



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE  
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

---

Corso di laurea in Economia e Commercio

**L’IVA: partita di giro o di  
raggiro?**

VAT: left of turn or scam match?

Relatore:

Prof. Sergio Branciarì

Rapporto finale di:

Raffaele Carusi

Anno accademico 2018-19

## INDICE

	pag.
<b>INTRODUZIONE</b>	3
 <i>CAPITOLO 1</i>	
<b>L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO</b>	5
1.1 Natura e generalità	5
1.2 Caratteristiche essenziali	9
1.3 Classificazione delle operazioni	10
1.4 Il problema dell'evasione	12
 <i>CAPITOLO 2</i>	
<b>LA VIA DEL CAMBIAMENTO</b>	15
2.1 Split payment	15
2.2 Reverse charge	17
2.3 Il regime Iva per cassa	19
2.4 La fatturazione elettronica	21

<i>CAPITOLO 3</i>	pag.
<b>IL FUTURO DELL'IVA</b>	23
3.1 L'Iva all'interno dell'UE	23
3.2 Tentativi di modifiche	25
3.3 Situazione attuale	27
<b>BIBLIOGRAFIA E SITOGRAFIA</b>	31

## INTRODUZIONE

*Io affermo che quando una nazione tenta di tassare sé stessa per raggiungere la prosperità, è come se un uomo si mettesse in piedi dentro un secchio e cercasse di sollevarsi per il manico (Winston Churchill).*

Ho voluto utilizzare questa frase molto semplice e diretta per presentare il mio elaborato, anche esso semplice e diretto, con lo scopo di analizzare ed approfondire una tematica peculiare, che da sempre influenza gli animi di legislatori, politici, imprenditori e consumatori: l'Iva.

L'elaborato, che si compone di tre capitoli, ne affronta le varie evoluzioni prima in ambito Italiano, poi in ambito Europeo, con al centro una spiegazione dei nuovi metodi di salvaguardia contro l'evasione.

Nella prima parte parlo dell'imposta sul valore aggiunto, il modo in cui è stata creata ed a quale scopo. Sono delineate le differenze tra base imponibile e non, le varie aliquote esistenti, e nell'ultima parte ho iniziato a trattare della piaga che affligge questa imposta e che negli ultimi periodi è stato reso il fiore all'occhiello di molte testate giornalistiche: l'evasione. Nella seconda parte dell'elaborato ho posto l'attenzione su quei metodi innovativi che sono stati recentemente messi a punto per combattere questa truffa allo stato: lo split payment, il reverse charge, il regime iva per cassa e la fatturazione elettronica.

Tutte queste modifiche sono state apportate in tempi non proprio ristretti, ma con la consapevolezza che fossero atti necessari per garantire la più elevata trasparenza nelle transazioni.

L'unico modo per contrastare questo fenomeno è quello di seguire e controllare con grande attenzione la circolazione di moneta, regolamentando esclusivamente le transazioni tracciabili. Infine, nell'ultima parte, ho voluto descrivere la nascita dell'Iva all'interno dell'Europa, come è nata e come si è adattata, principalmente per sottolineare la difficoltà nel controllare gli scambi tra paesi diversi, senza che questi siano onerosi tanto da pregiudicare i regolari sviluppi.

A questo punto ho voluto concludere con una considerazione personale sull'eterna diatriba che persiste tra imposta ed evasione.

# **CAPITOLO 1**

## **L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO**

### **1.1 NATURA E GENERALITÀ**

L'imposta sul valore aggiunto<sup>1</sup> (Iva), introdotta nel nostro ordinamento dal D.P.R. 26-10-1972, n. 633, è sicuramente il tributo più rilevante nel settore delle imposte. A differenza delle imposte dirette, che colpiscono in maniera immediata il possesso di reddito e di patrimoni, si tratta di un'imposta indiretta in quanto colpisce la capacità reddituale che il contribuente manifesta mediante i consumi.

Entrò in vigore definitivamente il 1° gennaio 1973 con un'aliquota del 12%, cresciuta progressivamente negli anni ed arrivata nel 2011 ad un'aliquota del 21% e ad oggi, con la Legge di Stabilità del 2013, si è arrivati ad un'aliquota del 22%.

---

<sup>1</sup> L'imposta sul valore aggiunto è stata creata in sede europea ed è stata introdotta attraverso due direttive, la numero 227/67/CE e la numero 228/67/CEE.

Ulteriori riferimenti normativi a livello europeo sono la Direttiva comunitaria n. 77/388/CE del 17 maggio 1977 (c.d. VI direttiva) e la Direttiva n. 2006/112/CE, pubblicata l'11 dicembre 2006 nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea.

Negli ultimi periodi si è parlato di un nuovo aumento dell'Iva, previsto dalla clausola di salvaguardia presente nella legge di bilancio dall'ormai lontano luglio 2011 dove il Governo Berlusconi IV, al fine di veder approvata la propria manovra finanziaria dall'Unione Europea, decise di garantire il rispetto dei vincoli comunitari da parte dell'Italia promettendo che, nel caso di mancato raggiungimento degli obiettivi previsti, sarebbe stato attuato un piano di revisione delle agevolazioni fiscali e sarebbe scattato l'aumento dell'Iva.<sup>2</sup>

L'Iva è un'imposta plurifase cumulativa<sup>3</sup> e, sebbene venga applicata su ogni operazione economica, è destinata a restare neutrale in ogni fase di produzione o di scambio anteriore al consumo, e ad incidere soltanto nella fase finale, colpendo di fatto unicamente il consumatore finale.

