadro di un'unione economica, del Mercato Unico Europeo che si fondasse su una sana concorrenza e che presentasse caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno. Per quanto riguarda l'Italia l'imposta è in vigore dal 1° gennaio 1973 in sostituzione dell'imposta generale sui consumi (IGE) che a differenza dell'IVA era un tributo a cascata cumulativo non adatto al mercato comune poiché incideva sulle scelte organizzative degli operatori economici svantaggiando i sistemi produttivi che effettuavano l'intero ciclo di produzione.

L'IVA si applica, con aliquote proporzionali, sui corrispettivi delle cessioni di beni e servizi ed incide solo sulla parte di incremento di valore che il bene subisce nelle singole fasi di produzione e distribuzione, fino a gravare totalmente sul consumatore finale, che corrisponderà l'intero tributo. Essa risulta quindi essere neutrale grazie ad un sistema di detrazioni. Il meccanismo prevede l'imposizione nei vari scambi del valore aggiunto ovvero l'aumento di valore che il bene subisce nelle varie fasi di produzione o del commercio per effetto dell'attività svolta dai singoli operatori economici. Questo meccanismo invece non può essere applicato alle operazioni con l'estero dato che si verrebbero a creare delle distorsioni in quanto le aliquote IVA non sono uniformi tra i diversi paesi che fanno parte del Mercato Unico Europeo. Per risolvere questo problema è previsto un c. d. regime transitorio, secondo il quale le cessioni intracomunitarie non sono imponibili mentre gli acquisti intracomunitari vengono assoggettati al particolare meccanismo dell'inversione contabile. Questo sistema, introdotto come soluzione temporanea nel 1993, è ancora oggi in vigore ed è un sistema che favorisce, per la sua struttura, le frodi in materia di IVA. Gli operatori economici malintenzionati, nella maggior parte dei casi appartenenti a strutture di criminalità organizzata, grazie alla fittizia interposizione di società fantasma (c. d. società cartiere, note anche come missing trader) e sfruttando i passaggi di beni tra diverse società appartenenti a diversi Stati, riescono a far sorgere un debito d'imposta in capo alle cartiere e un credito d' imposta nei confronti dell'acquirente dell'operazione. Questo fenomeno, noto come frode carosello, è ritenuto molto preoccupante non solo perché è il crimine europeo più

redditizio nell'UE che ogni anno sottrae, secondo la Procura Europea, circa 50 miliardi di euro all'anno[1] (dato del 2024) comportando perdite di gettito erariale agli Stati, sottraendo quindi risorse alla collettività.

Inoltre le frodi IVA pregiudicano il funzionamento del mercato interno dato che ledono il principio di giustizia fiscale e, creando distorsioni dei movimenti di capitale e delle condizioni di concorrenza, avvantaggiano gli operatori economici disonesti.

Per queste ragioni, il legislatore nazionale e quello europeo hanno cercato di porre rimedio al fenomeno delle frodi IVA sia a livello di singoli Stati sia a livello europeo per cercare di risolvere queste problematiche tramite il potenziamento della collaborazione amministrativa tra i vari Stati. Inoltre l'Unione Europea ha cercato di trovare degli strumenti che riescano ad affrontare il problema anche in una maniera semplice partendo dalla sperimentazione in alcuni settori. Uno di questi strumenti è il meccanismo dell'inversione contabile, noto anche come reverse charge che è un sistema impositivo dove è l'acquirente che diventa debitore d' imposta, per il quale l'operazione si risolve in una mera partita di giro. Di conseguenza, non vi è nessuna detrazione e nessun rimborso, prevenendo così la possibilità di frode, di fatto eliminandone il presupposto.

1 https://ntplusdiritto.ilsole24ore.com/art/frodi-carosello-ue-si-concordato-preventivo-transazione-fiscale-AFIbEWiC

Capitolo 1

L'imposta sul valore aggiunto

1.1 Dall'IGE all'IVA

L'imposta sul valore aggiunto (IVA) è un'imposta indiretta sul consumo, introdotta nell'ordinamento italiano con d.p.r. 633/1972, essa riveste un ruolo centrale in quanto fornisce quasi il 30% degli incassi tributari dello Stato, e circa il 60% di quelli delle imposte indirette. Il tributo ha sostituito l'imposta generale sull'entrata (IGE)[2] e si caratterizza per essere un'imposta generale sui consumi, plurifase non cumulativa, a prelievo frazionato, trasparente, neutra con aliquote proporzionali e differenziate.

L'IVA è un'imposta europea ed è stata introdotta tramite due Direttive europee, la Direttiva n. 67/227/CEE e la Direttiva n. 67/228/CEE. Esse rappresentano l'attuazione degli obiettivi prefissati nei precedenti Trattati del 25 marzo 1957 e nel successivo Trattato dell'8 aprile 1965. Nella prima all'art. 2 si delineò le caratteristiche essenziali dell'imposta da adottare da parte dei singoli Stati nei seguenti termini: *"Il principio del sistema comune di imposta sul valore aggiunto consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione".* Inoltre, *"a ciascuna transazione, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all' aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile, previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo".*

Nella seconda Direttiva gli Stati furono impegnati all'adozione di un "sistema" comune di imposta, per quanto riguarda la uniformità del tipo di imposta, della sua struttura, del suo meccanismo e della sua applicazione. Restando fuori da tale impegno due elementi importantissimi: l'aliquota e le sanzioni [3].

---

2 L'IVA è stata introdotta con il D.P.R.633/72 entrato in vigore il 1° gennaio 1973
3 Mandò G., Mandò D.; Manuale dell'imposta sul Valore Aggiunto, ed. 2014, p. 2.

Gli Stati aderenti al Trattato avevano come obiettivo quello di creare un mercato comune europeo, che permettesse la libera circolazione di persone, beni e capitali, e che riducesse nel tempo le differenze tra le politiche economiche e fiscali dei Paesi membri. La Commissione incaricata si era posta come obiettivo quello di uniformare le disposizioni legislative dei singoli Stati membri in materia di imposte indirette, per evitare che la creazione del mercato unico potesse essere ostacolata da fenomeni protezionistici affinché gli scambi tra i diversi Paesi avvenissero sulla base di una concorrenza leale e trasparente.

All'epoca la maggioranza dei Paesi membri della Comunità europea prevedeva un'imposta sui consumi che veniva applicata in tutte le fasi del ciclo produttivo e distributivo, andando in questo modo a generare un effetto cumulativo che ricadeva interamente sul prezzo finale al consumo; questa tipologia di imposte fu introdotta in Europa in seguito alla prima guerra mondiale inizialmente in veste straordinaria, ovvero con la finalità di risanare le finanze pubbliche danneggiate dal conflitto bellico, per poi ritrovarsi ad occupare un ruolo stabile negli ordinamenti fiscali dei Paesi europei.

Per quanto riguarda l'Italia, con il D.P.R. n. 633 del 1972 entra in vigore l'IVA che sostituisce l'IGE, l'imposta generale sull'entrata, la quale era un'imposta "a cascata" che colpiva la produzione e il commercio dei beni a ogni transazione commerciale secondo una specifica aliquota, senza, però, concedere il diritto di portare in detrazione l'imposta pagata a monte sugli acquisti. Ne conseguiva che la quota-parte del tributo incorporato nel prezzo finale del bene, variasse a seconda del numero dei passaggi o "scambi" (dal fornitore della materia prima al produttore, da questo al grossista, dal grossista al dettagliante, e così via). In questo modo si avvantaggiavano, dal punto di vista concorrenziale, le aziende con una filiera commerciale corta e non vi era trasparenza circa la quota parte di imposta incorporata nel prezzo del prodotto. In caso di esportazione, però, poteva essere richiesto un rimborso, a titolo di restituzione dell'imposta. Con riguardo al sistema delle esportazioni, a causa della struttura dell'IGE si creavano molte difficoltà. Il sistema delle esportazioni si fonda su un principio economico di detassazione dei beni esportati attraverso un rimborso. Ciò è possibile se si è a conoscenza dell'ammontare del tributo ma, con l'IGE era talmente complicato che poteva

avvenire solo utilizzando un metodo statistico, comportando situazioni di diseguaglianza a scapito degli scambi internazionali[4].

I vantaggi dell'IGE erano l'elevato gettito con aliquote contenute dato che in tutte le fasi di produzione dove veniva applicata, la base imponibile era piuttosto ampia[5] e l'evasione dell'imposta da parte dei contribuenti era molto limitato [6].

Il Legislatore europeo scelse, per un sistema di imposizione indiretta comune, un'imposta che a differenza di quelle in vigore nella maggior parte dei pasi europei, venisse incontro all'esigenze di assenza di distorsioni e che favorisse la "leale" concorrenza tra i vari operatori economici dei diversi paesi. Per tale ragione decisero di prendere come modello di riferimento l'imposta sui consumi allora in uso in Francia, la TVA (Tax sur la Valeur Ajountèe). Essa era un'imposta sulla cifra d'affari applicata in tutte le fasi di commercializzazione del prodotto come l'IGE, ma che concedeva agli operatori economici di detrarre il carico fiscale assolto nelle fasi precedenti e quindi di neutralizzare l'effetto "a cascata" che andava a condizionare il prezzo al consumo del bene. In questo modo il soggetto su cui grava l'imposta (ossia il contribuente di fatto) è il consumatore finale, che a differenza degli operatori economici attraverso cui è passato il prodotto in precedenza non può detrarre l'IVA sull'acquisto compiuto. Ciò che paga il consumatore non è più direttamente connesso al numero di passaggi o fasi della produzione a cui l'oggetto dell'acquisto ha attraversato anteriormente, non svantaggiando più le strutture organizzative poco integrate verticalmente.

In sede comunitaria è stata preferita l'IVA alle altre imposte sulla cifra d'affari allora vigenti in ragione della sua semplicità e anche trasparenza, grazie alla quale è stato possibile garantire la neutralità soprattutto riguardo all'aspetto degli scambi internazionali poiché essa permette di individuare con chiarezza l'ammontare dell'imposta sulle importazioni e dei rimborsi concessi sulle esportazioni, di fatto eliminando la possibilità agli Stati membri di attuare politiche protezionistiche.

---

4 Acciai S., Fazzini E., Tanini F. e Mario Alberto Galeotti Flori; I Tributi in Italia, ed. 1988; p. 449.
5 L'IGE nel 1971 ammontava al 4%
6 Corazzini; IVA- Scienze delle Finanze; Università Ca' Foscari; ed. 2017; p. 7.

Per quanto riguarda la normativa italiana, le direttive n. 67/227/CEE e la n. 67/228/CEE hanno posto le basi giuridiche per la legge delega che ha portato alla riforma tributaria n. 871 del 1971. Le direttive del Consiglio o della Commissione delle Comunità sono di regola emanate come strumenti di coordinamento ed armonizzazione della legislazione amministrativa degli Stati membri della CEE, a cui vengono indirizzate, per conseguire obiettivi comuni, i quali rimangono peraltro affidati alla competenza degli organi nazionali per quanto riguarda la forma e i mezzi. Esse si rivolgono agli Stati e richiedono per la loro attuazione l'intervento degli Stati, i quali sono obbligati a adottare, nei termini stabiliti dalle direttive i provvedimenti legislativi, regolamentari o amministrativi idonei al raggiungimento dei risultati prescritti. Il rifiuto o il ritardo di uno Stato destinatario nell'adozione dei provvedimenti dei provvedimenti imposti da una direttiva costituisce violazione di un obbligo comunitario imposto allo Stato dal trattato, soggetta al sindacato giurisdizionale della Corte di Giustizia[7].

L'ordinamento italiano ha recepito le direttive del 1967 in materia di imposta sul valore aggiunto con il d.p.r. del 26 ottobre 1972 n. 633, il quale ha fissato il 1° gennaio 1973 come data di entrata in vigore dell'IVA e che tutt'oggi costituisce il testo normativo cardine per l'imposta (pur andando incontro a diverse modifiche nel corso degli anni). Nel tempo, la disciplina dell'IVA ha subito varie modifiche da parte del legislatore europeo che ha cercato di renderla il più omogenea possibile tra i vari Stati membri. Tra gli interventi più rilevanti si ricordano la direttiva 77/388/CEE (nota come VI direttiva), la quale contiene tra gli elementi più importanti una serie di nozioni concernenti i soggetti passivi, le operazioni imponibili, specificando la nozione di cessione di beni, di prestazioni di servizi, di importazioni, la determinazione del fatto generatore e della esigibilità dell'imposta e la definizione di base imponibile.

Un'altra direttiva molto importante è la 2006/112/CEE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, con la quale è stata dettata la disciplina in materia d'IVA che, ricalca quella in vigore ma considerando tutte le modifiche

7 Mandò G. e Mandò D.; Manuale dell'imposta sul Valore Aggiunto, ed. 2014, p. 1, nota 1.

successivamente introdotte adottando la tecnica legislativa della "rifusione"[8]. Quest'ultima è tutt'ora il testo giuridico di riferimento a livello comunitario in materia di IVA.

All'articolo 1, paragrafo 2 della sopra citata direttiva, viene affermato che *"Il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni e ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione"*; da ciò si individuano alcuni tratti distintivi dell'IVA:

- Si tratta di un'imposta sui consumi di carattere generale, ossia che viene applicata a tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi, ad eccezione di quelle esplicitamente escluse dalla legge;
- È proporzionale al corrispettivo oggetto della cessione o prestazione;
- È un imposta plurifase, in quanto si applica ad ogni anello del ciclo produttivo-distributivo, ma l'Erario acquisisce ad ogni passaggio solo la differenza (o frazione) tra l'imposta sulle operazioni attive e quella sugli acquisti, come "acconto" sull'imposta definitivamente acquisita nel momento del passaggio del bene o del servizio al consumo finale[9]. Essa viene riscossa ad ogni fase del processo produttivo e distributivo, inclusa la vendita al dettaglio e a prescindere dal numero di transazioni effettuate lungo la filiera;

1.2 Struttura dell'imposta

L'imposta sul valore aggiunto, con aliquote proporzionali, si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate (art. 1 D.P.R. 633/1972).

L'articolo determina i presupposti giuridici o fatti giuridici che determinano il sorgere del rapporto giuridico obbligatorio avente ad oggetto il pagamento dell'imposta a carico del consumatore finale; essi sono:

- Le cessioni di beni e servizi
- Le prestazioni di servizi

8 Mandò G. e Mandò D.; Manuale dell'imposta sul Valore Aggiunto, ed. 2014, p. 4.
9 Falsitta G.; Manuale di Diritto Tributario Parte Speciale; Cedam dodicesima edizione; p. 831

- Le importazioni

  Le cessioni di beni e servizi e le prestazioni di servizi rientrano nel campo di applicazione IVA se effettuate a titolo oneroso che è ciò che caratterizza le operazioni ai fini IVA: l'onerosità è ravvisabile ogni volta che sussiste un nesso diretto tra l'operazione economica ed il controvalore pecuniario a tal fine ricevuto, nell'ambito di un rapporto giuridico di scambio[10].

  Da notare che il soggetto IVA che cede il bene o presta il servizio deve calcolare l'imposta sull'operazione come "Iva a debito" nella determinazione periodica dell'imposta dovuta rivalendosi di essa sul cliente, il quale a sua volta se ha acquistato il bene o servizio nell'esercizio di impresa o lavoro autonomo, ha diritto di detrarla come "IVA a credito" nella sua liquidazione periodica. L'IVA è quindi un'imposta che grava sull'ultimo anello della catena, il così detto consumatore finale, il quale subisce la rivalsa senza poter detrarre l'imposta[11].

  Si prenda come esempio una semplice operazione di compravendita: un consumatore finale acquista, per esigenze personali, dei prodotti finiti da un commerciante al dettaglio, che a sua volta aveva acquistato le materie prime per realizzare quei prodotti dal suo fornitore di fiducia. Il fornitore ha venduto le materie prime al dettagliante per un corrispettivo di euro 400, mentre questo ha venduto i prodotti finiti al consumatore finale per un corrispettivo di euro 1000, sul quale viene aggiunta l'IVA per un importo pari al 22% del corrispettivo medesimo. Il prezzo totale corrisposto dal consumatore al dettagliante ammonta quindi a 1.220 euro, dei quali 1000 corrisposti a titolo di imponibile e 220 a titolo di IVA; anche il dettagliante a sua volta aveva effettuato un acquisto soggetto ad IVA; infatti, l'ammontare della somma corrisposta al fornitore è in realtà di euro 488 (400 di imponibile e 88 di IVA).

  Come si può comprendere dall'esempio sopra riportato, nel passaggio del bene tra il fornitore e il dettagliante l'IVA risulta essere solo una "partita di giro" tra i due soggetti giuridici che svolgono l'operazione nell'ambito di un'attività d'impresa (fornitore e dettagliante) mentre è imposta vera e propria per il consumatore finale.

  Ciò è possibile grazie all'esercizio della rivalsa e della detrazione (vedi paragrafo

---

10 Mandò G. e Mandò D.; Manuale dell'Imposta sul Valore Aggiunto, ed. 2014, p. 9
11 Falsitta G.; Corso Istituzionale di Diritto Tributario; ed. 2019; p. 515

1.6.2):

- Per rivalsa si intende l'attribuzione dell'imposta al committente con l'obiettivo di recuperare la somma versata. Si attua tramite l'addebito in fattura, posto in essere dal venditore o dal prestatore del servizio nei confronti del committente.
- Per detrazione ci si riferisce alla conseguenza del principio di neutralità grazie al quale l'IVA non entra a far parte del prezzo e grava solo sul consumatore finale.
  Continuando l'esempio sopra citato, il dettagliante può detrarre l'IVA addebitatagli sulla fornitura di materie prime e al tempo stesso è tenuto a versare allo Stato l'ammontare che egli stesso ha riscosso a titolo d'imposta. Dalla differenza tra l'IVA applicata in rivalsa e l'IVA per cui si ha diritto alla detrazione emerge un debito d'imposta pari a 132 euro. A livello di flussi monetari, il dettagliante ha registrato un'uscita di 488 euro ed un'entrata di 1220 euro: la differenza è di 732 euro. Egli è tenuto a versare all'Erario 132 euro, e dopodiché rimarrà con un guadagno netto di 600 euro. Si può subito notare come questa cifra corrisponde al profitto che avrebbe realizzato il dettagliante in caso di mancata applicazione dell'IVA (1000 meno 400 da 700).

Dall'esempio fornito possiamo affermare che l'IVA risulta essere neutrale per il dettagliante: l'imposta non genera proventi o costi di alcun tipo. Inoltre osserviamo come la somma che egli versa allo Stato (132 euro) corrisponde precisamente all'imposta calcolata sul valore aggiunto: le materie prime sono entrate in suo possesso per un valore di 400 euro, e ne sono uscite sotto forma di prodotti finiti per un valore di 1000 euro: il valore aggiunto ammonta quindi a 600 euro, dai quali una volta applicata l'aliquota del 22% risulta un'imposta sul valore aggiunto di 132 euro.

1.3 Il Triplice Presupposto dell'IVA

Affinché un'operazione sia rilevante ai fini IVA deve realizzarsi tramite una cessione di beni o una prestazione di servizi o tramite l'acquisto di un'importazione (presupposto oggettivo); esclusa l'ipotesi importazione, l'operazione si deve inquadrare nell'esercizio di imprese arti o professioni (presupposto soggettivo); in più, deve essere effettuata nel territorio dello Stato italiano (presupposto

territoriale)[12]. Questi principi hanno valore essenziale, nel senso che un'operazione per essere rilevante ai fini IVA entrambi i presupposti devono essere rispettati; quindi, l'operazione si considera non rilevante e assume la definizione di "non soggetta", "fuori campo" o "esclusa" se anche solo uno dei tre principi non viene rispettato[13].

1.3.1 Presupposto Oggettivo

Il presupposto oggettivo dell'operazione rilevante risulta dagli artt. 2 e 3 del D.P.R. 633/72, i quali individuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, partendo da un'enunciazione di una definizione generale alla quale segue un elenco di fattispecie assimilate e anche quelle escluse[14]. Questo presupposto costituisce valore essenziale nella struttura delle operazioni imponibili IVA al pari degli altri due principi quello soggettivo e quello della territorialità che verranno esaminati nei paragrafi seguenti[15].

Va premesso che in entrambi i casi per evitare distorsioni di mercato, quale è il presupposto dell'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto, deve trattarsi di attività economiche svolte in un mercato concorrenziale; quindi, suscettibili di determinare effetti distorsivi restando di fatto escluse tutte quelle attività che siano illecite in senso assoluto ovvero che non possono essere esercitate nemmeno in maniera lecita (es. traffico di stupefacenti), ma non anche quelle in senso relativo che possono essere esercitate in modo lecito (es. esercizio abusivo di attività finanziarie[16].

L'art. 2, co.1, del D.P.R. indica le operazioni che costituiscono tipicamente cessioni a titolo oneroso, dato che sono caratterizzate dal trasferimento della proprietà o della costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento sulla cosa; al secondo comma individua una serie di altre operazioni che sono qualificate ai fini IVA come

12 Falsitta G.; Corso Istituzionale di Diritto Tributario; ed.2019; p. 516.
13 Falsitta G.; Manuale di Diritto Tributario Parte Speciale; Cedam dodicesima edizione; pag. 843-844
14 Falsitta G.; Corso Istituzionale di Diritto Tributario; ed.2019; p. 517.
15 Mandò M. e Mandò G.; Manuale Dell'Imposta Sul Valore Aggiunto; Ipsoa, 2001; p. 69
16 Melis G.; Manuale di diritto tributario; Giappichelli ed. 2023; p. 787

cessioni; al terzo e ultimo comma indica una serie di atti che, in funzione del proprio oggetto, non sono considerate cessioni e quindi sono escluse dal campo di applicazione IVA[17].

L'art. 2 definendo cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importino trasferimento di proprietà o costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento sui beni di ogni genere, di fatto precisa che non si ha cessione, in primo luogo, in caso di acquisti a titolo originario, per mancanza dell'atto traslativo; in secondo luogo, quando si attribuiscono, o un diritto reale di garanzia o un diritto personale di godimento[18].

Sono quattro i fattori che caratterizzano l'operazione ai fini IVA e sono:

- il riconoscimento dell'oggetto del trasferimento come operazione economica che si qualifica come "bene".
- Il trasferimento dell'oggetto da una sfera giuridica ad un'altra
- La formazione di un atto i cui effetti giuridici siano traslativi o costitutivi del trasferimento.
- In ultimo, l'onerosità del trasferimento, ovvero la sussistenza di una controprestazione[19].

Non si ha cessione nel caso in cui si tratti di un diritto reale di garanzia o di un diritto personale di godimento e nel caso degli acquisti a titolo originario (ad es., per usucapione)[20].

Con il termine "atto" non si intende necessariamente un negozio privatistico, ma è sufficiente un qualsiasi atto produttivo di quegli effetti giuridici traslativi o costitutivi, compresi i trasferimenti coattivi disposti dalla pubblica amministrazione o dall'Autorità giudiziaria[21].

Per quanto riguarda la caratteristica della "onerosità" della cessione, *"ai sensi dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, e configura pertanto un'operazione imponibile soltanto quando tra il prestatore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il*

17 Mandò G. e Mandò D.; Manuale dell'Imposta sul Valore Aggiunto, ed. 2014, p. 15
18 Falsitta G.; Corso Istituzionale di Diritto Tributario; ed.2019; p. 517
19 Falsitta G.; Manuale di Diritto Tributario Parte Speciale; Cedam dodicesima edizione; p. 845
20 Melis G.; Manuale di diritto tributario; Giappichelli, quinta edizione, 2023; p. 788
21 Falsitta G.; Manuale di Diritto Tributario Parte Speciale; Cedam dodicesima edizione; p. 846

compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente"[22].

L'art. 2, co. 2, elenca una serie tassativa ed eterogenea di ipotesi assimilate alle cessioni che sono:

- Le vendite con riserva di proprietà;
- La locazione con clausola di trasferimento vincolante per ambo le parti;
- I passaggi dal committente al commissionario, o viceversa di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione;
- Le cessioni a titolo gratuito di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa[23];
- La destinazione di beni ad uso personale o familiare dell'imprenditore o del lavoratore autonomo o a finalità estranee all'impresa o alla professione, anche se determinata dalla cessazione dell'attività, con l'esclusione dei beni per cui non è operata la detrazione;
- Le assegnazioni ai soci effettuate a qualsiasi titolo da società o enti[24].

L'art. 2, co. 3, elenca una serie di operazioni espressamente escluse dalle cessioni di beni che sono caratterizzate da una logica premiale volta ad escludere l'applicazione dell'imposta in ragione di valutazioni di opportunità connesse alle caratteristiche specifiche del mercato di riferimento e della filiera produttiva di determinati beni[25].
Tra queste vi rientrano le cessioni aventi ad oggetto denaro o crediti in denaro, in cui abbiamo una mera successione da un creditore ad un altro e le cessioni nonché i conferimenti aventi ad oggetto aziende o complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa per il carattere di estraneità all'attività d'impresa, la mancanza di cessione a consumatori finali, difficoltà di valutazione dell'imponibile e mera semplificazione per evitare la rilevante anticipazione finanziaria dell'IVA.

---

22 CGUE, 3 marzo 1994, C-16/93

23 se di costo unitario non superiore ad euro cinquanta e di quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'articolo 19, anche se per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36 bis

24 Boria P.; Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette; Giappichelli Editore, 2019; p. 17

25 Boria P.; Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette; Giappichelli Editore, 2019; p. 19

Con l'art.1 del D. Lgs. 83/2021 (cosiddetto decreto IVA e-commerce) è stata introdotta una nuova fattispecie oggettiva, art. 2-bis, D.P.R. 600/72, costituita da cessioni di beni che si perfezionano mediante l'intervento di una "interfaccia elettronica" (mercato virtuale, piattaforma, portale o mezzi analoghi).

L'art. 3 D.P.R. 633, definisce le prestazioni di servizi come le *"prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte".*

Al riguardo:

- Non si precisa il concetto di "servizio", bensì le fonti dell'obbligo di eseguirlo;
- Si tratta di operazioni a titolo oneroso;
- È richiesta la corresponsione di un corrispettivo;
- Il requisito della corrispettività va inteso in senso lato (somma di denaro, cessione di bene, prestazione di servizio[26].

Al secondo comma del medesimo Decreto, sono considerate operazioni assimilate le prestazioni di servizi a titolo oneroso in cui può sussistere un obbligo di dare, cosiddette operazioni ibride che sono:

- Le concessioni di beni in locazione (anche finanziaria e simili;
- Cessioni, concessioni, licenze e simili relative ai beni immateriali (diritti d'autore, d'inventore, il c.d. know how, ecc.) anche se comportano il trasferimento della titolarità di questi;
- Prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci (esclusi i depositi bancari e postali e i prestiti obbligazionari);
- "Somministrazioni" di alimenti e bevande (in quanto comportano un obbligo di fare come nelle consumazioni in bar o ristoranti);
- Cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto, anche se comportano cessioni di beni[27].

1.3.2 Presupposto Soggettivo

Le operazioni soggette a imposizione IVA sono quelle che vengono effettuate

26 Cordeiro Guerra R.; Corso di diritto Tributario; Giappichelli Editore 3° ed.; p. 504
27 Falsitta G.; Corso Istituzionale di Diritto Tributario; ed. 2019; p. 518

"*nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni*"[28], ciò significa che i soggetti passivi IVA sono solo gli imprenditori e i liberi professionisti ad eccezione, come indica l'art. 1 D.P.R. 633, l'imposta sul valore aggiunto si applica "sulle importazioni da chiunque effettuate", quindi a prescindere dal soggetto che le effettua[29].

Il presupposto soggettivo viene definito dagli articoli 4 e 5 del D.P.R. 633; il primo definisce il concetto di esercizio di imprese mentre il secondo quello dell'esercizio di arti e professioni.

Nonostante in entrambi i casi viga il profilo soggettivo dell'IVA, vi sono delle differenze nell'operare in una o nell'altra qualità.
La distinzione vige in alcuni profili tra cui abbiamo gli obblighi formali, obbligo di separazione delle attività, applicando distintamente l'imposta, quando il soggetto esercita contemporaneamente un'attività di impresa ed una di lavoro autonomo[30] e infine, la non imponibilità dell'autoconsumo di servizi nel caso dei lavoratori autonomi[31].

L'art. 4 della sesta direttiva afferma che *"si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività"* di conseguenza sono esclusi dall'imposizione i lavoratori dipendenti e le altre persone che sono vincolate tramite un contratto di lavoro subordinato o da qualsiasi rapporto giuridico che introduca vincoli di subordinazione in relazione alle condizioni di lavoro e di retribuzione alla responsabilità del rispettivo datore di lavoro[32].

In base a quanto disposto dall'art. 4 comma 1 del Decreto, "*per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività*

---

28 Vedi art. 1 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633
29 CORDEIRO GUERRA R., Corso di diritto tributario, Giappichelli, 2018; p. 299
30 Vedi art. 36 del D.P.R. 633/72
31 Melis G.; Manuale di diritto tributario; Giappichelli, quinta edizione, 2023; p. 794
32 Mandò M. e Mandò G.; Manuale Dell'Imposta Sul Valore Aggiunto; Ipsoa, 2001; p. 69

commerciali o agricole di cui agli articoli 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma di impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile."

Il legislatore pone l'accento sulla necessità che l'attività, commerciale o agricola, sia esercitata con "professione abituale", ovvero che sia esercitata con sistematicità e abitualità, principio che già viene definito dall'art. 2082 c.c. nella definizione di imprenditore: viene di conseguenza esclusa la cd. impresa occasionale la quale manca del requisito della abitualità[33].

C'è da aggiungere che la Cassazione con sentenza del 31 maggio 1986 n. 3690 ha sancito che "… *sistematicità, abitualità e continuità non possono considerarsi sinonimi di perennità, sicché, come devono essere qualificati veri e propri imprenditori quelli che esercitano una attività naturalmente stagionale (cfr. Cass. 6 aprile 1968 n. 1051), devono essere parimenti considerati imprenditori anche coloro che svolgono un solo affare, quando lo stesso presenti notevole rilevanza economica e comporti una molteplicità di operazioni per la sua realizzazione."*

Per la giurisprudenza la professionalità si riconosce anche nell'esercizio di un'attività stagionale purché possieda un certo grado di stabilità e si ripeta costantemente e mediante opportuna organizzazione di mezzi[34].

Il successivo co. 2 specifica che sono da considerare "in ogni caso effettuate nell'esercizio dell'impresa le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere da società in nome collettivo e in accomandita semplice, dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limitata, dalle società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, dalle società estere di cui all'art. 2507 c.c. (ora 2509 c.c.) e dalle società di fatto[35].

1.3.3 Presupposto Territoriale

L'art. 1, precisa che *"l'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato."*

---

33 Mandò M. e Mandò G.; Manuale Dell'Imposta Sul Valore Aggiunto; Ipsoa, 2001; p. 71
34 Cass. 6 aprile 1968 n. 1051
35 Melis G.; Manuale di diritto tributario; Giappichelli, quinta edizione, 2023; p. 794

La nozione di "territorio dello Stato" si trova all'art. 7, co.1, let. a), nel quale si afferma che esso comprende il territorio della Repubblica italiana, inteso come lo spazio terrestre compreso nei confini, il soprassuolo e il sottosuolo in corrispondenza al confine terrestre ed il mare territoriale, escluso i comuni "extradoganali" di Livigno e di Campione di Italia e le acque nazionali del Lago di Lugano[36].

Per quanto riguarda le regole generali di territorialità si deve distinguere tra A) cessioni di beni e B) prestazioni di servizi:

A. Cessioni di beni:

L'art 7-bis comma 1 del Decreto prevede che *"Le cessioni di beni, diverse da quelle di cui ai commi 2 e 3, si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni immobili ovvero beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello stesso ovvero beni mobili spediti da altro Stato membro installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto."*

Esso prende in esame il concetto di territorialità con riferimento ai beni immobili e ai beni mobili: essi devono esistere fisicamente nel territorio dello Stato affinché una cessione di beni possa essere effettuata nel territorio dello Stato e possa così acquisire carattere di territorialità.

Riguardo ai beni immobili, la cessione rientra nel campo di applicazione IVA se "esistono" fisicamente in Italia al momento della "stipulazione dell'atto" oppure[37], nel caso in cui venga emessa anticipatamente la fattura o pagato in tutto o in parte il corrispettivo allora, il "momento di effettuazione" coincide con la data di emissione della fattura o a quella del pagamento[38].

Quindi sono "escluse" o "non rientranti nel campo di applicazione dell'IVA" le cessioni di beni immobili che non si trovano fisicamente in Italia.

Per capire quando un'operazione si considera compiuta nel territorio dello Stato italiano è importante innanzitutto andare a distinguere il caso della cessione di beni da quello della prestazione di servizi dato che, ai due casi si applicano criteri di

36 Melis G.; Manuale di diritto tributario; Giappichelli, quinta edizione, 2023; p. 799
37 Vedi art. 6, co. 1, D.P.R. 633/72
38 Vedi art. 6, co. 4, D.P.R. 633/72

determinazione della territorialità differenti.

Per le cessioni di beni mobili assumono rilevanza due fattori che devono ricorrere nel momento di effettuazione dell'operazione, ovvero lo *status* doganale dei beni e la loro presenza fisica nel territorio nazionale.

