

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PADOVA

DIPARTIMENTO DI SCIENZE POLITICHE,
GIURIDICHE E STUDI INTERNAZIONALI

Corso di laurea *Triennale* in Diritto dell'Economia



L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO:
PROBLEMI DI EVASIONE E
PROSPETTIVE FUTURE

Relatore: Prof. VINCENZO REBBA

Laureando: SILVIA BERTI
matricola N. 1055727

A.A. 2015/2016

SOMMARIO

Introduzione.....	3
Capitolo 1 L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO	5
1.1. Aspetti istituzionali dell'Iva.....	5
1.2. Applicazione dell'Iva	8
1.3. L'Iva all'interno dell'Unione Europea	11
1.4. Problemi di evasione	15
Capitolo 2 REVERSE CHARGE E SPLIT PAYMENT	23
2.1. Lotta all'evasione	23
2.2. Inversione contabile (reverse charge).....	29
2.3. Split payment	32
Capitolo 3 IL FUTURO DELL'IVA, VERSO UN SISTEMA PIÙ SEMPLICE, SOLIDO ED EFFICACE	37
3.1. La complessità del sistema attuale	37
3.2. Migliorare il funzionamento del mercato unico.....	40
3.3. Garantire la neutralità del sistema Iva	42
3.4. Ottimizzare la riscossione delle entrate	44
Conclusioni.....	49
Bibliografia.....	53
Sitografia	55

INTRODUZIONE

L'imposta sul valore aggiunto è stata introdotta in Italia con il D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972 ed entra in vigore il primo gennaio del 1973 con un'aliquota del 12%, cresciuta progressivamente negli anni arrivando nel 2011 ad avere un'aliquota ordinaria del 21%; e ad oggi, con la Legge di Stabilità 2013 si aumentò di un punto percentuale arrivando al 22%. L'Iva ha sostituito l'IGE (imposta generale sulle entrate) che era un'imposta sui consumi con struttura plurifase o anche detta a cascata, per questo risultava essere distorsiva. 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. Con l'Iva invece ad ogni passaggio i contribuenti pagano l'aliquota relativa al valore aggiunto, si basa solo sull'incremento di valore che un bene o servizio acquista ad ogni passaggio economico. L'Iva colpisce solamente il consumatore finale e risulta neutrale per il soggetto passivo d'imposta che può detrarre l'imposta pagata sugli acquisti di beni e servizi dall'imposta addebitata per rivalsa a chi acquista i beni o servizi. L'Iva risulta avere dunque carattere generale in quanto colpisce tutti i beni e servizi tranne quelli esclusi dalla normativa, trasparente perché in ciascuna operazione può essere facilmente distinta, e risulta essere pagata in modo frazionato in quanto ad ogni passaggio l'Erario incassa una parte dell'importo totale dovuto. Un'operazione è soggetta a Iva se costituisce una cessione di un bene o prestazione di servizio effettuata nell'esercizio di impresa, arte o professione all'interno del territorio dello Stato. L'Iva è un'imposta che si presta facilmente al problema dell'evasione, un comportamento diffuso è quando il contribuente di diritto, impresa o lavoratore autonomo, incassa l'Iva dal committente o consumatore senza emettere fattura; il contribuente di diritto quindi

non dichiara e non versa l'imposta. Oppure si verifica anche, ad esempio tra imprese, un accordo con il committente concedendo uno sconto pari all'Iva se rinuncia alla fattura, esso in questo modo non paga l'Iva e il fornitore non essendoci traccia della transazione evade l'imposta; cagionando un danno all'Erario. Un danno ancora maggiore è causato dalle frodi, esse riguardano dalla dichiarazione fraudolenta, ottenibile falsificando le dichiarazioni Iva inserendo false fatture o alterando le scritture contabili, all'emissione di fatture false corrispondenti ad operazioni non esistenti al fine di consentire l'evasione dell'Iva. Per questi motivi negli anni si è migliorato l'intervento di controllo da parte di Agenzia delle Entrate e Amministrazioni Finanziarie favorendo riscontri incrociati di dati attraverso un migliore utilizzo delle banche dati, promuovendo l'utilizzo di mezzi di pagamento tracciabili come la fatturazione elettronica. Sono stati anche introdotti nuovi strumenti utilizzati per contrastare questi fenomeni come il meccanismo di inversione contabile o reverse charge, e il meccanismo della scissione dei pagamenti o split payment per quanto riguarda i beni e servizi ceduti alle Pubbliche Amministrazioni. L'evasione è collegata a diversi fattori tra i quali influisce anche il livello della pressione tributaria, un'esigenza di riforma nel sistema dei tributi, l'efficienza dei controlli dell'Amministrazione Finanziaria, e poca responsabilità per quanto riguarda i contribuenti nell'adempiere agli obblighi tributari dovuta anche alla presenza di norme complesse. Oltre quindi a sviluppare miglioramenti in ambito interno occorre anche intervenire a livello europeo per eliminare le problematiche di armonizzazione della normativa Iva che con deleghe concesse agli Stati creano norme contrastanti che rendono quindi il sistema Iva complesso da gestire.