Algebricamente, il valore aggiunto fiscale rappresenta la differenza tra il valore dei beni e dei servizi prodotti da un'impresa e il valore dei beni e dei servizi acquistati dalla stessa nell'esercizio della propria attività economica. Da un punto di vista utilitaristico, il valore aggiunto misura l'incremento di utilità da parte di un bene a seguito di un processo di trasformazione di tipo fisico-tecnica, oppure economica, ossia nel tempo e/o nello spazio.

---

<sup>2</sup> Francesco Oliva, *Clausole di Salvaguardia: cosa sono e cosa prevedono*, "Informazione Fiscale".

<sup>3</sup> Imposta che colpisce beni e servizi in ogni stadio della catena distributiva (produttore, grossista, dettagliante). Rispetto all'imposta monofase presenta il vantaggio di una base imponibile molto ampia (l'insieme delle transazioni che avvengono nel sistema economico) con conseguente possibilità di applicare aliquote più basse.

Nel periodo antecedente alla nascita di tale imposta ve ne era un'altra, chiamata Imposta Generale sull'Entrata (IGE)<sup>4</sup>, che serviva a tassare tutti i passaggi del ciclo produttivo.

In un periodo in cui i modelli economici stavano cambiando rapidamente e si passava dalla fabbrica totale, nella quale il prodotto era creato all'interno dall'inizio alla fine (filiera verticale), a modelli produttivi in cui operatori specializzati si dividono i vari pezzi della lavorazione (filiera orizzontale), l'imposta diventava sempre più difficile da sostenere per molte industrie, infatti ogni contribuente al passaggio della merce era tenuto al pagamento di un'aliquota fissa sull'intero valore della merce, ne risultava che maggiori erano i passaggi della merce, maggiore era anche la quota dell'imposta che su uno stesso prodotto veniva versata all'Erario.<sup>5</sup> Con l'Iva, invece, ad ogni passaggio i contribuenti pagano l'aliquota relativa al valore aggiunto: ci si basa solo sull'incremento di valore che un bene o servizio acquista ad ogni passaggio economico, colpendo solamente il consumatore finale, e risultando indifferente per il soggetto passivo, che potrà detrarre l'imposta pagata da quella addebitata per rivalsa a chi acquista i beni o servizi.

---

<sup>4</sup> Era un tributo plurifase sul valore pieno e si imponeva sui trasferimenti dei beni in tutto il loro valore, e non solamente su quello aggiunto. Fu istituita con R.D.L. 9 gennaio 1940, n. 2, convertito con modificazioni nella legge n. 762 del 19 giugno 1940.

<sup>5</sup>A. Mincuzzi e G. Rubino, La grande rapina all'Europa: scomparsi 1.260 miliardi di Iva, " Il Sole 24 Ore ".



È un'imposta neutrale per gli operatori commerciali, infatti l'Iva incassata sulle vendite non rappresenta un ricavo, ma un debito verso l'erario, così come l'Iva pagata sugli acquisti non rappresenta di norma un costo, ma semplicemente un credito verso l'erario. Per questa ragione nella prassi si afferma che essa rappresenti una *partita di giro*, termine utilizzato per definire un incasso o pagamento che trova la sua contropartita in un correlativo obbligo di versamento o diritto di riscossione. In ogni caso tali partite non esplicano alcuna influenza sul risultato economico della gestione, per altro esse possono tradursi in un vantaggio o in uno svantaggio finanziario, in relazione alle disponibilità finanziarie temporaneamente generate o assorbite.

L'imposta sul valore aggiunto poggia le basi su profili documentali: la vendita e l'acquisto di beni e servizi devono essere comprovati da documenti validi, nei quali viene descritta l'operazione. L'obbligo di rivalsa<sup>6</sup> e il diritto alla detrazione<sup>7</sup> non possono essere effettuati se manca la prova materiale dell'avvenuto scambio: proprio per questa caratteristica, il legislatore impone una serie di obblighi e adempimenti che consentano di verificare la regolare applicazione del tributo.

---

<sup>6</sup> Il soggetto passivo che effettua la prestazione imponibile si trova debitore Iva verso il fisco (Iva a debito).

<sup>7</sup> Il soggetto passivo detrae l'Iva risultante dalle fatture d'acquisto annotate nel registro degli acquisti (Iva a credito).

## **1.2 CARATTERISTICHE ESSENZIALI**

L'Iva si presenta, in particolare, come un'imposta:

- indiretta perché, a differenza delle imposte dirette, non colpisce direttamente la capacità contributiva del contribuente, ma soltanto una sua manifestazione (il consumo).
- proporzionale perché il suo ammontare dipende dal prodotto tra il prezzo del bene e l'aliquota relativa, a prescindere dal numero di passaggi che il bene subisce nel corso del processo produttivo-distributivo.
- neutra perché colpisce il maggior valore che ciascuna fase del processo aggiunge al bene/servizio considerato, anche in questo caso prescindendo dall'effettivo numero di passaggi che subisce.
- generale perché colpisce tutti i contribuenti, senza alcuna distinzione.