Si considerano inoltre effettuate nel territorio dello Stato, ai sensi dell'art 7-bis, co. 2, "*le cessioni di beni a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità*" e sempre che il luogo di partenza del trasporto sia ivi situato. In particolare, un trasporto che abbia il luogo di partenza e di arrivo situati in due Paesi membri diversi, si considera intracomunitario. Inoltre, al fine di identificare questi luoghi, l'art 7 alla lettera f dispone che il "*luogo di partenza è il luogo in cui inizia effettivamente il trasporto dei beni, senza tener conto dei tragitti compiuti per recarsi nel luogo in cui si trovano i beni; luogo di arrivo è il luogo in cui il trasporto dei beni si conclude effettivamente*".

Quindi sono territoriali le cessioni che hanno per oggetto:

▪ beni immobili: se esistenti nel territorio dello Stato al momento di effettuazione dell'operazione;

▪ beni mobili (nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione): se esistenti fisicamente nel territorio dello Stato al momento di effettuazione della cessione;

▪ beni mobili spediti da altro Stato membro: se installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per conto dello stesso

▪ beni ceduti a passeggeri nel corso di un trasporto intracomunitario: se il trasporto ha avuto inizio nel territorio dello Stato[39].

B. Prestazioni di servizi:

L'art 7-ter co. 1 prevede che. "*Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato:*

1. *a) quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato;*
2. *b) quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato."*

39 Cordeiro Guerra R.; Corso di Diritto Tributario; Giappichelli Editore terza edizione.; p. 515

Per quanto concerne il primo punto sono considerati soggetti passivi coloro che sono domiciliati nel territorio dello Stato o che sono residenti in esso ma non abbiano il domicilio all'estero, nel senso che essi non devono avere una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato o residente all'estero; nel secondo punto invece, le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato sono considerate effettuate nello Stato medesimo e a nulla rileva il luogo dell'operazione o il domicilio del prestatore[40].

Con questo metodo sono individuati due tipologie di servizi IVA uno business to business (B2B) l'altro business to consumer (B2C)[41].

Con riguardo alla territorialità si distinguono:

- Le operazioni interne o nazionali, cioè quelle effettuate nel territorio dello Stato italiano e che pertanto, sono soggette ad IVA (queste operazioni possono essere imponibili, non imponibili o esenti).
- Le operazioni internazionali, che interessano il territorio di uno Stato estero e si dividono in operazioni intracomunitarie e operazioni extracomunitarie.

Per quanto riguarda la territorialità delle prestazioni di servizi esse sono legate allo status del committente ovvero, se è un soggetto passivo IVA, nazionale o estero, cioè si tratta di un'operazione "business to business" (B2B) si applica il principio di destinazione.

La prestazione si considera effettuata ne luogo in cui è stabilito il committente, indipendentemente dal luogo di esecuzione della stessa (sarà quindi soggettata ad IVA in Italia se il committente è un soggetto passivo IVA stabilito in Italia)[42].

Se il committente è un soggetto privato e si tratta di un'operazione "business to consumer" (B2B), si applica il principio di origine; di conseguenza la prestazione si considera effettuata nel luogo in cui è stabilito il prestatore del servizio indipendentemente dal luogo di esecuzione della stessa (sarà quindi soggetta ad IVA in Italia se il prestatore di servizi è un soggetto passivo IVA stabilito in Italia)[43].

---

40 Melis G.; Manuale di diritto tributario; Giappichelli, quinta edizione, 2023; p. 800
41 Boria P.; Il sistema dei tributi, tomo II le imposte indirette; Giappichelli Editore, 2019; p. 45
42 Vedi art. 7-ter, co. 1, lett. a), D.P.R. 633/1972
43 Vedi art. 7-ter, co. 1, lett. b), D.P.R. 633/1972

L'art 7-ter, co.2, sono considerati soggetti passivi per le prestazioni di servizi ad essi rese: i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni, le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività;

- gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'art. 4, quarto comma del D.P.R. 633/72, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;
- gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Si anticipa inoltre che la realizzazione di operazioni B2B comporta anche, ai fini dell'applicazione dell'IVA, l'adozione del meccanismo di inversione contabile, cosiddetto *Reverse Charge*.

L'art 7 comma 1 lett. d) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, così come sostituito dall'art. 1, comma 1 lett. b), D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18, prevede che *"per "soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato" si intende un soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva".*

La nuova regola generale di cui all'art. 7-ter, D.Lgs. Cit., si pone l'obiettivo di tassare il servizio nel luogo di consumo effettivo dello stesso e, quindi:

- Nel caso in cui il committente sia un soggetto passivo IVA con sede in Italia (c.d. B2C), le prestazioni si considerano effettuate nello Stato ed ivi imponibili, a prescindere dal luogo in cui sono effettivamente svolte;
- Nel caso in cui il committente sia un privato (B2C), le prestazioni si considerano effettuate in Italia se ivi il prestatore ha la propria sede, a prescindere dal luogo in cui si sono effettivamente svolte[44].

L'art 7-ter utilizza una regola generale per la tassazione riguardante le prestazioni di

44 Cordeiro Guerra R.; Corso di Diritto Tributario; Giappichelli Editore 3° ed.; p. 518

servizi valida per le prestazioni c.d. "generiche", salvo alcune deroghe, che si dividono in assolute e relative, che comprendono specifiche prestazioni regolate negli articoli successivi.

All'art. 7-quater sono disciplinate le deroghe c.d. assolute che stabiliscono alcune prestazioni in diretta relazione con il territorio dello Stato come localizzate nel medesimo territorio in cui è importante il domicilio o la residenza dei soggetti tra i quali interviene l'operazione. Tra queste abbiamo:

- Per le prestazioni di servizi relativi a immobili quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato;
- Le prestazioni di trasporto di passeggeri, in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato;

L'art. 7-sexies disciplina le c.d. deroghe relative, esse sono prestazioni rese a soggetti domiciliati o residenti in altri Stati membri che, quando il destinatario non è un soggetto passivo tenuto all'imposta dello Stato in cui ha il domicilio o la residenza, sono considerate effettuate in Italia (è considerato come un privato consumatore)[45].

L'ultimo è l'art 7-septies non sono considerate effettuate nel territorio dello Stato talune prestazioni di servizi quando *"sono rese a committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti fuori della Comunità."*

1.4 Il Momento Impositivo

"Il momento impositivo è quello in cui un'operazione si considera effettuata e l'imposta diviene esigibile (art. 6, D.P.R. n. 633/72)"[46].

Per "esigibilità" dell'imposta non si intende "esigibilità attuale" e non si riferisce all'imposta dovuta o da versare sulla massa di operazioni compiute in un determinato periodo di tempo, ma bensì significa che vengono attualizzati gli effetti giuridici legati alla singola operazione[47].

45 Boria P.; Il sistema dei tributi, tomo II le imposte indirette; Giappichelli Editore, 2019; p. 31
46 Tesauro F.; Istituzioni di diritto tributario 2 parte speciale; Utet giuridica, dodicesima edizione, 2019; p. 238
47 Tesauro F.; Istituzioni di diritto tributario 2 parte speciale; Utet giuridica, dodicesima edizione, 2019; p. 238

Per l'identificazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA è essenziale determinare i fatti al verificarsi dei quali esse si considerano effettuate, perché è solo nel momento in cui sorgono i doveri sostanziali e procedimentali, inerenti al meccanismo di applicazione dell'IVA (obbligo di fatturazione, rivalsa ecc.) e l'operazione stessa viene fissata nel tempo, anche ai fini della disciplina applicabile (per esempio nel caso di modifiche delle aliquote). In particolare, è al momento dell'effettuazione dell'operazione che si collega l'esigibilità dell'imposta e sorgono dunque il dovere di computarla a debito per il cedente o prestatore e il diritto di computarla a credito per l'acquirente (art. 6 co, 5, e art. 19) a meno che tale esigibilità sia differita in forza di regole speciali, e quindi l'effettuazione dell'operazione comporti soltanto obblighi formali[48].

Va ricordato che, le disposizioni dell'Unione Europea regolano il momento impositivo in due principi: *"fatto generatore"* (dell'operazione) ed *"esigibilità"* (dell'imposta).
L'art. 63 della Direttiva IVA prescrive che, *"il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi"*. Questa disposizione viene poi derogata da due gruppi di regole, le prime sono funzionali al completamento della regola (artt. 64 e 65) e ad esse alternative (art. 66) con le limitazioni introdotte per le operazioni intracomunitarie (art. 67) mentre invece per le altre operazioni (art. 66, co. 2)[49].

Nel momento in cui si verificano i tre requisiti (soggettivo, oggettivo e territoriale) l'operazione si rende imponibile, assumendo rilevanza ai fini dell'applicazione del tributo nel c.d. momento impositivo individuato dal legislatore secondo regole di imputazione temporale che sono differenziate in ragione della natura dell'atto o del bene che ne costituisce oggetto. Nel caso dell'IVA il tempo assume particolare rilievo con riguardo sia all'esigibilità del tributo sia con riguardo alla decorrenza dei diversi obblighi formali che ne conseguono[50].
Il momento in cui l'operazione viene effettuata è rilevante anche sotto altri profili: primo, condiziona il meccanismo di applicazione dell'IVA (obbligo di rivalsa, di

48 Falsitta G.; Corso Istituzionale di Diritto Tributario; ed. 2019; p. 522-523
49 Falsitta G.; Manuale di Diritto Tributario Parte Speciale; Cedam dodicesima edizione; p. 911
50 Uricchio A. F., Manuale di diritto tributario; Cacucci Editore, 2020; p. 295

fatturazione, di registrazione, ecc.) e secondo, fissa l'operazione nel tempo, anche ai fini dell'individuazione della disciplina applicabile (ad es. in caso di modifiche delle aliquote viene applicata quella vigente al momento in cui l'operazione viene effettuata)[51].

L'art. 6, comma 1, stabilisce che le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipulazione, se riguardano beni immobili, ovvero al momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili[52]. Tuttavia, le cessioni di beni che producono effetti traslativi o costitutivi di diritti reali dopo ai suddetti momenti, sono considerate effettuate quando producono tali effetti o comunque entro un anno dalla consegna o spedizione, se riguardano beni mobili[53].

Per alcune tipologie di cessioni, al co. 2 del medesimo articolo, sono previste regole particolari di riconoscimento del momento di effettuazione dell'operazione venendo questo individuato:

- All'atto del pagamento del corrispettivo per le cessioni di beni per atto della pubblica autorità ovvero per le cessioni periodiche o continuative di beni in esecuzione di contratti di somministrazione;
- All'atto della vendita dei beni da parte del commissario per i passaggi di beni ricevuti dal committente;
- All'atto del prelievo dei beni per l'autoconsumo personale o familiare o per la destinazione a finalità estranee;
- All'atto della rivendita a terzi per le cessioni di beni inerenti a contratti estimatori ovvero alla scadenza del termine convenuto tra le parti e comunque non oltre un anno dalla consegna o spedizione, per i beni non restituiti;
- Alla data del rogito notarile per le assegnazioni in proprietà di case di abitazione ai soci da parte di cooperative edilizie a proprietà divisa[54].

Pe quanto riguarda le prestazioni di servizi, al co. 3 dell'art. 6, esse si considerano effettuate al momento del pagamento del corrispettivo, fatta eccezione per quelle di

51 Melis G.; Manuale di diritto tributario; Giappichelli Editore, 2023, quinta edizione; p. 810
52 Boria P.; Il sistema dei tributi, tomo II le imposte indirette; Giappichelli Editore, 2019; p. 45
53 Vedi art. 6, co. 1, secondo periodo
54 Boria P.; Il sistema dei tributi, tomo II le imposte indirette; Giappichelli Editore, 2019; p. 46

cui all'art. 3, comma 3, primo periodo, che, invece, si considerano effettuate al momento in cui sono rese ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese[55].

Al co. 4, qualora un soggetto IVA emetta una fattura anteriormente al verificarsi degli eventi che fissano il momento di effettuazione dell'operazione, essa si considera effettuata alla data della fattura, pur se limitatamente all'importo riportato in tale documento. Parimenti laddove sia compiuto il pagamento in via anticipata rispetto al momento di effettuazione dell'operazione secondo i criteri ordinari, l'operazione si considera effettuata nella misura del pagamento[56].

È importante segnalare che, nell'ordinanza 26650/2020 del 24 novembre 2020, la Cassazione ha sottolineato che il momento d'effettuazione delle prestazioni di servizi, ai fini della loro rilevanza IVA, va individuato con riferimento al "materiale espletamento dell'operazione, e non a quello del pagamento del corrispettivo"[57]. Questa affermazione è in linea con le conclusioni raggiunte dalle Sezioni unite nella sentenza 8059/2016, la quale esclude che, ai fini dell'individuazione del momento impositivo, assuma rilievo il pagamento della prestazione, come letteralmente (e in via generale) prevede l'articolo 6, comma 3, D.P.R. 633/1972.

In tale sentenza che, riguardava la rilevanza ai fini dell'imposta di somme incassate dopo la chiusura della partita IVA

, ma per servizi eseguiti in epoca anteriore, la Cassazione ha in effetti ancorato il dato normativo interno in punto di "momento d'effettuazione" alla sola esigibilità del tributo anziché, più in generale, alla nascita dell'operazione. La conseguenza è che il concetto di «fatto generatore» dell'imposta, soltanto implicito nella disposizione interna, sarebbe rilevabile per «rimando alla normativa sovranazionale» e, perciò, andrebbe individuato nell'effettuazione (in senso materiale) della prestazione di servizi[58].

---

55 Uricchio A. F.; Manuale di diritto tributario; Cacucci Editore, 2020; p. 296

56 Boria P.; Il sistema dei tributi, tomo II le imposte indirette; Giappichelli Editore, 2019; p. 46

57 Cassazione ordinanza 26650/2020

58 Deotto T., Sirri M.; La Cassazione: l'Iva si applica già all'esecuzione dei servizi; Norme & Tributi Plus; 25 novembre 2020
https://ntplusfisco.ilsole24ore.com/art/la-cassazione-l-iva-si-applica-gia-all-esecuzione-servizi-ADtEdX4

1.5 Le diverse tipologie di operazioni

1.5.1 Le operazioni intracomunitarie

Le operazioni intracomunitarie si definiscono come acquisti e cessioni di beni che intercorrono tra soggetti passivi IVA appartenenti a diversi Stati membri dell'Unione Europea.

Va ricordato che l'idea originale prevista dalla normativa europea era quella di tassare nello Stato del soggetto cedente (c. d. tassazione in base al paese d'origine) ma poiché questo sistema avrebbe provocato distorsioni di tipo concorrenziale tra i diversi Paesi a causa delle notevoli divergenze normative, venne deciso, con l'abolizione delle frontiere doganali nel 1993, di introdurre un regime transitorio, ancora oggi in vigore[59].

Infatti, con gli artt. 37 ss. del D.L. 331/1993 è stata introdotta una disciplina speciale (in attuazione della Direttiva 91/680 del 16 dicembre 1991), per gli scambi di beni circolanti tra i paesi dell'Unione Europea, che hanno dato luogo ai cosiddetti "acquisti intracomunitari" e "cessioni intracomunitarie" che sono stati regolati in modo tale da superare le "barriere doganali" che comportavano maggiori costi per gli operatori e intralci al flusso dei traffici commerciali[60].

Va comunque considerato che secondo il disposto dell'art. 402 della direttiva 91/680, prima delle modifiche proposte dalla Commissione europea nel 2017, il regime più idoneo a cui si dovrebbe passare dopo l'attuale fase transitoria, è la tassazione nel paese d'origine: di conseguenza, alle cessioni di beni inviati in altri Stati membri dell'Unione europea verrebbe applicata l'IVA dello Stato del cedente, e il cessionario, se ha compiuto l'acquisto nell'esercizio d'impresa o lavoro autonomo, potrebbe detrarre tale imposta da quella sulle operazioni attive (ad es., un italiano che acquisti un bene da un francese paga per rivalsa la TVA francese e può dedurla dall'IVA che deve allo Stato italiano, al pari dell'imposta sugli acquisti "interni")[61].

Per raggiungere questo obiettivo la Commissione europea ha individuato una serie di linee guida: da un lato è stata promossa l'armonizzazione delle aliquote, determinando i livelli ai quali gli Stati membri devono avvicinarsi, in modo tale da eliminare

---

59 Carininci A., Tassani T.; Manuale di diritto tributario; Giappichelli sesta edizione 2023; p. 166 - 167

60 Falsitta G.; Corso Istituzionale di Diritto Tributario; ed. 2019; p. 526

61 Falsitta G.; Manuale di Diritto Tributario Parte Speciale; Cedam dodicesima edizione; p. 931

gradualmente le disparità che possono creare distorsioni all'interno del Mercato unico europeo; dall'altro lato è stata proposta la riforma del regime degli scambi tra gli Stati dell'Unione Europea, in attuazione di una precisa indicazione del Consiglio Europeo. Un altro tema, non meno importante, riguarda le frodi IVA, il cui peso è diventato insostenibile secondo lo studio (Doc. TAXUD/2013/DE/321, aggiornato al maggio 2015) sul c.d. VAT GAP, cioè la differenza tra le entrate attese se tutta l'IVA dovuta venisse effettivamente versata e quella effettivamente riscossa dagli Stati membri[62].

Il c.d. regime transitorio prevede che l'effettuazione di un acquisto intracomunitario assume il connotato di un autonomo presupposto dell'IVA insieme a quelli già noti della cessione dei beni, prestazione di servizi ed importazione, la quale verrà analizzata più avanti. La nozione di acquisto intracomunitario è fornita dall'art. 38, co. 1, del D.L. n. 331/1993 il quale prevede che *"l'imposta sul valore aggiunto si applica sugli acquisti intracomunitari di beni effettuati nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese, arti e professioni o comunque da enti, associazioni o altre organizzazioni di cui all'articolo 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, soggetti passivi d'imposta nel territorio dello Stato."*

Esso, richiede la concorrenza di una serie di elementi essenziali, in mancanza anche di uno solo dei quali, si dovrà fare ricorso ai criteri ordinari di applicazione dell'IVA.

Devono sussistere i seguenti elementi:

a) L'acquisto deve essere effettuato nel territorio dello Stato membro e deve avere ad oggetto beni comunitari ossia originari di altro Stato membro od ivi già immessi in libera pratica (art. 40, com.1); a tal riguardo va osservato che l'acquisto si considera effettuato nel territorio dello Stato quando l'acquirente è quivi soggetto d'imposta, salva la prova di assoggettamento ad IVA in altro stato comunitario (art. 40, com. 2);
b) I beni oggetto dell'acquisto devono essere spediti o trasportati nel territorio dello Stato da altro Stato membro della Comunità Europea (deve esserci manifestazione fisica dei beni)
c) L'acquisizione dei beni derivi da un atto a titolo oneroso, traslativo della proprietà o di altro diritto reale di godimento sugli stessi (quindi, una cessione come definita, nel regime interno, dall'art. 2, com. 1, del D.P.R. n. 633/72);
d) Tale atto deve intercorrere tra un cedente che sia soggetto passivo di imposta nell'altro

62 Falsitta G.; Manuale di Diritto Tributario Parte Speciale; Cedam dodicesima edizione; p. 932

Stato comunitario ed un cessionario che sia nel territorio dello Stato soggetto passivo d'imposta[63].

1.5.2 Le fattispecie assimilate agli acquisti intracomunitari

Sono previste alcune fattispecie che, nonostante non presentino i requisiti indicati in precedenza, sono ricomprese nella nozione di acquisto intracomunitario per ragioni sia di valutazione di similarità sia sulla base di esigenze cautelative.

Nell'art. 38, com. 3, del D.L. 331, sono elencate le operazioni assimilate agli acquisti intracomunitari che sono:

a) L'introduzione nel territorio dello Stato di beni provenienti da altro Stato membro, da parte o per conto di un soggetto IVA, anche senza trasferimento di diritti;
b) L'acquisto a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi (imbarcazioni, aeromobili e veicoli destinati al trasporto di persone o cose), spediti o trasportati da un altro Stato membro, anche se sia il cedente che l'acquirente non agiscono nell'esercizio di impresa o lavoro autonomo;
c) L'introduzione nel territorio dello Stato da parte o per conto di enti, associazioni ed altre organizzazioni (di cui all'art. 4, co. 4, D.P.R. n. 633/1972) che non siano soggetti passivi IVA, la tassazione nel paese di destinazione dipende dal superamento di una soglia di acquisti di 10.000 euro nell'anno precedente e in quello in corso, o nell'operazione dell'ente stesso (art. 38, co. 4 e 5, D.L. 331); altrimenti opera la tassazione nel paese di origine come per i consumatori finali[64].

Si segnala che alla lettera d-bis del D.L. 331/93, sono stati assimilati agli acquisti comunitari i beni destinati all'uso delle forze armate dello Stato, che partecipano a uno sforzo di difesa svolto ai fini della realizzazione di un'attività dell'Unione europea nell'ambito della politica di sicurezza e di difesa comune o del personale civile che le accompagna, che esse non hanno acquistato alle condizioni generali d'imposizione del mercato interno di un altro Stato membro"[65].

---

63 Boria P.; Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette; Giappichelli Editore, 2019; p. 75

64 Falsitta G.; Corso Istituzionale di Diritto Tributario; Wolters Kluwer, ed. 2019; p. 526-527

65 Vedi art. 1, co. 2, D.L., 27 maggio 2022, n. 72; attuazione della direttiva 2008/118/CE relativa al regime generale delle accise per quanto riguarda gli sforzi di difesa nell'ambito dell'Unione.

1.5.3 Le esportazioni

Per quanto riguarda gli scambi con l'estero, la disciplina è ispirata al principio di detassare (anche riguardo all'IVA sugli acquisti) i beni "in uscita" e i servizi a questi connessi e di applicare l'IVA italiana ai beni "in entrata". Per queste ragioni il legislatore non considera imponibili IVA gli scambi che avvengono al di fuori della Comunità europea, ovvero cessioni verso altri paesi comunitari e le varie ipotesi a queste assimilate; queste sono tutte elencate agli art. 8, 8-bis e 9 del D.P.R. n. 633 e art. 40, D.L. 331/1993[66].

Per quanto riguarda l'art. 8, la normativa tributaria elenca le operazioni che sono qualificate come "cessione all'esportazione" tra queste si ricordano: le cessioni, anche tramite commissari, eseguite utilizzando il trasporto o spedizione di beni in paesi extra-UE a cura e nome dei cedenti o commissari (lettera a); le cessioni con trasporto o spedizione in paesi extra-UE entro 90 giorni dalla consegna a cura del cessionario non residente (lettera b); le cessioni con trasporto o spedizione nei territori extra-UE entro 180 giorni dalla consegna, a cura del cessionario o per suo conto (lettera b-bis); le cessioni di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, anche tramite commissari e le prestazioni di servizi rese ad esportatori abituali (lettera c)[67].

Sono previsti particolari adempimenti riguardo alle cessioni all'esportazione: le esportazioni, in particolare quelle indicate alle lettere a) e b), devono risultare da documento doganale o da vidimazione apposta dall'ufficio doganale o dall'ufficio postale sulla fattura (ovvero sul documento di trasporto); le cessioni da soggetti residenti a favore di esportatori abituali, indicati alla lettera c), sono effettuate senza pagamento dell'imposta qualora l'esportatore presenti una dichiarazione scritta in cui enuncia la propria qualifica. L'esonero dal pagamento dell'imposta, come stabilito dall'art. 8, co. 2, è limitato all'ammontare complessivo dei corrispettivi delle esportazioni effettuate nell'anno precedente (c.d. plafond)[68].

---

66 Falsitta G.; Manuale di Diritto Tributario Parte Speciale; Cedam dodicesima edizione; p. 924
67 Falsitta G.; Corso Istituzionale di Diritto Tributario; Wolters Kluwer, ed.2019; p. 524
68 Boria P.; Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette; Giappichelli Editore, 2019; p. 33

1.5.4 Le importazioni

Le importazioni sono regolate dall'art. 63 del D.P.R 633 elenca tutta una serie di operazioni doganali, aventi per oggetto beni introdotti in Italia, originari di paesi non compresi nella Comunità Europea[69].

Esse non presentano un requisito di ordine soggettivo in quanto posso essere effettuate da qualunque soggetto, indipendentemente dalla qualifica individuale e dall'attività svolta, di conseguenza è irrilevante se siano compiute nell'esercizio di imprese, arti o professioni[70].

Va detto che, sul piano procedimentale, l'IVA sulle importazioni, a differenza di ciò che avviene per gli scambi interni, non è autoliquidata per masse dal contribuente ma applicata per ogni singola operazione, secondo le regole in materia doganale, con riferimento al valore dei beni importati determinato ai sensi di queste ultime, aumentato dei diritti doganali dovuti (IVA esclusa) e delle spese di inoltro a destinazione (artt. 69 e 70)[71].

Disciplinate dall'art. 10, D.P.R. 633, le operazioni esenti, pur presentando tutti i requisiti del presupposto d'imposta (quindi seguendo i principi oggettivo, soggettivo e territoriale), non sono assoggettate ad IVA sula base di valutazioni di opportunità assunte direttamente in sede legislativa. Il richiamo alla figura della esenzione è correttamente formulato in quanto la norma serve a sottrarre ad imposizione delle fattispecie che sarebbero invece imponibili secondo la definizione generale del presupposto[72]. L'effettuazione di questo tipo di operazione, elencate all' art. 10, limita la detraibilità dell'imposta sugli acquisti e sulle importazioni, rendendo l'esenzione meno vantaggiosa della non imponibilità anche per i consumatori finali, poiché l'IVA indetraibile è un costa che influisce sul prezzo del bene o servizio[73].

1.7 Obblighi Sostanziali

69 Falsitta G.; Corso Istituzionale di Diritto Tributario; Wolters Kluwer, ed.2019; pag. 524
70 Boria P.; Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette; Giappichelli Editore, 2019; p. 38
71 Falsitta G.; Manuale di Diritto Tributario Parte Speciale; Cedam dodicesima edizione; p. 930
72 Boria P.; Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette; Giappichelli Editore, 2019; p. 35
73 Falsitta G.; Corso Istituzionale di Diritto Tributario; Wolters Kluwer, ed.2019; p. 527

1.7.1 Base Imponibile e Aliquote

Ai sensi dell'art. 13, co. 1, D.P.R. 633, la base imponibile delle cessioni e prestazioni è costituita dal corrispettivo risultante dal contratto, comprensivo dei debiti o oneri verso terzi indicati distintamente dal prezzo, e spese e oneri inerenti all'esecuzione, accollati al cessionario o committente[74].

Nel corrispettivo devono essere inclusi anche imposte, dazi, tasse e prelievi (IVA esclusa), laddove sussista un legame diretto con la cessione e purché non si tratti di tributi anticipati in nome e per conto del soggetto passivo, Devono essere incluse anche le sovvenzioni (contributi) direttamente connesse con il prezzo dell'operatore[75].

La base imponibile è costituita dal valore normale[76] quando il corrispettivo sia costituito da un'altra cessione o prestazione e, nelle operazioni tra parti correlate, nel caso in cui uno dei soggetti dell'operazione abbia la detrazione limitata dall'effettuazione di operazioni esenti ai sensi dell'art. 19, co. 5.[77]. In questo caso, ciascuna prestazione o cessione costituisce un'operazione autonoma (art. 11), la cui base imponibile è il valore normale dei beni o servizi che ne formano oggetto, anziché di quelli ricevuti in corrispettivo (art. 13, lett. d.)[78].

Per quanto riguarda le cessioni gratuite di beni imponibili (trattasi di beni che formano oggetto dell'attività d'impresa o di costo unitario superiore ad euro 50) per l'autoconsumo, per la destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (anche connesse alla cessazione dell'attività) e per le assegnazioni ai soci, la base imponibile si identifica nel prezzo di acquisto o di costo, che sostanzialmente coincide con il valore residuo del bene al momento della cessazione, dell'autoconsumo, della destinazione a finalità estranee o dell'assegnazione, o in mancanza, dal costo o dal prezzo di costo di beni simili[79].

Ai fini antielusivi, la base imponibile è data dal valore normale se questo supera il

---

74 Falsitta G.; Corso Istituzionale di Diritto Tributario; Wolters Kluwer, ed.2019; p. 528

75 Melis G.; Manuale di diritto tributario; Giappichelli, quinta edizione, 2023; p. 815

76 Art. 14, co. 1, D.P.R. 633/72, "*Per valore normale si intende l'intero importo che il cessionario o il committente, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente o prestatore indipendente per ottenere i beni o servizi in questione nel tempo e nel luogo di tale cessione o prestazione.*"

77 Melis G.; Manuale di diritto tributario; Giappichelli, quinta edizione, 2023; p. 815

78 Falsitta G.; Corso Istituzionale di Diritto Tributario; Wolters Kluwer, ed.2019; p. 528

79 Melis G.; Manuale di diritto tributario; Giappichelli, quinta edizione, 2023; p. 815

corrispettivo pattuito, in primo luogo, per le operazioni imponibili intragruppo (ovvero operazioni tra controllante e controllata o tra società controllate dalla stessa società), nei confronti di soggetti con diritto a detrazione limitato in quanto svolgono sia attività imponibili, sia attività esenti (art. 13, co. 3)[80].

Ai sensi dell'art. 13, co. 5, per le cessioni che hanno per oggetto beni per il cui acquisto o importazione la detrazione è stata ridotta in forza di regole di indetraibilità oggettiva, la base imponibile è ridotta in misura pari alla percentuale di detraibilità dell'acquisto[81].

Ai sensi dell'art. 15 vi sono importi che non concorrono invece a formare la base imponibile. Tra questi ci sono: le somme dovute a titolo di risarcimento del danno, nonché a titolo di interessi moratori o di penalità per ritardi o altre irregolarità nell'adempimento degli obblighi del cessionario o del committente; oppure le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto le quali, dovranno essere rifatturate secondo le regole del mandato senza rappresentanza con l'aliquota dell'operazione "principale" o laddove l'operazione di riaddebito avvenga in modo "indistinto" con quella ordinaria[82].

Alla base imponibile si applica un'aliquota proporzionale. L'aliquota ordinaria è pari al 22%, essa è da individuare al momento in cui l'operazione si considera effettuata. È prevista anche un'aliquota ridotta nella misura del 10% per una serie di operazioni indicate nella Tabella A allegata al D.P.R. n.633/72[83].

Sono poi stabilite due ulteriori aliquote una "super ridotta" al 4% per alcune operazioni che sono ritenute avere importanza sociale (ad es. la cessione di unità immobiliare non di lusso destinata a prima casa o l'acquisto di alimentari, bevande e prodotti agricoli) e un'aliquota ridotta speciale al 5%[84].

L'imposta dovuta dal soggetto passivo si quantifica applicando alle operazioni effettuate, le relative aliquote ma l'imposta astrattamente dovuta sulle operazioni attive è diversa dalla somma da versare: essa è infatti data dalla differenza tra

---

80 Falsitta G.; Corso Istituzionale di Diritto Tributario; Wolters Kluwer, ed.2019; p. 529

81 Falsitta G.; Corso Istituzionale di Diritto Tributario; Wolters Kluwer, ed.2019; p. 529

82 Melis G.; Manuale di diritto tributario; Giappichelli, quinta edizione, 2023; p. 816

83 Boria P.; Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette; Giappichelli Editore, 2019; p. 42

84 Introdotta nel 2016, si applica anche ai servizi sociosanitari effettuati da cooperative sociali e loro consorzi vedi note Falsitta G.; Manuale di Diritto Tributario Parte Speciale; Cedam, dodicesima edizione; pag. 954-955

imposta dovuta sulle operazioni attive e imposta detraibile[85].

1.7.2 Neutralità, rivalsa e detrazione

Il principio di neutralità si fonda sul binomio rivalsa-detrazione che consente il funzionamento dell'imposta plurifase sul valore aggiunto.

La rivalsa e la detrazione sono disciplinati rispettivamente agli artt. 18 e 19, D.P.R. 633/72.

Per quanto riguarda l'art.18, *"il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente."*

Per cui, il soggetto passivo (cedente o prestatore) che effettua una operazione imponibile (quindi è debitore d'imposta verso l'Erario), ha il diritto di rivalersi nei confronti del cessionario o del committente; in questo modo il debito tributario è neutralizzato dalla rivalsa[86].

La rivalsa è lo strumento che attua la traslazione dell'imposta e che consente al contribuente, provvisoriamente inciso, di addebitare l'imposta ad un altro soggetto passivo e così di seguito al consumatore finale, che è l'unico soggetto su cui l'imposta incide definitivamente[87].

Il soggetto passivo IVA, quando effettua un'operazione imponibile, deve emettere fattura[88] addebitando l'imposta (il credito IVA sorge al momento dell'emissione della fattura), al cessionario o committente[89].