CAPITOLO 1.

L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

1.1. Aspetti istituzionali dell'Iva

L'imposta sul valore aggiunto è stata creata in ambito europeo ed introdotta in tutti gli Stati dell'Unione, la disciplina europea del tributo è contenuta nella Direttiva 2006/112/CEE, in Italia è stata introdotta con il D.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633 ancora oggi vigente. L'Iva è una risorsa dell'Unione Europea, gli Stati devono devolvere all'Unione parte del gettito del tributo e garantire la corretta applicazione e l'effettiva riscossione. L'Iva è un'imposta sui consumi, le modalità di applicazione di una imposta generale sugli scambi possono essere di tre tipi: monofase, plurifase cumulativa, plurifase non cumulativa. L'imposta monofase colpisce una sola fase del processo di produzione o scambio di un bene o servizio, l'imposta plurifase cumulativa detta anche a cascata colpisce gli scambi in tutti i passaggi del processo produttivo e distributivo, grava sul valore pieno per cui la base imponibile è costituita dal fatturato complessivo in un certo periodo di tempo (come ad esempio l'IGE); l'imposta plurifase non cumulativa sul valore aggiunto colpisce tutte le fasi del processo produttivo e distributivo ma viene applicata solo all'incremento di valore realizzato in quel particolare stadio (come ad esempio l'Iva). L'imposizione sul valore aggiunto è stata preferita alle imposte a cascata perché queste ultime non sono neutrali rispetto alla tassazione complessiva di una merce che dipende dalla lunghezza del ciclo distributivo, inoltre influiscono sull'organizzazione produttiva favorendo le aziende integrate colpendo maggiormente quelle specializzate, non è agevole calcolare l'imposizione che grava su una merce per cui si utilizza una determinazione forfettaria. Con l'imposizione sul valore aggiunto invece l'imposta complessivamente pagata sui diversi beni non dipende dal numero delle fasi del processo produttivo, quindi non incentiva la

concentrazione verticale delle imprese; inoltre l'imposta non altera la trasparenza nel processo di formazione dei prezzi. È possibile conoscere esattamente ad ogni fase della produzione o distribuzione di un bene l'onere di imposta a cui è stato assoggettato sino a quel momento. Le caratteristiche dell'Iva sono quattro: si applica generalmente alle operazioni che hanno ad oggetto beni o servizi, è proporzionale al corrispettivo dei beni e servizi forniti, è riscossa in ciascuna fase del processo di produzione e distribuzione a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza, gli importi pagati nelle precedenti fasi sono detratti dall'imposta dovuta dunque il tributo si applica in ciascuna fase solo al valore aggiunto; infine il peso dell'imposta grava solo sul consumatore finale.

Il sistema dell'Iva è fondato sul principio per cui l'imposta calcolata sul corrispettivo del servizio o bene ceduto è dovuta allo Stato da ciascun soggetto passivo che dal debito Iva detrae l'imposta che ha gravato sui suoi acquisti, dunque lo Stato ad ogni passaggio incassa la differenza tra Iva sugli acquisti e Iva sulle vendite di ogni soggetto passivo. L'imposta è neutrale per il soggetto passivo che effettuando una operazione imponibile è debitore verso lo Stato dell'Iva ed è contemporaneamente creditore di rivalsa verso il cessionario. Nel caso di operazioni passive il soggetto passivo che acquista è debitore per Iva di rivalsa verso il suo fornitore (cedente), ma l'Iva dovuta per rivalsa può essere detratta nei confronti dello Stato. L'Iva incide solo sul consumatore finale che acquista un bene o servizio soggetto a imposta e non ha diritto di detrarla, i soggetti passivi invece oltre ad avere obblighi formali e sostanziali possono detrarre l'imposta pagata o da pagare a monte; dunque per essi l'Iva non è un costo.

L'Iva è un'imposta generale sul consumo, il consumo è l'indice di capacità contributiva ed il consumatore finale è portatore della capacità contributiva incisa dal tributo. Il tributo ha come presupposti certe operazioni poste in essere dai soggetti passivi, dunque anche le importazioni vengono tassate poiché sono destinate al consumo interno dell'Unione Europea di un bene che proviene da un Paese terzo, quindi al bene importato viene applicata l'Iva in modo uguale dei

prodotti interni all'Unione. Il diritto di detrazione rende neutrale l'imposta per i soggetti passivi tranne per il consumatore finale sul quale grava il tributo.