Le aliquote attualmente previste variano a seconda del caso in esame, possiamo incorrere in un'aliquota normale del 22% per la maggior parte degli acquisti sul mercato; un'aliquota ridotta del 10% per i generi di largo consumo (come ad esempio animali vivi, energia elettrica, oli minerali, servizi turistici in Italia per incentivare il turismo) ed un'aliquota ancor più ridotta del 4% per i generi di prima necessità (ad esempio latte, burro, ortaggi, farine, paste, costruzioni rurali, prestazioni socio-sanitarie).

Per i beni ed operazioni non imponibili (cessioni per l'esportazione) ed operazioni esenti (operazioni di credito e assicurazione, trasporto urbano di persone, servizi postali, servizi) si ha un'aliquota pari a zero.

### **1.3 CLASSIFICAZIONE DELLE OPERAZIONI**

Le operazioni che presentano i presupposti di applicazione del tributo sono considerate imponibili e pertanto assoggettate all'imposta. Per queste operazioni vi è l'obbligo da parte del cedente di emissione della fattura e annotazione nel registro delle fatture emesse, mentre l'acquirente ha l'obbligo di annotazione nel registro degli acquisti.

Le operazioni imponibili concorrono a determinare il volume d'affari del contribuente, generano in capo al venditore Iva a debito mentre in capo all'acquirente Iva a credito.

Sono operazioni non imponibili (art. 8, 8 bis e 9 del D.P.R. 633/1972)<sup>8</sup> le cessioni all'esportazione e i servizi internazionali poiché l'imposizione avviene nel paese di destinazione. La ratio è quindi quella di evitare una doppia imposizione della transazione. Tali operazioni consentono comunque di recuperare l'Iva assolta a monte sugli acquisti.

---

<sup>8</sup> Bosi P. e Guerra Cecilia M., *I tributi nell'economia italiana*, Il Mulino, 2015

Le operazioni esenti sono tassativamente indicate dal legislatore (art.10 del D.P.R. 633/1972)<sup>9</sup>. Sono tali, ad esempio, le prestazioni medico-sanitarie, le operazioni di assicurazione, le prestazioni educative e didattiche, le prestazioni di trasporto urbano. Si tratta di operazioni che non sono soggette al pagamento dell'imposta, ma che comunque, concorrono a formare il volume d'affari e pertanto sono soggette a fatturazione e registrazione sui relativi registri Iva.

Per operazioni escluse si intendono quelle che difettano di uno o più presupposti di applicazione: ad esse sono assimilate le spese anticipate in nome e per conto del cliente, le somme dovute a titolo di rivalsa dell'Iva; sono operazioni non soggette al pagamento dell'imposta, non devono essere fatturate né annotate nei libri Iva, sono estranee alla determinazione del volume d'affari e non consentono di recuperare l'Iva assolta a monte sui relativi acquisti.

---

<sup>9</sup> La disciplina IVA applicabile alle cessioni ed alle locazioni di fabbricati è contenuta nel comma 1 dell'art. 10, D.P.R. IVA relativo alle esenzioni dall'imposta.

Figura 1. Operazioni



#### 1.4 IL PROBLEMA DELL'EVASIONE

Nel corso degli ultimi anni la normativa principale ha subito delle modifiche importanti dovute ai crescenti tentativi di evasione fiscale<sup>10</sup> da parte dei privati che, attraverso una serie di pratiche poste in essere per violare le norme ed i regolamenti vigenti, puntano a ridurre o eliminare il prelievo fiscale attuato dallo Stato.

---

<sup>10</sup> Nel campo dell'evasione, vediamo le principali condotte che configurano un reato penale e relative sanzioni (la norma di riferimento è il D.lgs. 74 del 2000, modificato dal DI 138 del 2011 e ritoccato dal D.lgs. n. 158/2015).

Ricordiamo inoltre che in base al d.lgs. n. 8/2016, in vigore dal 6 febbraio 2016, il reato di omesso versamento dei contributi previdenziali è stato depenalizzato per i versamenti di importo inferiore a euro 10.000 annui.

I metodi più comuni per evadere il Fisco sono connessi alla vendita di beni o prestazione di servizi al cittadino, senza emissione di fattura o scontrino fiscale, oppure attraverso dichiarazioni dei redditi falsate, in modo da non versare quanto realmente dovuto.

Al fine di avvalorare questa delicata tematica riporto un estratto di un articolo de “Il Sole 24 Ore”:

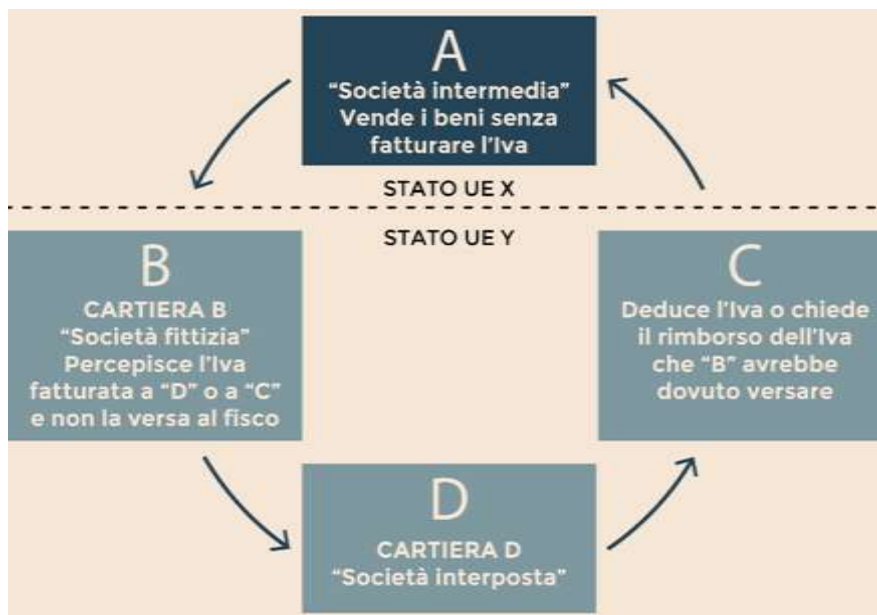
“I soldi che mancano all’appello in Italia sono 213,8 miliardi di euro in sei anni, tra il 2011 e il 2016. Tecnicamente si chiama “Vat gap”, dove Vat sta per “Value added tax”, cioè Imposta sul valore aggiunto, e il gap è la differenza tra l’Iva che dovrebbe essere versata e quella che viene pagata realmente.

È come se l’intero fatturato della General Motors, la più grande società automobilistica degli Stati Uniti, evaporasse in un colpo solo.”

Le transazioni maggiormente interessate dalle frodi Iva sono gli acquisti intracomunitari, denominati anche frodi carosello.

Questo fenomeno criminoso è un meccanismo fraudolento, attuato con una serie di passaggi di beni provenienti da un paese dell'Unione Europea ed al termine del quale l'impresa acquirente italiana detrae l'Iva nonostante il venditore, di comune accordo, non l'abbia versata.

Figura 1. Schema Frode Carosello



(Il Sole 24 Ore)

## **CAPITOLO 2**

### **LA VIA DEL CAMBIAMENTO**

#### **2.1 SPLIT PAYMENT**

Il meccanismo dello split payment è stato introdotto dalla Legge 190/2014, la quale ha introdotto l'Art. 17-ter del D.P.R. 633/1972, che dispone una scissione dei pagamenti da applicare per le operazioni di acquisto di beni e servizi delle Pubbliche Amministrazioni, le quali non siano debitori d'imposta, in base alle disposizioni generali in materia di Iva.

Tale meccanismo presenta la seguente struttura primitiva: il cliente (cessionario/committente) incaricava la propria banca di effettuare il pagamento dei beni e servizi al fornitore, la stessa scindeva poi l'importo imponibile (che veniva versato al fornitore/prestatore) dall'importo dell'iva che sarebbe stato versato direttamente all'amministrazione finanziaria. Lo stesso documento individuava un modello 'facoltativo' più semplice di applicazione dello split payment che eliminava l'intermediazione della banca in modo che il cessionario/committente pagasse l'imposta direttamente all'Autorità fiscale e l'importo netto al cedente prestatore.



Secondo la Commissione dell'UE lo split payment<sup>11</sup> avrebbe da una parte protetto l'Erario dal rischio di inadempimenti dei soggetti passivi che addebitano l'imposta, e dall'altro gli stessi soggetti passivi dal rischio di possibili frodi commesse dai propri fornitori o da terzi ma, allo stesso tempo, avrebbe richiesto dei cambiamenti sostanziali nel modo in cui le imprese e le amministrazioni fiscali gestiscono l'Iva. Le principali problematiche poste dallo split payment sono di due tipi.

In primo luogo, potrebbe originare problemi di liquidità per i fornitori della PA che divenissero creditori Iva in misura tale da non poter utilizzare la compensazione.

Questo pericolo, tuttavia, appare di portata limitata:” Dall'analisi delle dichiarazioni dei fornitori della Pubblica Amministrazione risulta che le cessioni alla PA rappresentano solo il 7,2% del totale delle cessioni imponibili. Ciò vuol dire che, in media, il fenomeno dei fornitori esclusivi alla PA è molto limitato e, pertanto, la norma della scissione dei pagamenti non dovrebbe provocare crisi di liquidità generalizzate.”<sup>12</sup>

In ogni caso, è previsto che i fornitori accedano al canale prioritario dei rimborsi sull'Iva, per il caso in cui si dovessero creare situazioni di credito strutturale.

---

<sup>11</sup> Lo split payment introdotto, come già anticipato, con la Legge di Stabilità è stato riformato con il Decreto Legge 50/2017 e di recente ulteriormente ampliato con il Decreto Legge 148/2017. Questo nuovo meccanismo caratterizzerà i rapporti tra Pubblica Amministrazione e imprese fino al 2020.

<sup>12</sup> Alessandro Santoro, *Reverse charge e split payment: tra riduzione dell'evasione e obiettivi di bilancio*, Ipsoa, 04 Febbraio 2015.

In secondo luogo, la natura non esclusiva dei fornitori richiederà agli stessi di adottare due sistemi di gestione della contabilità differenziati, uno per i normali clienti (cui l'Iva continuerà ad essere normalmente addebitata) ed un altro per la PA. Si tratta di maggiori costi di adempimento di cui è giusto tenere conto, ma che non sembrano essere di entità tale da mutare l'impatto sociale complessivamente positivo della norma.