La rivalsa è sia un dovere che un diritto allo stesso tempo:

- Un dovere, poiché la legge prevede espressamente l'obbligo e la nullità di ogni patto contrario;
- Un diritto, poiché il credito di rivalsa attribuisce al cedente o al prestatore un

85 Tesauro F.; Istituzioni di diritto tributario 2 parte speciale; Utet giuridica, dodicesima edizione, 2019; p. 241

86 Tesauro F.; Istituzioni di diritto tributario 2 parte speciale; Utet giuridica, dodicesima edizione, 2019; p. 241

87 Melis G.; Manuale di diritto tributario; Giappichelli, quinta edizione, 2023; p. 817

88 Come si deduce dall' art. 18, co. 1, nel quale per le operazioni per le quali non è prescritta l'emissione della fattura, il prezzo o corrispettivo s'intende comprensivo dell'imposta, vedi note Tesauro F.; Istituzioni di diritto tributario 2 parte speciale; Utet giuridica, dodicesima edizione, 2019; p. 241

89 Tesauro F.; Istituzioni di diritto tributario 2 parte speciale; Utet giuridica, dodicesima edizione, 2019; p. 242

privilegio speciale sui beni immobili oggetto della cessione o della prestazione e un privilegio generale su tutti i beni mobili del cessionario o committente se l'operazione ha avuto per oggetto beni mobili.

Vi è una mera facoltà di rivalsa nel caso di cessioni a titolo gratuito dove l'onere è assolto interamente dal cedente[90].

Nel momento in cui, il cessionario o committente, effettua l'acquisto nell'esercizio di impresa o lavoro autonomo, ha il diritto di detrarre l'IVA addebitatagli per rivalsa da quella sulle operazioni attive (art. 19, co. 1, primo periodo)[91].

Non rileva peraltro che l'imposta sia effettivamente pagata ma è sufficiente che sia dovuta o che sia addebitata al soggetto IVA mediante rivalsa della sua controparte negoziale[92].

Con la sentenza resa nella causa C-227/21 del 15 settembre 2022, la Corte di Giustizia dell' Unione Europea ha affermato che il principio di neutralità dell'Iva consente al cessionario di detrarre l'imposta addebitata in via di rivalsa dal cedente anche se quest'ultimo non l'ha versata all'Erario, salvo i casi di frode o di abuso[93].

Il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile, ma esso può essere esercitato sino alla presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto[94]. Ad esempio, per i beni consegnati entro il 31 dicembre, il diritto alla detrazione potrà essere esercitato fino al 30 aprile dell'anno successivo.

La detrazione non presuppone che chi esercita il diritto di detrazione abbia pagato l'imposta, ma deve aver ricevuto la fattura con addebito dell'IVA di rivalsa e che la fattura sia annotata[95].

Vi sono dei casi in cui la detrazione non è ammessa e sono distinguibili in due categorie: casi di indetraibilità c.d. oggettiva (art. 19-bis1) e indetraibilità c.d. soggettiva (art. 19, co. 2 e 3)

---

90 Melis G.; Manuale di diritto tributario; Giappichelli, quinta edizione, 2023; p. 817

91 Melis G.; Manuale di diritto tributario; Giappichelli, quinta edizione, 2023; p. 819

92 Boria P.; Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette; Giappichelli Editore, 2019; p. 49

93 Degani G. E.; Neutralità Iva: il diritto alla detrazione può essere negato solo in caso di frode o abuso; NT + Fisco; https://ntplusfisco.ilsole24ore.com/art/neutralita-iva-diritto-detrazione-puo-essere-negato-solo-caso-frode-o-abuso-AEdVfc1B

94 Vedi art. 19, co. 1, secondo periodo

95 Tesauro F.; Istituzioni di diritto tributario 2 parte speciale; Utet giuridica, dodicesima edizione, 2019; p. 244

Per quanto riguarda la prima categoria, per alcuni beni e servizi (ad es. fabbricati a destinazione abitativa, aeromobili, autovetture e autoveicoli, navi, imbarcazioni da diporto, carburanti, ecc.) sono previste limitazioni (totali o parziali) al diritto di detrazione, a meno che non formino oggetto dell'attività propria dell'impresa[96].

Riguardo alla seconda categoria, il comma 2 stabilisce che non è detraibile l'imposta riguardante l'acquisto o l'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti, o comunque escluse dal campo di applicazione dell'IVA[97]. Il soggetto che effettua questo tipo di operazioni non è ammesso a portare in detrazione l'imposta sugli acquisti di beni o servizi utilizzati per effettuarle[98].

Questa forma di indetraibilità è detta "analitica", o "per destinazione", in quanto riguarda singoli beni o servizi, direttamente destinati ad operazioni che escludono la detrazione[99].

Il comma 3 elenca una serie di eccezioni per alcune operazioni non soggette ad imposta, tra cui abbiamo le operazioni non imponibili ex artt. 8 (esportazioni), 8-bis (cessioni assimilate alle esportazioni) e 9 (servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali non imponibili)[100].

Gli enti non commerciali possono detrarre soltanto l'IVA relativa agli acquisti fatti nell'esercizio di attività agricole o commerciali, se queste attività sono gestite con contabilità separata (cioè distinta dalla contabilità principale9. Il limite è giustificato dal fatto che i beni e servizi acquistati non sono tutti inerenti all'attività d'impresa[101].

1.8 Obblighi formali e dichiarativi

I soggetti passivi IVA sono tenuti ad una serie di obblighi formali e dichiarativi di natura fiscale. I più importanti sono: 1) L'obbligo di fatturazione delle operazioni art.21, D.P.R. n. 633/72; 2) Obbligo di tenuta del registro delle fatture e del registro

96 Melis G.; Manuale di diritto tributario; Giappichelli, quinta edizione, 2023; p. 822
97 Tesauro F.; Istituzioni di diritto tributario 2 parte speciale; Utet giuridica, dodicesima edizione, 2019; p. 245
98 Melis G.; Manuale di diritto tributario; Giappichelli, quinta edizione, 2023; p. 823
99 Tesauro F.; Istituzioni di diritto tributario 2 parte speciale; Utet giuridica, dodicesima edizione, 2019; p. 245
100 Melis G.; Manuale di diritto tributario; Giappichelli, quinta edizione, 2023; p. 823
101 Tesauro F.; Istituzioni di diritto tributario 2 parte speciale; Utet giuridica, dodicesima edizione, 2019; p. 245

degli acquisti (art. 23); 3) Obblighi dichiarativi (art. 35)[102].

Per quanto riguarda il punto 1, l'art. 21, co. 1, primo periodo stabilisce *"che per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili o, ferma restando la sua responsabilità, assicura che la stessa sia emessa, per suo conto, dal cessionario o dal committente ovvero da un terzo."*

La fattura non deve essere emessa oltre il momento di effettuazione di cui all'art. 6, formando un documento in duplice copia esemplare e consegnandone o spedendone copia alla controparte (non è sufficiente compilarla ma deve essere consegnata o spedita all'altra parte)[103].

Gli elementi essenziali della fattura sono la data e il numero che deve essere in ordine progressivo per anno solare.

Essa deve contenere i seguenti elementi (art. 21, co. 2):

- I dati identificativi dei soggetti che partecipano all'operazione con menzione della denominazione o ragione sociale, della residenza o sede o l'ubicazione della stabile organizzazione per i non residenti e della partita IVA;
- LA quantità e qualità dei beni o servizi;
- I corrispettivi, compresi quelli relativi ai beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono;
- L'aliquota, ammontare dell'imposta e dell'imponibile, con arrotondamento al centesimo di euro
- La data di immatricolazione o iscrizione in pubblici registri e numero dei chilometri percorsi, delle ore navigate o di quelle volate se si tratta di cessioni intracomunitarie di mezzi di trasporto nuovi di cui all'art. 38, co. 4, let. m, del D.L. n. 331/1993;
- L'annotazione che la fattura è emessa, per conto del cedente o prestatore, dal cessionario o committente ovvero da un terzo[104].

Le funzioni della fattura sono diverse: consente di documentare l'operazione dato che sono note le parti intervenute nell'operazione, l'oggetto dell'operazione e il suo

102 Carinci A. e Tassani T.; Manuale di diritto tributario; Giappichelli, sesta edizione, 2023; p. 216

103 Melis G.; Manuale di diritto tributario; Giappichelli, quinta edizione, 2023; p. 834

104 Boria P.; Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette; Giappichelli Editore, 2019; p. 54

valore; agevola il controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria la quale, attraverso di essa, può esaminare le operazioni commerciali avvenute; inoltre consente di esercitare la rivalsa e la detrazione dell'imposta[105].

Per alcune fattispecie l'obbligo di emissione della fattura o di indicazione dell'IVA in fattura è imposto al cessionario/committente (se è un operatore economico), determinando di fatto una sostituzione del meccanismo di rivalsa con quella della c.d. inversione contabile o *reverse charge* che verrà analizzato nel Capitolo 3[106].

Ai sensi dell'art. 21 co. 4, let, a), *"per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto (DDT) […]"* o da altro documento equipollente, *"[…] nonché per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto, può essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime."*

Con la L. 205/2017, dal 1° gennaio 2019 è stato disposto l'obbligo di fatturazione elettronica nelle operazioni tra soggetti passivi IVA residenti, stabiliti o identificati in Italia, anche nei confronti dei consumatori finali, sempreché vi sia obbligo di emissione della fattura. Erano previsti alcuni esoneri (per i c.d. forfettari), ma non veniva esclusa la facoltà di avvalersi dello strumento, mentre esistevano dei veri e propri divieti, per esempio, dei soggetti tenuti a trasmettere i dati al sistema della "tessera sanitaria"[107].

L'art. 18, co. 2 e 3, D.L. 36/2022, ha esteso l'obbligo di fatturazione elettronica anche per i c.d. forfettari dal 1° luglio 2023 poi successivamente posticipato al 1° gennaio 2024.

Chi si avvale della possibilità di emettere la fattura in una data diversa da quella di effettuazione dell'operazione ne deve dare evidenza in fattura (art. 11 del D.L. 119/2018). In particolare, in base al nuovo art. 21, comma 2, lett. g-bis), del D.P.R. n. 633/1972, se ci si avvale del più ampio termine di emissione della fattura occorre

105 Melis G.; Manuale di diritto tributario; Giappichelli, quinta edizione, 2023; p. 834
106 Carinci A. e Tassani T.; Manuale di diritto tributario; Giappichelli, sesta edizione, 2023; p. 216
107 Melis G.; Manuale di diritto tributario; Giappichelli, quinta edizione, 2023; p. 835

riportare nel documento la data in cui è effettuata la cessione o la prestazione, ovvero la data in cui è corrisposto in tutto o in parte il corrispettivo, sempreché tale data sia diversa da quella di emissione della fattura.

Per quanto riguarda l'obbligo di tenuta delle fatture e del registro degli acquisti, l'art. 23, co. 1, D.P.R. n. 633/72 stabilisce che il soggetto passivo deve annotare le fatture entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni che devono essere ordinate in base alla numerazione e alla data di emissione, nell'apposito registro delle fatture[108].

Il contribuente deve annotare le fatture e le bollette doganali relative ai beni e servizi prima della liquidazione periodica in cui si esercita il diritto di detrarre l'imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno[109].

Va inoltre ricordato che la Cassazione con sentenza 18925/2015 ha stabilito che l'omessa registrazione rappresenta una mera irregolarità formale che non può da sola pregiudicare l'esercizio del diritto di detrazione.

Per gli obblighi dichiarativi, secondo quanto disciplinato dall'art. 35, D.P.R. 633/72, i soggetti passivi IVA devono:

- Presentare la dichiarazione di inizio attività, entro trenta giorni dall'avvio della medesima, attraverso la quale il soggetto comunica l'attività svolta ed i propri dati identificativi ottenendo in questo modo il rilascio del numero della partita IVA che consente di esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto in rapporto alle fatture emesse nei suoi confronti.
- Comunicare eventuali variazioni che sono avvenute in corso dell'attività d'impresa, di alcuno degli elementi elencati all' art. 35, co. 2, devono presentare la dichiarazione (c.d. dichiarazione di variazione) entro trenta giorni dal momento in cui si realizza l'evento[110];
- Presentare la dichiarazione di cessazione dell'attività *"dalla data di ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'azienda, per le quali rimangono*

108 Carinci A. e Tassani T.; Manuale di diritto tributario; Giappichelli, sesta edizione, 2023; p. 216

109 Melis G.; Manuale di diritto tributario; Giappichelli, quinta edizione, 2023; p. 837

110 Si veda art. 35, co. 3 D.P.R 633/72

ferme le disposizioni relative al versamento dell'imposta, alla fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione"[111].

L'obbligo dichiarativo più importante in capo al soggetto passivo IVA è quello della liquidazione periodica, consistente nella determinazione del debito o del credito IVA relativo al periodo d'imposta di riferimento[112].

Il contribuente ha l'obbligo di presentare:

- La liquidazione periodica (mensile o trimestrale)
- La dichiarazione annuale IVA

La liquidazione periodica deve essere fatta in corso d'anno ed è per questo che il soggetto passivo IVA deve comunicare le liquidazioni periodiche che possono essere a seconda del volume d'affari o mensili o trimestrali, le quali determinano il debito d'imposta o l'eccedenza detraibile del periodo[113].

Si caratterizza per la determinazione della situazione giuridica del contribuente nei confronti dell'Erario, prendendo in considerazione l'imposta dovuta in ragione delle operazioni imponibili e delle detrazioni effettuate: sulla base del confronto tra la somma delle operazioni imponibili e la somma degli acquisti effettuati in un preciso periodo, si calcola l'imposta dovuta all'Erario o l'eccedenza a credito maturata dal contribuente[114].

È nei fatti un'operazione algebrica, dal punto di vista del contribuente, tra l'IVA a debito e l'IVA a credito.

Calcolata la liquidazione, se risulta un debito d'imposta, è necessario procedere al pagamento dell'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui è stata effettuata la liquidazione mensile secondo quanto disposto dall'art. 1, D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100.

Nel caso in cui il giorno di scadenza sia un sabato o un giorno festivo il versamento dovrà essere effettuato il primo giorno lavorativo successivo[115].

---

111 Si veda art. 35, co. 4 D.P.R. 633/72

112 Cordeiro Guerra R., Corso di diritto tributario, quarta edizione, Giappichelli, 2018, p. 317

113 Carinci A. e Tassani T.; Manuale di diritto tributario; Giappichelli, sesta edizione, 2023; p. 217

114 Boria P.; Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette; Giappichelli Editore, 2019; p. 63

115 Vedi art. 18, co. 1, D.Lgs. n. 241/1997

Se risulta invece una eccedenza a credito per il contribuente questa potrà essere portata in detrazione nella liquidazione del tributo per il mese successivo o nel trimestre successivo[116].

Nella liquidazione annuale IVA, il contribuente deve riepilogare gli adempimenti precedentemente eseguiti e procedere alla liquidazione definitiva riguardante le operazioni che ha effettuato durante l'anno da cui emergerà o l'imposta a debito o l'imposta a credito.
La dichiarazione va presentata in via telematica, redatta in conformità al modello approvato con provvedimento amministrativo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale e il termine per la presentazione della dichiarazione annuale è fissato tra il primo febbraio ed il 30 aprile dell'anno successivo a quello in cui la dichiarazione si riferisce, salvo proroghe[117].

1.8.1 L'autofattura

L'autofattura è il documento mediante il quale il cessionario o il committente applica l'IVA gravante su una operazione. L'obbligo sussiste tutte le volte in cui tale operatore (e non il cedente o prestatore) è il soggetto passivo che si rende debitore dell'imposta in forza del meccanismo del reverse charge.
L'autofattura è disciplinata dall'art. 21, co. 5, D.P.R. 633/72 il quale dispone che deve essere emessa in un unico esemplare e con la dicitura "auto fatturazione" (art. 21 co. 6-ter del DPR 633/72). Le indicazioni da riportare nel documento sono le medesime previste per le fatture ordinarie che sono disciplinate dall'art. 21 co. 2 del DPR 633/72. A differenza di quanto previsto per la procedura di integrazione e registrazione della fattura ricevuta da un fornitore UE, gli adempimenti da attuare non sono condizionati dal momento di ricezione del documento del fornitore extra-UE. La fattura ricevuta dal fornitore extra-UE dovrà comunque essere considerata ai fini della registrazione in contabilità generale e preferibilmente allegata all'autofattura emessa.
In caso di emissione anticipata dell'autofattura, l'operazione si considera effettuata

116 Boria P.; Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette; Giappichelli Editore, 2019; p. 63
117 Carinci A. e Tassani T.; Manuale di diritto tributario; Giappichelli, sesta edizione, 2023; p. 217-218

in tale momento (limitatamente all'importo pagato), ai sensi dell'art. 6 co. 4 del D.P.R. 633/72. In tal caso, l'annotazione sul registro degli acquisti è effettuata entro il giorno 15 del mese successivo all'emissione dell'autofattura.

Capitolo 2
Le Frodi Carosello

2.1 Il meccanismo delle frodi carosello

Il meccanismo di funzionamento dell'IVA che si basa, da una parte, sugli istituti della rivalsa e della detrazione e dall'altra sul principio di tassazione a destinazione nei rapporti intracomunitari rende possibili le frodi IVA[118].

La frode è un atto intenzionale volto a ingannare una persona, un'organizzazione o un'autorità per ottenere un vantaggio illegittimo, di solito a danno di un'altra parte.

Attraverso la fittizia interposizione di un soggetto che acquista da un fornitore comunitario e rivende ad un reale acquirente nazionale, si assume l'integrale debito d'imposta, l'effettivo acquirente matura il correlativo diritto alla detrazione dell'IVA, che corrisposta all'interposto, viene poi "retrocessa da quest'ultimo, in tutto o in parte. L'interposto, di conseguenza, non presenta nessuna dichiarazione o se la presenta, non provvede al pagamento dell'imposta[119].

Nella redazione del 16 aprile 2004 della Commissione delle Comunità europee al Consiglio e al Parlamento, viene dichiarato che il regime transitorio d'imposta sul valore aggiunto "*espone il sistema dell'IVA alla frode e, più precisamente, a particolari meccanismi di frode intracomunitaria, la cosiddetta "frode carosello"*".

Questa relazione riassume anche come si articola il meccanismo della frode carosello, nel quale *"una cosiddetta "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*

118 Giovanardi A.; Le frodi IVA profili ricostruttivi; Giappichelli Editore-Torino, 2013; p. 13
119 Casazza A. e Lupo R.; Frodi IVA e ruolo della procura europea; PM edizioni. 2021; p. 31

l'appellativo di "frode carosello"."

Inoltre, *"per sviare le indagini sull'IVA, le merci vengono spesso fornite da (B) a (C) tramite società intermediarie, denominate "società cuscinetto" (buffer). 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)."*

La frode carosello può essere esemplificata in questo modo:

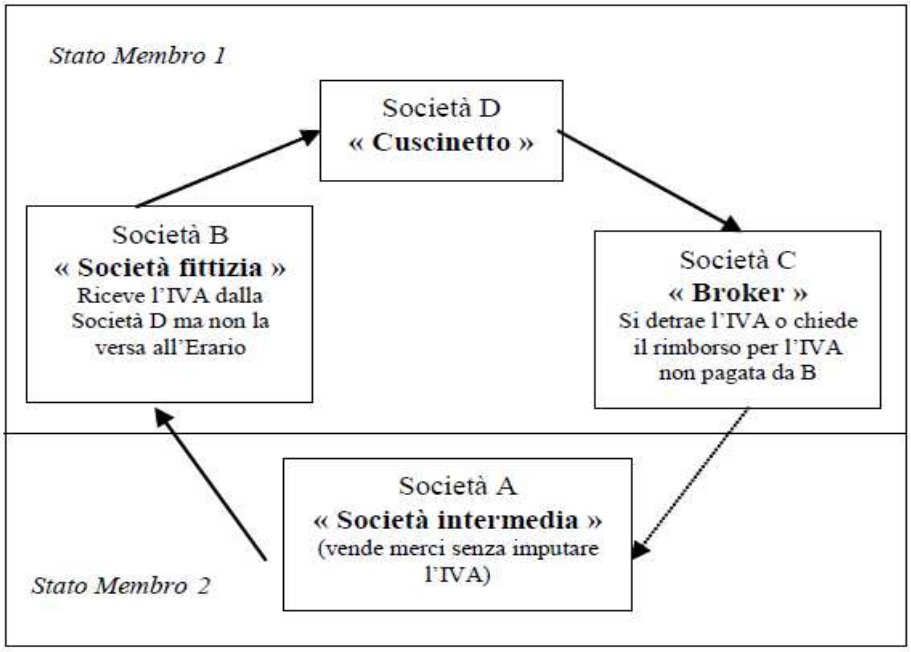
- Il fornitore, con sede in uno Stato membro comunitario diverso dall'Italia, cede al missing trader che si trova in Italia, delle merci ad un prezzo pari a 1.000.000 di euro. Questa tipologia di operazione non è imponibile IVA quindi il missing trader deve pagare al fornitore comunitario il totale di 1.000.000 di euro e, nello stesso momento, registrare IVA a credito e a debito per 220.000 euro, ipotizzando che l'IVA sia al 22 per cento.
- Il missing trader cede al buffer (italiano) la merce al prezzo di 820.000 euro + IVA (al 22 per cento); con IVA pari a 180.400 euro il totale è uguale a 1.000.400 euro. Questo consente alla società buffer di pagare alla società missing trader 1.000.000 di euro che gli permette di pagare il fornitore comunitario. Il missing trader l'IVA che deve all'Erario pari a 180.400 euro, non la verserà.
- Il buffer cede la merce al broker (acquirente finale italiano) ad un prezzo di 830.000 euro + IVA che è pari a 182.600 euro, per un costo totale di 1.012.600 euro. La piccola maggiorazione di prezzo che il buffer applica ha l'obiettivo di garantire il mantenimento in vita della società sostenendo le spese di gestione societaria e anche a remunerare i soggetti che operano all'interno della società svolgendo attività illecita[120].

Questi tipi di meccanismi di frode si caratterizzano per l'articolata complessità coinvolgendo diversi Stati membri e più società nello stesso Stato membro.

La struttura della cosiddetta "frode carosello" può essere sintetizzata come segue. (figura 2.1)

120 Toppan A. e Tosi L.; Lineamenti di diritto penale dell'impresa; seconda edizione, 2022; p. 205-206

Figura 2.1[121]



Nella pratica tutta l'organizzazione è coordinata dalla società dalla società broker la quale immette le merci sul mercato nazionale e fornisce ai soggetti fittiziamente interposti la disponibilità finanziaria per pagare il fornitore comunitario; dato che la reale compravendita avviene tra la società comunitaria e il rivenditore nazionale, glia altri passaggi sono documentati da fatture per operazioni inesistenti[122].

Di conseguenza, le frodi sfruttano il principio di neutralità che si fonda l'obbligatorietà della rivalsa e il diritto alla detrazione dell'IVA: il vantaggio fraudolento si connette alla rottura del nesso tra IVA a debito, che non viene versata ed IVA a credito che invece viene detratta generando l'indebito impoverimento dell'Erario[123].

Siamo quindi in presenza di una frode IVA nel caso in cui:

- Vi sia un cedente che non abbia versato l'imposta contemporaneamente detratta dal cessionario;
- Il cedente sia un soggetto, che non possiede generalmente consistenza patrimoniale, retto da un prestanome, nella stragrande maggioranza dei casi nullatenente, interposto

121 Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo: sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di IVA, 16 aprile 2004; https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52004DC0260&from=PT
122 Casazza A. e Lupo R.; Frodi IVA e ruolo della procura europea; PM edizioni. 2021; p. 32
123 Giovanardi A.; Le frodi IVA profili ricostruttivi; Giappichelli Editore-Torino, 2013; p. 15

allo scopo di consentire al meccanismo fraudolento di incamerare l'IVA detratta dal cessionario, con conseguente illecito vantaggio,

- diretto, se abbiamo una spartizione dell'imposta tra i vari operatori che partecipano alla frode o indiretto, se, per effetto del mancato versamento del tributo, il successivo o i successivi acquirenti riescano ad ottenere un prezzo di vendita particolarmente concorrenziale[124].

2.1.1 Le operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti

Prima di entrare nel merito del sistema della frode carosello e analizzare i singoli attori che vi partecipano è necessario introdurre la definizione di "fatture per operazioni inesistenti" che troviamo all'art.1 del D.Lgs. n.74 del 2000 il quale alla lettera a stabilisce che *"per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi."*

Con il termine "fattura" fa riferimento al documento disciplinato dall'art. 21 D.P.R. 633/72 mentre, per "altri documenti" la Corte di cassazione penale, con sentenza del 12 settembre 2018, n. 40448, *"devono intendersi quelli che, a prescindere dal "nomen", hanno l'attitudine, in base alle norme dell'ordinamento tributario, a fornire la prova delle operazioni in essi documentati."* Perciò, "*non è necessario stabilire "ex post" se il documento possa avere tale attitudine, ma è sufficiente che, per le sue caratteristiche estrinseche e per il suo contenuto, tale natura non possa essere esclusa "ictu oculi" in base alle norme dell'ordinamento tributario sin dalla fase dell'accertamento fiscale"*[125].

In sostanza tutti quei documenti che sono assimilati alla fattura e hanno funzione sostitutiva o analoga ad essa (es. ricevuta fiscale).

Proseguendo con la lettura dell'articolo, si distinguono due tipologie di operazioni:

- Le operazioni oggettivamente inesistenti, in cui abbiamo o l'inesistenza materiale

124 Giovanardi A.; Le frodi IVA profili ricostruttivi; Giappichelli Editore-Torino, 2013; p. 14-15
125 Cass. Pen., 12 settembre 2018, n. 40448

nella quale la fattura è emessa per un'operazione mai conclusa o posta in essere oppure l'operazione è avvenuta ma per un importo inferiore a quello dichiarato (sovrafatturazione);

- Le operazione soggettivamente inesistenti in cui le cessione di beni o la prestazione di servizi risultano avvenute, ma i soggetti sono diversi da quelli dichiarati e indicati nelle fatture e nei documenti equipollenti[126].

Le frodi carosello utilizzano le fatture per operazioni soggettivamente inesistenti.

2.1.2 Caratteristiche del broker

La società broker è nei fatti colei che coordina tutta l'organizzazione, dato che è colei che immette le merci sul mercato nazionale e garantisce la disponibilità finanziaria ai soggetti fittiziamente interposti per pagare il fornitore comunitario poiché la reale compravendita avviene tra quest'ultimo e il broker, tutti gli altri passaggi sono documentati da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti[127].
Le frodi si distinguono in quelle a "circuito chiuso" ed in quelle a "circuito aperto".
Le prime si caratterizzano per il fatto che il broker effettua una cessione intracomunitaria che, da come già sappiamo, non è imponibile IVA, ad un soggetto che ha sede in un altro Stato membro della comunità europea. Egli sfruttando il diritto al rimborso dell'IVA che ha pagato alla società interposta[128].
Nei sistemi a "carosello chiuso" i partecipanti si dividono l'importo complessivo dell'IVA non versata dalla società fittizia che viene camuffato, nelle operazioni tra i coautori della frode, come "margine di ricarico".
Nelle "frodi a carosello aperto", invece, il broker immette i prodotti sul territorio nazionale servendosi di operazioni soggettivamente inesistenti, poiché lo scambio di merci viene realmente effettuato ma tra il fornitore comunitario e il broker, il quale gestisce la società fittizia tramite un prestanome[129].
In quest'ultimo caso il "rivenditore" oltre ad ottenere il "margine di ricarico" e poter contabilizzare l'IVA a debito, ha la possibilità di vendere la merce ad un prezzo

126 Toppan A., Tosi. L.; Lineamenti di diritto penale dell'impresa; Wolters Kluwer, seconda edizione, 2022; p. 203-204
127 Casazza A. e Lupo R.; Frodi IVA e ruolo della procura europea; PM edizioni. 2021; p. 32
128 http://www.onorarimilano.it/documentazione/D_739.pdf
129 Casazza A. e Lupo R.; Frodi IVA e ruolo della procura europea; PM edizioni. 2021; p. 32

inferiore di quello che avrebbe dovuto fare se avesse direttamente acquistato la merce dal fornitore comunitario, consentendogli di fissare un prezzo inferiore rispetto a quello della concorrenza consentendogli di fatto un aumento del volume di affari[130].

2.1.3 Caratteristiche del missing trader o cartiera

Per quanto riguarda la società fittizia essa viene definita in inglese missing trader per il fatto che essa terminato il suo compito sparisce, mentre in italiano viene chiamata anche cartiera dal momento che il suo compito non è altro quello che produrre documenti (carta) ovvero fatture per operazioni inesistenti.

La cartiera, infatti, rappresenta un punto importante nel meccanismo della frode dato che il suo scopo principale è quello di assumere una posizione debitoria nei confronti dell'Erario nel momento in cui emette la fattura per la presunta operazione nei confronti del buffer.

I missing trader solitamente sono situati in zone ad alta densità di "soggetti IVA" e posseggono determinate caratteristiche: 1) effettuano acquisti di merci di importi notevoli, concentrati in un breve arco temporale che di solito non supera i 18-24 mesi; 2) hanno generalmente una natura giuridica da ditta individuale o società di capitali con socio unico e hanno un apporto di capitale non adeguato rispetto al volume di operazioni che pongono in essere; 3) i proprietari o coloro che hanno la titolarità giuridica della società sono in genere soggetti anziani o nullatenenti per proteggersi da eventuali attività di recupero dell'imposta evasa messe in atto dall'autorità giudiziaria; questi soggetti hanno la caratteristica di addossarsi tutta la responsabilità dato che sono dei prestanome (cc. dd. teste di legno) che non posseggono le basilari competenze nei settori commerciali (nella maggior parte dei casi essi operano dietro compenso fisso)[131].

Le caratteristiche che in linea di massima si riscontrano in queste società sono:

- Non effettuano i necessari adempimenti contabili e fiscali richiesti (integrazione e registrazione delle fatture ricevute dal fornitore comunitario, effettuazione della liquidazione dell'imposta e non presentano le dichiarazione fiscali;

130 http://www.onorarimilano.it/documentazione/D_739.pdf

131 Casazza A. e Lupo R.; Frodi IVA e ruolo della procura europea; PM edizioni. 2021; p. 34

- Vengono messe in liquidazione dopo un breve periodo di formale attività;
- Non dispongono di beni aziendali, di locali idonei allo svolgimento dell'attività, non hanno collaboratori né personale dipendente;
- Spesso la loro sede legale si trova in uffici di avvocati o commercialisti, indirizzi di comodo o addirittura fittizi o inesistenti;
- Per quanto riguarda il trasferimento del denaro per pagare la merce, sono solite farlo nello stesso giorno tramite bonifici bancari istantanei in modo da accreditare le somme il giorno stesso di effettuazione dell'acquisto o vendita: in questo essa non utilizza capitale proprio ma bensì la stessa somma che le è pervenuta dalla vendita per il pagamento del fornitore comunitario;
- Il buffer nazionale prima paga la cartiera e poi solo successivamente la cartiera paga il fornitore comunitario e le date delle fatture emesse sono ravvicinate;
- I conti correnti della cartiera sono gestiti in via indiretta dai rappresentanti della società broker che come già detto è l'unica che nei fatti paga il fornitore[132].

Il missing trader o cartiera è la società sulla quale il sistema della frode carosello si basa ed è grazie ad essa che questo meccanismo garantisce ai soggetti malintenzionati di frodare l'Erario sfruttando il principio di neutralità dell'imposta e il regime transitorio che è (ancora) in essere nella Comunità europea, tramite la società fittizia che permette un'indebita detrazione IVA e consente al broker un elevato vantaggio concorrenziale.

2.1.4 La funzione della società cuscinetto o *buffer*

La società cuscinetto riveste un ruolo strategico nel meccanismo della frode carosello poiché essa agisce da "stabilizzatore" dato che essa si trova tra la cartiera e il broker.

Ciò è dovuto da fatto che l'obiettivo è quello di creare uno schermo in grado di occultare il rapporto tra la società cartiera e colui che realmente riceve la merce dal fornitore comunitario, incrementando così il numero di società coinvolte rendendo difficile il lavoro degli investigatori nel reperire informazioni e prove che dimostrino il coinvolgimento degli effettivi beneficiari del meccanismo evasivo che

132 Casazza A. e Lupo R.; Frodi IVA e ruolo della procura europea; PM edizioni. 2021; p. 34-35

possono essere o il broker o lo stesso fornitore estero[133].
In questo modo, nel caso di indagini nei confronti del cessionario, dalle fatture passive emergerebbero rapporti commerciali con il buffer che è una società in regola e non con la cartiera nei confronti della quale invece emergerebbero chiari indizi di irregolarità. Poiché tra il buffer e il broker verranno rilevate operazioni nelle quali vengono rispettati gli obblighi degli adempimenti disciplinati dalla legge.

Va sottolineato che non sempre la merce passa dal fornitore estero al broker ma, in alcuni casi, essa viene comprata dal buffer, il quale è un soggetto economico effettivamente operante e talvolta addirittura ignaro della frode in cui viene coinvolto, questo rende ancora più complicato individuare e scoprire il meccanismo fraudolento da parte delle autorità (in alcuni casi è stata constatata l'interposizione di due società intermedie, con volumi d'affari differenti per complicare ancora di più l'attività investigativa).
Gli investigatori in questo contesto sono costretti ad effettuare gli accertamenti su tutte le società coinvolte ed accedendo alla documentazione contabile, la quale può essere occultata o distrutta dagli stessi ideatori della frode, eliminando così alcuni anelli della catena di società[134].