I soggetti passivi dell'Iva sono gli imprenditori, i lavoratori autonomi e tutti i soggetti che effettuano importazioni o acquisti intracomunitari. In seguito alla creazione del Mercato Unico nel 1993 per importazione/esportazione si intendono dunque gli scambi con paesi esterni all'Unione Europea, mentre per gli scambi all'interno dell'Unione Europea sono considerati operazioni intracomunitarie. I soggetti tenuti al versamento dell'imposta hanno l'obbligo giuridico di rivalersi sull'acquirente.

La base imponibile è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o al prestatore. Sono compresi nella base imponibile gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione, i debiti e gli oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente e le integrazioni dovute da altri soggetti. Non concorrono a formare la base imponibile gli interessi moratori e le penalità, il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono; l'importo degli imballaggi e dei recipienti che devono essere restituiti. Non sono comprese nella base imponibile anche le anticipazioni fatte in nome e per conto di altri.

Le aliquote Iva comprendono: un'aliquota normale del 22%, aliquota ridotta del 10% per i generi di largo consumo (come ad esempio animali vivi, energia elettrica, olii minerali, servizi turistici in Italia per incentivare il turismo, ecc...), un'aliquota ancora più ridotta del 4% per i generi di prima necessità (ad esempio latte, burro, ortaggi, farine, paste, costruzioni rurali, prestazioni socio-sanitarie, ecc...), aliquota zero per beni e operazioni non imponibili (cessioni per l'esportazione) ed operazioni esenti (operazioni di credito e assicurazione, trasporto urbano di persone, servizi postali, servizi sanitari, educativi, sociali, ecc...). L'imposta dovuta dal soggetto passivo si quantifica applicando alle operazioni effettuate le relative aliquote, l'imposta dovuta sulle operazioni attive differisce dalla somma da versare poiché è data dalla differenza tra imposta dovuta e imposta detraibile.

1.2. Applicazione dell'Iva

Ai fini Iva una operazione economica è rilevante se è posta in essere da un imprenditore o lavoratore autonomo, se rientra nel campo di applicazione del tributo, se è effettuata nel territorio dello Stato. Le operazioni che rientrano nel campo di applicazione Iva sono distinte in operazioni imponibili, non imponibili ed esenti. Le operazioni imponibili fanno sorgere il debito d'imposta e non limitano il diritto alla detrazione, le operazioni non imponibili ed esenti non fanno sorgere il debito d'imposta ma comportano uguali adempimenti formali alle operazioni imponibili, le operazioni esenti limitano il diritto di detrazione; le non imponibili non incidono su tale diritto. Le operazioni escluse da Iva non rilevano ai fini dell'applicazione dell'imposta, non comportano il sorgere del debito d'imposta, obblighi formali e non incidono sul diritto di detrazione. Nelle operazioni imponibili sono comprese quattro tipologie di operazioni: cessioni di beni, prestazioni di servizi, acquisti intra-UE e importazioni da paesi extra-UE.

Il momento impositivo si verifica quando l'operazione è effettuata, da tale momento essa deve essere fatturata e registrata; dunque deve essere emessa la fattura, entro quindici giorni dall'emissione deve essere registrata e si procede mensilmente a versare l'imposta liquidata sulla base delle fatture registrate del mese precedente. L'Iva è esigibile al momento della consegna o della spedizione dei beni, nel momento in cui l'imposta diventa esigibile l'Erario può far valere le sue pretese nei confronti del debitore per il pagamento dell'imposta. Una operazione è considerata effettuata: nel caso di cessioni di beni immobili nel momento della stipulazione (se gli effetti però sono differiti rileva il momento in cui si producono gli effetti traslativi), per cessioni di beni mobili nel momento della consegna o spedizione, nel caso di prestazioni di servizi le operazioni sono effettuate quando è pagato il corrispettivo. L'emissione della fattura e il pagamento del corrispettivo per le cessioni di beni realizzano l'effettuazione dell'operazione, nel caso di pagamento di acconti invece devono essere fatturati e assoggettati ad imposta; per