## **2.2 REVERSE CHARGE**

La medesima ottica che ha mosso il Legislatore italiano ad introdurre nel nostro ordinamento il meccanismo della scissione dei pagamenti ha mosso il medesimo, con la Legge di Stabilità del 2015, ad individuare nuovi casi di applicazione dell'inversione contabile che hanno esteso il relativo meccanismo ad altri settori rispetto a quelli già esistenti. L'art.17 del D.P.R. n.633/1972 venne ampliato rispetto alle altre fattispecie già presenti nel sistema attraverso l'introduzione dell'art. 1, comma 629. Il reverse charge, al pari della scissione dei pagamenti, ha matrice europea, ma si esplica in modo differente, a seconda del campo di applicazione.

È opportuno ricordare, prima di tutto, in che modo l'inversione contabile opera sul piano applicativo, capovolgendo l'ordinario sistema dell'Iva: il soggetto debitore

d'imposta non è colui che normalmente cede un bene o presta un servizio, bensì colui che acquista il bene o beneficia della prestazione del servizio.

Ci si accorse subito e da più parti che tale meccanismo, sul piano degli scambi europei, non faceva altro che alimentare le frodi, specie quelle 'carosello'; al contrario, il reverse charge sulle operazioni interne poteva costituire un importante strumento per arginare le frodi Iva, in quanto l'imposta in questo modo non è addebitata dal fornitore all'acquirente, ma è l'acquirente che dichiara e detrae l'Iva allo stesso tempo e senza alcun versamento effettivo all'Erario. L'applicazione venne così estesa mediante l'introduzione della lettera a-ter ) alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici, in maniera non limitata nel tempo e con l'unico obbligo per lo Stato di comunicare le misure adottate al Comitato Iva.<sup>13</sup> Venne così operata un importante estensione al regime dell'inversione contabile, assoggettando ad essa tutte le prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti di imprese che svolgono attività di costruzione o ristrutturazione di immobili, ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore, ad eccezione delle

---

<sup>13</sup> Bellinazzo M. e Trovati G., *Fisco, cambia la lotta all'evasione: si punta su tracciabilità e fatture online*, "Il Sole 24 ore", 20 luglio 2014

prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori.

Con autorizzazione della CE il reverse charge nei prossimi anni dovrebbe essere esteso alle cessioni effettuate dalla grande distribuzione, anche se la Commissione Europea<sup>14</sup> ha espresso un parere negativo a tal proposito in quanto ritiene il meccanismo non in linea con le leggi comunitarie; l'ultima decisione non ancora espressa spetta comunque al Consiglio Europeo, anche se si ipotizza possa essere in linea con quanto affermato dalla Commissione. L'idea di estendere il reverse charge ai settori di costruzioni e servizi alle imprese corrisponde all'obiettivo di far emergere, oltre alle evasioni Iva, anche quelle di contributi, IRPEF, IRAP, IRES; in totale queste imposte comportano un'evasione annua di circa 90 miliardi di euro, di cui 40 miliardi solo di evasione annuale Iva. (Qui Finanza)

### **2.3 IL REGIME IVA PER CASSA**

---

<sup>14</sup> La Commissione europea è una delle principali istituzioni dell'Unione europea, suo organo esecutivo e promotrice del processo legislativo. È composta da un delegato per ogni Stato membro dell'Unione europea: a ciascun delegato è però richiesta la massima indipendenza dal governo nazionale che lo ha indicato.

Un'altra importante manovra riguardante l'Iva fu istituita ed entrò in vigore dal primo dicembre 2012, denominata Iva per cassa, che consente di differire l'esigibilità e la detrazione del tributo. Attualmente a tale regime possono aderire i soggetti passivi con volume d'affari non superiore a 2 milioni di euro, i quali devono obbligatoriamente dichiarare di optare per tale regime al momento della dichiarazione annuale.

Per i soggetti aderenti, l'Iva sulle vendite diventa esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi, mentre il diritto di detraibilità dell'imposta relativa agli acquisti sorge solo nel momento in cui i relativi debiti verranno onorati.

In altri termini, il nuovo regime consente, da un lato, di versare l'Iva sulle vendite o sulle prestazioni di servizi solo quando il cliente paga effettivamente la fattura emessa, dall'altro permette di portare in detrazione l'Iva sugli acquisti solo al momento in cui verranno pagati effettivamente i fornitori.

La liquidazione dell'Iva, ad ogni modo, deve avvenire entro un anno dalla vendita o dalla prestazione del servizio, fatta eccezione per i casi di fallimento o di coinvolgimento del concessionario o del committente in una procedura concorsuale. Il regime dell'Iva per cassa si può applicare alle operazioni effettuate a partire dal 1° dicembre 2012. Possono aderirvi i contribuenti che:

-operano nell'esercizio di impresa, arti o professioni;

-hanno realizzato nell'anno precedente (o, nel caso di avvio dell'attività, prevedono di realizzare) un volume d'affari non superiore a due milioni di euro;

-effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili nel territorio dello Stato nei confronti di cessionari/committenti che, a loro volta, agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni.