Nel caso in cui la merce transiti nella società buffer solo "cartolarmente", venendo trasportata direttamente al broker, è più difficile per gli amministratori del buffer non essere scoperti dato che, è molto difficile giustificare l'effettuazione rapida di operazioni attive e passive, avendo profitti ingenti e senza neanche che la merce arrivi in magazzino, caso in cui si riscontra l'inesistenza soggettiva, attestando un'operazione avvenuta nella realtà tra soggetti diversi[135].

2.2 Le frodi realizzate tramite false dichiarazioni d'intento e quelle che sfruttano l'istituto del deposito IVA

133 Antonacchio Fabio e Monfreda Nicola; Le società "filtro" nelle frodi all'IVA; Il fisco, 2005, 1, p. 7063
134 Antonacchio F. e Monfreda N.; Le società "filtro" nelle frodi all'IVA; Il fisco, 2005, 1, p. 7064
135 Antonacchio F. e Monfreda N; Le società "filtro" nelle frodi all'IVA; Il fisco, 2005, 1, p. 7064

Il meccanismo della frode carosello, in cui il missing trader è posto nelle condizioni di essere sistematicamente in una posizione di debito IVA corrispondente all'imposta addebitata in rivalsa ai propri clienti nazionali a causa del principio di tassazione dello Stato c.d. di destinazione, è utilizzato anche in altre determinate condizioni:

- Nei rapporti interni;
- Nei casi in cui la merce acquistata dalla cartiera sia oggetto di importazione[136].

2.2.1 Rapporti Interni

Prima di analizzare le frodi nei rapporti interni è necessario ricordare il funzionamento del regime delle cessioni all'esportazione in cui, in base a quanto disposto dall'art. 8 e 8-bis, D.P.R. n. 633/72, i contribuenti, con la qualifica di esportatori abituali[137], che effettuano cessioni all'esportazione ed entro determinati limiti[138], possono acquistare beni e servizi senza il pagamento dell'imposta se prima hanno presentato o inviato al fornitore la c.d. lettera d'intento[139] in cui è evidenziato il proposito del soggetto passivo di avvalersi di tale beneficio.
In questo modo l'esportatore abituale può comprare e importare beni e servizi in sospensione d'imposta entro il limite del plafond IVA.

In questo contesto gli operatori economici malintenzionati ripropongono lo schema della frode carosello tramite l'utilizzo di:

- Lettere di intento false da parte di soggetti passivi che non posseggono i requisiti di esportatori abituali;
- Lettere di intento "ideologicamente false" in cui, anche se sono state effettuate operazioni nell'anno precedente per poter costituire il plafond, l'operatore economico acquisisce la merce in esenzione d'imposta non per esportarla ma per venderla nel mercato interno a prezzi inferiori rispetto alla concorrenza, addebitando

136 Giovanardi A.; Le frodi IVA profili ricostruttivi; Giappichelli Editore-Torino, 2013; p. 30
137 Soggetto passivo IVA che ha effettuato operazioni con l'estero per un ammontare superiore al 10% del volume d'affari dell'impresa nell'anno solare precedente (c.d. plafond)
138 Vedi art. 1, co. 1, lett. a) e c) D.L. n. 746/1983
139 Dichiarazione, redatta in conformità al modello approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, che viene trasmessa in via telematica all'Agenzia la quale rilascia la ricevuta telematica con indicazione del protocollo di ricezione.

l'IVA in rivalsa al cliente nazionale[140].

Nel caso dei rapporti interni, il missing trader che acquista da un operatore nazionale, si qualifica come esportatore abituale, per non farsi addebitare l'IVA, chiedendo al fornitore, tramite invio della dichiarazione d'intento, l'esenzione dell'imposta riguardante l'operazione di acquisto secondo quanto disciplinato dall'art. 8, co. 1, D.P.R. n. 633/72., creando così le basi che consentono a coloro che partecipano alla frode di ottenere l'imposta sul valore aggiunto dato che il missing trader, a cui non è stata addebitata l'IVA per l'invio della falsa documentazione riguardante la dichiarazione d'intento non versa l'imposta che è stata chiesta a titolo di rivalsa dal cliente che l'ha detratta[141].

Le condizioni però sono differenti rispetto alla frode che avviene nell'ambito delle operazioni comunitarie: nel caso delle esportazioni nei confronti dei paesi extra-UE, il missing trader, che emette la dichiarazione d'intento falsa, deve risultare operativo da più di un anno, dato che, per essere qualificati come esportatori abituali è necessario avere effettuato operazioni con l'estero che sono state registrate nell'anno precedente in misura superiore al 10 per cento del volume d'affari che viene determinato secondo quanto disposto dall'art. 20, D.P.R. n. 633/72[142].

Tradizionalmente, l'operatore volto ad avvalersi della facoltà di effettuare acquisti in sospensione d'imposta, consegnava la dichiarazione d'intento al fornitore a cui richiedeva l'emissione della fattura senza l'applicazione dell'IVA in rivalsa, congiuntamente alla ricevuta di presentazione della stessa all'Agenzia. Il fornitore procedeva alla fatturazione indicando nel documento gli estremi della dichiarazione d'intento, ed in seguito la contabilizzava in apposito registro con numerazione progressiva; il dichiarante, che conservava una copia del documento per sé stesso, era tenuto allo stesso adempimento.

Con il decreto-legge del 30 aprile 2019, n. 34, convertito in legge il 28 giugno 2019,

140 Casazza A. e Lupo R.; Frodi IVA e ruolo della procura europea; PM edizioni. 2021; p. 40
141 Giovanardi A.; Le frodi IVA profili ricostruttivi; Giappichelli Editore-Torino, 2013; p. 31
142 Giovanardi A.; Le frodi IVA profili ricostruttivi; Giappichelli Editore-Torino, 2013; p. 31

n. 58 (c.d. “Decreto Crescita”), sono state introdotte alcune novità significative riguardanti la dichiarazione d'intento IVA, volte a migliorare il controllo e la gestione delle operazioni di non imponibilità dell'IVA per gli esportatori abituali.
Le principali modifiche sono state apportate con l'obiettivo di semplificare le procedure e ridurre il rischio di frodi.

In particolare l’art. 12-septies (Semplificazioni in materia di dichiarazioni di intento relative all’applicazione dell’imposta sul valore aggiunto) del Decreto Crescita 2019 introduce diverse modifiche tra le quali:

- Al co. 1, lett. a), stabilisce che per “*avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza applicazione dell'imposta risulti da apposita dichiarazione, redatta in conformità al modello approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, trasmessa per via telematica all'Agenzia medesima, che rilascia apposita ricevuta telematica con indicazione del protocollo di ricezione. La dichiarazione può riguardare anche più operazioni. Gli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione devono essere indicati nelle fatture emesse in base ad essa, ovvero devono essere indicati dall'importatore nella dichiarazione doganale. Per la verifica di tali indicazioni al momento dell'importazione, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli la banca dati delle dichiarazioni di intento per dispensare l'operatore dalla consegna in dogana di copia cartacea delle dichiarazioni di intento e delle ricevute di presentazione".* In questo modo si consente da un lato di semplificare e migliorare il servizio offerto per usufruire del beneficio fiscale, dall’altro di migliorare gli accertamenti ex post da parte dell’Agenzia delle Entrate nel caso di specifiche analisi di rischio;
- Con riguardo all’esportatore abituale, che egli debba sempre manifestare l’intento di avvalersi della facoltà di ricevere fatture non imponibili IVA, tramite l’emissione della dichiarazione d’intento, che deve trasmettere telematicamente all’Agenzia delle Entrate la quale rilascia un’apposita ricevuta riportante anche un protocollo di ricezione, senza più l’obbligo di annotare tale dichiarazione nell’apposito registro (come era stabilito dall’art. 1, co. 2 D.L. n. 746/1983;
- Per quanto riguarda il fornitore, che per lui non vi è più l’obbligo di annotazione della dichiarazione d’intento nell’apposito registro, e la nuova norma non stabilisce più, che la dichiarazione d’intento, unitamente alla ricevuta di presentazione rilasciata dall’agenzia delle Entrate, debba essere consegnata al fornitore o

prestatore, ovvero in dogana. Il fornitore, invece, deve indicare in ogni fattura emessa senza applicazione dell'imposta in base alla dichiarazione d'intento, gli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione che viene rilasciato dall'Agenzia delle Entrate;

- Al co. 2, modificando l'art. 7, co. 4-bis, D.L. n. 471/1997, che la sanzione amministrativa, nei confronti del cedente/prestatore che effettua cessioni o prestazioni senza aver prima riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle Entrate la dichiarazione d'intento, è stabilita nella misura dal cento al duecento per cento dell'imposta[143][144].

Si segnala che, con provvedimento del 27 febbraio 2020 del direttore dell'Agenzia delle Entrate, in attuazione delle disposizioni dell'art. 12-septies, sono state emanate le modalità operative per consentire agli esportatori abituali di avvalersi della facoltà di effettuare gli acquisti non imponibili IVA dal 2 marzo 2020, rendendo disponibili le informazioni relative alle dichiarazioni d'intento e mediante l'utilizzo del "Cassetto Fiscale"[145] mette a disposizione di ciascun fornitore le informazioni relative a quelle dichiarazioni d'intento trasmesse per via telematica all'Agenzia da parte degli esportatori abituali per consentire a questi ultimi di effettuare gli acquisti senza l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto[146].

2.2.2 Importazione delle merci

Nel caso d'importazione delle merci da parte del missing trader, le condizioni per la frode sono poste dalle disposizioni dell'art. 50-bis, co. 4, lett. b), D.L. n. 331/1993, in cui è stabilito che non si applica l'IVA anche per "le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito

143 Casazza A. e Lupo R.; Frodi IVA e ruolo della procura europea; PM edizioni. 2021; p. 42-43
144 Brusaterra M.; Dichiarazioni d'intento, da quest'anno scattano le nuove regole; Norme & Tributi Plus; 13 gennaio 2020;
https://ntplusfisco.ilsole24ore.com/art/dichiarazioni-d-intento-quest-anno-scattano-nuove-regole-ACNDH7AB
145 Il Cassetto Fiscale è un servizio telematico messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate che consente ai contribuenti la consultazione delle proprie informazioni fiscali all'interno della propria area riservata sul sito governativo dell'Agenzia,
146 Casazza A. e Lupo R.; Frodi IVA e ruolo della procura europea; PM edizioni. 2021; p. 43-44

IVA"[147].

Il deposito fiscale, disciplinato dall'art. 50-bis, D.L. n. 331/1993, è un luogo fisico, all'interno del territorio dello Stato, in cui la merce è materialmente introdotta per essere custodita in quanto l'assolvimento della stessa si ha non nel momento in cui viene posta nel deposito ma bensì quando viene estratta dai soggetti passivi IVA dopo lo stanziamento.

Il vantaggio che offre il deposito IVA è quello di poter differire l'assolvimento dell'imposta nel momento in cui i beni fuoriescono dal regime del suddetto deposito, rimanendo le operazioni effettuate in momenti antecedenti o successivi all'introduzione o estrazione rilevanti ai fini dell'imposta[148].

Il comma 1, del già citato articolo, stabilisce che per determinati depositi IVA non è prevista l'autorizzazione per la gestione del deposito a:

- Imprese esercenti magazzini generali che siano già muniti dell'autorizzazione doganale;
- Gli esercenti che gestiscono depositi franchi e coloro che vi operano;
- Altri soggetti che hanno riscosso fiducia da parte dell'Amministrazione finanziaria, previa autorizzazione da parte del direttore regionale delle entrate che ha la competenza territoriale.

La gestione del deposito IVA può essere affidata "*previa autorizzazione del direttore regionale delle entrate […], possono essere abilitati a custodire beni nazionali e comunitari in regime di deposito IVA altri soggetti che riscuotono la fiducia dell'Amministrazione finanziaria"*[149].

Il soggetto che gestisce il deposito IVA ha una serie di obblighi e doveri:

- Obbligo di tenuta del registro da cui risulta la movimentazione dei beni e di conservazione di un esemplare di documenti per l'introduzione e l'estrazione dei beni dal deposito o per gli scambi nel corso della giacenza[150];
- Deve rispondere per proprio conto, delle gravi e ripetute violazioni nella gestione

147 Giovanardi A.; Le frodi IVA profili ricostruttivi; Giappichelli Editore-Torino, 2013; p. 34
148 Carello Luigi Andrea; DEPOSITO IVA: LA CIRCOLARE N. 12/E DEL 2015 DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE. ASPETTI SANZIONATORI; 15 maggio 2015; Fondazione Nazionale dei Commercialisti; p. 1; www.fondazionenazionale deicommercialisti.it
149 Vedi Art. 50-bis co. 2, primo periodo, D.L. n.331/1993
150 Vedi Co. 3 medesimo articolo

della contabilità e in solido col soggetto passivo nel caso di ipotesi di mancata o irregolare applicazione dell'IVA riguardante l'estrazione dei peni dal suddetto deposito[151];

- Funge da rappresentante legale leggero per l'adempimento di operazioni non imponibili, esenti o comunque senza l'obbligo di pagamento dell'imposta, da parte di soggetti non residenti nel territorio che non hanno nominato un rappresentante legale o non si sono identificati direttamente secondo quanto regolato dall'art. 35-ter, D.P.R. n. 633/72[152].

La frode consiste, secondo giurisprudenza nazionale ed europea, tramite l'omissione del pagamento dell'imposta nel momento dell'estrazione della merce dal deposito IVA utilizzando il meccanismo della frode carosello in particolare nei settori della distribuzione di prodotti petroliferi, mediante l'interposizione della società cartiera tra il venditore e l'acquirente, priva di consistenza patrimoniale allo scopo di evadere l'IVA tramite l'utilizzo strumentale della dichiarazione d'intento.

Il missing trader in questo modo:

- Non paga l'IVA in dogana perché si impegna ad introdurre la merce in un deposito IVA, utilizzando il differimento d'imposizione;
- Dal deposito IVA estrae successivamente i beni immessi sul territorio nazionale in libera pratica, con obbligo d'imposta, che tuttavia avviene con il meccanismo del reverse charge con emissione, secondo quanto disposto dall'art 17, co. 2, D.P.R. 633/72, della fattura/autofattura, che reca la relativa imposta che deve essere segnata sia nel registro delle fatture emesse sia nel registro degli acquisti, consentendo il venir meno dell'obbligo di versamento ai sensi dell'art. 50-bis, co. 6, D.L. n. 331/1993;
- Cede la merce anche ad un prezzo inferiore al prezzo di acquisto ad un operatore nazionale applicando l'IVA sul corrispettivo
- Non versa all'Erario l'IVA che viene detratta dall'acquirente[153].

151 Vedi co. 8 stesso articolo

152 Casazza A. e Lupo R.; Frodi IVA e ruolo della procura europea; PM edizioni. 2021; p. 47

153 Giovanardi A.; Le frodi IVA profili ricostruttivi; Giappichelli Editore-Torino, 2013; p. 35

2.3 Contrasto alle frodi IVA: diniego della detrazione e sentenza Corte UE, X sezione del 1° dicembre 2022

La principale azione di contrasto alle frodi IVA consiste nel negare la detrazione dell'imposta da parte del cessionario o committente che però pone la questione relativa alla tutela del legittimo affidamento che stato molto dibattuto in giurisprudenza e in dottrina[154].

Su questo tema, la Corte di Giustizia europea ha dettato, specialmente nell'ultimo periodo, principi e concetti che fungono come "base" sistematica nelle decisioni dei giudici nazionali,
utilizzando un approccio pesantemente sanzionatorio nei confronti degli operatori economici in malafede mentre, nei confronti di quelli in buona fede, utilizza un approccio più "morbido": nel caso in cui la condotta del soggetto in buona fede non sia considerata diligente[155] nell'adozione di controlli preventivi che avrebbero potuto evitare al soggetto di essere coinvolto nella frode[156].
L'amministrazione Finanziari può negare la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto fornendo le prove che il cessionario sia effettivamente a conoscenza del fatto che le operazioni a monte si collocano in un meccanismo di frode o, quantomeno, disponga di elementi sufficienti tali per cui si possa rendere conto in modo agevole della circostanza[157].

Importante è stata, da questo punto di vista, la sentenza Aquila Part del 1° dicembre 2022, causa C-512/21 in cui, i giudici europei delineano una serie di principi in materia di frode utili anche sul piano pratico per i tre protagonisti del processo tributario: il giudice, l'ente impositore e il difensore tributario[158].
Va premesso che la normativa ungherese in tema di onere della prova del fatto, in cui si svolgono i fatti oggetto della sentenza, è molto simile a quella italiana.

---

154 Casazza A. e Lupo R.; Frodi IVA e ruolo della procura europea; PM edizioni. 2021; p. 57
155 La nozione di diligenza è espressa dall'art. 1176 c.c.; *"Nell'adempiere l'obbligazione […] deve usare la diligenza del buon padre di famiglia"*.
156 C. De Ieso; L'evoluzione della giurisprudenza UE sui rimedi sanzionatori contro le frodi IVA; corriere tributario, n. 1/2023; p. 74
157 Casazza A. e Lupo R.; Frodi IVA e ruolo della procura europea; PM edizioni. 2021; p. 58
158 C. De Ieso; L'evoluzione della giurisprudenza UE sui rimedi sanzionatori contro le frodi IVA; corriere tributario, n. 1/2023; p. 79

L'art. 7, co. 5-*bis,* D.Lgs. n. 546/1992 prevede che "*l'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato"* e che "*Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale"*.
Similarmente la norma ungherese stabilisce che durante il controllo, l'Amministrazione tributaria ha l'obbligo di accertare e dimostrare i fatti, tranne nel caso in cui, in forza di una legge, l'onere della prova incomba al contribuente" (punto 10, causa C-512/21).

Nella sentenza alla causa C-512/21 i giudici europei rammentano che l'onere della prova *"incombe alle autorità tributarie dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo ha commesso un'evasione dell'IVA o sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in una simile evasione"*(paragrafo 30) mentre spetta ai giudici nazionali il compito di accertare se l'amministrazione finanziaria abbia assolto tale onere regolato, dalle *"norme in materia di prova previste dal diritto nazionale" che "non devono pregiudicare l'efficacia del diritto dell'Unione"* (paragrafo 31).
Per questo la Corte UE stabilisce al punto 34 che *"sebbene l'esistenza di una catena di fatturazione circolare costituisca un indizio serio che suggerisce l'esistenza di un'evasione, di cui occorre tener conto nell'ambito della valutazione globale di tutti gli elementi e di tutte le circostanze di fatto del caso di specie, non si può ammettere che l'autorità tributaria possa limitarsi, al fine di dimostrare l'esistenza di una frode di tipo carosello, a stabilire che l'operazione di cui trattasi fa parte di una catena di fatturazione circolare."*

Di ulteriore importanza sono i punti dal 50 al 52, in cui si afferma che: *"l'autorità tributaria non può imporre a un soggetto passivo di compiere controlli complessi e approfonditi relativi al suo fornitore, trasferendo di fatto su di esso gli atti di controllo incombenti a tale autorità"* (punto 50) e, ricordando precedenti pronunce della Corte, i giudici stabiliscono che *"la diligenza dovuta dal soggetto passivo e le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che, con*

il suo acquisto, non partecipi ad un'operazione che si iscrive in una frode commessa da un operatore a monte dipendono dalle circostanze del caso di specie e, in particolare, dalla questione se esistano o meno indizi che consentano al soggetto passivo, al momento dell'acquisto da lui effettuato, di sospettare l'esistenza di irregolarità o di una frode" concludendo che *"non si può esigere da quest'ultimo (soggetto passivo) che esso proceda a verifiche complesse e approfondite, come quelle che l'amministrazione finanziaria ha i mezzi per effettuare."*

2.4 Gli strumenti di prevenzione delle frodi IVA

Per contrastare il fenomeno delle frodi riguardanti l'imposta sul valore aggiunto, sia il Legislatore nazionale che quello europeo hanno introdotto strumenti di prevenzione e repressione.

Nonostante non si conosca *"a quale percentuale corrispondano le frodi scoperte, e sia difficile quantificare le somme di denaro coinvolte, si tratta certamente di importi notevoli*" e "*oltre alla perdita di entrate fiscali, questa frode mette in pericolo il commercio legale in alcuni settori economici e distorce la concorrenza a favore degli operatori disonesti"*[159].

Nei successivi sotto-paragrafi verranno analizzati gli strumenti di prevenzione:

- Split Payment;
- Fatturazione elettronica
- Reverse charge, che verrà analizzato nel Capitolo 3.

2.4.1 Split payment

Lo split payment, o scissione dei pagamenti, è un regime particolare che stabilisce che il debitore dell'IVA sia il cessionario/committente anziché, come avviene normalmente, il cedente/prestatore.

Di conseguenza nelle operazioni soggette a split payment il cessionario/committente non corrisponde l'IVA al cedente/prestatore dato che nei fatti l'imposta viene

159 https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52004DC0260&from=PT

versata direttamente all'Erario.

Questo strumento è regolato dall'art. 17-ter, D.P.R. 633/72, che prevede delle particolari e specifiche modalità di versamento dell'IVA per le operazioni di cessione di beni e per quelle di prestazione dei servizi che sono effettuate nei confronti degli enti della Pubblica Amministrazione (PA) indicati dall'art. 6, co. 5, D.P.R. 633/72.

Le caratteristiche dello strumento sono che:

- I fornitori dei soggetti passivi, cui si applica lo split payment, incassano il corrispettivo al netto d'IVA che viene addebitata sulle operazioni riguardanti beni e servizi;
- I soggetti passivi, a cui si applica lo split payment, effettuano direttamente il pagamento dell'IVA dovuta su quelle operazioni.[160]

Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate soggette a split payment, i cedenti/prestatori sono tenuti ad emettere la fattura con l'annotazione "scissione dei pagamenti" ovvero "split payment"[161] e con l'esposizione dell'aliquota IVA e della relativa imposta che verrà versata dal soggetto a cui questo meccanismo si applica, ai sensi dell'art. 17-ter, DPR n. 633/1972.

Il meccanismo dello split payment funziona in questo modo:

- Il cessionario o committente (cliente) corrisponde da una parte, al fornitore, l'importo totale della fattura al netto dell'IVA, dall'altra parte versa all'Erario, l'imposta esposta in fattura;
- Il cedente o prestatore (fornitore) non terrà conto della liquidazione IVA esposta in fattura dato che il versamento è effettuato dall'ente pubblico.[162]

Esempio:

"Si consideri una società, tenuta a versare l'IVA mensilmente, che effettua una prestazione di servizi nei confronti di una società controllata da un Comune. Il pagamento del corrispettivo avviene in data 10 febbraio 2023. Il prestatore dovrà:

- emettere la fattura, entro il 22 febbraio 2023, con l'annotazione "scissione

160 Barone M., Curcu R.; Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 336

161 La mancata indicazione in fattura del riferimento "split payment" è punita con una sanzione che va da euro 1.000 a euro 8.000, art. 9, comma 1, D.Lgs. 471/1997.

162 Barone M., Curcu R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 337

dei pagamenti" (o "split payment"), indicando l'aliquota e l'ammontare dell'Iva relativi alla prestazione effettuata;

- annotare, entro il 15 marzo 2023, il documento nel registro delle fatture emesse in modo distinto, riportando l'aliquota applicata e l'ammontare dell'imposta, e avendo cura di non fare concorrere l'IVA indicata sulla fattura nella liquidazione del periodo di riferimento (mese di febbraio 2023)[163].

Lo split payment non deve essere confuso con il reverse charge, dato che: mentre nel primo, il fornitore include l'IVA nella fattura, ma non la riceve, nel secondo il fornitore emette fattura senza imposta e il cliente effettua un'autofattura che include l'IVA che deve versare allo stato.

Lo split payment, introdotto dal Governo italiano con la Legge di Stabilità 2015 (L. 190/2014), è stato prorogato fino al 30 giugno 2026 a seguito della Decisione di esecuzione Ue 2023/1552 del 25 luglio 2023[164].

Si segnala, che nella risposta del 6 dicembre 2023 nella VI commissione finanze della Camera dei Deputati, il Ministero dell'Economia (MEF) su interrogazione del deputato Francesco Emilio Borrelli, ha affermato che: *"il meccanismo continuerà ad applicarsi, in una prima fase, nei confronti delle pubbliche amministrazioni, degli enti pubblici anche economici, delle fondazioni e delle società controllate e partecipate dalle pubbliche amministrazioni centrali e locali e delle società quotate in borsa, […]. A decorrere dal 1° luglio 2025 l'ambito soggettivo dello split payment sarà ridimensionato in quanto non troverà più applicazione nei confronti delle società quotate in borsa."*

Aggiunge che lo split payment, *"in quanto misura ex ante, si è dimostrato estremamente efficace e complementare alla fatturazione elettronica obbligatoria, che costituisce una misura ex post"*.

A parere del MEF, nella Decisione di esecuzione, sopra menzionata, si evidenzia che *"sebbene nel contesto del pacchetto delle misure attuate la fatturazione elettronica obbligatoria riduca il tempo necessario alle autorità fiscali per venire a*

163https://ntplusfisco.ilsole24ore.com/viewer?appid=4239&redirect=false&origine=fisco#showdoc/40001641

164 https://ntplusfisco.ilsole24ore.com/art/contro-l-evasione-iva-e-fattura-complementare-split-payment-AFEEFTwB

conoscenza dell'esistenza di un potenziale caso di frode o evasione, in assenza del meccanismo del pagamento frazionato introdotto dalla misura speciale, il recupero degli importi IVA dovuti dai soggetti passivi coinvolti in frode o evasione fiscale potrebbe risultare impossibile dopo che il controllo incrociato sia stato effettuato poiché, nel frattempo, tali soggetti passivi potrebbero essere divenuti insolventi"[165].

2.4.2 Fatturazione elettronica

La fatturazione elettronica è uno degli strumenti utili nella lotta contro le frodi IVA, in quanto migliora la trasparenza e il controllo sui flussi economici tra imprese e pubbliche amministrazioni. Questo sistema obbligatorio di emissione, trasmissione e conservazione delle fatture in formato digitale ha introdotto diverse misure per prevenire comportamenti fraudolenti legati all'IVA.
Come già detto al paragrafo 1.7, la L. 205/2017 aveva introdotto, a partire dal 1° gennaio 2019, l'obbligo di fatturazione elettronica per le operazioni tra soggetti passivi IVA residenti, stabiliti o identificati in Italia, compresi i consumatori finali, se previsto l'obbligo di emissione della fattura. Erano previsti esoneri per alcune categorie, come i forfettari, che comunque potevano scegliere di utilizzare la fatturazione elettronica. Tuttavia, alcuni soggetti, come quelli che trasmettono dati al sistema della tessera sanitaria, erano espressamente esclusi. Successivamente, con il D.L. 36/2022, l'obbligo di fatturazione elettronica è stato esteso ai forfettari, dal 1° gennaio 2024.

Lo strumento della fatturazione elettronica consente all'Amministrazione finanziaria di intercettare in maniera tempestiva situazioni anomale legate a comportamenti evasivi e fraudolenti verso i quali si può reagire in tempi rapidi tramite l'utilizzo di controlli automatici riguardo alla coerenza tra l'IVA dichiarata e quella versata : grazie alle informazioni che vengono ricevute si può ricostruire la catena dei rapporti commerciali al fine di individuare i promotori della frode e i loro beneficiari in ambito IVA[166].
Va aggiunto che la fatturazione elettronica migliorerà le modalità di

165https://documenti.camera.it/leg19/resoconti/commissioni/bollettini/pdf/2023/12/06/leg.19.bol0212.data20231206.com06.pdf
166 Casazza A. e Lupo R.; Frodi IVA e ruolo della procura europea; PM edizioni. 2021; p. 68

programmazione ed esecuzione di alcuni controlli consentendo così di "intercettare sul nascere potenziali fenomeni evasivi e di frode fiscale, attraverso, l'immediato riscontro delle anomalie emergenti dall'incrocio delle informazioni presenti nell'Anagrafe Tributaria, tramite le quali sarà possibile fare analisi accurate sui soggetti a maggior rischio di evasione nei confronti dell'IVA[167].

Gli effetti della fatturazione elettronica IVA si possono analizzare con un esempio:
Immaginiamo un contribuente (una S.r.l.) che fattura 200 con costi pari a 100, mantenendo un rapporto ricavi/costi di 2. I suoi ricavi derivano da vendite per 150 con aliquota IVA al 22% e per 50 con aliquota al 10%, mentre i suoi acquisti avvengono per 75 al 22% e 25 al 10%. In condizioni normali, senza evasione, il gettito IVA sarebbe di 19, con un'aliquota media del 19% su acquisti e vendite.

Prima dell'introduzione della fatturazione elettronica, il contribuente poteva scegliere di evadere l'imposta, emettendo regolarmente le fatture, ma dichiarando al fisco importi inferiori. Per non destare sospetti, avrebbe mantenuto un livello di mark-up costante, non dichiarando 50 dei 200 di ricavi e 25 dei 100 di acquisti, mantenendo così il rapporto vendite/acquisti stabile (150/75=2). In questo modo, egli avrebbe ridotto il gettito IVA proporzionalmente di un quarto (circa 4,75), pur mantenendo l'aliquota effettiva al 19%.
Con la fatturazione elettronica, questo tipo di evasione sugli scambi intermedi, sia sui ricavi che sulle aliquote, è diventato impossibile. Il contribuente non può più emettere fatture regolari e poi non dichiararle al fisco, bloccando così la possibilità di trattenere l'IVA incassata.
Lo strumento ha anche avuto un impatto sui contribuenti che operano con consumatori finali, dato che questi contribuenti non possono più dichiarare ricavi inferiori e allo stesso tempo ridurre i costi per mantenere un margine credibile. Devono quindi scegliere tra dichiarare più ricavi o accettare margini di profitto più bassi, che potrebbero essere facilmente verificati dal fisco.[168]

---

167 Circolare Agenzia delle entrate n. 19/2019 del 8 agosto 2019
168 Visco V.; La strada percorribile per un salto di qualità nella lotta all'evasione; NT+ fisco; 11 settembre 2024; https://ntplusfisco.ilsole24ore.com/art/la-strada-percorribile-un-salto-qualita-lotta-all-evasione-AFYuJvqD

Capitolo 3
Il Reverse Charge

3.1 Caratteristiche generali del reverse charge

Per contrastare le cd. frodi carosello in materia di IVA, sono state previste delle ipotesi in cui l'applicazione del tributo avviene con il meccanismo dell'inversione contabile o reverse charge. Esso è uno speciale meccanismo tale per cui, in deroga alle regole ordinarie del sistema dell'IVA, il debitore d'imposta è il cessionario o committente dell'operazione. Quest'ultimo soggetto è tenuto ad assolvere gli obblighi che sorgono ai fini impositivi. Per quanto riguarda l'obbligo di fatturazione, in particolare, esso è assolto secondo le due diverse modalità dell'integrazione della fattura ricevuta e dell'emissione di un'autofattura. Il versamento dell'imposta il più delle volte non è dovuto, poiché si procede a una doppia registrazione della fattura di acquisto debitamente integrata (o dell'autofattura) sia nel registro delle vendite che nel registro degli acquisti. Per cui, nel caso in cui la doppia registrazione sia contestuale e si goda di un pieno diritto alla detrazione, l'importo dell'IVA a debito è neutralizzato dall'importo dell'IVA a credito e, di fatto, non si ha alcun esborso monetario. Questo meccanismo trova applicazione sia in ambito nazionale, qualora riguardi operazioni tra soggetti passivi Iva residenti nel territorio dello Stato (cd. Reverse Charge interno), sia con riferimento alle operazioni transfrontaliere soggette ad Iva in uno Stato diverso da quello in cui è identificato il fornitore (cd. Reverse Charge esterno)[169].

3.1.1 Origine, finalità e normativa dello strumento

Il meccanismo dell'inversione contabile (reverse charge) è stato adottato nei Paesi membri della Comunità Europea tramite la Direttiva UE 77/388/CEE (VI Direttiva) del Consiglio del 17 maggio 1977, la quale all'art. 21, par. 1., a), prevedeva che *"quando l'operazione imponibile è effettuata da un soggetto passivo residente all'estero gli Stati membri possono adottare disposizioni secondo cui l'imposta è dovuta da una persona diversa. A tale scopo possono in particolare essere designati*

169 FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 891

un rappresentante fiscale o il destinatario dell'operazione imponibile." È una disposizione che attribuisce agli Stati la facoltà di indicare l'acquirente come debitore dell'imposta, nel caso di operazioni effettuate da non residenti e il medesimo articolo prevede, nei paragrafi successivi, casi specifici in cui i destinatari soggetti passivi di alcune tipologie di prestazioni e cessioni effettuate da non residenti sono debitori di imposta, salvo deroga che gli Stati possono accordare in presenza di un rappresentante fiscale all'interno dello Stato[170].

La direttiva è stata attuata a livello nazionale, tramite il D.P.R. n. 793 del 30 dicembre 1981 (contenente norme correttive e integrative dei decreti del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e 6 ottobre 1978, n. 627) nel quale all'art. 9, comm. 2 e 3, prevedeva l'introduzione del meccanismo tramite la sostituzione dell'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972 con il seguente testo:

"Gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione del presente decreto relativamente ad operazioni effettuate nel territorio dello Stato da o nei confronti di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione in Italia, possono essere adempiuti o esercitati, nei modi ordinari, da un rappresentante residente nel territorio dello Stato e nominato nelle forme di cui al secondo comma dell'art. 53, il quale risponde in solido con il rappresentato degli obblighi derivanti dall'applicazione del presente decreto [...]