i servizi l'operazione è compiuta con il pagamento. Una particolarità è prevista per i contribuenti che hanno un volume d'affari non superiore a due milioni di euro, che operano nell'esercizio di impresa, arti o professioni, effettuano cessione di beni e prestazioni di servizi nel territorio dello Stato. Essi infatti possono scegliere il metodo dell'Iva per cassa (cash accounting) introdotto dall'art. 32-bis D.L. 83/2012; consiste nel differire l'esigibilità dell'imposta fino al momento del pagamento per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuati a favore di altri soggetti Iva. Così facendo è consentito posticipare il versamento dell'imposta fino al momento in cui si riceve il pagamento, ma si può detrarre l'imposta per gli acquisti effettuati cioè Iva a credito solo quando sarà pagato il relativo corrispettivo. Se il cessionario non ha scelto l'Iva per cassa ha il diritto alla detrazione quando l'operazione è effettuata anche se non coincide con il pagamento. Chi opta per l'Iva di cassa è vincolato per un periodo di tre anni tranne nel caso superasse la soglia del volume d'affari; in tal caso decade in modo automatico. Non sono compresi in questo regime le operazioni di vendita a privati e acquisto di beni da altri paesi. Anche per contribuenti minori e minimi esiste un regime più agevolato. I contribuenti minori, ovvero contribuenti con un volume d'affari che non supera una determinata soglia (309.874,14€ annui per imprese di servizi e professionisti, 516.456,90€ per altre imprese), possono assolvere agli obblighi di fatturazione e registrazione tramite un bollettario a madre e figlia ed effettuare trimestralmente le liquidazioni. Per i contribuenti minimi si intendono le persone fisiche che esercitano attività d'impresa, arti o professioni che conseguono ricavi non superiori a 30.000€; non devono addebitare l'Iva sulle operazioni attive e non hanno diritto alla detrazione sulle operazioni a monte. Per i produttori agricoli è previsto un regime speciale di esonero dell'Iva; si applica a coloro che nell'anno precedente hanno realizzato un volume d'affari formato per almeno due terzi da cessione di prodotti agricoli e ittici non superiore a 7.000€. Essi sono esonerati dalla registrazione, dichiarazione e versamento dell'Iva.

La rivalsa è quel meccanismo che permette al soggetto passivo che effettua una operazione imponibile di rivalersi sul cessionario. Il diritto di rivalsa

rappresenta un credito del soggetto passivo che vanta nei confronti del cessionario e si aggiunge al corrispettivo pattuito, il credito sorge quando l'Iva è addebitata in fattura; dunque per esercitare il diritto di rivalsa occorre che vi siano una operazione imponibile e una fattura emessa. Il cessionario deve corrispondere l'Iva di rivalsa ed inoltre ha il diritto di ricevere la fattura per esercitare successivamente la detrazione per la quale occorre la fattura con l'imposta addebitata e la sua registrazione nel registro acquisti. Non è previsto un limite temporale per la rivalsa quindi può esercitarsi anche quando è decorso il termine per emettere fattura oppure anche se il cedente riceve un avviso di accertamento, in tal caso però il contribuente può rivalersi solo quando ha pagato l'imposta con le relative sanzioni e interessi; analogamente il cessionario ha diritto di detrazione. Il diritto di detrazione corrisponde a tre esigenze: discriminare fra diverse tipologie di operazioni, ammettere regimi speciali ed evitare elusioni di imposta. L'oggetto della detrazione riguarda l'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o addebitata a lui a titolo di rivalsa, la detrazione presuppone la fattura con l'Iva addebitata non il pagamento dell'imposta. Questo diritto spetta per gli acquisti e le importazioni di beni e servizi inerenti all'attività svolta dal soggetto passivo, per esercitarlo occorre che i contribuenti annotino nel registro acquisti le fatture o le bollette doganali (nel caso di importazioni), l'importo che può essere detratto è costituito dall'Iva a credito ossia la somma dell'Iva di rivalsa indicata nel registro acquisti. La detrazione si effettua tramite le liquidazioni periodiche o con la dichiarazione annuale, è possibile esercitare la detrazione anche successivamente all'anno in cui è sorto il diritto.

Particolare attenzione va fatta nel caso di operazioni non imponibili ed esenti. Le operazioni non imponibili non prevedono il pagamento dell'Iva ma è ammessa la detrazione dell'Iva pagata sugli acquisti; l'imposta non grava su nessuna fase del processo. Sono comprese le esportazioni, alcune cessioni intracomunitarie e le operazioni effettuate al di fuori del territorio dello Stato. Per esportazioni e cessioni intracomunitarie, cioè soggetti che compiono abitualmente operazioni non imponibili, l'Iva sugli acquisti detraibile è sempre superiore all'Iva a debito quindi

hanno diritto al rimborso dall'Erario che viene concesso in ritardo, per superare tale problema gli esportatori ricorrono agli acquisti in sospensione d'imposta. Gli acquisti che l'esportatore può fare in sospensione sono uguali all'ammontare complessivo delle vendite all'estero registrate durante l'anno precedente oppure dei dodici mesi precedenti. Le operazioni esenti sono effettuate senza il pagamento dell'Iva e non è ammessa la detrazione dell'Iva sugli acquisti. Se un soggetto compie operazioni che danno diritto alla detrazione e operazioni esenti la quota dell'Iva detraibile è calcolata in modo forfettario con il metodo pro-rata. Tale procedura consiste nel determinare una quota di Iva detraibile data dal rapporto tra le operazioni effettuate nell'anno, per le quali si ha diritto alla detrazione, e la somma di tutte le operazioni attive effettuate nello stesso periodo. Per i produttori agricoli vige un regime che prevede la determinazione forfettaria della detrazione dell'Iva sugli acquisti che non corrisponde all'Iva effettivamente pagata; viene calcolata con percentuali di compensazione che si applicano al valore del bene ceduto.