Possono scegliere l'Iva per cassa anche gli enti non commerciali, relativamente alla attività commerciale eventualmente svolta.<sup>15</sup>

## **2.4 LA FATTURAZIONE ELETTRONICA**

La fatturazione elettronica è un sistema digitale di emissione, trasmissione e conservazione delle fatture che permette di abbandonare il supporto cartaceo e tutti i relativi costi di stampa, spedizione e conservazione. L' articolo 1, comma 209, legge n. 244 del 2007, ha introdotto l'obbligo di invio elettronico delle fatture alla PA, mentre il successivo decreto del Ministero dell'economia e delle finanze n. 55 del 3 aprile 2013 ha dato attuazione all'obbligo di fatturazione elettronica nei rapporti economici tra pubblica amministrazione e fornitori.

---

<sup>15</sup> Agenzia Delle Entrate, *Opzione regime Iva per cassa*, 6 Gennaio 2019.

La legge di bilancio 2018 ha previsto sia nel caso in cui la cessione del bene o la prestazione di servizio è effettuata tra due operatori Iva (operazioni B2B<sup>16</sup>, cioè Business to Business), sia nel caso in cui la cessione/prestazione è effettuata da un operatore Iva verso un consumatore finale (operazioni B2C<sup>17</sup>, cioè Business to Consumer) l'obbligo di emettere soltanto fatture elettroniche attraverso il Sistema di Interscambio per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, a partire dal 1° gennaio 2019<sup>18</sup>. La fatturazione elettronica è quel procedimento digitale che permette la generazione, la trasmissione, la gestione e la conservazione delle fatture in formato elettronico, superando di fatto il formato cartaceo nel processo di fatturazione.

I vantaggi derivano dalla standardizzazione e dalla digitalizzazione di tutti i processi relativi al ciclo di vita della fattura, con significativi miglioramenti sia in termini di efficienza e di riduzione dei costi, sia per quanto riguarda la salvaguardia all'evasione, attraverso un sistema che permette di controllare istantaneamente la situazione del soggetto preso in esame.

---

<sup>16</sup> Business-to-business, spesso indicato con l'acronimo B2B, in italiano commercio interaziendale, è una locuzione utilizzata per descrivere le transazioni commerciali elettroniche tra imprese.

<sup>17</sup> Con Business to Consumer, spesso abbreviato in B2C, si indicano le relazioni che un'impresa commerciale detiene con i suoi clienti.

<sup>18</sup> Camera Dei Deputati, *Iva e fatturazione elettronica*, XVIII Legislatura, 7 Febbraio 2019.

## **CAPITOLO 3**

### **IL FUTURO DELL'IVA**

#### **3.1 L'IVA ALL'INTERNO DELL'UE.**

Dopo aver trattato la nascita e lo sviluppo dell'Iva all'interno dell'Italia, passo ad analizzarne lo sviluppo all'interno dell'UE.

L'imposta sul valore aggiunto nasce come un'imposta europea ed è stata introdotta nella Comunità attraverso le due Direttive 67/227/CEE<sup>2</sup> e 67/228/CEE dell'11 aprile 1967 adottate dal Consiglio d'Europa.

All'epoca la Comunità nascente dal Trattato di Roma del 1957 era costituita da soli 6 Stati membri (la cd. "Europa dei 6"): Repubblica Federale Tedesca, Francia, Italia, Belgio, Olanda e Lussemburgo.

In seguito, subentrarono anche gli altri Stati, ma ciò che più segnò la Comunità Europea fu la costituzione del mercato unico europeo nel 1993, che ha consentito la libera circolazione delle merci fra gli Stati europei, e che ha decretato l'abolizione delle barriere doganali che costituivano un punto di riferimento per le operazioni fiscali relative agli scambi. Questo fatto ha indotto la Comunità europea a ricercare un sistema adeguato di tassazione per le merci che circolano nel mercato unico evitando la doppia imposizione e senza favorire l'evasione del tributo.



Quando fu introdotta l'Iva, venne scelto per gli scambi intracomunitari il principio di destinazione, le aliquote applicate sono quelle del paese del consumatore finale e il loro gettito ricade interamente nelle casse statali del paese in questione.

L'abolizione delle dogane ha consentito alle imprese di ridurre i costi di trasporto delle merci, ma l'applicazione della disciplina transitoria ha fornito un incentivo all'evasione del tributo e reso complessa l'applicazione dell'imposta. La lotta alle frodi<sup>19</sup> è un obiettivo prioritario dell'Unione, ne sono un esempio il programma Fiscalis (che è stato in vigore dal 2008 al 2013) ed il sistema informatico VIES (VAT Information Exchange System) per la verifica della validità dei numeri di partita Iva sono intesi a rafforzare il generale funzionamento dei sistemi di tassazione indiretta dell'Unione Europea.

Il trasferimento di beni all'interno della Comunità europea non è imposto a controlli fiscali e tassazione doganale, per le operazioni intracomunitarie si ricorre al principio della tassazione nel paese di destinazione, ovvero le vendite tra soggetti passivi in ambito UE sono tassate nello Stato di destinazione cioè sono a carico del compratore. Il cedente in questo caso emette una fattura nella quale indica l'operazione non imponibile, l'acquirente annota l'operazione sul registro delle

---

<sup>19</sup> Criscione A. e Santacroce B., *Task force europea contro le frodi Iva*, "Il Sole 24 ore", 13 ottobre 2010

fatture emesse e acquisti, così facendo l'Iva a debito da annotare nel registro vendite è compensata dall'Iva detraibile annotata nel registro acquisti.