In mancanza di un rappresentante nominato ai sensi del comma precedente, gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti residenti all'estero, nonché gli obblighi relativi alle prestazioni di servizi di cui al n. 2) dell'art. 3, rese da soggetti residenti all'estero a soggetti residenti nello Stato, devono essere adempiuti dai cessionari o committenti che acquistino i beni o utilizzino i servizi nell'esercizio di imprese, arti o professioni."

Nei fatti prevedeva il trasferimento della responsabilità del pagamento dell'IVA dal fornitore al destinatario della prestazione o cessione di beni, nel caso di operazioni nei confronti di *"soggetti non residenti e senza stabile organizzazione in Italia"* (oggi noto come Reverse Esterno).

---

170 Livia Salvini, L'IVA tra origine e destinazione. Il reverse charge nell'IVA comunitaria e nell'IVA interna, p. 3, https://www.salviniesoci.it/wp-content/uploads/2006/02/L-IVA-tra-origine-e-destinazione.pdf

Per migliorare la lotta contro le frodi Iva all'interno dell'Unione Europea è stata introdotta la Direttiva IVA 2006/112/CE, la quale ha sostituito la direttiva 77/388/CEE, che introduce diverse disposizioni tra cui la regolamentazione del reverse charge soltanto in relazione a specifiche cessioni di beni e/o prestazioni di servizi (articolo 199) che con il passare del tempo sono state successivamente ampliate da una successiva direttiva la 2013/43/UE, la quale ha introdotto l'articolo 199-bis.

L'articolo 395 della Direttiva IVA, prevede che *"il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali."* E prosegue: *"Le misure [...] non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo complessivo delle entrate fiscali dello Stato membro riscosso allo stadio del consumo finale."* Con la successiva direttiva 2013/42/UE è stato introdotto anche il meccanismo di reazione rapida, il Quick Reaction Mechanism (QRM), per contrastare la frode improvvisa e massiccia riguardo ad operazioni comprese nella direttiva 2006/112/CEE, i cui termini sono riportati nell'articolo 199-ter della stessa direttiva[171].
L' Articolo 199[172] al paragrafo 1 elenca una serie di operazioni, al paragrafo 2

171 D'Alfonso f.; Reverse Charge IVA come applicare l'inversione contabile; Professionisti & Imprese seconda edizione; p. 34
172 Vedi art. 199, paragrafo 1, direttiva 112/2006/CE: *"Gli Stati membri possono stabilire che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le seguenti operazioni:*
a) prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili nonché la consegna di lavori immobiliari, considerata cessione di beni ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 3;
b) messa a disposizione di personale per l'esecuzione delle attività di cui alla lettera a);
c) cessioni di beni immobili, di cui all'articolo 135, paragrafo 1, lettere j) e k), qualora il cedente abbia optato per l'imposizione dell'operazione ai sensi dell'articolo 137;
d) cessioni di materiali di recupero, di materiali di recupero non riutilizzabili in quanto tali, di materiali di scarto industriali e non industriali, di materiali di scarto riciclabili, di materiali di scarto parzialmente lavorati, di avanzi e determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi figuranti nell'allegato VI;
e) cessioni di beni dati in garanzia da un soggetto passivo ad un altro soggetto passivo in esecuzione di questa garanzia;

stabilisce che ciascuno stato membro ha la possibilità di determinare il debitore d'imposta possa essere il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le operazioni potendo fissare liberamente, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi e anche i prestatori, i cedenti, gli acquirenti o i destinatari verso cui si applica il meccanismo del reverse charge. Al paragrafo 3 è stabilito che per tali operazioni gli Stati membri possono sia esigere che *"il soggetto passivo che esercita altresì attività o effettua operazioni non considerate cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili ai sensi dell'articolo 2"* possa essere considerato soggetto passivo per le operazioni in reverse charge elencate al paragrafo 1 e che *"un ente di diritto pubblico che non è soggetto passivo sia considerato soggetto passivo per le operazioni di cui al paragrafo 1, lettere e), f) e g) effettuate nei suoi confronti."*[173] Al paragrafo 4, gli Stati membri sono tenuti ad informare "*il comitato IVA in merito all'introduzione delle misure nazionali adottate in applicazione delle disposizioni del paragrafo 1*".

L' Articolo 199-bis[174] della Direttiva IVA, modificato dalla direttiva 2013/43/UE,

---

f) cessioni di beni successive alla cessione del diritto di riserva di proprietà ad un cessionario che esercita tale diritto;
g) cessione di beni immobili in una vendita giudiziale al pubblico incanto da parte di un debitore giudiziario."

173 D'Alfonso F.; Reverse Charge IVA come applicare l'inversione contabile; Professionisti & Imprese seconda edizione; p. 34-35

174 Vedi art. 199-bis, paragrafo 1, direttiva 112/2006/CE: "*Fino al 31 dicembre 2026 gli Stati membri possono stabilire che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le seguenti operazioni:*
a) trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definiti all'articolo 3 della direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, che istituisce un sistema per lo scambio di quote di emissioni dei gas a effetto serra nella Comunità (1), trasferibili a norma dell'articolo 12 di tale direttiva;
b) trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla stessa direttiva;
c) cessioni di telefoni cellulari, concepiti come dispositivi fabbricati o adattati per essere connessi a una rete munita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche, con o senza altro utilizzo;
d) cessioni di dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale;
e) cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 38, paragrafo 2;
f) cessioni di certificati relativi a gas ed energia elettrica;
g) prestazioni di servizi di telecomunicazione ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 2;
h) cessioni di console di gioco, tablet PC e laptop;
i) cessioni di cereali e colture industriali, fra cui semi oleosi e barbabietole, che non sono di norma destinati al consumo finale senza aver subito una trasformazione;

prevede ulteriori casistiche di applicazione facoltativa del reverse charge, da applicarsi temporaneamente. Tramite questo articolo è possibile applicare il meccanismo su base d'urgenza in settori di mercato con elevato rischio di frode.

Per quanto riguarda le operazioni elencate dalla lettera c) alla lettera j) gli Stati membri sono tenuti ad introdurre "*obblighi adeguati ed efficaci in materia di comunicazione applicabili ai soggetti passivi che effettuano le cessioni di beni o le prestazioni di servizi [...]"* indicati al paragrafo 1. Per valutare l'entità delle frodi nei vari settori, per i quali lo Stato membro intende utilizzare l'inversione contabile, esso è tenuto a comunicare al Comitato IVA, in occasione della sua introduzione, fornendo specifiche informazioni[175][176].

Con l'articolo 199-ter, è stato introdotto il meccanismo di reazione rapida (QRM) tramite il quale gli Stati membri possono utilizzare una procedura[177] accelerata e

---

j) cessioni di metalli grezzi e semilavorati, fra cui metalli preziosi, quando non sono altrimenti contemplati dall'articolo 199, paragrafo 1, lettera d), dai regimi speciali applicabili ai beni d'occasione e agli oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione a norma degli articoli da 311 a 343 o dal regime speciale per l'oro da investimento a norma degli articoli da 344 a 356.

175 Vedi art. 199-bis, paragrafo 2, direttiva 112/2006/CE: "*Gli Stati membri informano il comitato IVA dell'applicazione del meccanismo previsto al paragrafo 1 in occasione della sua introduzione e gli forniscono le seguenti informazioni:*
a) l'ambito di applicazione della misura che applica il meccanismo, unitamente al tipo e alle caratteristiche della frode, nonché una descrizione dettagliata delle misure di accompagnamento, inclusi gli obblighi in materia di comunicazione applicabili ai soggetti passivi e qualsiasi misura di controllo;
b) le azioni adottate per informare i pertinenti soggetti passivi dell'introduzione dell'applicazione del meccanismo;
c) i criteri di valutazione che consentano il confronto fra le attività fraudolente che interessano i beni e i servizi elencati al paragrafo 1 prima e dopo l'applicazione del meccanismo, le attività fraudolente che interessano altri beni e servizi prima e dopo l'applicazione del meccanismo ed eventuali aumenti di altri tipi di attività fraudolente prima e dopo l'applicazione del meccanismo;
d) la data di inizio e il periodo di validità della misura che attua il meccanismo."

176 Francesco D'Alfonso; Reverse Charge IVA come applicare l'inversione contabile; Professionisti & Imprese seconda edizione; p. 36

177 Vedi art. 199-ter, paragrafo 2, direttiva 112/2006/CE; "*Lo Stato membro che desideri introdurre una misura speciale del QRM conformemente al paragrafo 1 invia una notifica alla Commissione utilizzando il modulo standard istituito conformemente al paragrafo 4 e la invia contemporaneamente agli altri Stati membri. Lo Stato membro fornisce alla Commissione le informazioni indicanti il settore interessato, il tipo e le caratteristiche della frode, l'esistenza di imperativi motivi di urgenza, il carattere improvviso e massiccio della frode e le sue conseguenze in termini di perdite finanziarie gravi e irreparabili. Se la Commissione ritiene di non essere in possesso di tutte le informazioni necessarie, contatta lo Stato membro interessato entro due settimane dal ricevimento della notifica e precisa di quali informazioni supplementari abbia bisogno. Le informazioni supplementari fornite dallo Stato membro interessato alla Commissione sono inviate contemporaneamente agli altri Stati membri. Se le informazioni*

semplificata per far fronte alle frodi improvvise e massicce che potrebbero condurre a perdite finanziarie gravi e irreparabili. Il periodo di applicazione deve essere non superiore a nove mesi ed è introdotto previa predisposizione dello Stato membro richiedente di adeguate misure di controllo nei confronti dei soggetti passivi che effettuano le operazioni a cui si applica la misura[178].

Per quanto riguarda la normativa nazionale, il reverse charge è disciplinato dall'art. 17, co. 5, 6 e 7 del D.P.R. 633/72, per quanto riguarda il Reverse interno mentre il comma 2 del medesimo articolo disciplina il Reverse esterno.
Il Reverse charge nel nostro ordinamento viene introdotto dalla legge 17 gennaio 2000, n. 7[179], in attuazione alla direttiva 98/80/CE[180] del 12 ottobre 1998, riguardo al settore dell'oro.
Più precisamente, la legge sopra citata ha modificato il D.P.R 633/72 introducendo il quinto comma dell'articolo 17 del medesimo decreto prevedendo l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile alle cessioni di oro industriale e a quelle di oro da investimento effettuate dai soggetti che lo producono.
Va notato che seppure la direttiva 98/80/CE sottolineava l'utilità del meccanismo

---

supplementari fornite non sono sufficienti, la Commissione ne informa lo Stato membro interessato entro una settimana."

178 D'Alfonso F.; Reverse Charge IVA come applicare l'inversione contabile; Professionisti & Imprese seconda edizione; p. 38

179 Vedi art. 3, par. 4:"*All'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, è aggiunto, in fine, il seguente comma: "In deroga al primo comma, per le cessioni imponibili di oro da investimento di cui all'articolo 10, numero 11), 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 d'imposta nel territorio dello Stato. La fattura, emessa dal cedente senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti e con l'indicazione della norma di cui al presente comma, deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro di cui agli articoli 23 o 24 entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'articolo 25".*"

180 Direttiva 98/80/CE del Consiglio del 12 ottobre 1998 , all' art. 1 paragrafo f prevedeva che: "*In deroga all'articolo 21, paragrafo 1, lettera a), quale modificato dall'articolo 28 octies, in caso di fornitura di materiale d'oro o di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, o di fornitura di oro da investimento per cui è stata esercitata un'opzione di cui alla sezione C del presente articolo, gli Stati membri possono designare l'acquirente come debitore dell'imposta secondo le modalità e le condizioni da essi stabilite. Quando si avvalgono di tale facoltà, gli Stati membri adottano i provvedimenti necessari affinché la persona designata quale debitore dell'imposta adempia gli obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'imposta a norma dell'articolo 22.*"

del Reverse charge per prevenire le frodi fiscali, la finalità principale dell'introduzione della direttiva era quella di evitare agli operatori del settore l'onere finanziario derivante dal pagamento dell'imposta per rivalsa al fornitore o in dogana su importi di consistente valore[181].

Si ricorda che con motivazioni analoghe l'inversione contabile è stata applicata riguardo agli apporti di beni immobili ai fondi di investimento immobiliare chiusi di cui all'art. 37 del TUF[182] e all'art. 14-bis della legge n.86 del 1994 disposta dall'art. 3, co. 122, della legge del 24 dicembre 2003, n. 350[183], che ha inserito il comma 1-bis all'art. 8 del D.L. n. 351 del 2001, recante il regime tributario IVA dei fondi immobiliari. "*La norma era stata introdotta per risolvere i problemi di liquidità legati all'insorgenza, in capo ai fondi, di crediti IVA di importo elevato non immediatamente liquidabili e di debiti d'imposta di pari importo verso l'apportante"*[184]. Problemi che poi sono stati risolti prevedendo che gi importi ai fondi immobiliari chiusi costituiti da una pluralità di immobili prevalentemente locati al momento dell'apporto fossero da considerarsi fuori campo IVA in quanto assimilabili alle cessioni e ai conferimenti in società o altri enti che hanno per oggetto aziende o rami di azienda, indicate all'art. 2, co. 2, let. b), del decreto IVA[185].

È sempre del 2003, l'applicazione dell'inversione contabile è stata estesa alle cessioni di rottami e di materiali di recupero con l'articolo 35 del D.L. 30 settembre 203, n. 269[186] (convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326).

---

181 D'Alfonso F.; Reverse Charge IVA come applicare l'inversione contabile; Professionisti & Imprese seconda edizione; p. 41

182 Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, ai sensi degli artt. 8 e 21 della legge del 6 febbraio 1996, n. 52

183 Legge finanziaria 2004

184 D'Alfonso F., Reverse Charge IVA come applicare l'inversione contabile; Professionisti & Imprese seconda edizione; p. 41

185 D'Alfonso F., Reverse Charge IVA come applicare l'inversione contabile; Professionisti & Imprese seconda edizione; pag. 42

186 L'art. 35 del TESTO COORDINATO DEL DECRETO LEGGE 30 settembre 2003, n. 269 (D.L. 269/2003) prevedeva la sostituzione del settimo comma dell'art 74 del D.P.R. 633/72 con il testo seguente: *"Per le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi e dei relativi lavori, di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e plastica, intendendosi comprese anche quelle relative agli anzidetti beni che siano stati ripuliti, selezionati, tagliati, compattati, lingottati o sottoposti ad altri trattamenti atti a facilitarne*

In questo caso, per la prima volta, il reverse charge è stato applicato, oltre che per semplificare la riscossione dell'imposta anche con la precisa finalità, da parte dell'Erario, di prevenire alcuni tipi di evasione fiscale nel settore del riciclaggio di materiali di scarto, come il mancato versamento dell'IVA fatturata dagli operatori che raccolgono, smistano e sottopongono ad una trasformazione di base i materiali di scarto e di cui successivamente vengono perse le tracce[187].

In base all'art. 1, co. 44 e 45, della legge 27 dicembre 206, n. 296[188] (legge finanziaria 2007) alle cessioni di: telefonini e loro componenti ed accessori (dal 3.3.2016, per effetto delle disposizioni di cui all'art. 1, co. 1, lett. b, D.Lgs. n. 24,

---

l'utilizzazione, il trasporto e lo stoccaggio senza modificarne la natura, al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato. La fattura, emessa dal cedente senza addebito dell'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli ((articoli)) 21 e seguenti e con l'indicazione della norma di cui al presente comma, deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro di cui agli articoli 23 o 24 entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'articolo 25.

187 D'Alfonso F., Reverse Charge IVA come applicare l'inversione contabile; Professionisti & Imprese seconda edizione; p. 42

188 L'art. 1 co. 44 Legge del 27 dicembre 206, n. 296 prevede: All'articolo 17 del D.P.R. 26 ottobre1972, n. 633, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni:
a) il sesto comma è sostituito dal seguente:
"*Le disposizioni di cui al quinto comma si applicano anche:*
a) alle prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore;
b) alle cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative di cui all'articolo 21 della tariffa annessa al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, come sostituita, da ultimo, dal decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1995, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 1995, nonché dei loro componenti ed accessori;
c) alle cessioni di personal computer e dei loro componenti ed accessori;
d) alle cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere";
b) è aggiunto, in fine, il seguente comma:
"*Le disposizioni di cui al quinto comma si applicano alle ulteriori operazioni individuate dal Ministro dell'economia e delle finanze, con propri decreti, in base alla direttiva 2006/69/CE del Consiglio, del 24 luglio 2006, ovvero individuate con decreto emanato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, nelle ipotesi in cui necessita la preventiva autorizzazione comunitaria prevista dalla direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977*".
E al co. 45: Le disposizioni di cui alle lettere b), c) e d) del sesto comma dell'articolo 17 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, come modificato dal comma 44 del presente articolo, si applicano alle cessioni effettuate successivamente alla data di autorizzazione della misura ai sensi dell'articolo 27 della direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977.

dell'11 febbraio 2016 è stato soppresso il riferimento ai «*componenti e accessori*»), ha previsto l'estensione dell'inversione dell'onere tributario anche a:

- personal computer e relativi componenti ed accessori (dal 3 marzo 2016, il comma è stato sostituito per effetto delle disposizioni di cui all'art. 1, co. 1, lett. c, D.lgs. 11 febbraio 2016, n. 24);
- materiali e prodotti lapidei direttamente provenienti da cave e miniere (dal 3 marzo 2016, per effetto delle disposizioni di cui all'art. 1, co. 1, lett. d, D.lgs. 11 febbraio 2016, n. 24, è stata soppressa la lettera d) dell'art. 17, co. 6, D.P.R. 633/1972 e, quindi il riferimento ai «*materiali e prodotti lapidei direttamente provenienti da cave e miniere*»)[189].

Inversione dell'onere contabile era prevista anche per le cessioni di tartufi da parte dei raccoglitori dilettanti ed occasionali, non muniti di partita IVA, riguardo ai quali coloro che acquistano i prodotti nell'esercizio d'impresa sono tenuti ad emettere autofattura, nella quale non devono essere indicate le generalità del cedente. Questo adempimento è stato eliminato dall'art. 29 della legge del 7 luglio 2016[190].

Con l'art. 35 del D.L. del 4 luglio 2006, dal 1° gennaio 2007 il meccanismo dell'inversione contabile è stato esteso al settore edile-immobiliare, dove sempre più frequentemente sono state individuate le frodi IVA basate sull'interposizione fittizia di operatori economici nell'ambito degli scambi commerciali.[191]Il reverse charge è stato esteso *"anche alle prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili […]"*[192].

A seguito della sempre maggiore importanza che il meccanismo dell'inversione

---

189 Studio Associato CMNP; Inversione contabile e settori di applicazione, 29/01/2024; NT plus fisco; https://ntplusfisco.ilsole24ore.com/viewer?appid=4239&redirect=false&origine=fisco#showdoc/32789653

190 D'Alfonso F., Reverse Charge IVA come applicare l'inversione contabile; Professionisti & Imprese seconda edizione; p. 43

191 D'Alfonso F., Reverse Charge IVA come applicare l'inversione contabile; Professionisti & Imprese seconda edizione; p. 43

192 Vedi art. 35, co. 5, D.L. 4 luglio 2006

contabile ha assunto a livello comunitario come strumento di contrasto alle frodi IVA e all'entrata in vigore della direttiva 2013/43/UE, è stato deciso anche in Italia di ampliare il campo di applicazione del meccanismo anche alle seguenti operazioni:

- Prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici (dal 1° gennaio 2015);
- Trasferimenti di quote di emissione di gas a effetto serra definite all'art. 3 della direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 13 ottobre 2003 e successive modificazioni, cedibili ai sensi dell'art. 12 della medesima direttiva (dal 1° gennaio 2015);
- Trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica (dal 1° gennaio 2015);
- Cessioni di gas e energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'art. 7-bis, co. 3, lettera a), del D.P.R. n. 633/1972 (dal 1° gennaio 2015);
- Cessioni di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo (dal 1° gennaio 2015);
- Prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza che, ai sensi delle lettere b), c) ed e) del co.1 dell'art. 34 del codice di cui al decreto legislativo del 12 aprile 2006, n. 163, e successive modificazioni, si è reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico al quale il predetto consorzio è tenuto ad emettere fattura a norma dell'art. 17-ter, co.1, del D.P.R. n. 633/1972 (dal 1° gennaio 2016)[193];

  Non è invece stata autorizzata dalla Commissione europea l'entrata in vigore del Reverse Charge nelle forniture alle «Gdo» (ipermercati con superficie superiore a 2.500 metri quadrati, supermercati di superficie superiore a 400 metri quadrati e i discount alimentari di superficie fra 200 e mille metri quadrati)[194].

193 D'Alfonso F., Reverse Charge IVA come applicare l'inversione contabile; Professionisti & Imprese seconda edizione; p. 44

194 Studio Associato CMNP; Inversione contabile e settori di applicazione, 29/01/2024; NT plus fisco; https://ntplusfisco.ilsole24ore.com/viewer?appid=4239&redirect=false&origine=fisco#showdoc/32789653

3.1.1.1 La proposta di direttiva COM (2016)811

La proposta COM (2016)811 è stata presentata dalla Commissione europea il 21 dicembre 2016, per consentire agli Stati membri di applicare il meccanismo del reverse charge, in via eccezionale e temporanea e per finalità antifrode, a qualunque settore.

La proposta era volta ad autorizzare, fino al 30 giugno 2022, gli Stati membri che soddisfavano le seguenti tre condizioni:

1) Presentare un divario IVA, espresso in percentuale rispetto al debito totale IVA, di almeno cinque punti percentuali superiore alla media comunitaria;
2) Presentare un livello di frodi carosello superiore al 25% del divario IVA complessivo dello Stato membro;
3) Aver riscontrato che altre misure di controllo non erano sufficienti per contrastare le frodi carosello nel suo territorio[195].

Per essere precisi, secondo la proposta, lo Stato membro poteva decidere, entro il termine stabilito che il debitore IVA fosse il soggetto passivo destinatario di una cessione di beni o prestazione di servizi, se superava la soglia di 10.000 euro per fattura se lo stesso:

- Possiede una frontiera comune con uno Stato membro autorizzato ad applicare il reverse charge generalizzato;
- Constata che sussiste un rischio grave di spostamento della frode verso il suo territorio a causa dell'autorizzazione concessa a tale Stato membro ad applicare il reverse charge generalizzato;
- Accerta che per combattere le frodi nel proprio territorio, gli altri tipi di misure non siano ritenute sufficienti[196].

3.1.2 Le caratteristiche del Reverse Charge

Nella disciplina IVA (come visto nel paragrafo 1.7) è previsto l'obbligo di documentare le operazioni tramite l'emissione della fattura.

Questo obbligo grava sul soggetto passivo IVA che effettua l'operazione (cedente di

195 D'Alfonso F., Reverse Charge IVA come applicare l'inversione contabile; Professionisti & Imprese seconda edizione; p. 30

196 D'Alfonso F., Reverse Charge IVA come applicare l'inversione contabile; Professionisti & Imprese seconda edizione; p. 31

beni o prestatore di servizi) che è colui su cui grava l'onere di versare l'imposta all'Erario.

Nel caso del reverse charge, l'obbligo di versare l'imposta è trasferito dal cedente/prestatore al cessionario/committente che acquista il bene o servizio nell'esercizio d'impresa, arte o professione.

Nei fatti, con il meccanismo dell'inversione contabile il debitore d'imposta diventa il cessionario/committente e il cedente/prestatore non addebita l'IVA in fattura ma essa viene integrata dal cessionario/committente con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e annotata dal medesimo sia nel registro delle fatture emesse sia nel registro degli acquisti[197].

Questa regola generale è prevista dall'articolo 193 della direttiva IVA ed è stato recepito dall'articolo 17, co. 1 D.P.R. 633/72 il quale prevede che il debitore dell'imposta è chi effettua la cessione dei beni o la prestazione di servizio e deve essere lui a versare l'IVA all'Erario[198].

Nei successivi commi dell'articolo 17 sono previste diverse ipotesi riguardanti:

- Il luogo di residenza o di stabilimento del soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi nel territorio dello Stato;
- Gli obblighi relativi alle cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate in Italia da parte di soggetti non residenti;
- L'applicazione del reverse charge per operazioni effettuate in Italia tra soggetti ivi stabiliti[199].

Secondo quanto disposto dall'art. 17, co. 2, primo periodo, nel caso in cui il fornitore sia un soggetto stabilito fuori dall'Unione europea, si applica l'art. 21, co. 5 del medesimo decreto stabilendo che il cessionario/committente è tenuto ad emettere autofattura, in un unico esemplare, fermo restando la sua responsabilità nell'assicurarsi che la stessa sia emessa, per suo conto da un terzo[200].

Il soggetto passivo nazionale sarà, dunque, tenuto ad emettere una sorta di fattura a

197 Barone M., Curcu R.; Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 19
198 Santacroce B.; L'inversione contabile contro l'evasione Iva; il sole 24 ore del 2 settembre 2017, https://www.ilsole24ore.com/art/l-inversione-contabile-contro-l-evasione-iva--AE8CKIHC
199 Barone M., Curcu R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 18
200 D'Alfonso F.; Reverse Charge IVA come applicare l'inversione contabile; Professionisti & Imprese seconda edizione; p. 123

sé stesso, datandola, protocollandola e annotandola sia nel registro delle vendite che in quello degli acquisti con l'indicazione di "*autofatturazione*", dei dati del fornitore stabilito nello Stato extra Ue, della natura, qualità e quantità dei beni acquistati, dell'ammontare delle operazioni esenti, non imponibili o imponibili e dell'imposta distinta per aliquota[201].

L'articolo 17, comma 5, D.P.R. 633/1972 stabilisce che l'autofattura in formato elettronico per le operazioni passive, soggette al reverse charge interno, deve essere emessa e annotata entro il mese di ricevimento o anche successivamente, ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese[202].

Nel caso in cui il cedente o prestatore è un soggetto stabilito in Italia la procedura da adottare è quella dell'integrazione della fattura, così come in tutti i casi in cui il fornitore è un soggetto stabilito in un altro Stato membro della Comunità europea ed abbia emesso regolare fattura[203].

Il fornitore deve quindi emettere fattura senza addebito d'imposta e con la dicitura che *"trattasi di operazione soggetta a reverse charge ai sensi […] del D.P.R. n. 633/1972"* e che l'imposta sul valore aggiunto è a carico del destinatario della fattura[204].

Nel momento in cui viene ricevuta la fattura si deve:

- Integrare e numerare il documento che deve essere annotato, ai fini della detrazione, che riporti i dati dell'imponibile, dell'aliquota IVA da utilizzare e il successivo importo. Se la fattura è espressa in moneta non appartenente a quella dell'Unione Economica Monetaria (UEM), è necessario indicare il controvalore in euro;
- Se si tratta di prestazione non imponibile (trasporto beni in esportazione) o esente (assicurazioni) in sostituzione dell'ammontare dell'imposta nella fattura va indicato il titolo di imponibilità o esenzione[205].

---

201 MELIS G., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli, 2017, p. 708

202 Cofente G.; Reverse charge interno, l'autofattura va emessa e annotata entro 15 giorni dal ricevimento; Norme & Tributi plus; 13 gennaio 2022; https://ntplusfisco.ilsole24ore.com/art/reverse-charge-interno-l-autofattura-va-emessa-e-annotata-entro-15-giorni-ricevimento-AEBGfq7

203 Barone M., Curcu R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 26

204 D'Alfonso F., Reverse Charge IVA come applicare l'inversione contabile; Professionisti & Imprese seconda edizione; p. 117

205 Barone M., Curcu R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 28

Nell' ordinamento nazionale è presente anche l'obbligo del **"reverse charge interno"**, che consente l'applicazione di questo strumento alle transazioni tra operatori del territorio italiano che hanno a oggetto beni o servizi ritenuti fonte di potenziale evasione fiscale, per le quali il legislatore ha previsto che l'IVA risulti dovuta dal medesimo soggetto autorizzato all'esercizio della detrazione d'imposta che è disciplinato dall'art. 17 co. da 5 ad 8 del DPR 633/72[206].

Riassumendo le fattispecie sottoposte al "**reverse charge esterno**" riguardano operazioni effettuate nel territorio dello Stato da o nei confronti di soggetti non residenti e sono disciplinate dall'art. 17 co. 2 del D.P.R. 633/72 e sono:

- Le operazioni effettuate in Italia da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato (art. 17, co.2, D.P.R. 633/1972);
- Le operazioni intracomunitarie ed estrazioni dai depositi IVA (artt. 46, 47 e 50-bis co. 6, D.L. n. 331/1993).

Il "**reverse charge interno**" viene applicato alle categorie considerate a rischio e sono:

- Le Cessioni di oro da investimento e di oro industriale (art. 17, co. 5, D.P.R. 633/1972);
- Le Prestazioni rese dai subappaltatori edili (art. 17, co. 6, lett. a), D.P.R. 633/1972);
- Le Cessioni di fabbricati abitativi e strumentali (su opzione) (art. 17, comma 6, lett. a-bis), D.P.R. 633/1972);
- Le Prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici (art. 17, comma 6, lett. a-ter), D.P.R. 633/1972);
- Le Cessioni di telefoni cellulari (art. 17, comma 6, lett. b), D.P.R. 633/1972);
- Le Cessioni di console da gioco, tablet, PC e laptop, dispositivi a circuito integrato (art. 17, comma 6, lett. c), D.P.R. 633/1972);
- I Trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra (art. 17, co. 6, lett. d-bis), D.P.R. 633/1972);
- I Trasferimenti di certificati relativi al gas e all'energia elettrica (art. 17, co. 6, lett.

206 Graziadei G., Bianchi R.; Reverse charge e fatturazione elettronica: tutto ciò che devi sapere; Fisco e Tasse, 23 marzo 2022; https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/14700-reverse-charge-e-fatturazione-elettronica-tutto-cio-che-devi-sapere.html

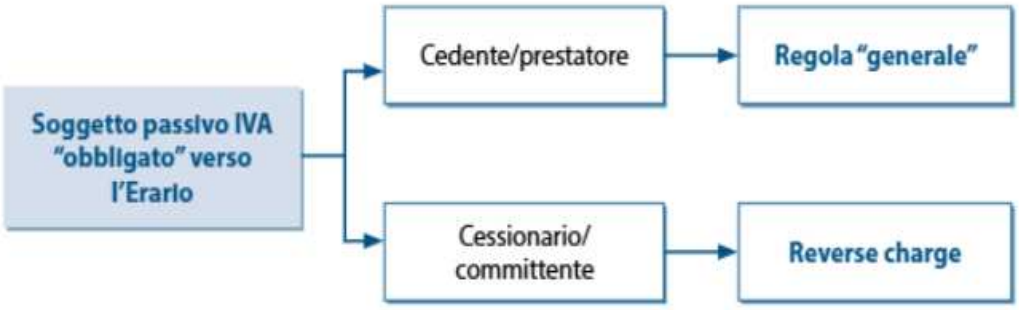
d-ter), D.P.R. 633/1972);

- Le Cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo rivenditore (art. 17, co. 6, lett. d-quater), D.P.R. 633/1972);
- Le Cessioni di rottami (art. 74, comm. 8-96, D.P.R. n. 633/1972);

3.1.3 Modalità di applicazione dello strumento e i vari adempimenti

Come è già stato detto in precedenza, il meccanismo del reverse charge si basa sul rovesciamento dell'obbligo di applicazione dell'imposta che viene posto a carico del cessionario/committente che assumerà, in questo modo, la qualità di debitore d'imposta anziché del cedente/prestatore; di conseguenza il cedente/prestatore è tenuto ad emettere fattura dell'acquisto del bene o della prestazione del servizio senza applicare l'imposta sul valore aggiunto.

Figura 3.1 *Differenza tra regime ordinario e reverse charge*[207]



Il cedente/prestatore, se è un soggetto stabilito in uno Stato Ue senza stabile organizzazione in Italia, è tenuto ad emettere fattura senza addebito dell'imposta, esponendo però la causa del mancato addebito e richiamando, dunque, la relativa norma dell'art. 17 che prevede l'applicazione di tale regime.

Dall'altro lato, il cessionario /committente nazionale, se opera nell'esercizio d'impresa, arte o professione, è tenuto ad integrare, ai sensi dell'art. 46 del D.L. 331/93, la copia della fattura ricevuta dal fornitore comunitario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta o deve indicare che si tratta di un'operazione non imponibile o esente, numerando il documento con il relativo protocollo e

[207] Barone M., Curcu R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 12

annotandolo, ai sensi dell'art. 47, comma 1, del D.L. 331/93, nei registri delle operazioni attive e passive.

Nel caso in cui il fornitore di beni o servizi sia un soggetto stabilito fuori dall'UE che non ha quindi specifici obblighi "comuni" di emissione della fattura imposti dalla direttiva IVA e di conseguenza segue le norme previste dallo Stato in cui è stabilito, egli deve produrre autofattura secondo quanto disposto dall'art. 17, co. 2.
L'autofattura è una fattura che il soggetto passivo nazionale emette verso sé stesso datandola, protocollandola ed annotandola sia tra le fatture di vendita e quelle di acquisto (con l'indicazione di "autofatturazione"; dei dati del fornitore non residente; della natura, qualità e quantità dei beni acquistati; dell'ammontare delle operazioni esenti, non imponibili, imponibili e l'imposta distinta per aliquota)[208].
L'autofattura è dunque un documento che presenta le stesse caratteristiche della fattura con l'unica differenza che sarà il destinatario dell'operazione ad emetterlo[209].