Non è detraibile l'imposta per l'acquisto o importazione di beni o servizi che riguardano operazioni esenti o non soggette ad imposta. Per acquisti ad uso promiscuo, che si riferiscono sia ad operazioni attive soggette ad imposta e non; si detrae solo la quota riferita all'imponibile. Non è detraibile l'imposta per l'acquisto di aerei e imbarcazioni, per spese di trasporto di persone, acquisto o importazione di alimenti e bevande, acquisto o importazione di lubrificanti e carburanti per aeromobili, spese di rappresentanza, l'Iva per l'acquisto di fabbricati o porzioni di essi a destinazione abitativa, per l'acquisto o importazione di veicoli stradali a motore detraibile nella misura del 40%.

1.3. L'Iva all'interno dell'Unione Europea

L'Iva costituisce il principale tributo indiretto del nostro ordinamento. È di creazione europea, introdotta successivamente in tutti gli Stati dell'Unione Europea. L'armonizzazione dell'Iva è avvenuta in diverse fasi per garantire la

trasparenza negli scambi all'interno dell'Unione Europea. La prima direttiva Iva elaborata nel 1967 per la quale gli Stati membri hanno sostituito la loro fiscalità indiretta generale con un sistema comune Iva a detrazione. La seconda direttiva ha definito la struttura e le modalità di applicazione dell'imposta. La disciplina europea è contenuta nella Direttiva 2006/112/CE che mira ad armonizzare le norme sull'Iva, in Italia è stata introdotta dal D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972 ancora oggi vigente. La costituzione del mercato unico europeo nel 1993 ha consentito la libera circolazione delle merci fra gli Stati europei, un fatto importante fu 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. Per ovviare il problema della doppia imposizione possono essere applicati due principi: principio di destinazione che prevede la tassazione nel paese in cui avviene il consumo; principio dell'origine che prevede la tassazione nel paese in cui avviene la produzione. L'applicazione di tali principi implica il rispetto della neutralità del prelievo per la quale la tassazione non deve alterare i prezzi fra beni importati e beni prodotti internamente; assicurare la ripartizione del gettito fra gli Stati coinvolti. Quando fu introdotta l'Iva venne scelto per gli scambi infracomunitari 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. In seguito all'eliminazione delle barriere doganali l'applicazione di questo principio diventa problematico, dato che tale sistema richiedeva controlli fisici alle frontiere; le merci che uscivano da un paese venivano detassate (si applicava l'aliquota zero) e ritassate al momento dell'importazione. Nel 1987 la Commissione ha proposto il passaggio al principio del paese d'origine, in virtù del quale, invece di un'aliquota zero, le transazioni tra Stati membri sarebbero state sottoposte a imposizione già nel paese d'origine e gli operatori commerciali avrebbero potuto dedurre normalmente l'imposta come imposta sul valore aggiunto a credito. In questo modo non sarebbero più serviti i controlli e le formalità fiscali

per il passaggio di un bene da uno Stato all'altro; il principio di destinazione invece rimaneva valido per gli scambi con paesi extraeuropei. Il principio di origine però comporta che l'Iva versata a livello nazionale finisce nello stesso erario pubblico, mentre le transazioni tra gli Stati membri fanno capo a due diversi erari, creando considerevoli spostamenti di gettito fiscale; inoltre con aliquote diverse nei vari paesi può causare effetti distorsivi. Per tale motivo la Commissione ha proposto di stabilire un sistema di compensazione destinato a redistribuire l'Iva prelevata nei paesi d'origine ai paesi dove è avvenuto il consumo e armonizzare le aliquote per evitare effetti distorsivi sui flussi di merci causati da livelli di aliquote molto differenti dei paesi. Tali proposte erano tuttavia inaccettabili per i governi degli Stati membri i quali nel 1989 hanno istituito un gruppo di lavoro che ha mantenuto il principio del paese di destinazione per le transazioni riguardanti operatori commerciali titolari di partita Iva; creando la base del sistema transitorio entrato in vigore nel 1993. Originariamente il sistema transitorio doveva restare in vigore fino al 1996, ciò non avvenne poiché una proposta di direttiva fu presentata soltanto nel 1997, seguita nel 1998 da nuove proposte relative all'istituzione di un sistema di detrazioni nello Stato di registrazione; tutte le proposte sono state ritirate per le scarse probabilità di essere approvate. Nel periodo transitorio si dovevano avvicinare le aliquote del prelievo, i paesi membri avevano eliminato le aliquote maggiorate ed applicato un'aliquota normale pari o superiore al 15%, hanno conservato l'adozione di una o due aliquote ridotte tra il 5% e 15% per i beni iscritti in una tabella dalla Commissione e mantenuto un'aliquota inferiore al 5% purché già esistente. Le difficoltà del processo di armonizzazione ha comportato per il periodo transitorio l'adozione del principio di destinazione nonostante le dogane fossero abolite; il principio di origine trovava applicazione solo per le vendite di beni effettuate a consumatori finali di un altro paese comunitario. Il continuo rinvio dell'entrata in vigore del regime definitivo basato sul principio di origine è un indice di difficoltà e lentezza del processo di armonizzazione per cui non deve coinvolgere solo le aliquote ma anche riguardare ad un'applicazione più uniforme del tributo. 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'Iva. La lotta alle frodi è un obiettivo prioritario dell'Unione, il programma Fiscalis¹ (che è stato in vigore dal 2008 al 2013) ed il sistema informatico VIES² (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. Nel 2010 la Commissione ha pubblicato un libro verde sul futuro dell'Iva seguito da una comunicazione il cui obiettivo è valutare l'attuale sistema dell'Iva, nel 2014 ha pubblicato un documento in cui afferma che il sistema basato sul principio di origine non può essere accettato mentre condivide l'idea che l'Iva debba essere applicata secondo il principio di destinazione.