### **3.2 TENTATIVI DI MODIFICHE**

Il 2019 è stato caratterizzato da una particolare frenesia legislativa da parte degli organi dell'Unione europea, esplicitando la volontà di superare il regime transitorio e traghettare il sistema Iva nel regime definitivo, chiamato, appunto, VAT Single Area<sup>20</sup>, cioè, un'area Iva comune nell'Unione europea.

Prima di offrire una panoramica dei mutamenti normativi, più che necessario per comprendere l'evoluzione dell'imposta e gli obiettivi che si intendono raggiungere, occorre una precisazione in riferimento a due punti-cardine di questa riforma ed essi sono: il mutamento del regime di tassazione, dall'origine a destinazione, con la modifica dell'art. 402 della Direttiva CE n. 112 del 2006, e l'implementazione della cooperazione fra Stati membri.

Il primo aspetto rappresenta una sorta di rivoluzione copernicana del sistema impositivo: abbandonato il sogno di unire tutti i territori (essendo questa la condizione per poter applicare il principio di tassazione all'origine, cioè nel Paese

---

<sup>20</sup> Il mercato unico è uno dei maggiori successi dell'UE e la sua migliore risorsa in tempi di crescente globalizzazione. È un motore per la costruzione di un'economia dell'UE più forte e più equa.

di identificazione del cedente o del prestatore), la Commissione europea ha proposto di modificare l'art. 402 della direttiva e di introdurre il principio generale di tassazione a destinazione, cioè nello Stato membro ove i beni ed i servizi sono destinati per il consumo.

La modifica trascina con sé diverse conseguenze importanti di cui almeno due devono essere segnalate. In primo luogo, il regime delle aliquote viene, in un certo senso, liberalizzato, non essendovi più il rischio di distorsione del mercato, ove si applichino differenti aliquote di origine. (Agenzia delle Entrate)

L'altra conseguenza del passaggio al criterio di tassazione a destinazione è il metodo di applicazione dell'Iva. Ovviamente, non vi è alcun problema se il fornitore ed il cliente sono stabiliti nello stesso Stato membro; nel caso inverso, invece, occorre prevedere le modalità perché l'Iva sia corrisposta nel territorio di destinazione, ancorché l'operazione sia effettuata da un soggetto ivi non identificato. Ebbene, per le operazioni nei confronti dei soggetti c.d. privati, cioè, i consumatori, la soluzione è l'utilizzo dello "sportello unico"<sup>21</sup>, già sperimentato con successo, a partire dal 1° gennaio 2015, per i servizi digitali. Per le operazioni nei confronti degli operatori economici, cioè, le operazioni B2B, la proposta prevede due modalità: il reverse charge e lo sportello unico.

---

<sup>21</sup> Gli sportelli unici sono dei portali di e-government che permettono ai prestatori di servizi di ricevere tutte le informazioni necessarie e di espletare le pratiche amministrative online. Sono gestiti dalla rete EUGO di coordinatori nazionali.

Queste modifiche mirano a creare un unico grande blocco che consenta di gestire al meglio gli scambi intracomunitari tra stati membri dell'UE, semplificando ambiti che risultano essere molto complessi.

### **3.3 SITUAZIONE ATTUALE**

Sono molte le ragioni che inducono a rettificare il sistema dell'Iva, essendo un'imposta che è stata introdotta in Europa più di quaranta anni fa, in un periodo in cui il mercato era molto diverso dai giorni nostri. Nonostante negli anni siano stati apportati dei cambiamenti per cercare di modernizzare e semplificare il sistema, il regime non è più adatto alle esigenze di un'economia moderna e sempre in evoluzione, caratterizzata dalla globalizzazione e basata soprattutto sull'innovazione tecnologica. La complessità del sistema porta a generare dei costi e oneri considerati inutili per contribuenti e amministrazioni, rappresentando un ostacolo al mercato; inoltre tali difficoltà rendono il sistema facilmente vulnerabile a episodi di frodi ed evasione. L'Iva dunque è la principale imposta sui consumi applicata all'interno dell'Unione Europea ed è una delle principali fonti di finanziamento per gli Stati membri i quali ne versano una quota al bilancio comunitario.

In questo ambiente le possibilità di abbassare la pressione fiscale sul lavoro e sulle imprese sono risicati. La riduzione della moneta – continuamente promessa dal governo – difficilmente potrà attingere dal gettito Iva, che rischia di essere minore

rispetto alle previsioni, a causa delle inevitabili riduzioni dei consumi. La strada sarà quella di un taglio della spesa pubblica. L'Italia, fra i paesi industrializzati, è l'unico che, a fronte di politiche non espansive, ha subito sia effetti recessivi, sia un aumento del debito dello Stato. E' necessario creare coesione tra gli Stati: come già detto, il Mercato Unico Europeo, nasce da un progetto iniziato nel 1958 nel quale i Paesi si impegnavano ad eliminare le barriere doganali per consentire la libera circolazione di merci, servizi, persone e capitali, favorendo l'integrazione delle economie europee. Entra in vigore nel 1993 e comporta, oltre alla libera circolazione, una collaborazione economica e politica per armonizzare le normative nazionali; per realizzarlo è stato necessario abolire le frontiere, eliminare le differenze tecniche dei prodotti e le barriere fiscali caratterizzate da normative diverse tra i Paesi, soprattutto nell'ambito dell'Iva. Il motivo per cui ad oggi c'è l'esigenza di migliorare il funzionamento del Mercato Unico sta nel fatto che operazioni nazionali e operazioni intra-UE non sono trattate in egual modo ai fini Iva; inoltre, nell'Unione, vengono applicate norme divergenti causate dalle deroghe di cui gli Stati possono usufruire ai sensi della normativa europea.