Nel caso del **reverse charge interno**, ovvero per le operazioni tra soggetti passivi residenti, la procedura che dovrà adottare il cessionario/committente sarà quella dell'integrazione della fattura ricevuta dal proprio fornitore.

Vediamo nel dettaglio, quali sono gli adempimenti posti in capo al cedente/prestatore nazionale, nel caso in cui il destinatario dell'operazione sia un soggetto passivo IVA.
Con le modifiche apportate in materia di fatturazione dalla Legge n. 228/2012, dal 1° gennaio 2013 sulla fattura deve essere espressamente specificata l'annotazione "inversione contabile" e l'eventuale riferimento all'art. 17, co. 5 del D.P.R. 633/72.
La data di emissione coincide con quella riportata nel campo «Data» della sezione «Dati Generali» del file della fattura elettronica, che deve coincidere con la data di effettuazione dell'operazione.[210]

---

[208] Melis G.; Manuale di diritto tributario; Giappichelli, quinta edizione, 2023; p. 831
[209] Boria P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 56
[210] Fattura elettronica B2B e B2C di Studio Associato CMNP aggiornato al 3 ottobre 2024, Smart24 Fisco
https://smartfisco24.ilsole24ore.com/private/default.aspx?iddoc=32789571#/showdoc/32789571/inversione%20contabile|reverse%20charge?ref=pullsearch

La fattura dove essere emessa entro i termini ordinari di fatturazione e dunque entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione o, se differita, entro il 15 del mese successivo a quello in cui risulta effettuata l'operazione.

Nel caso in cui, si applichi il **reverse charge interno**, il cedente/prestatore nazionale emetterà fattura elettronica senza addebito d'imposta e indicherà, a seconda della tipologia di operazione effettuata, uno tra i seguenti codici natura sotto riportati:

- N6.1 Cessione di rottami e altri materiali di recupero;
- N6.2 Cessione di oro e argento puro;
- N6.3 Subappalto nel settore edile;
- N6.4 Cessione di fabbricati;
- N6.5 Cessione di telefoni cellulari;
- N6.6 Cessione di prodotti elettronici;
- N6.7 Prestazioni comparto edile e settori connessi;
- N6.8 Operazioni settore energetico;

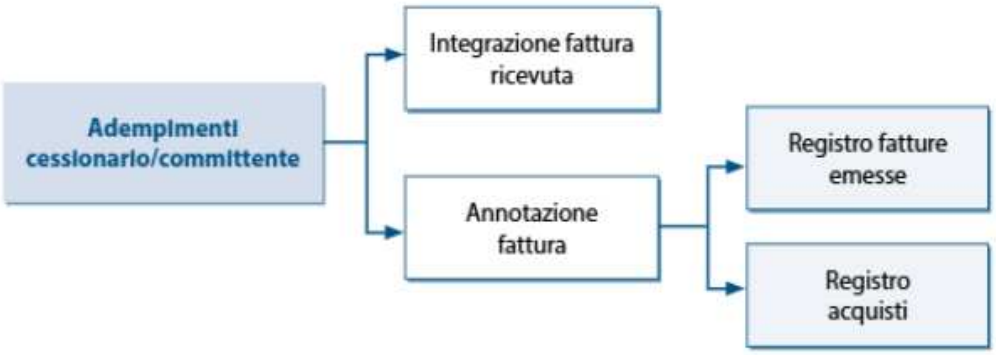
Il cedente/prestatore deve inoltre annotare nel registro delle fatture emesse in regime di reverse charge secondo quanto disposto dall'art. 23, D.P.R. 633/72.

Per quanto riguarda invece gli adempimenti a carico del cessionario/committente se soggetto passivo nazionale essi consistono nel fatto che: il cessionario/committente, una volta che ha ricevuto la fattura in reverse, quindi senza che applicare l' IVA dal proprio fornitore comunitario, è tenuto ad integrarla, entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricezione del documento cartaceo straniero comprovante l'operazione, con l'indicazione dell'aliquota e dell'imposta e ad annotarla sia nel registro degli acquisti, sia in quello delle fatture emesse secondo quanto disposto dagli artt. 23 e 25 del Decreto IVA.

Tramite questo meccanismo della doppia registrazione, l'imposta non viene materialmente versata dall'acquirente l'operazione viene resa completamente neutra dal punto di vista contabile[211].

[211] D'Alfonso F., Reverse Charge IVA come applicare l'inversione contabile; Professionisti & Imprese seconda edizione; p. 123

Figura 3.2 *Schema adempimenti cessionario/committente*[212]



Nel caso in cui, il fornitore sia un soggetto residente in un paese extra Ue, il cessionario/committente nazionale sarà tenuto ad emettere un'autofattura e a registrarla sia nel registro degli acquisti che in quello delle vendite. In tal modo, l'acquirente effettua una duplice operazione andando prima ad assolvere l'imposta in luogo del cedente/prestatore, liquidandola nel registro delle vendite e successivamente a portare in detrazione la stessa imposta. Con l'autofatturazione si ha, quindi, il trasferimento, in capo al cliente, non solo dell'obbligo di applicazione dell'imposta ma anche dell'onere di emissione della fattura.

Dunque, per le operazioni di acquisto da un soggetto non stabilito in Italia, il cessionario/committente sarà tenuto ad emettere un'autofattura entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Dal 2021, l'autofattura, emessa in formato elettronico dal 1° luglio 2022, riporterà in base alla tipologia di documento uno dei seguenti nuovi codici TD:

- TD17 Integrazione/autofattura per acquisto servizi dall'estero che potrà essere utilizzato per le integrazioni inerenti l'aliquota e la relativa imposta per acquisti di servizi da prestatori intra-UE, oppure per trasmettere l'autofattura in unico esemplare per acquisti di servizi da prestatori extra-UE ai sensi dell'articolo 17, co. 2, D.P.R. 633/1972;
- TD18 Integrazione per acquisto di beni intracomunitari che potrà essere utilizzato per trasmettere il documento riportante le integrazioni inerenti l'aliquota e la relativa imposta, nei casi di fattura ricevuta da un cedente intra-UE, per operazioni di acquisto intracomunitario di cui all'art. 38, D.L. 331/1993;

[212] Barone M., Curcu R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 25

- TD19 Integrazione/autofattura per acquisto di beni ex art. 17, co. 2, D.P.R. 633/1972 che potrà essere utilizzato nei casi di acquisto di beni territorialmente rilevanti ai fini IVA da soggetti non residenti (UE ed extra-UE), diversi quindi dagli acquisti intracomunitari e dalle importazioni, come, ad esempio, l'acquisto di merce già nel territorio dello Stato italiano da soggetti non residenti aventi un rappresentante fiscale o un'identificazione diretta[213].
  Nel caso del reverse charge interno, il cessionario/committente nazionale sarà tenuto ad integrare il documento ricevuto e nel caso in cui l'integrazione avvenga in maniera elettronica verrà utilizzato il codice TD16 per trasmettere le integrazioni inerenti l'aliquota e la relativa imposta, nei casi di fatture ricevute da soggetti residenti o stabiliti, per le operazioni ex art. 17, co. 5 e 6, D.P.R. n. 633/1972.

  Sia la fattura integrata sia l'autofattura devono essere trasmesse al Sistema di Interscambio (SdI) che effettua una serie di controlli sul file ricevuto e in caso di esito positivo trasmette la fattura al destinatario, rilasciando una *"ricevuta di consegna"* al soggetto trasmittente. Se, invece, non vengono superati i controlli, entro 5 giorni, lo SdI recapita una *"ricevuta di scarto"* e la fattura si considera non emessa; in questo caso è necessario correggere l'errore e procedere nuovamente all'invio, entro 5 giorni lavorativi. Se nel frattempo il fornitore ha registrato la fattura in contabilità, deve effettuare una variazione contabile interna da non trasmettere allo SdI[214].

  La mancata emissione della fattura o l'emissione tardiva della stessa nei termini legislativamente previsti comporta, l'applicazione delle sanzioni di cui all'art. 6, D.Lgs. 471/1997 secondo quanto è già stato chiarito dalla circolare n. 23/E del 25 gennaio1999 al punto 2.1.

---

[213] Fattura elettronica B2B e B2C di Studio Associato CMNP aggiornato al 3 ottobre 2024, Smart24 Fisco, https://smartfisco24.ilsole24ore.com/private/default.aspx?iddoc=32789571#/showdoc/32789571/inversione%20contabile|reverse%20charge?ref=pullsearch

[214] Studio Associato CMNP; Fattura elettronica B2B e B2C; aggiornato al 3 ottobre 2024, Smart24 Fisco, https://smartfisco24.ilsole24ore.com/private/default.aspx?iddoc=32789571#/showdoc/32789571/inversione%20contabile|reverse%20charge?ref=pullsearch

3.2 Il reverse charge interno

Avendo presente che il reverse charge interno si applica a specifiche operazioni nazionali tra soggetti passivi IVA italiani, come definito dall'art. 17 commi 5, 6 e 7 del D.P.R. n. 633/72 ora le analizzeremo nel dettaglio le varie fattispecie che sono state elencate in questo testo al paragrafo 3.1.2.

3.2.1 Il reverse charge in edilizia

Il primo caso che andremo ad analizzare riguarda il reverse charge interno applicato al settore dell'edilizia.

L'art. 1, co. 44, legge n. 296/2006 (Legge finanziaria per il 2007) ha provveduto a sostituire il sesto comma dell'articolo 17 del D.P.R. 633/72, introdotto dal decreto-legge n. 223/2006.

Con tale comma, è stato previsto che per le prestazioni di servizi, compresa la manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore, l'imposta doveva essere applicata in capo al committente e non al prestatore[215].

Con la circolare 28/E del 4 agosto 2006 è stato precisato che "*la nuova disposizione estende alle prestazioni di servizi rese nel settore edile dai subappaltatori il meccanismo dell'inversione contabile, rendendo l'appaltatore debitore dell'imposta e obbligandolo al relativo versamento, se soggetto passivo nel territorio dello Stato*" e ha lo scopo di *"contrastare alcuni fenomeni evasivi che si manifestano in edilizia, ove non di rado accade che il subappaltatore non versi l'IVA addebitata al l'appaltatore"*.

La nuova norma che consente, a partire dal 1° gennaio 2007, l'estensione del campo di applicazione del reverse charge al settore dell'edilizia è stata implicitamente autorizzata dalla Direttiva del 24 luglio 2006 n. 69 (G.U.C.E. 12 agosto 2006, n. 221/9) che ha consentito agli Stati membri di adottare l'inversione contabile anche nel settore delle costruzioni e a quello delle cessioni immobiliari[216].

Con la legge di Stabilità 2015 ha introdotto al co. 6 la lettera a-ter) *"alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento*

---

[215] https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/reverse-charge-solo-subappaltatori

[216] Barone M., Curcu R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 44

relative ad edifici".

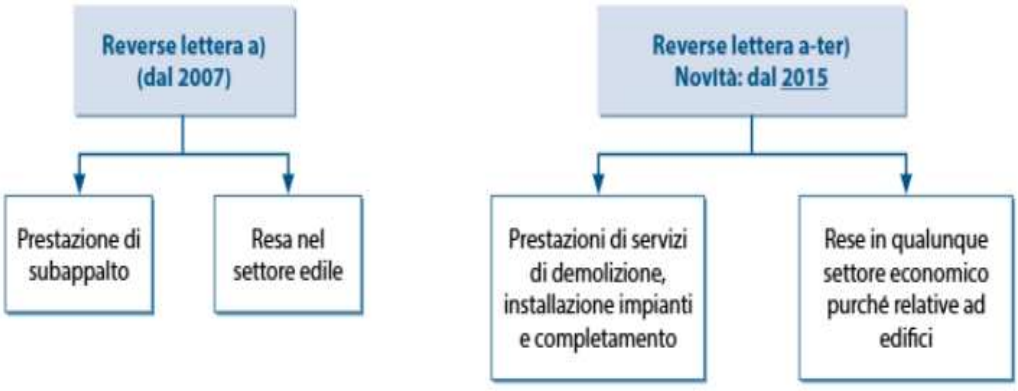
In questo modo siamo di fronte a due tipi di reverse charge:

- Quello esistente dal 2007 e disciplinato dalla lettera a) che si applica alle prestazioni di subappalto in edilizia;
- Quello esistente dal 2015 e disciplinato dalla lettera a-ter) che si applica alle prestazioni di demolizione, installazione impianti e completamento relativo agli edifici.

Il sistema di adempimento degli obblighi IVA con inversione contabile deve essere utilizzato dalle imprese che agiscono mediante contratti di subappalto, quindi:

- Imprese costruttrici;
- Imprese che effettuano interventi di recupero del patrimonio edilizio (ristrutturazioni, manutenzioni, restauro e risanamento conservativo ecc.);
- Imprese che comunque effettuano lavori di edili stipulando contratti di appalto;
- Imprese subappaltatrici che a loro volta subappaltano i lavori a loro commissionati.

Figura 3.3[217] *Differenze tra let. a) e let. a-ter) del comma 6 dell'articolo 17 D.P.R. 633/72*



Rimangono soggette alle norme generali e di conseguenza sono soggette all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto le prestazioni rese da un'impresa subappaltatrice nei confronti di imprese che non siano di costruzione e/o

[217] Barone M., Curcu R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 46

ristrutturazione[218].

In base all'art. 17, co. 6, lett. a), D.P.R. 633/72, come viene specificato dalla Circolare del 29 dicembre 2006 n. 37, le attività cui si applica il reverse charge sono esclusivamente quelle prestazioni riconducibili alle attività elencate nella sezione F (intitolata "Costruzioni") della tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN 2004 che è stata sostituita a partire dal 1°gennaio 2008 dalla nuova tabella di classificazione delle attività economiche, ATECO 2007[219], approvata con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 16 novembre 2007 a cui ora i contribuenti devono fare riferimento[220].

Le attività che sono ricomprese nella sezione F "Costruzioni" sono:

- I lavori generali di costruzione riguardanti la costruzione di alloggi, edifici adibiti ad uffici, negozi, edifici pubblici e di servizio, fabbricati rurali ecc. nonché la costruzione di opere del genio civile quali autostrade, strade, ponti, gallerie ecc.;
- I lavori speciali di costruzione per edifici ed opere di ingegneria civile includendo i nuovi lavori, le riparazioni, le aggiunte e le alterazioni, il montaggio di strutture prefabbricate in cantiere e anche la costruzione di natura temporanea;
- I lavori di costruzione specializzati ovvero le costruzioni di parti di edifici, i lavori di ingegneria civile e le attività di preparazione allo scopo[221].

L'appartenenza o meno al settore edile deve essere valutata in base all'attività specifica oggetto del contratto di subappalto e non all'attività svolta dal subappaltatore, può infatti capitare che quest'ultimo svolga più attività di cui una principale e diverse attività secondarie. Nel caso in cui l'oggetto del contratto di subappalto riguardi un'attività secondaria è a questo codice di attività che occorre fare riferimento per verificare se rientra nella Sezione F della classificazione economica.

---

[218] https://smartfisco24.ilsole24ore.com/private/default.aspx?iddoc=32930815#showdoc/32930815

[219] Il documento Istat del 29 dicembre 2021 contiene l'aggiornamento 2022 della Classificazione delle attività economiche Ateco versione 2007 che sono riportati nel Messaggio Inps n. 1560 del 7 aprile del 2022;
https://smartfisco24.ilsole24ore.com/private/default.aspx?iddoc=32930815#/showdoc/32930815

[220] D'Alfonso F., Reverse Charge IVA come applicare l'inversione contabile; Professionisti & Imprese seconda edizione; p. 51

[221] Barone M., Curcu R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 74

Per quanto riguarda invece la lettera a-ter) del medesimo articolo, il meccanismo dell'inversione contabile si applica alle prestazioni di servizi di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative a edifici che sono individuate da specifici codici sempre riconducibili alla sezione F della classificazione ATECO 2007.

Per rientrare nella casistica di cui alla lettera a) è necessario che ricorrano congiuntamente tre presupposti:

- L'attività deve essere svolta in base ad un contratto di subappalto il quale è, secondo la disciplina pubblicistica, *"un contratto derivato (o sub-contratto) di tipo trilaterale, mediante il quale l'appaltatore affida ad un soggetto terzo (c.d. subappaltatore) l'esecuzione in tutto o in parte dell'opera, servizio o fornitura già oggetto del contratto di appalto, concluso a monte con il committente (c.d. contratto principale)"*[222]. Si precisa che per applicare il reverse charge la qualità del soggetto committente principale dell'appalto e il settore economico nel quale esso opera non hanno rilevanza, poiché la disciplina del reverse charge riguarda esclusivamente i contratti di subappalto nel settore edile. Per l'Agenzia il reverse charge si applica al contratto d'opera[223] che è in tutto e per tutto equiparato al contratto di subappalto[224]. Nella Circolare n. 37/E del 29 dicembre 2006 viene ricordato che *"la differenza fondamentale tra il contratto d'appalto e quello d'opera riflette le differenti caratteristiche strutturali e 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 di rischio da parte di chi esegue la prestazione. La*

---

[222] Cappellari M.; Il subappalto, tra normativa nazionale e giurisprudenza comunitaria: analisi di un istituto controverso; 25 febbraio 2022, Norme & Tributi plus diritto; https://ntplusdiritto.ilsole24ore.com/art/il-subappalto-normativa-nazionale-e-giurisprudenza-comunitaria-analisi-un-istituto-controverso-AEYBTAGB

[223] Ai sensi dell'art. 2222 c.c. si definisce una prestazione in contratto d'opera *"quando una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente, si applicano le norme di questo capo, salvo che il rapporto abbia una disciplina particolare nel libro IV."*

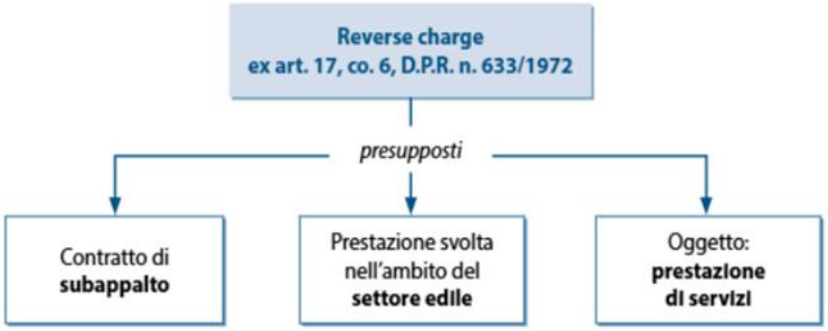
[224] Barone M., Curcu R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 94

differenza fondamentale tra i due contratti riguarda, invece, la circostanza che nell'appalto l'esecutore si avvale di una struttura organizzativa tendenzialmente articolata mentre, nel secondo, prevale l'attività lavorativa del prestatore secondo il modulo organizzativo della piccola impresa". Dato che l'art. 1, co. 44 della Legge Finanziaria include le prestazioni di manodopera tra quelle sottoposte all'applicazione del reverse charge, di fatto essa *"estende l'obbligo dell'inversione contabile anche alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera di cui all'art. 2222 del c.c."*.

- L'operazione deve essere svolta nell'ambito del settore edile e, come specifica la Circolare n. 37 del 2006 che prende come riferimento la Direttiva CE n. 69/2006, esso deve essere identificato nelle attività di costruzione. Quindi per l'Agenzia delle Entrate le prestazioni a cui si applica il reverse charge sono quelle classificate con i codici attività contenuti nella sezione F "Costruzioni" della tabella ATECOFIN 2004 (ora ATECO 2022). L'Agenzia, in questo modo, ritiene necessario individuare un criterio oggettivo[225]. Come viene precisato dalla Risoluzione n. 172/2007 *"indipendentemente dal codice attività comunicato dai soggetti coinvolti (appaltatore e subappaltatore) se il soggetto svolge in sostanza un'attività rientrante nella già menzionata sezione F, alle prestazioni da questo rese è comunque applicabile il regime dell'inversione contabile, fermo restando l'obbligo in capo ai soggetti di comunicare, ai sensi dell'art. 35, co.3, D.P.R, 633/72 l'effettiva attività esercitata"*.
- Il reverse charge disciplinato dall'art. 17, co 6, lett. a), come previsto anche per la lettera a-ter), si applica qualora l'attività prestata sia qualificabile quale prestazione di servizi e non deve quindi essere applicata nel caso delle cessioni di beni[226].

Figura 3.4 *I tre presupposti per l'applicazione dell'art. 17, co. 6, lett. a)*[227]

[225] Barone M., Curcu R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 74
[226] Barone M., Curcu R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 47
[227] Barone M., Curcu R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 47



È necessario ricordare che la Cassazione, con sentenza 33702/2022 ha riconosciuto che il regime di applicazione del meccanismo del reverse charge ai sensi dell'art. 17, co. 6, let. a), del D.P.R. 633/72, deve essere applicato ad un contratto di subappalto anche se è stato stipulato in forma orale dato che il contratto di appalto non è soggetto a rigore di forme e, quindi, per la stipulazione non è richiesta la forma scritta né *ad substantiam* né *ad probationem,* potendo così essere concluso anche per *facta concludentia*[228]. Essendo il subappalto un contratto che deriva dal contratto di appalto, si applica la disciplina base e quindi anche tale tipologia contrattuale deve ritenersi libera.

L'Agenzia delle Entrate afferma che devono essere escluse dal reverse charge le forniture di beni con posa in opera dato che nell'applicazione dell'IVA esse costituiscono cessioni di beni dato che la posa in opera assume la funzione accessoria nei confronti delle cessioni di beni[229].
Dati i numerosi dubbi che sono stati sollevati dagli operatori del settore, l'Agenzia, in linea con l'orientamento della giustizia comunitaria, ha sottolineato che per distinguere tra la cessione con posa in opera e la prestazione di servizi va presa in considerazione la volontà contrattuale espressa dalle parti.
Così, se lo scopo principale è rappresentato dalla cessione di un bene e l'esecuzione dell'opera è esclusivamente diretta ad adattare il bene alle esigenze del cliente,

[228] È concludente ogni comportamento che, pur non costituendo mezzo di linguaggio, secondo la valutazione delle circostanze cui si accompagna, presuppone o lascia presupporre, l'esistenza di un implicito intento negoziale. Ad esempio, si conclude per comportamento concludente l'accordo nel quale l'accettazione sia effettuata mediante esecuzione diretta della prestazione; ancora, si dà il caso della persona chiamata all'eredità che dimostra la sua volontà di accettare l'eredità stessa non direttamente, attraverso un esplicito atto di accettazione, ma indirettamente, mediante un contegno pienamente rivelatore della sua volontà di accettazione.
[229] Circolare Agenzia delle Entrate 14/E 2015

senza modificarne la natura, il contratto è qualificabile come posa in opera, mentre invece, se la volontà contrattuale ha come obiettivo quello di raggiungere un risultato diverso e nuovo rispetto al complesso di beni utilizzato utilizzati per l'esecuzione dell'opera, allora "*la prestazione di servizi si deve considerare assorbente rispetto alla cessione del materiale"*[230].

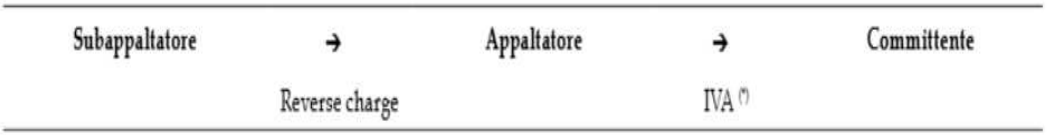
Perché si possa configurare un subappalto e che quindi si possa applicare il meccanismo dell'inversione contabile, è quindi necessario che vi sia la presenza di almeno tre soggetti:

- Il committente è il soggetto titolare del potere decisionale e di spesa relativo alla gestione dell'appalto;
- L'appaltatore è colui che assume, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, il compimento di un'opera o di un servizio verso un corrispettivo in denaro[231];
- Il subappaltatore non è parte del contratto di appalto, ma, come già detto, di un autonomo rapporto giuridico, disciplinato dal subappalto, che viene stipulato tra l'appaltatore-subcommittente a patto che vi sia l'autorizzazione del committente[232]. Per l'autorizzazione, richiesta dall'art. 1656 c.c., non è sufficiente un mero atteggiamento di tolleranza ma deve essere espresso[233] il consenso che può essere contestuale al contratto, quindi preventivo, o successivo e può assumere anche la forma di ratifica o approvazione dell'attività del subappaltatore[234]. Il subappaltatore è autonomo nell'esecuzione delle opere che gli vengono affidate dall'appaltatore-subcommittente, di conseguenza, il committente non acquista né diritti né assume obblighi nei confronti del subappaltatore il quale è tenuto a segnalare al subcommittente gli eventuali inconvenienti che derivano dalle direttive ricevute dato che è responsabile anche nel caso di affidamento dell'incarico sulla base di un progetto già predisposto[235].

---

[230] Circolare Agenzia delle Entrate 37/E 2015
[231] Vedi art. 1655 c.c.
[232] Albanese A.; Trattato di diritto commerciale, L'appalto; Giappichelli editore, 2023; p. 174
[233] Non è necessaria la forma scritta (non necessaria per l'appalto stesso) ma anche quella orale; nel caso di subappalto senza consenso del committente il subappalto è nullo.
[234] Albanese A.; Trattato di diritto commerciale, L'appalto; Giappichelli editore, 2023; p. 229
[235] Albanese A.; Trattato di diritto commerciale, L'appalto; Giappichelli editore, 2023; p. 234-235

Figura 3.5 *Schema del subappalto semplice*[236]



Per quanto riguarda il reverse charge disciplinato dalla lettera a-ter) è stato introdotto tramite *l'art. 1, commi 629 e 631, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato" (Legge di stabilità 2015), integrando l'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ha disposto l'estensione del meccanismo di assolvimento dell'IVA mediante inversione contabile (c.d. reverse charge) a nuove fattispecie nell'ambito del settore edile ed energetico.* Per quanto riguarda il settore edile, in conformità all'art. 199, par. 1, let. a), della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, secondo cui *"gli Stati membri possono stabilire che il debitore d'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili".* Il Legislatore ha introdotto la nuova lettera a-ter) al sesto comma dell'art. 17 del citato D.P.R. 633/72, prevedendo l'applicazione del reverse charge alle *"prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici".*

Affinché si possa applicare il meccanismo devono sussistere ben tre presupposti:

- Deve trattarsi di prestazioni di servizi come esplicitamente detto dall'art. 17, co. 6, lett. a-ter), D.P.R. 633/72, che richiamando nei fatti l'art. 3, co. 1 del medesimo decreto il quale comprende tra le prestazioni di servizi quelle *"verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte".*
- Le prestazioni devono essere svolte su edifici che, come ricordato dalla Circolare del 27 marzo 2015, n. 14, *"l'articolo 2 del decreto legislativo 19 agosto 2005, n. 192, recante "Attuazione della direttiva 2002/91/CE relativa al rendimento*

[236] Barone M., Curcu R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 99

energetico nell'edilizia", definisce l'edificio come "un sistema costituito dalle strutture edilizie esterne che delimitano uno spazio di volume definito, dalle strutture interne che ripartiscono detto volume e da tutti gli impianti e dispositivi tecnologici che si trovano stabilmente al suo interno; la superficie esterna che delimita un edificio può confinare con tutti o alcuni di questi elementi: l'ambiente esterno, il terreno, altri edifici; il termine può riferirsi a un intero edificio ovvero a parti di edificio progettate o ristrutturate per essere utilizzate come unità immobiliari a sé stanti". Di fatto continua la Circolare *"il legislatore utilizzando il riferimento alla nozione di edificio, abbia sostanzialmente voluto limitare la disposizione in commento ai fabbricati, come risultanti dalle disposizioni sopra esposte e non alla più ampia categoria dei beni immobili"*[237].

- E ovviamente prestazioni di servizi di demolizione, di installazione impianti e completamento relative agli edifici. Come si evince dalla relazione tecnica alla Legge di Stabilità del 2015, che afferma *"il reverse charge riguarderebbe non soltanto le opere effettuate nei contratti di subappalto, bensì tutte le prestazioni rese nei rapporti B2B, anche nei confronti dei committenti che non operano nel settore edile o dei contraenti generali".* Non solo, la comunicazione ministeriale, n. 14/2015 ha chiarito, come per quanto riguarda le attività disciplinate dalla lett. a), che non si deve fare riferimento al codice attività utilizzato dal prestatore ma è necessario conoscere se l'attività che viene di fatto svolta rientri tra quelle indicate nei codice ATECO che si possono riferire alle attività di demolizione, di istallazione impianti e completamento di edifici[238].

Si ricorda che con le Circolari del 27 marzo 2015 e poi quella del 22 dicembre 2015 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, nel caso vi sia la presenza di un unico contratto di appalto che comprenda una pluralità di servizi, alcune soggette all'applicazione dell'inversione contabile e in parte soggette alle regole ordinarie riguardanti l'IVA, si deve procedere alla scomposizione delle operazioni per

---

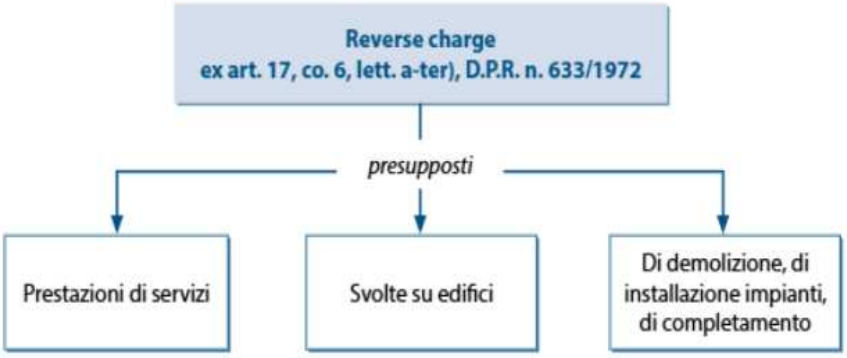
[237] *"Sulla base della ricostruzione sopra operata, si ritiene che non rientrino, pertanto, nella nozione di edificio e vadano, quindi, escluse dal meccanismo del reverse charge le prestazioni di servizi di cui alla lettera a-ter) aventi ad oggetto, ad esempio, terreni, parti del suolo, parcheggi, piscine, giardini, etc., salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell'edificio stesso (ad esempio, piscine collocate sui terrazzi, giardini pensili, impianti fotovoltaici collocati sui tetti, etc.)."*

[238] Barone M., Curcu R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 111

individuare le prestazioni sottoposte al regime del reverse charge dato che ha l'assoluta priorità. Nel caso in cui non fosse possibile discernere le varie operazioni dato che, per esempio, vi sia un unico contratto di appalto avente ad oggetto la costruzione di un edificio oppure interventi di restauro e risanamento conservativo, devono essere applicate le regole ordinarie anche con riferimento alle attività elencate dalla let. a-ter).

Sono escluse dalla let. a-ter tutte quelle prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione impianti e completamento che hanno come oggetto beni (es. piscine, terreni, parcheggi, giardini ecc.) che non rientrano nella nozione di edificio a patto che non costituiscano un elemento integrante nella dell'edificio stesso, ad esempio, impianti fotovoltaici collocati sui tetti. Va sottolineato che il reverse charge non si applica nei confronti di operazioni riguardanti i beni mobili.

Figura 3.6 *I tre presupposti per l'applicazione dell'art. 17, co. 6, lett. a-ter)*[239]



Per riassumere, i presupposti comuni delle due forme di applicazione del reverse charge sono:

- Deve trattarsi di attività di prestazione di servizi e non di cessioni di beni;
- Le prestazioni di servizi devono essere comprese analizzando i codici attività ATECO;
- Alcune attività ricadono sotto la disciplinata sia della lettera a) e sia della lettera a-ter);

Quelli per i quali si differenziano sono:

- Il campo di applicazione del reverse charge disciplinato dalla lettera a) riguarda le

[239] Barone M., Curcu R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 48

prestazioni di servizi edili, sempre che si svolgano nei limiti del contratto di subappalto. Inoltre le prestazioni devono svolgersi tra almeno tre soggetti che sono committente appaltatore e subappaltatore edile.

3.2.2 Le cessioni di fabbricati

Come evidenziato dalla C.M. del 28 giugno 2013, n. 22/E, il meccanismo del reverse charge si applica solo nel caso di regime di imponibilità ad IVA opzionale.

Per quanto riguarda le cessioni di fabbricati esse sono esenti IVA ai sensi dell'art. 10, co.1, lett. 8-bis) e 8-ter) D.P.R. 633/72 così come è stato modificato dal D.L. n. 83/2012, dall'art. 9, co.1, let. b), tranne nei casi in cui vi sia una cessione di fabbricati abitativi e/o strumentali da parte sia di imprese costruttrici sia di imprese di ristrutturazione entro cinque anni dalla costruzione e/o ristrutturazione.