La Legge n. 427/1993 ha recepito in Italia le direttive comunitarie che hanno dettato le regole fondamentali ai fini dell'armonizzazione Iva in ambito comunitario. 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 fatture emesse e acquisti, così facendo l'Iva a debito da annotare nel registro vendite è compensata dall'Iva detraibile annotata nel registro acquisti. Se l'acquirente è un consumatore finale l'operazione imponibile è a carico del venditore; gli acquisti intracomunitari di consumatori finali sono dunque tassati nel paese di origine. Le cessioni intracomunitarie sono operazioni non imponibili in

¹ Decisione n. 1482/2007/CE del Parlamento europeo e del Consiglio dell'11 dicembre 2007, che istituisce un programma comunitario inteso a migliorare il funzionamento dei sistemi di imposizione nel mercato interno; è stato istituito per il periodo dal 10 gennaio 2008 al 31 dicembre 2013. L'obiettivo generale di Fiscalis 2013 è di migliorare il corretto funzionamento dei sistemi di imposizione nel mercato interno accrescendo la cooperazione tra i paesi partecipanti, le loro amministrazioni e qualsiasi altro organismo.

² Il VIES è un sistema di scambio di informazioni tra paesi membri della Comunità Europea istituito al fine di consentire una corretta fiscalità.

Italia purché il cessionario sia un soggetto passivo; sono imponibili nel paese di destinazione. L'acquisto senza imposta è consentito agli esportatori abituali, cioè coloro che in certo periodo di tempo hanno compiuto esportazioni per almeno il 10% del volume d'affari, possono acquistare nell'anno successivo la stessa quantità di beni senza pagare l'Iva manifestando tramite dichiarazione d'intenti al fornitore; con l'obbligo di trasmetterla in via telematica all'Amministrazione Finanziaria per impedire comportamenti fraudolenti. L'importazione è un'operazione imponibile, si tratta di beni che provengono da uno Stato extraeuropeo e vengono tassati come quelli prodotti nello Stato. In questo caso l'Iva ha una funzione diversificata in quanto duplica il tributo interno per consentire un uguale trattamento fiscale dei beni che provengono da paesi extraeuropei a quello dei beni prodotti all'interno degli Stati comunitari. L'Iva viene applicata su ogni operazione di importazione, il valore della base imponibile è determinato sulla base delle disposizioni doganali e viene accertata, liquidata e riscossa in base a quanto disposto da esse. Le esportazioni al di fuori dei territori comunitari non sono soggette ad imposta, dunque sono operazioni non imponibili e possono essere di tre tipi: cessione all'esportazione, operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali.

1.4. Problemi di evasione

L'Iva è un'imposta complessa perché richiede una regolamentazione articolata ed impone obblighi di tenuta dei registri, scritture contabili, dichiarazioni; ai soggetti passivi. Nella realtà italiana il fenomeno dell'evasione fiscale è un problema radicato. Per evasione fiscale si intendono una serie di pratiche poste in essere dal contribuente per violare le norme fiscali e regolamenti vigenti allo scopo di ridurre o eliminare il prelievo fiscale attuato dallo Stato. 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 dichiarazione dei redditi false in modo da non versare quanto realmente dovuto.