Per migliorare il funzionamento del Mercato Unico la Commissione Europea con la raccomandazione 2009/524/CE ha presentato una serie di misure per garantire l'applicazione delle norme. Essa propone di migliorare il coordinamento e la collaborazione, invitando gli Stati ad affidare ad un'unica autorità nazionale le questioni relative al mercato unico, proponendo agli Stati membri di migliorare il

recepimento delle norme del mercato unico nonché la loro applicazione e controllo del rispetto delle direttive in ambito nazionale. Consiglia anche di avvalersi di strumenti di monitoraggio per il mercato dotandosi di esperti o uffici nazionali di statistica assicurandosi l'applicazione delle norme del mercato. Promuove l'uso di strumenti extragiudiziali per la soluzione delle controversie tra cui SOLVIT<sup>22</sup>, una rete online che consente di risolvere una controversia che deriva da una non corretta applicazione delle regole del mercato interno da parte di un'Amministrazione Pubblica; i cittadini e le imprese in questo modo possono avere una risposta informale ai loro problemi senza andare in tribunale.

Di particolare importanza è il controllo e la valutazione della legislazione nazionale di attuazione delle norme del mercato per rettificare tempestivamente eventuali anomalie nell'applicazione delle norme europee. È importante informare cittadini e imprese sui loro diritti presso i servizi di informazione comunitari situati nelle amministrazioni nazionali.

L'importanza di migliorare il Mercato Unico è stata sancita anche nella comunicazione della Commissione Europea denominata "Europa 2020" proposta nell'anno 2010. Tale comunicazione è stata elaborata per far fronte al periodo di crisi finanziaria e recuperava molti aspetti della strategia di Lisbona per la crescita

---

<sup>22</sup> SOLVIT consente di trovare una risoluzione extragiudiziale alle denunce dei consumatori e delle imprese, relative ad una scorretta applicazione delle norme sul mercato interno da parte delle amministrazioni pubbliche

e l'occupazione del 2000; rinnovata nel 2005 e in attuazione fino al 2010. Essa contiene degli obiettivi che riguardavano una crescita sostenibile e i modi per realizzarla, è stata inoltre la base per le iniziative dell'UE sul mercato unico. L'Unione Europea è un grande esportatore e operatore commerciale ed ha pertanto interesse a garantire che le imprese siano competitive anche su nuovi mercati riuscendo così a usufruire di nuove fonti di finanziamento e crescita. Incredibilmente, in questo clima già così difficile e negativo, l'unica notizia di cui si sente parlare negli ultimi tempi è di un nuovo aumento dell'Iva che, come già detto in precedenza, andrà a danneggiare oltre che al consumatore (come dovrebbe essere), anche e soprattutto i piccoli imprenditori e le PMI. Tale situazione potrebbe portare poi questi ultimi ad agire in maniera errata ed illegale, non dichiarando il loro intero fatturato e quindi di conseguenza divenendo evasori dello Stato. Questo meccanismo può essere definito come un ciclo continuo, un'eterna lotta tra Stato e privati che difficilmente terminerà, perché gli aumenti e le evasioni sembrano essere connessi ad un unico vero punto cardine che li tiene legati: l'egoismo dell'uomo.

## **BIBLIOGRAFIA e SITOGRAFIA:**

-Il Sole 24 Ore: <https://www.ilsole24ore.com/art/mondo/2019-04-27/la-grande-rapina-europa-scomparsi-1260-miliardi-iva-124202.shtml?uuid=AB4AOOsB>

-Informazione Fiscale: <https://www.informazionefiscale.it/clausole-di-salvaguardia>

-Ipsoa : <http://www.ipsoa.it/documents/fisco/iva/quotidiano/2015/02/04/reverse-charge-e-split-payment-tra-riduzione-dell-evasione-e-obiettivi-di-bilancio>

-PMI : <https://www.pmi.it/impresa/contabilita-e-fisco/203089/novita-iva-2015-split-payment-reverse-charge.html>

-Qui Finanza: <https://quifinanza.it/tasse/italia-evasione-fiscale-vale-108-miliardi-lanno/231184/>

-Agenzia Delle Entrate:

<https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Schede/Agevolazioni/Ozione+regime+Iva+per+cassa/SchedaInfo+IvaCassa/?page=schedeagevolazioni>



-Camera.it : <http://www.camera.it/temiap/documentazione/temi/pdf/1104375.pdf>

Bellinazzo M. e Trovati G., *Fisco, cambia la lotta all'evasione: si punta su tracciabilità e fatture online*, "Il Sole 24 ore", 20 luglio 2014

Bosi P. e Guerra Cecilia M., *I tributi nell'economia italiana*, Il Mulino, 2015

Centore P., *Iva europea e nazionale: l'evoluzione normativa dal 2015 al 2017*, Ipsa, 2015

Criscione A. e Santacroce B., *Task force europea contro le frodi Iva*, "Il Sole 24 ore", 13 ottobre 2010

De Ionna P., *La trappola delle clausole di salvaguardia*, "La Repubblica", 30 novembre 2015