Per essere più precisi il regime di IVA opzionale si applica nei seguenti casi:

- Per quanto riguarda le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati a destinazione abitativa ai sensi dell'art. 10, co. 1, n. 8-bis), del D.P.R. 633/72, sono esenti da IVA, le cessioni di immobili abitativi se effettuate da parte dell'impresa che ha costruito l'immobile entro cinque anni dal completamento. Nel caso in cui tale periodo sia trascorso l'operazione è imponibile IVA solo se il cedente sceglie tale opzione che deve essere manifestata nell'atto di vendita. Se l'acquirente è un soggetto passivo IVA è necessario applicare il meccanismo dell'inversione contabile;
- Per le cessioni di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali[240], disciplinate dal Decreto Ministeriale del 22 aprile 2008, sono imponibili IVA, su opzione espressa in atto e indipendentemente dalle caratteristiche soggettive del cedente;
- L'art. 10, co. 1, n. 8-ter, del D.P.R. 633/72 detta le regole ai fini IVA per le cessioni di fabbricati strumentali stabilendo l'imponibilità se effettuate dalle imprese che hanno

[240] Si definisce l'alloggio sociale: *"l'unità immobiliare adibita ad uso residenziale in locazione permanente che svolge la funzione di interesse generale, nella salvaguardia della coesione sociale, di ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati, che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato." D.M. infrastrutture n. 3904 del 22 aprile 2008 https://ntpluscondominio.ilsole24ore.com/art/il-social-housing-contesto-italiano-e-l-alloggio-sociale-AGUVDrd*

costruito l'immobile o che hanno eseguito gli interventi di recupero, se la cessione avviene entro cinque anni dal termine dei lavori. Se, invece, la cessione avviene da parte di immobiliari di gestione o altre tipologie di imprese, o ancora da parte di imprese costruttrici oltre cinque anni dall'ultimazione dei lavori la cessione è esente da Iva, pur essendo comunque riconosciuto al cedente il diritto di optare, nell'atto di cessione, per l'imponibilità;

- Nel caso in cui un'impresa abbia eseguito un intervento di recupero edilizio, secondo quanto disposto dall'art. 3, co. 1, lett. c), d) ed f) del D.P.R. n. 380/2001, anche attraverso un appalto ad altre imprese e la cessione avviene entro cinque anni dall'intervento oppure nel caso in cui l'operazione avvenga a decorrenza dei cinque anni, se il cedente opta per l'imponibilità IVA e l'acquirente è un soggetto passivo IVA anche in questo caso deve applicarsi il meccanismo del reverse charge.

Figura 3.7[241]

Immobili abitativi		
Cedente	Acquirente	Regime IVA
Impresa costruttrice/ di ristrutturazione entro 5 anni dalla fine dei lavori	Chiunque	Imponibile
Impresa costruttrice/ di ristrutturazione oltre 5 anni dalla fine dei lavori	Soggetto privato	Esente, ovvero imponibile per opzione
	Soggetto IVA	Esente, ovvero imponibile per opzione con applicazione del reverse charge
Altra impresa	Chiunque	Esente

Immobili strumentali		
Cedente	Acquirente	Regime IVA
Impresa costruttrice/ di ristrutturazione entro 5 anni dalla fine dei lavori	Chiunque	Imponibile
Impresa costruttrice/ di ristrutturazione oltre 5 anni dalla fine dei lavori	Soggetto privato	Esente, ovvero imponibile per opzione
	Soggetto IVA	Esente, ovvero imponibile per opzione con applicazione del reverse charge
Altra impresa	Soggetto IVA	
	Soggetto privato	Esente, ovvero imponibile per opzione

Va detto che tra le imprese costruttrici e ristrutturatrici si intende non solo quelle che materialmente compiono le prestazioni di recupero e costruzione di edifici ma rientrano nella medesimo ambito anche le imprese che hanno dato in appalto quelle stesse opere

[241] Barone M., Curcu R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 149

senza intervenire direttamente nella materiale esecuzione dei lavori, come stabilito dalla Circolare ministeriale del 11 luglio 1996 n. 182 introdotta per "*intraprendere un processo di graduale attuazione del quadro normativo concernente il settore immobiliare, delineato dalla direttiva CEE 77/388 del 17 maggio 1977, […]"* afferma che per "*impresa costruttrice deve ritenersi quella che anche occasionalmente realizza la costruzione di immobili per la successiva vendita, a nulla influendo che la materiale esecuzione dei lavori sia eventualmente da essa affidata, in tutto o in parte, ad altre imprese".*

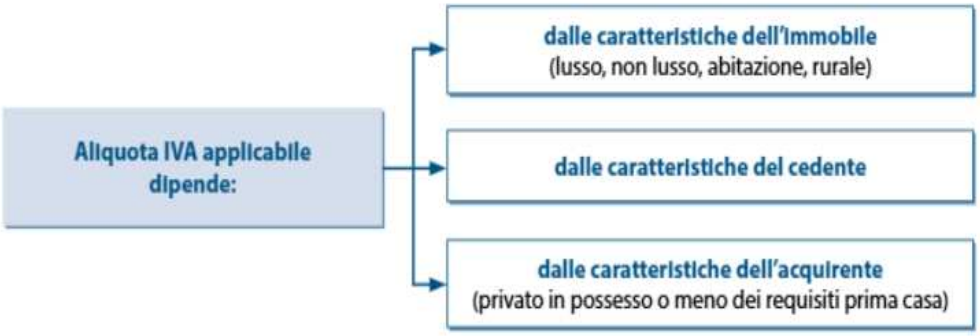
La circolare 182/1996 ha chiarito che rientrano tra le imprese costruttrici le cooperative edilizie che costruiscono, anche avvalendosi di imprese appaltatrici, alloggi da assegnare ai propri soci, le cooperative edilizie a proprietà indivisa oltre ad altre imprese (ad esempio banche, assicurazioni, imprese di vario genere) che costruiscono in via occasionale beni immobili.

La Cassazione con sentenza 30903/2019, ha sancito che "*gli atti relativi a cessioni, anche se coattive – disposte dall'autorità giudiziaria all'esito di un procedimento di esecuzione forzata – di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni di cui all'art. 10, comma 1, n. 8 ter del d.P.R. n. 633 del 1972 appartenenti a "soggetti Iva" rientrano, ai sensi dell'art. 40 del d.P.R. n. 131 del 1986 (TUR) tra le operazioni soggette ad Iva, anche se esenti, per cui, in forza del principio di alternatività Iva […]".*

Tale norma, infatti, dispone, in via eccezionale, che non si considerano soggette ad IVA e, quindi, scontano l'imposta di registro proporzionale, le operazioni esenti ai sensi dei numeri 8), 8-bis) dell'articolo 10, comma 1, del D.P.R. 633/1972, mentre le operazioni esenti ai sensi dell'art. 8-ter, non essendo indicate tra le ipotesi derogatorie, si considerano soggette ad IVA, in base alla regola ordinaria e scontano l'imposta di registro fissa di euro 200

A seconda della natura del fabbricato, delle condizioni soggettive dell'acquirente e del cedente è prevista l'applicazione di una diversa aliquota IVA.

Figura 3.8[242]



Nel caso in cui i fabbricati che costituiscono abitazioni siano classificati di lusso l'aliquota che deve essere applicata è pari al 22% nel caso di compravendita secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare del 30 dicembre 2014, per l'individuazione delle abitazioni di lusso si deve fare riferimento alla classificazione catastale, di conseguenza seguendo un metodo oggettivo.
Nel caso di abitazioni non di lusso deve essere applicata l'aliquota IVA del 10 per cento nel caso in cui l'acquirente non sia in possesso dei requisiti per l'acquisto della prima casa e si applica ai fabbricati non accatastati o accatastabili nelle categorie A1, A8, A9, non è invece necessario il fatto che le case siano ultimate o meno.
È da applicare l'aliquota del 4% se l'oggetto della cessione è un'abitazione qualificata come "prima casa".

È importante sottolineare il ruolo delle pertinenze che sono definite dall'art. 817 c.c. come *"cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa"*. Perché si possa dare rilievo fiscale al vincolo pertinenziale è necessario che:

- Sul piano formale, il vincolo deve essere espressamente evidenziato nell'atto di cessione;
- Sul piano sostanziale devono essere contemporaneamente sussistenti: a) il requisito oggettivo che consiste nella destinazione durevole e funzionale di un bene a servizio o ad ornamento di un altro bene definito "bene principale"; b) un requisito soggettivo che sussiste nella volontà del proprietario del bene

[242] Barone M., Curcu R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 151

principale che pone la pertinenza in un rapporto di strumentalità funzionale con la cosa principale[243].

Nel momento in cui sussiste il vincolo pertinenziale si estende alla pertinenza l'applicazione della medesima disciplina dettata per la tipologia del fabbricato principale, sia nell'ipotesi nel caso entrambi siano oggetto dello stesso atto di cessione sia che vengano ceduti con atti separati.

Nel caso delle pertinenze di fabbricati abitativi trova applicazione il c.d. regime del "dualismo prezzo-valore". Secondo tale principio nel caso di acquisto di un fabbricato abitativo e due pertinenze aventi la stessa categoria catastale (C/6[244]), presso l'impresa costruttrice dei medesimi che sono stati ultimati da meno di cinque anni, in presenza dei requisiti di "prima casa" in capo all'acquirente:

- Le pertinenze devono essere considerate come fabbricati abitativi e non strumentali;
- L'aliquota IVA che deve essere applicata è quella ridotta del 4% sul fabbricato abitativo con il requisito di "prima casa" e su una delle due pertinenze classificate come C/6, mentre nei confronti della seconda è da applicarsi l'aliquota IVA ridotta del 10% [245].

3.2.3 I servizi di pulizia, cessioni di oro e argento, di computer e cellulari, rottami e trasferimenti nel settore energetico

Il meccanismo del reverse charge interno si applica, oltre che al settore edile e alle compravendite immobiliari, anche ad altre situazioni che verranno di seguito esaminate.

Iniziamo approfondendo le operazioni riguardanti i servizi di pulizia degli edifici che sono disciplinati dalla lettera a-ter) del comma 6 dell'articolo 17 del D.P.R. 633/72. In particolare, la lettera a-ter), prevede l'applicazione dell'inversione contabile per *"le prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative agli edifici"*.

[243] Circ. Agenzia delle Entrate n. 12 del 1° marzo 2007
[244] La categoria catastale C/6 è dedicata a box auto, posti auto scoperti, e autorimesse che non sono utilizzati a scopo di lucro.
[245] Ris. Agenzia delle Entrate n. 139 del 20 giugno 2007

Si fa presente che precedentemente all'entrata in vigore della lettera a-ter), sesto comma, dell'articolo 17 del D.P.R. 633 del 1972, i servizi di pulizia relativi ad edifici erano esclusi dall'applicazione del reverse charge.

Le condizioni per l'applicazione del reverse charge e sono:

- L'intervento deve avere ad oggetto un edificio (come già precisato ed esaminato nel precedente paragrafo);
- Il committente deve essere un soggetto passivo IVA e non deve appartenere a determinati regimi speciali IVA;
- La prestazione deve avere ad oggetto la pulizia di un edificio (ad esempio, i servizi di pulizia resi da una impresa nei confronti di società o di uno studio di professionisti).

A riguardo la sopra menzionata circolare n. 37/E del 2006, chiarendo che tale attività non rientrava nella sezione F della Tabella ATECO 2007 (costruzioni), ha precisato che su tali prestazioni l'IVA andava applicata con le modalità ordinarie.

Ora esaminiamo l'applicazione del reverse charge al commercio di oro e argento che è disciplinato dall'art.17, co. 5 del D.P.R. 633/72. Si ricorda che è il primo settore specifico (oltre a quello generale degli acquisti intra Ue) al quale, è stato applicato il meccanismo dell'inversione contabile al fine di facilitare i soggetti in esso operanti, è stato proprio quello del commercio dell'oro e dell'argento.

Prima di analizzare la norma è necessario introdurre che con l'art. 1 della Legge n. 7 del 17 gennaio 2000 è stata posta una distinzione tra:

- Oro da "investimento" che consiste in *"lingotti o placchette di peso accettato dal mercato dell'oro, ma comunque superiore ad 1 grammo, di purezza pari o superiore a 995 millesimi, rappresentato o meno da titoli; le monete d'oro di purezza pari o superiore a 900 millesimi, coniate dopo il 1800 [...]"* che posseggono determinate caratteristiche[246];

[246] Si veda la lettera a) dell'art. 1, L. 7/2000

- Oro diverso da quello da "investimento" e quindi utilizzato in via prevalentemente industriale che consiste sia in semilavorati o in altra forma che abbiano un livello di purezza pari o superiore a 325 millesimi[247].

  Dato che diversa è la tipologia di oro in circolazione secondo la Legge, diversa è anche il regime di tassazione da applicare alle cessioni di oro che contemplano:

- Nel caso di cessioni riguardanti oro da "investimento" si deve applicare il regime di esenzione IVA con la possibilità di opzione per l'imposizione secondo quanto disciplinato dall'art. 10, co. 1, n. 11 del D.P.R. 633/72. Nel caso venisse utilizzata l'opzione si deve applicare il meccanismo del reverse charge da parte di coloro che producono o trasformano l'oro da investimento oppure che lo commerciano[248];
- Nel caso delle cessioni riguardanti oro "industriale" nei confronti di soggetti passivi IVA è necessario applicare il regime dell'imponibilità tramite l'utilizzo del reverse charge come da Comunicazione ministeriale del 29 dicembre 1999;
- Nel caso delle cessioni di prodotti d'oro finiti quali gioielli o di altro tipo, si applica l'IVA con assolvimento dell'imposta secondo le regole ordinarie e quindi tramite l'applicazione del regime del margine se il bene è stato ceduto o usato da un privato.

Per quanto riguarda l'applicazione dell'IVA nel meccanismo del reverse charge alle operazioni disciplinate dalla lettera a) dell'art. 1, L. 7/2000, è tenuto al pagamento dell'imposta il cessionario che sia un soggetto passivo IVA nel territorio dello Stato italiano. In questo caso la fattura che viene emessa dal cedente senza addebito dell'imposta con l'osservanza delle disposizioni degli artt. 21 e ss. e con l'indicazione della norma citata, deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro di cui agli artt. 23 o 24 entro il mese di ricevimento o anche successivamente purché entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; il documento stesso deve essere annotato anche nel registro di cui all'art. 25.

Con la risoluzione del 28 novembre 2002 n. 375/E l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i prodotti finiti d'oro usati, ceduti a soggetti passivi che effettuano la lavorazione di oro industriale anche se non sono qualificabili sotto il profilo merceologico come "oro

[247] Si veda la lettera b) dell'art. 1, L. 7/2000
[248] Si veda art. 17, co. 5, D.P.R. 633/72

industriale possono essere assimilati a quest'ultimo data la considerazione di essi come univoca destinazione del metallo prezioso alla lavorazione da parte del cessionario.

Il meccanismo dell'inversione contabile è applicabile anche dai commercianti all'ingrosso e/o al dettaglio di metalli preziosi, che acquistano oggetti d'oro usati per rivenderli, sotto forma di rottami d'oro ai soggetti che operano nel settore dell'affinazione e del recupero di metalli preziosi.

Figura 3.9 *Riassunto cessioni e importazioni di oro e argento*[249]

	Oro da investimento	Oro e argento industriale		Prodotti finiti	
		Cessione	Importazione	Cessione	Importazione
Regime IVA	Esenzione (*)	Imponibilità (aliquota 22%)	Imponibilità (aliquota 22%)	Imponibilità (aliquota 22%)	Imponibilità (aliquota 22%)
Adempimenti cedente o dogana	Fattura esente	Fattura senza IVA (**)	Bolletta doganale senza IVA	Fattura con IVA o scontrino fiscale	Bolletta doganale con IVA
Adempimenti acquirente o importatore	Annotazione fattura nel registro degli acquisti	• Integrazione fattura con aliquota IVA 22% e imposta • Annotazione della stessa sul registro delle fatture emesse/corrispettivi e degli acquisti	• Adempimenti doganali senza pagamento dell'IVA • Annotazione della bolletta doganale nel registro delle fatture emesse/corrispettivi e degli acquisti	Annotazione della fattura sul registro delle fatture emesse/ corrispettivi	Annotazione della bolletta doganale sul registro degli acquisti

La risoluzione dell'Agenzia n. 92 del 12 dicembre 2013 precisa che un bene risulta destinato "per vocazione" ad un processo intermedio di lavorazione:

- Sia quando è oggettivamente inidoneo ad essere inserito nel circuito commerciale per il fatto di essere rotto o difettoso;
- Sia tutte le volte che, *"pur essendo un monile sano e non definibile in senso stretto come "rottame", sia ceduto ad un operatore che effettua su di esso l'attività industriale di trasformazione e affinazione del metallo prezioso e lo lavora alla stregua di oro industriale."*

Tradotto, il regime del reverse charge si applica alle cessioni che riguardano non solo i rottami nel senso stretto ma "*qualsiasi bene in oro usato, a prescindere dalle condizioni*

[249] Barone M., Curcu R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019; p. 243-244

in cui si trova", sempre tenendo in considerazione la destinazione di questo tipo di materiali al ricondizionamento industriale proprio dei semi lavorati dell'oro industriale. Diversamente, nel caso in cui un'azienda si occupi sia della trasformazione che della commercializzazione di beni d'oro usati, questi beni non sono sempre considerati destinati alla trasformazione industriale. In questo caso non si applicano le disposizioni dell'art. 17, co. 5, D.P.R. 633/1972. Tuttavia, si applica il meccanismo del reverse charge quando i beni d'oro usati sono rivenduti per essere sottoposti a fusione e affinazione chimica per recuperare il materiale prezioso. Questo si applica sia se l'azienda cessionaria svolge esclusivamente lavorazioni industriali di metalli preziosi, sia se tali lavorazioni sono strumentali alla produzione di nuovi oggetti d'oro con il marchio identificativo previsto dal D.lgs. 251/1999.

Ai cosiddetti "compro oro"[250] ovvero negozi specializzati nell'acquisto di preziosi da privati cittadini, non si applica il meccanismo dell'inversione contabile ma il regime del margine, dunque, il regime ordinario dell'IVA.

Per quanto riguarda le cessioni di telefoni cellulari e microprocessori questa disciplina è stata introdotta dall'art. 1, co. 44, let. a), L. 296/2006[251]:

- Per le apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette a tassa sulle concessioni governative e dei loro componenti ed accessori;
- Per personal computer e dei loro componenti ed accessori (art. 17, co. 6, lett. b), D.P.R. 633/72).

Con la Decisione del Consiglio Europeo del 22 novembre 2010 n. 2010/710/UE l'Italia (insieme a Germania, Austria e Regno Unito) è stata autorizzata a designare come debitore d'imposta il soggetto passivo destinatario della cessione di:

- Telefoni cellulari, "*concepiti come dispositivi fabbricati o adattati per essere connessi a una rete munita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche, con o senza altro utilizzo"*[252];

[250] Vista la capillare diffusione di questo tipo di negozi la Banca d'Italia con la Circolare 28 maggio 2010 ha specificato che non occorre la necessaria autorizzazione da parte della Banca d'Italia e quindi del *"possesso dei requisiti di forma societaria, oggetto sociale e onorabilità degli esponenti di cui all'art. 1, comma 3, della Legge n. 7/2000 – per quei soggetti che limitino la propria attività al commercio di "oro da gioielleria""*.

[251] Entrata in vigore con la preventiva autorizzazione del Consiglio Europeo

- Dispositivi a circuito integrato come microprocessori e unità centrali di elaborazione, "*prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale"*[253].

Questa deroga non necessita più di autorizzazione da parte del Consiglio Europeo ma è una disposizione temporanea che si applicherà, per il momento, fino al 31 dicembre 2026.

Come già precisato dall'Agenzia delle Entrate l'autorizzazione si riferisce ai dispositivi la cui funzione principale è quella di permettere di usufruire dei servizi di fonia in mobilità mentre per quanto riguarda i componenti accessori essi non sono stati autorizzati autonomamente ma vanno comunque assoggettati a reverse charge se sono ceduti insieme ai telefonini applicando infatti il principio di accessorietà dall'art. 12, co. 1 del D.P.R. 633/72 come spiegato dalla risoluzione n. 36 del 31 marzo 2011 dell'Agenzia.

Per quanto riguarda i dispositivi a circuito integrato la definizione contenuta all'articolo 17, co. 6, lett. c) del D.P.R. 633/1972 reca una definizione più ampia di quella autorizzata dal Consiglio che di fatto limita il reverse charge *"ai componenti di personal computer cui possono ricondursi i concetti di "dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale"*[254].

Con lettera protocollata dal segretariato generale della Commissione il 3 agosto 2007 l'Italia ha chiesto l'autorizzazione ad introdurre una misura in deroga all'articolo 193 della direttiva 2006/112/CE in quanto *"un numero significativo di operatori che trattano determinati prodotti, in particolare telefoni cellulari e dispositivi a circuito integrato, evadono il pagamento dell'IVA all'erario dopo la vendita dei loro prodotti. I loro acquirenti, tuttavia, hanno il diritto di beneficiare di una detrazione fiscale in quanto sono in possesso di fatture valide. Questo tipo di evasione fiscale assume una*

---

[252] Si veda art. 199-bis lett. c), della Direttiva n. 112 del 28 novembre 2006
[253] Si veda art. 199-bis lett. d), della Direttiva n. 112 del 28 novembre 2006
[254] Circ. Agenzia delle Entrate 59/E del 23 dicembre 2010

forma più aggressiva quando gli stessi beni sono ceduti più volte, in base a uno «schema a carosello», senza alcun versamento IVA all'erario"[255].

Dato che il Consiglio ha riconosciuto che tramite l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile il rischio di spostamento della frode sul commercio al dettaglio fosse minimo riconoscendo che *"i telefoni cellulari sono generalmente forniti dalle grosse società di telefonia e che la misura si applica ai circuiti integrati prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale"*, sono esclusi da detto meccanismo le cessioni al dettaglio caratterizzate da destinazione del bene al cessionario-utilizzatore finale ancorché soggetto passivo[256].

Sono esclusi anche i commercianti al minuto ovvero sia coloro che sono *"autorizzati in locali aperti al pubblico, in spacci interni, mediante apparecchi di distribuzione automatica, per corrispondenza, a domicilio o in forma ambulante"*[257].

Per i dispositivi a circuito integrato, il reverse charge è applicato se le relative cessioni sono anteriori alla loro installazione in prodotti quali personal computer o similari che sono destinati al consumatore finale. Non è infatti rilevante la circostanza per la quale il cessionario, dopo l'acquisto, intenda provvedere o meno all'installazione o all'assemblaggio su prodotti destinati al consumo finale. In questi casi quindi il cessionario:

- Quando acquista, assolve l'imposta tramite l'utilizzo del reverse charge;
- Nel caso di rivendita se questa ha per oggetto i dispositivi a circuito integrato emette fattura senza IVA ma se ha per oggetto un bene complesso che ha al suo interno dispositivi a circuito integrato deve emettere fattura applicando l'IVA[258].

Nei confronti delle cessioni di console di gioco, tablet, PC e laptop, l'art. 17, co. 6 let. c) D.P.R. 633/72 a decorrere dal 2 maggio 2016 estende il meccanismo dell'inversione contabile si applica fino al 31 dicembre 2026 e gli Stati membri possono stabilire che il soggetto tenuto al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto sia il soggetto passivo

[255] Decisione di esecuzione del Consiglio Europeo n. 210/710/UE del 22 novembre 2010
[256] Circ. Agenzia delle Entrate 59/E del 23 dicembre 2010
[257] Ris. Agenzia delle Entrate 36/E del 31 marzo 2011
[258] Ris. Agenzia delle Entrate 36/E del 31 marzo 2011

nei cui confronti sono effettuate le operazioni elencate alla lett. h) dell'art. 199-bis della Direttiva 2006/112/CE[259].

Il reverse charge si applica alle cessioni, territorialmente rilevanti in Italia, effettuate tra soggetti passivi dei prodotti che sono individuati non dalla loro denominazione commerciale ma bensì dalla circostanza che si tratti di beni dalla stessa qualità commerciale, che condividano le stesse caratteristiche tecniche e lo stesso codice di Nomenclatura Combinata (NC)[260].

Per il funzionamento del reverse charge il destinatario della cessione territorialmente rilevante, se è un soggetto passivo IVA, è obbligato all'assolvimento dell'imposta in sostituzione del cedente. In questo modo:

- Il cedente deve emettere fattura senza addebito d'imposta con osservanza delle disposizioni degli artt. 21 e ss. D.P.R. 633/72 e deve richiamare l'art. 17, co. 6, lett. c) del medesimo Decreto;
- Il cessionario dovrà integrare la fattura indicando l'aliquota e la relativa imposta, annotandola nel registro delle fatture emesse (art. 23) o quello dei corrispettivi (art. 24) sempre entro il mese di ricevimento o anche successivamente ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al medesimo mese; lo stesso documento va annotato, ai fini della detrazione, anche nel registro degli acquisti (art. 25).

Come già detto in precedenza riguardo ai telefoni cellulari e microprocessori, il reverse charge trova applicazione per le sole cessioni di beni effettuate nella fase distributiva che precede il commercio al dettaglio[261].

Il meccanismo dell'inversione contabile si applica alle cessioni di rottami e altri materiali di recupero le quali sonno assoggettate ad un regime IVA "speciale" unitario dato che è applicato:

---

[259] Cessioni di console di gioco, tablet PC e laptop

[260] Sistema di codificazione a otto cifre dell'UE, comprendente i codici del sistema armonizzato (SA) con ulteriori suddivisioni dell'UE. Serve la tariffa doganale comune dell'UE e fornisce statistiche sugli scambi all'interno dell'UE e tra l'UE e il resto del mondo. Ad es. nel caso delle console da gioco è NC 9504 50 00.

[261] Circ. Agenzia delle Entrate 21/E del 25 maggio 2016

- Indipendentemente dalla tipologia dei materiali ceduti che quindi possono essere sia ferrosi che non ferrosi;
- Indipendentemente dal volume di affari del soggetto cedente ma quanto dalla disponibilità o meno di una sede fissa.

Il reverse charge è stato introdotto dall'art. 35, D.L. n. 269/2003 (c.d. Legge Tecno-Tremonti) nei confronti delle cessioni aventi ad oggetto:

- Rottami[262], cascami[263] e avanzi[264] di metalli ferrosi e dei relativi lavori, di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e plastica, comprendendo anche i medesimi beni, sopra detti, che abbiano subito determinate lavorazioni (es. ripulitura, selezione, taglio ecc.) senza modificarne la natura[265];
- Semilavorati di metalli ferrosi[266];
- Rottami di metalli non ferrosi[267].

---

[262] Bene inutilizzabile per lo scopo cui è destinato, non riparabile o per il quale la riparazione non è conveniente.
[263] Residuo derivante dalla lavorazione di un prodotto riutilizzabile in condizioni estranee alla lavorazione da cui è derivato.
[264] Residuo risultante dalla lavorazione di un prodotto, non utilizzabile nuovamente nel ciclo produttivo essendo in una quantità diversa da quella richiesta per la produzione.
[265] Si veda l'art. 74, co. 7, D.P.R. 633/72 primo periodo
[266] Si veda l'art. 74, co. 7, D.P.R. 633/72 ultimo periodo: *"Le disposizioni di cui al presente comma si applicano anche per le cessioni dei semilavorati di metalli ferrosi di cui alle seguenti voci della tariffa doganale comune vigente al 31 dicembre 2003:*
a) ghise gregge e ghise specolari in pani, salmoni o altre forme primarie (v.d. 72.01);
b) ferro-leghe (v.d., 72.02);
c) prodotti ferrosi ottenuti per riduzione diretta di minerali di ferro ed altri prodotti ferrosi spugnosi, in pezzi, palline o forme simili; ferro di purezza minima in peso, di 99,94%, in pezzi, in palline o forme simili (v.d. 72.03);
d) graniglie e polveri, di ghisa greggia, di ghisa specolare, di ferro o di acciaio (v.d. 72.05)".
[267] Vedi Art. 7, co. 8, D.P.R. 633/72: *"Le disposizioni del precedente comma si applicano anche per le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli non ferrosi e dei relativi lavori, dei semilavorati di metalli non ferrosi di cui alle seguenti voci della tariffa doganale comune vigente al 31 dicembre 1996:*
a) rame raffinato e leghe di rame, greggio (v.d. 74.03);
b) nichel greggio, anche in lega (v.d. 75.02);
c) alluminio greggio, anche in lega (v.d. 76.01);
d) piombo greggio, raffinato, antimoniale e in lega (v.d. 78.01);
e) zinco greggio, anche in lega (v.d. 79.01);
e-bis) stagno greggio, anche in lega (v.d. 80.01);
e-ter) filo di rame con diametro superiore a 6 millimetri (vergella) (v.d. 7408.11);
e-quater) filo di alluminio non legato con diametro superiore a 7 millimetri (vergella) (v.d. 7605.11);

Rientrano nella stessa disciplina anche:

- Le prestazioni di trasporto rese direttamente dal cedente "per suo conto o a proprie spese che costruiscono prestazioni accessorie alle cessioni di rottami e altri materiali di recupero;
- Le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, d'appalto e simili che hanno per oggetto la trasformazione dei rottami non ferrosi forniti dal committente secondo quanto disposto dall'art. 16, co. 3 del D.P.R. 633/72;
- Cessioni di prodotti editoriali rimasti invenduti, privi di valore intrinseco o effettuate nei confronti di raccoglitori o rivenditori di carta da macero per una successiva trasformazione e riutilizzazione[268].

In risposta all'interpello n. 914-112/2015 del mese di aprile presentato da un contribuente che chiedeva chiarimenti riguardo alla cessione di pallets usati unitamente alla merce contenuta, senza che ne sia stata pattuita la resa, l'Agenzia delle Entrate-Direzione regionale della Campania ha chiarito che la cessione in oggetto aveva natura accessoria e che di conseguenza doveva seguire la disciplina fiscale in materia di IVA prevista per l'operazione principale che era stata posta in essere dal soggetto, quindi senza applicare il reverse charge secondo quanto era già stato chiarito nella risoluzione 10/E/2012[269].
Nel caso in cui, i pallet siano stati recuperati ai cicli di utilizzo successivo al primo[270] e siano oggetto di cessione in questo caso deve applicarsi il meccanismo del reverse charge.

Per applicare il meccanismo del reverse charge il cedente deve emettere fattura di vendita, senza addebitare l'imposta, nella quale deve essere indicato il numero di partita IVA del cessionario e deve riportare l'annotazione "inversione contabile",

---

e-quinquies) filo di leghe di alluminio con diametro superiore a 7 millimetri (vergella) (v.d. 7605.21);
e-sexies) barre di ottone (v.d. 74.07.21).
[268] Circ. Agenzia delle Entrate n. 28 del 21 giugno 2004
[269] Barone M., Curcu R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019; p. 247
[270] Con questa espressione l'Agenzia delle Entrate intende fare riferimento a tutte le fasi successive alla prima immissione in commercio dei pallet nuovo dato che il bene in questione è nei fatti un bene recuperato ad un ciclo di utilizzo successivo al primo.

Il cessionario deve integrare la fattura ricevuta indicando sia l'aliquota che la relativa imposta e annotare la stessa sia nel registro delle vendite o dei corrispettivi sia nel registro acquisti per poter esercitare il diritto alla detrazione.

Nel caso in cui né il cedente/prestatore né il cessionario/committente siano stabiliti in Italia ma l'operazione risulta ivi imponibile, in linea di principio dovrebbe applicarsi la regola generale secondo la quale il reverse charge non si applica nel caso in cui il soggetto passivo IVA risulti non residente ovvero privo di una stabile organizzazione in Italia.

Tuttavia, questa situazione non si applica nel caso in cui, in forza di disposizioni speciali come quelle previste nel caso dei rottami e degli altri materiali di recupero, il debitore d'imposta sia espressamente individuato, anche nelle operazioni all'interno del territorio italiano tra soggetti stabiliti in Italia, nel cessionario/committente. In questi casi il soggetto tenuto al pagamento dell'imposta coincide con il cessionario "*indipendentemente dal fatto che il soggetto passivo cedente abbia la sede o la stabile organizzazione in Italia e dal fatto che tale ultimo soggetto sia identificato ai fini IVA in Italia"*[271].

Infine, con lo scopo di arginare ulteriormente il fenomeno delle frodi la Direttiva 2013/42/UE ha aggiunto l'art. 199-ter alla Direttiva 2006/112/UE che ha introdotto il meccanismo del Quick Reaction Mechanism (QRM) che permette di combattere la frode improvvisa e massiccia. Con la Direttiva 2013/43/UE è stato aumentato il livello di applicazione del reverse charge in diversi settori tra cui quello energetico.

Il già citato art. 1, co. 629 della Legge di Stabilità 2015 ha modificato l'art. 17, co. 6, lett. d-bis), d-ter) e d-quater) del D.P.R. 633/72 estendendo il meccanismo dell'inversione contabile alle cessioni di titoli ambientali e alle cessioni di gas ed energia elettrica a soggetti rivenditori.
Secondo tale norma le cessioni aventi ad oggetto:

- Trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra e di altre unità o c.d. certificati verdi introdotti "*per consentire ai produttori di energia elettrica di*

[271] Circ. Agenzia delle Entrate n. 28/E del 28 marzo 2012

adempiere all'obbligo di immettere ogni anno in rete una determinata quota di energia elettrica "pulita". Tali certificati rappresentano, infatti, la produzione di energia elettrica mediante fonti rinnovabili";

- Trasferimenti di Titoli di Efficienza Energetica (TEE)[272] nel settore del gas e dell'energia elettrica, *"attestano il risparmio di gas ed energia elettrica conseguito attraverso sistemi di efficientamento della produzione"*[273].