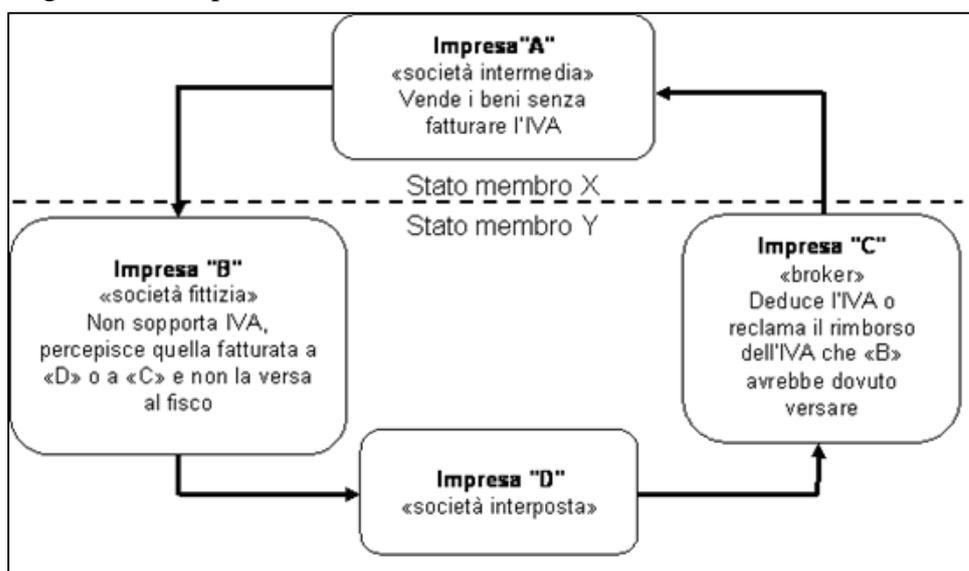
L'evasione fiscale costituisce di fatto un evento dannoso all'interno della politica fiscale attuata dal Governo e che contribuisce a far perdere allo Stato una parte non trascurabile del gettito fiscale. L'evasione in Italia rappresenta un vero problema più volte affrontato dai vari Governi che si sono succeduti negli anni ma la cui soluzione risulta essere complessa. Questo fenomeno inoltre comporta effetti economici negativi, determina effetti distorsivi sull'allocazione delle risorse e interferisce con il funzionamento del mercato perché ostacola la creazione di un mercato concorrenziale, altera l'equità e la progressività del sistema tributario, favorisce la corruzione e la criminalità economico organizzata. Il mancato gettito per lo Stato si configura poi in un inasprimento della pressione fiscale a scapito delle aziende in regola e dei contribuenti che adempiono ai loro doveri fiscali, causando iniquità sociale; viola i principi di legalità e solidarietà sanciti dall'Art. 53³ della Costituzione su cui si fonda il rapporto tra Stato e cittadini. L'evasione fiscale è punita con sanzioni pecuniarie e oltre una certa soglia di sottrazione di imponibile anche penalmente. Non è assimilabile all'evasione fiscale il fenomeno dell'elusione fiscale, a differenza dell'evasione, l'elusione non è illegale, infatti formalmente le leggi sono rispettate ma vengono aggirate nell'aspetto sostanziale. L'evasione è un fenomeno complesso che ha varie sfaccettature, molteplici sono i comportamenti che consentono di eludere gli obblighi impositivi. Un comportamento più grave dell'evasione è costituito dalle frodi fiscali, con sofisticati meccanismi si crea una situazione di apparente regolarità al di sotto della quale si cela l'evasione rendendo difficoltoso l'accertamento dell'Amministrazione Finanziaria. Un tipico esempio di frode è l'inserimento in contabilità di fatture di acquisto false per ridurre l'imponibile fiscale. Le transazioni maggiormente interessate dalle frodi Iva sono gli acquisti intracomunitari denominate anche frodi carosello. Il fenomeno criminoso delle frodi carosello ha avuto inizio con l'entrata in vigore del trattato di Schengen del 1993⁴ sviluppandosi negli ultimi anni, essendo

³ Art. 53 Cost. Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.

⁴ L'Accordo di Schengen riguarda la creazione di uno spazio comune attraverso la progressiva eliminazione dei controlli al passaggio delle frontiere comuni sia delle merci che delle persone, ratificato dall'Italia nel 1993 con la legge 30 settembre 1993, n. 388.