Le cessioni dei titoli sono effettuate senza addebito d'imposta in regime di reverse charge interno ed il cessionario stabilito in Italia è soggetto all'obbligo di auto fatturazione.
L'applicazione del meccanismo è circoscritta alle operazioni effettuate fino al 31 dicembre 2026.

3.3 Reverse Charge Esterno

Il reverse charge esterno, disciplinato dall'art. 17, co. 2, D.P.R. 633/72, è una particolare procedura che permette di regolare le fatture concernenti l'acquisto di beni o servizi che devono essere obbligatoriamente contratti tra soggetti passivi IVA, di cui uno deve essere italiano e l'altro invece deve essere residente all'estero.

Va ricordato che questo meccanismo è nato per dare seguito all'attuazione, della tassazione a destinazione prevista dal regime transitorio, dopo il fallimento della proposta di tassazione all'origine, seguito dalla eliminazione delle dogane nel 1993. Tramite l'inversione contabile, "*gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti"*[274].

Il reverse esterno si applica quindi:

---

[272] Titoli di Efficienza Energetica o certificati bianchi introdotti con l'articolo 10, D.M. 20 luglio 2004 e successivamente disciplinati con i D.M. 21 dicembre 2007 e 28 dicembre 2012 sono: attestazioni scritte che certificano l'ottenimento di risparmi energetici. Ogni singolo TEE "certifica" un risparmio pari a 1 tonnellata di petrolio (TEP).
[273] Circ. Agenzia delle Entrate n. 6/E del 19 febbraio 2015
[274] Vedi art. 17 co. 2, D.P.R. 633/72

- Alle operazioni intra-comunitarie tramite l'integrazione della fattura;
- Alle operazioni estere (ovvero fuori dall'UE) tramite l'emissione di un'autofattura.

Prima di analizzare le due tipologie di operazioni è necessario prima analizzare i concetti di stabile organizzazione, rappresentante fiscale ed identificazione diretta.

3.3.1 Stabile organizzazione, rappresentante fiscale e identificazione diretta

Nel caso in cui obblighi e diritti per l'applicazione delle norme in materia di IVA siano previsti nei confronti di un soggetto non residente, egli deve adempierli o tramite l'identificazione diretta ai sensi dell'art. 35-ter, D.P.R. 633/72 oppure se non sono in possesso di una stabile organizzazione, tramite la nomina di un rappresentante fiscale residente nel territorio dello Stato nominato secondo specifiche norme, che verranno analizzate più avanti[275].
In questo modo i soggetti non residenti diventano debitori d'imposta comportando il trasferimento degli obblighi, quali ad esempio quello di fatturazione, inerenti alle operazioni territorialmente rilevanti in Italia.

La nozione di stabile organizzazione è stata definita dall'art. 11, par. 1 del Regolamento del Consiglio UE n. 282 del 15 marzo 2011 per il quale, per stabile organizzazione si intende *"qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica [...] caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione"*.
Il solo possesso del numero di partita IVA non costituisce da solo una prova sufficiente dell'esistenza di una stabile organizzazione di un soggetto passivo che ha la sede principale della propria attività economica in un altro Stato membro[276].

Per quanto riguarda il rappresentante fiscale la sua nomina è obbligatoria nel caso in cui il soggetto non residente, che non sia già stato identificato ai fini IVA in Italia

[275] Barone M., Curcu R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019; p. 227
[276] Vedi art. 11, par. 3, Regolamento Consiglio UE n. 282/2011

direttamente, effettui nel territorio dello Stato cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti di:

- Cessionari o committenti italiani che non agiscono nell'esercizio d'impresa arte o professione;
- Cessionari o committenti non residenti, anche se soggetti passivi.

Non è possibile nominare un rappresentante fiscale quando il soggetto non residente possiede una stabile organizzazione in Italia[277].

Il rappresentante fiscale risponde in solido con il rappresentato nei confronti degli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di IVA, la responsabilità si limita alle operazioni territorialmente rilevanti in Italia compiute dal rappresentato estero per il suo tramite[278].

È per questo motivo che secondo la sentenza della Corte di cassazione n. 9449 del 12 luglio 2001, "*al rappresentante fiscale è attribuita una soggettività passiva parziale"*.

Il rappresentante fiscale può essere una persona fisica residente nel territorio nazionale o una persona giuridica (società di persone, ente, ecc.) con sede in Italia ed è tenuto ad adempiere a tutti gli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di IVA relativi alle operazioni effettuate in Italia da o nei confronti del rappresentante[279].

Il rapporto di rappresentanza deve risultare "*da atto pubblico, da scrittura privata registrata, da lettera annotata, in data anteriore a quella in cui è avvenuto il passaggio dei beni, in apposito registro presso l'ufficio IVA competente in relazione al domicilio fiscale del rappresentante o del rappresentato, ovvero da comunicazione effettuata all'ufficio IVA con le modalità previste dall'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, sempre che di data anteriore al passaggio dei beni"*[280].

Come detto la nomina deve essere comunicata dalla controparte in data anteriore all'effettuazione dell'operazione ed essa non deve necessariamente risultare solo da atto pubblico o da scrittura privata autenticata ma risulta validamente effettuata anche per mezzo della comunicazione resa in sede di dichiarazione di inizio attività o di variazione dati, dato che la finalità di quanto disposto dall'art. 17 del D.P.R. 633/72 è

[277] Vedi art. 17, co. 3, D.P.R.633/72
[278] Ris. Agenzia delle Entrate n. 66 del 4 marzo 2002
[279] Barone M., Curcu R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019; p. 227
[280] Vedi art. 1 co. 4, D.P.R. n. 441 del 10 novembre 1997

quella di rendere tempestivamente informata l'Amministrazione Finanziaria dell'avvenuta nomina[281].

Dal 1° gennaio 2010 l'IVA su tutte le prestazioni di servizi e le cessioni di beni che sono territorialmente rilevanti in Italia messe in atto da soggetti non residenti e non stabiliti in Italia deve essere sempre assolta utilizzando il meccanismo dell'inversione contabile dal cessionario/committente nel caso in cui sia un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato[282].

Nel caso in cui un soggetto passivo italiano acquisti beni che si trovano in Italia presso un rappresentante fiscale di un operatore UE, il rappresentante deve emettere una fattura sia:

- Utilizzando il reverse charge, con l'indicazione dell'assolvimento dell'imposta utilizzando il reverse charge, da parte dell'acquirente;
- Indicare la sola partita IVA italiana.

L'art. 17, co. 2, D.P.R. 633/72 stabilisce che il soggetto passivo con sede in Italia è tenuto a integrare la fattura ricevuta da un fornitore o prestatore comunitario per tutti gli acquisti di beni o servizi rilevanti territorialmente nello Stato. Al contrario, per gli acquisti di beni o servizi, sempre territorialmente rilevanti in Italia, effettuati da fornitori di Paesi extra-UE, resta invariato l'obbligo, per il cessionario o committente nazionale, di emettere l'autofattura.
Questa interpretazione fornita conferma che il documento emesso con partita IVA italiana dal rappresentante fiscale di un soggetto passivo estero residente nell'UE (o fuori dall'UE), per una cessione a favore di un soggetto passivo IVA residente in Italia, non può essere considerato una fattura valida ai fini IVA. Per questo, è necessario richiedere la fattura direttamente emessa dal fornitore estero[283].

[281] Sentenza Cassazione n. 5400 del 18 marzo 2015
[282] Barone M., Curcu R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019; p. 228
[283] Ris. Agenzia delle Entrate n. 21/E del 15 febbraio 2015

In questo modo l'Agenzia ribadisce che il documento emesso con la sola indicazione della partita IVA italiana da parte del rappresentante fiscale non ha valenza di "fattura"[284].

Figura 3.10[285]

I soggetti che non sono residenti e che intendono assolvere direttamente gli obblighi od esercitare diritti in materia di IVA in Italia devono farne dichiarazione, prima dell'effettuazione dell'operazione per la quale si vuole adottare il sistema[286].

L'identificazione diretta consiste in un numero di partita IVA elaborato dall'Agenzia, che è necessario riportare nelle dichiarazioni e ovunque venga richiesto, con il quale viene evidenziata la qualifica di soggetto estero identificato in Italia[287].
I soggetti che possono usufruire di questo strumento sono i soggetti passivi stabiliti nella UE mentre per quanto riguarda i soggetti stabiliti al di fuori del territorio della Comunità europea solo quelli stabiliti in Norvegia[288] e, dal 1° gennaio 2021 nel Regno Unito[289].
Per l'istituto appena analizzato valgono le stesse condizioni in materia di rappresentante fiscale.

---

[284] Barone M., Curcu R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019; p. 230
[285] Barone M., Curcu R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019; p. 230
[286] Vedi art. 35-ter, D.P.R. 633/72
[287] Barone M., Curcu R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019; p. 228
[288] Ris. Agenzia delle Entrate n. 44 del 28 luglio 2020
[289] Ris. Agenzia delle Entrate n. 7 del 1° febbraio 2021

Dato che l'identificazione diretta risulta essere alternativa rispetto alla nomina del rappresentante fiscale, il soggetto non residente già identificato nel territorio dello Stato tramite un rappresentante, per potersi registrare direttamente deve estinguere la partita IVA accesa per il tramite del rappresentante fiscale.

3.3.2 Operazioni intracomunitarie

Affinché si possa applicare il reverse charge alle operazioni intracomunitarie devono sussistere contemporaneamente quattro presupposti ed in caso di mancanza anche di uno solo di essi deve essere applicato, come già affermato al paragrafo 1.5.1 di questo testo, il regime ordinario dell'IVA.

La cessione intracomunitaria secondo quanto disposto dall'art. 41 del D.L. 331/1993 è qualificata come operazione non imponibile ai fini IVA nel Paese del venditore (cedente). Il soggetto passivo che realizza tale cessione emette quindi una fattura senza applicare l'IVA, indica il numero di partita IVA del cliente situato nell'UE e deve specificare nel documento che l'operazione non è imponibile ai sensi dell'art. 41 del D.L. 331/93.

Oltre a definire le operazioni intracomunitarie, vedi paragrafi 1.5.1 e 1.5.2 di questo testo, l'art. 38 al comma 7 del D.L. 331/1993 definisce le triangolazioni comunitarie stabilendo che: *"l'imposta non è dovuta per l'acquisto intracomunitario nel territorio dello Stato, da parte di soggetto passivo d'imposta in altro Stato membro, di beni dallo stesso acquistati in altro Stato membro e spediti o trasportati nel territorio dello Stato a propri cessionari, soggetti passivi d'imposta o enti di cui all'articolo 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, assoggettati all'imposta per gli acquisti intracomunitari effettuati, designati per il pagamento dell'imposta relativa alla cessione".*

Per quanto riguarda il momento di effettuazione dell'operazione, l'art. 39 del D.L. 331/93, relativo al momento di effettuazione delle cessioni e degli acquisti intra-UE stabilisce che: per gli acquisti/cessioni intra-UE, il momento di effettuazione dell'operazione coincide con l'inizio del trasporto/spedizione al cessionario o a terzi per suo conto dal Paese di origine a quello di destinazione.

Sul piano operativo le operazioni comunitarie si distinguono per:

- Emissione della fattura esente IVA da parte del cedente/prestatore UE. A norma dell'art. 46, co. 2, D.L. 331/93 *"per le cessioni intracomunitarie di cui all'articolo 41[...]"* la fattura deve essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo all'operazione, indicando che si tratta di operazione non imponibile ed eventualmente specificando la norma applicabile. Deve riportare il numero di identificazione IVA del cessionario nello Stato membro di appartenenza e, in caso di consegna in un altro Paese membro, un riferimento specifico. Per cessioni di beni acquistati senza IVA secondo quanto previsto dall'art. 40, co. 2, secondo periodo, è necessario indicare il numero di identificazione del cessionario nello Stato di destinazione e designarlo come debitore dell'imposta;
- Il cessionario/committente nazionale deve assolvere l'imposta tramite l'integrazione e la registrazione della fattura. Egli, quindi, deve numerare e integrare la fattura, indicando il controvalore in euro del corrispettivo, gli elementi della base imponibile in valuta estera e l'ammontare dell'imposta calcolata secondo l'aliquota applicabile ai beni. Annotare la fattura entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura nel registro delle vendite secondo l'ordine della numerazione, con indicazione anche del corrispettivo dell'operazione espresso in valuta estera. Annotare la fattura integrata anche nel registro IVA acquisti per poter poi esercitare la detrazione, se gli spetta. La fattura potrà essere annotata a partire dal mese in cui l'imposta diviene esigibile e fino alla scadenza del termine della dichiarazione annuale[290].

Per quanto riguarda invece le prestazioni di servizi comunitarie rese o ricevute da soggetti passivi non stabiliti in Italia, il momento impositivo coincide con quello dell'ultimazione dei servizi o nel caso essi abbiano caratteristiche di periodicità o continuatività nel momento della maturazione dei corrispettivi[291].

Nel caso in cui il corrispettivo di una prestazione di servizi è pagato anticipatamente, in tutto o in parte, l'operazione si considera effettuata, per l'importo pagato, al giorno del pagamento. Per prestazioni continuative superiori a un anno senza pagamenti parziali,

[290] Vedi articoli 46 e 47 D.L. 331/93

[291] D'Alfonso F.; Reverse Charge IVA come applicare l'inversione contabile; Professionisti & Imprese seconda edizione; p. 147

l'operazione si considera effettuata al termine di ogni anno solare fino al completamento del servizio[292].

Dal punto di vista operativo per le prestazioni di servizi intra-UE si applicano le stesse modalità per gli scambi comunitari di beni, quindi tramite l'integrazione della fattura estera.

3.4 Le sanzioni

Dato il progressivo ampliamento dei settori a cui viene applicato il meccanismo del reverse charge e di conseguenza della giurisprudenza della Corte di cassazione e della Corte di Giustizia europea, il Legislatore ha disposto un regime sanzionatorio specifico per le eventuali irregolarità nell'applicazione del meccanismo introducendo una disciplina articolata e improntata secondo i criteri di proporzionalità tra la sanzione e la gravità della violazione[293].
Le ipotesi sanzionatorie sono disciplinate dall'art. 6, commi da 9-bis al 9-bis3, D.Lgs. n. 471/97 e sono riassunte nella figura 3.11.

Figura 3.11[294]

Nel caso del mancato assolvimento dell'IVA il cessionario/committente, pur avendo ricevuto una fattura senza IVA che reca la dicitura lo obbliga ad applicare il meccanismo

[292] Vedi l'art. 6, co. 6, secondo periodo, D.P.R. 633/72
[293] Barone M., Curcu R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019; p. 328
[294] Barone M., Curcu R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019; p. 328

o che ha acquistato beni o servizi da soggetti che non risiedono in Italia e che lo obbligano all'emissione di un'autofattura, non integra e/o annota sia nel registro delle fatture emesse che in quello dei corrispettivi è punito con una sanzione compresa tra 500 euro e 20.000 euro se la fattura non è stata totalmente occultata ma risulta dalla contabilità. Nel caso in cui l'operazione non risulti dai registri contabili, la sanzione amministrativa è aumentata nella misura compresa tra il 5% ed il 10% dell'imponibile, partendo da un minimo di 1.000 euro[295].

Figura 3.12 *Riassunto sanzioni ai sensi dell'art. 6, co. 9-bis D.Lgs. 471/97*[296]

Nel caso in cui, in presenza delle condizioni per l'applicazione dell'inversione contabile, l'imposta riguardante una cessione di beni o prestazione di servizi sia stata erroneamente assolta dal cedente o prestatore, il cessionario o committente non è tenuto all'assolvimento dell'imposta ma è punito con la sanzione amministrativa compresa tra 250 euro e 10.000 euro. Tale sanzione deve essere assolta dal cedente o prestatore in solido con il cessionario o committente[297].

Questa sanzione non si applica nel caso in cui si sia applicata l'imposta secondo il regime ordinario e non tramite il reverse charge con l'intento di evasione o frode, nel caso in cui sia provato il cessionario o il committente è punito con una sanzione compresa tra il 90% o il 180% dell'imposta[298].

Nel caso di omessa fatturazione delle operazione soggette a reverse charge al cedente o prestatore si applica una sanzione compresa tra il 5% e il 10% del corrispettivo.

---

[295] Vedi art. 6, co. 9-bis, ultimo periodo, D.Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997
[296] Barone M., Curcu R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019; p. 330
[297] Vedi art. 6, co. 9-bis1, primo periodo, D.Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997
[298] Vedi art. 6, co. 9-bis1, D.Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997

Al cessionario o committente deve comunque regolarizzare la fattura tramite l'emissione di un'autofattura entro 30 giorni dal decorso del quarto mese successivo all'effettuazione dell'acquisto, annotandola sia nel registro acquisti che in quello delle vendite e presentando all'Ufficio amministrativo competente un documento in duplice esemplare in cui risultino le indicazioni disciplinate dall'art. 21 del D.P.R. 633/72.
Nel caso non adempia a tali obblighi egli è passibile di sanzione:

- In misura fissa, compresa tra i 500 euro e i 20.000 euro se la fattura risulta dai registri contabili ai fini delle imposte dirette;
- In misura proporzionale, tra il 5% e il 10% dell'imponibile con un minimo di 1.000 euro in mancanza del riscontro nei registri contabili[299].

Nel caso in cui, in assenza dei requisiti per l'applicazione dell'inversione contabile l'imposta relativa alle cessioni beni o prestazioni di servizi sia assolta in maniera errata dal cessionario o committente, fermo restando il diritto alla detrazione per il cessionario/committente, anche in questo caso il cedente/prestatore non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è sottoposto ad una sanzione amministrativa, in solido con il cessionario/committente, compresa tra i 250 euro e i 10.000 euro. La sanzione è compresa tra il 90% e il 180% dell'imposta nel caso in cui vi sia accertato l'intento di evasione o frode da parte del cedente o prestatore[300].

[299] Barone M., Curcu R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019; p. 331
[300] Vedi art. 6, co. 9-bis2, primo periodo, D.Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997

Conclusioni

L'IVA rappresenta uno strumento fiscale fondamentale sia per gli Stati membri che per il funzionamento del mercato unico europeo. La sua struttura neutrale e proporzionale consente di garantire un'equa distribuzione del carico fiscale, gravando esclusivamente sul consumatore finale e preservando la competitività tra le imprese.

Grazie all'introduzione di questo tributo è stato possibile eliminare le distorsioni nei mercati interni e promuovere la libera circolazione di beni e servizi, in linea con i principi fondanti dell'Unione Europea. La sua armonizzazione a livello comunitario ha inoltre ridotto i fenomeni di protezionismo e rafforzato la cooperazione fiscale tra gli Stati membri.

Tuttavia a causa delle diverse aliquote IVA tra i diversi Stati facenti parte del Mercato Unico Europeo è stato introdotto un meccanismo transitorio per gli scambi intracomunitari che se da un lato ha fatto sì che si potessero abbattere le frontiere doganali dall'altro ha creato i presupposti per le frodi IVA.

Esse, infatti, rappresentano una delle principali sfide per l'efficienza e la giustizia del sistema fiscale europeo. In particolare il fenomeno delle frodi carosello, favorito dalla complessità delle operazioni transfrontaliere e dall'interposizione di società fittizie, sottrae ogni anno risorse significative agli Stati membri, danneggiando non solo i bilanci pubblici ma anche la leale concorrenza nel mercato unico.

Per contrastare le frodi IVA sono stati introdotti dal legislatore sia nazionale che europeo, diversi strumenti tra cui il meccanismo dell'inversione contabile (reverse charge), che è stato trattato in questo documento, in cui il debitore d'imposta è il cessionario o committente dell'operazione.

Come visto, il reverse charge è uno strumento che è stato appositamente studiato e implementato per permettere di lottare in maniera efficace contro le frodi carosello ma al tempo stesso esso distorce e altera il meccanismo applicativo dell'IVA che come è stato detto serviva per semplificare ed eliminare le distorsioni favorendo in questo modo la concorrenza tra le imprese.

Con il metodo dell'inversione contabile, risulta scongiurato ab origine ogni rischio fiscale IVA in quanto sia il debito sia il credito IVA, emergenti dall'operazione, sorgono direttamente in capo al destinatario. In questo modo, l'operazione si rivela una mera

partita di giro, senza possibilità di alcuna detrazione o di alcun rimborso, con conseguente effetto preventivo delle frodi IVA[301].

In questo modo l'amministrazione finanziaria ha molto più controllo sugli adempimenti da parte delle imprese attraverso questo meccanismo, evitando contemporaneamente che l'acquirente detragga l'imposta anche in mancanza di versamento da parte del fornitore.

Va ricordato che il reverse charge altera il regolare funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto ed è per questo che la sua caratteristica è quello di essere uno strumento che ha una precisa durata temporale e il termine della sua applicazione è fissato al 31 dicembre 2026, salvo ulteriori proroghe.

Va detto che al netto delle difficoltà e dell'aumento dei costi amministrativi nel gestire questo tipo di meccanismo esso si inserisce in un sistema che coinvolge altri tipi di strumenti quali la fatturazione elettronica e lo split payment anche essi concepiti come utili nella lotta all'evasione fiscale.

Interessante da questo punto di vista è la relazione del 2024 sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva che viene redatta annualmente da una commissione di esperti nominata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) e da questo pubblicata nella quale si fa notare che l'evasione dell'IVA si è dimezzata tra il 2017 e il 2021 passando, secondo le stime, dai circa 36 miliardi di euro ai circa 18 miliardi registrando un forte calo che mai era avvenuto.

La relazione afferma che: *"il miglioramento di compliance potrebbe essere imputato all' introduzione delle misure rafforzanti la tracciabilità delle operazioni, quali l'allargamento a tutti gli operatori dell' invio telematico dei corrispettivi e gli incentivi all'utilizzo di strumenti elettronici nelle transazioni, nonché all'ampliamento dei bonus edilizi. Tali misure, infatti, comportando un aumento di IVA dichiarata hanno spinto verso il basso la propensione all'evasione".* Aggiungendo nelle note che "*la valutazione dell'impatto complessivo sulla finanza pubblica dei suddetti provvedimenti non rientra tra gli obiettivi di questa relazione, incentrata esclusivamente sull' evasione fiscale"*[302].

---

[301] Marzo G. e Barbieri I.; Reverse charge e frodi carosello: profili applicativi; NT+Diritto; 19 novembre 2020
https://ntplusdiritto.ilsole24ore.com/art/reverse-charge-e-frodi-carosello-profili-applicativi-AD3p2L3

[302] https://www.mef.gov.it/export/sites/MEF/documenti-allegati/2024/Relazione-2024.pdf

Di conseguenza, non avendo ancora la possibilità di poter valutare quanto i singoli strumenti siano in grado di affrontare l'evasione IVA possiamo dire, alla luce della relazione riportata, che i vari strumenti antievasione hanno contribuito in Italia secondo il MEF a ridurre drasticamente l'evasione IVA.

È fondamentale ricordare che la lotta alle frodi IVA è cruciale non solo per proteggere le entrate fiscali, ma anche per garantire il rispetto del principio di equità fiscale e per promuovere un mercato interno equo e competitivo ed è solo attraverso un impegno coordinato e all'adozione di strumenti innovativi sarà possibile contrastare efficacemente questo fenomeno e preservare la fiducia dei cittadini e degli operatori economici nel sistema fiscale europeo e nazionale.

BIBLIOGRAFIA

Acciai S., Fazzini E., Tanini F., Galeotti Flori M. A.; *I Tributi in Italia*, Cedam, ed. 1988

Barone M., Curcu R., *Reverse charge e Split payment*, Seac, guida operativa 2019

Boria P., *Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette*, Giappichelli Editore, 2019

Carininci A., Tassani T.; *Manuale di diritto tributario*; Giappichelli sesta edizione 2023;

Casazza A., Lupo R; *Frodi IVA e ruolo della Procura europea*; PM Edizioni, 2021.

Corazzini; *IVA- Scienze delle Finanze*; Università Ca' Foscari; ed. 2017

Cordeiro Guerra R., *Corso di diritto tributario*, 4 ed., Giappichelli, 2018

Cordeiro Guerra R.; *Corso di Diritto Tributario*; Giappichelli Editore terza edizione.

D'Alfonso F., *Reverse Charge IVA come applicare l'inversione contabile*; Professionisti & Imprese seconda edizione

Falsitta G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Cedam Milano, 2019

Falsitta G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia*, Cedam Milano, 2018

Giovanardi A.; *Le frodi IVA profili ricostruttivi*; Giappichelli Editore-Torino, 2013

Lupi R., *Diritto delle imposte: dai presupposti economici d'imposta alle basi imponibili nella parte speciale del diritto tributario*, Giuffré, Milano, 2020

Mario Mandò e Giancarlo Mandò; *Manuale Dell'Imposta Sul Valore Aggiunto*; Ipsoa, 2001

Mandò D., Mandò G., *Manuale dell'Imposta sul valore aggiunto*, 33 ed., Ipsoa, 2014

Melis G., *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli Editore, 2023

Tesauro F.; *Istituzioni di diritto tributario 2 parte speciale*; Utet giuridica, dodicesima edizione, 2019

Tosi L; Toppan A; *Lineamenti di diritto penale dell'impresa*, CEDAM, 2020

Uricchio A. F., *Manuale di diritto tributario*; Cacucci Editore, 2020

Articoli

Brusaterra M.; Dichiarazioni d'intento, da quest'anno scattano le nuove regole; Norme & Tributi Plus; 13 gennaio 2020;
https://ntplusfisco.ilsole24ore.com/art/dichiarazioni-d-intento-quest-anno-scattano-nuove-regole-ACNDH7AB

Cappellari M.; Il subappalto, tra normativa nazionale e giurisprudenza comunitaria: analisi di un istituto controverso; 25 febbraio 2022, Norme & Tributi plus diritto; https://ntplusdiritto.ilsole24ore.com/art/il-subappalto-normativa-nazionale-e-giurisprudenza-comunitaria-analisi-un-istituto-controverso-AEYBTAGB

Carello Luigi Andrea; DEPOSITO IVA: LA CIRCOLARE N. 12/E DEL 2015 DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE. ASPETTI SANZIONATORI; 15 maggio 2015; Fondazione Nazionale dei Commercialisti; p. 1;
www.fondazionenazionale deicommercialisti.it

Cofente G.; Reverse charge interno, l'autofattura va emessa e annotata entro 15 giorni dal ricevimento; Norme & Tributi plus; 13 gennaio 2022; https://ntplusfisco.ilsole24ore.com/art/reverse-charge-interno-l-autofattura-va-emessa-e-annotata-entro-15-giorni-ricevimento-AEBGfq7

De Ieso; L'evoluzione della giurisprudenza UE sui rimedi sanzionatori contro le frodi IVA; corriere tributario, n. 1/2023;

Degani G. E.; Neutralità Iva: il diritto alla detrazione può essere negato solo in caso di frode o abuso; NT + Fisco
https://ntplusfisco.ilsole24ore.com/art/neutralita-iva-diritto-detrazione-puo-essere-negato-solo-caso-frode-o-abuso-AEdVfc1B

Deotto T, Sirri M.; La Cassazione: l'Iva si applica già all'esecuzione dei servizi; Norme & Tributi Plus; 25 novembre 2020,
https://ntplusfisco.ilsole24ore.com/art/la-cassazione-l-iva-si-applica-gia-all-esecuzione-servizi-ADtEdX4

Fattura elettronica B2B e B2C di Studio Associato CMNP aggiornato al 3 ottobre 2024, Smart24Fisco
https://smartfisco24.ilsole24ore.com/private/default.aspx?iddoc=32789571#/showdoc/32789571/inversione%20contabile|reverse%20charge?ref=pullsearch

Graziadei G., Bianchi R.; Reverse charge e fatturazione elettronica: tutto ciò che devi sapere; Fisco e Tasse, 23 marzo 2022; https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/14700-reverse-charge-e-fatturazione-elettronica-tutto-cio-che-devi-sapere.html

Livia Salvini, L'IVA tra origine e destinazione. Il reverse charge nell'IVA comunitaria e nell'IVA interna, https://www.salviniesoci.it/wp-content/uploads/2006/02/L-IVA-tra-origine-e-destinazione.pdf

Marzo G. e Barbieri I.; Reverse charge e frodi carosello: profili applicativi; NT+Diritto; 19 novembre 2020 https://ntplusdiritto.ilsole24ore.com/art/reverse-charge-e-frodi-carosello-profili-applicativi-AD3p2L3

Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo: sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di IVA, 16 aprile 2004; https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52004DC0260&from=PT

Santacroce B.; L'inversione contabile contro l'evasione Iva; il sole 24 ore del 2 settembre 2017, https://www.ilsole24ore.com/art/l-inversione-contabile-contro-l-evasione-iva--AE8CKIHC

Studio Associato CMNP; Inversione contabile e settori di applicazione, 29/01/2024; NT plusfisco; https://ntplusfisco.ilsole24ore.com/viewer?appid=4239&redirect=false&origine=fisco#showdoc/32789653

Visco V.; La strada percorribile per un salto di qualità nella lotta all'evasione; NT+ fisco; 11 settembre 2024;

https://ntplusfisco.ilsole24ore.com/art/la-strada-percorribile-un-salto-qualita-lotta-all-evasione-AFYuJvqD

Siti web

https://documenti.camera.it/leg19/resoconti/commissioni/bollettini/pdf/2023/12/06/leg.19.bol0212.data20231206.com06.pdf

http://www.onorarimilano.it/documentazione/D_739.pdf

https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/reverse-charge-solo-subappaltatori

https://smartfisco24.ilsole24ore.com/private/default.aspx?iddoc=32930815#showdoc/32930815

https://ntpluscondominio.ilsole24ore.com/art/il-social-housing-contesto-italiano-e-l-alloggio-sociale-AGUVDrd

https://www.mef.gov.it/export/sites/MEF/documenti-allegati/2024/Relazione-2024.pdf

Circolari, risoluzioni e provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 23/E del 25 gennaio 1999

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 66 del 4 marzo 2002

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 375/E del 28 novembre 2002

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 28 del 21 giugno 2004

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 28/E del 4 agosto 2006

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 37/E del 29 dicembre 2006

Circolare dell' Agenzia delle Entrate n. 12 del 1° marzo 2007

Risoluzione dell' Agenzia delle Entrate n. 139 del 20 giugno 2007

Circolare dell' Agenzia delle Entrate 59/E del 23 dicembre 2010

Risoluzione dell' Agenzia delle Entrate 36/E del 31 marzo 2011

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 10/E del 1° febbraio 2012

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 28/E del 28 marzo 2012

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 22/E del 28 giugno 2013

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 92 del 12 dicembre 2013

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E del 19 febbraio 2015

Circolare dell'Agenzia delle Entrate 14/E del 27 marzo 2015

Circolare dell'Agenzia delle Entrate 37/E del 22 dicembre 2015

Circolare dell'Agenzia delle Entrate 21/E del 25 maggio 2016
Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 19 del 8 agosto 2019
Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 44 del 28 luglio 2020
Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 7 del 1° febbraio 2021
Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 27 febbraio 2020

Giurisprudenza

Corte di Cassazione, sentenza 6 aprile 1968 n. 1051
Corte di Cassazione, sentenza 18 marzo 2015 n. 5400
Corte di Cassazione, sentenza 27 novembre 2019 n. 30903
Corte di Cassazione, sentenza 16 novembre 2022 n. 33702
Corte di Cassazione sezione Penale, sentenza 12 settembre 2018, n. 40448
Corte di Giustizia dell'Unione Europea, sentenza 3 marzo 1994, causa C-16/93
Corte di Giustizia dell'Unione Europea , sez. X, sentenza 1° dicembre 2022, causa C-512/21

Fonti e Leggi

Banca d'Italia, Circolare del 28 maggio 2010
Circolare ministeriale n. 182 del 11 luglio 1996
Codice Civile, art. 1655
Codice Civile, art. 1656
Codice Civile, art. 2222
Comunicazione ministeriale del 29 dicembre 1999;
Decisione del Consiglio Europeo n. 2010/710/UE
Direttiva n. 67/227/CEE
Direttiva n. 67/228/CEE
Direttiva n. 77/388/CEE
Direttiva n. 98/80/CEE
Direttiva n. 2003/87/CE
Direttiva n. 2006/69/CE
Direttiva n. 2006/112/CE
Direttiva n. 2013/42/UE
Direttiva n. 2013/43/UE
D.L. n. 746/1983

D.L. n. 331/1993

D.L. n. 471/1997

D.L. n. 351/2001

D.L. n. 269/2003

D.L. n. 223/2006

D.L. n. 34/2019

D.L. n. 36/2022

D.Lgs. n. 546/1992

D.Lgs. n. 471/1997

D.Lgs. 251/1999

D.P.R. n. 633/1972

D.P.R. n. 793/1981

D.P.R. n. 441/1997

D.P.R. n. 380/2001

L. n. 7/2000

L. n. 223/2006

L. n. 296/2006

L. n. 228/2012

L. n. 190/2014

L. n. 205/2017

Proposta COM (2016)811

Regolamento Consiglio UE n. 282/2011

Testo Unico della Finanza, art. 37