collegato al sistema transitorio di applicazione dell'Iva tra soggetti passivi aventi sede in diversi paesi dell'Unione Europea disciplinati dal D.L 331/1993 convertito nella L. 427/1993; conseguente al mancato accordo per armonizzare le aliquote Iva nei diversi Paesi europei. La frode carosello è un meccanismo fraudolento attuato con una serie di passaggi di beni provenienti da un paese dell'Unione Europea al termine del quale l'impresa acquirente italiana detrae l'Iva nonostante il venditore, di comune accordo non l'abbia versata. L'interposizione fittizia di una società tra fornitore estero e acquirente nazionale non è un vero e proprio carosello fiscale perché la merce non rientra nello Stato di partenza; costituisce comunque una frode organizzata all'Iva ed ha lo stesso impatto di una frode carosello. In questo caso viene interposto un soggetto italiano prestanome e nullatenente nell'acquisto di beni tra un soggetto comunitario reale venditore e un reale acquirente italiano, il quale acquista effettivamente dal prestanome che emette una fattura con Iva ma non viene versata mentre l'acquirente la detrae. La frode carosello vera e propria, detta anche carosello chiuso, si verifica quando una società vende beni ad un'altra società di un altro Stato comunitario la quale rivende ad un'altra società; inoltre per occultare la frode solitamente si introducono delle società cuscinetto (Figura 1.) che potrebbero essere ignare della frode.

Figura 1. Esempio schema della frode carosello



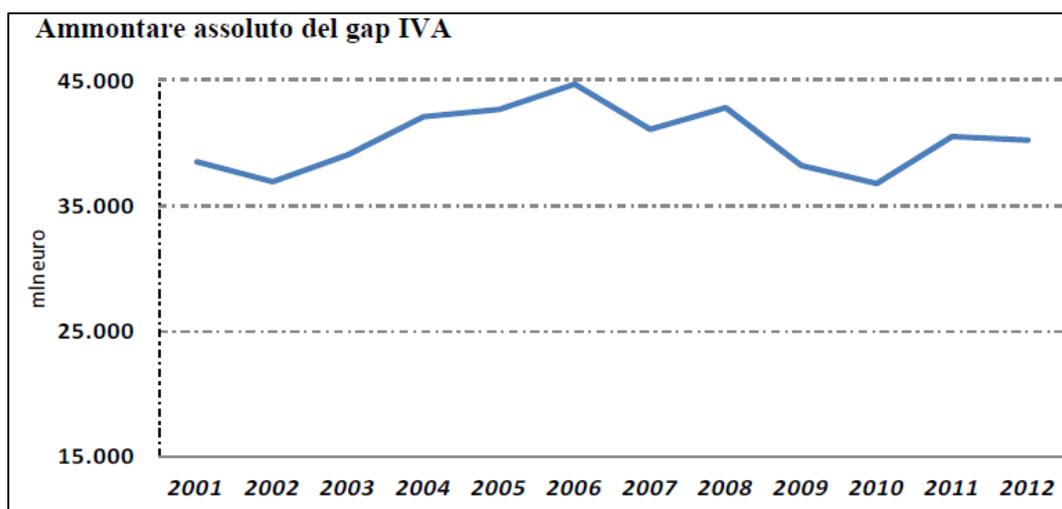
(Fonte: www.curia.europa.eu)

Il meccanismo illustrato (Figura 1.) mostra come la impresa A (società intermedia) effettua una fornitura esente alla impresa B (società fittizia o cartiera), dallo Stato membro X allo Stato membro Y. L'impresa B, che ha acquistato i beni senza pagare l'Iva, li aliena, all'interno del suo Stato membro Y, ad un'altra impresa C (broker), dal quale percepisce l'imposta, sparendo poco dopo senza versarla all'erario. L'impresa C deduce l'Iva corrispondente ai suoi acquisti presso l'impresa B e vende i prodotti nel mercato del paese Y, trasferendo l'onere del tributo. L'ammontare per le casse erariali è pari alla somma pagata dall'impresa C all'impresa B e da questi non versata. Per occultare il rapporto tra le imprese B e C, entrano in gioco una o più imprese D (società interposte o società cuscinetto). Il meccanismo assume la forma di carosello quando non si limita al territorio di Y, il broker C effettua una cessione esente ad un soggetto stabilito nello Stato da cui è partita l'operazione, X, la quale potrebbe essere anche la società intermedia A. Una volta in questo Stato, è possibile ripetere lo stesso meccanismo. L'inganno risiede nel rimborso richiesto da C. Con queste frodi si crea una distorsione della concorrenza perché i beni possono essere venduti a prezzi più competitivi rispetto a quelli delle imprese concorrenti.

Il tax gap o perdita di gettito è la differenza tra l'ammontare delle imposte che l'Amministrazione Fiscale dovrebbe raccogliere e quello che effettivamente raccoglie. Dato che le stime dell'ISTAT sul sommerso economico forniscono solamente dati parziali e a volte discordanti, l'Art. 3 della Legge Delega 23/2014 delega il Governo ad istituire una Commissione per definire un metodo di rilevazione dell'evasione dei principali tributi che si basa sui dati di contabilità nazionale e anagrafe tributaria; i risultati vanno calcolati e pubblicati annualmente. Il tax gap è misurato come differenza delle basi imponibili potenziali desunte dalla contabilità nazionale e le basi imponibili dichiarate, occorre depurare le basi imponibili potenziali dagli effetti di esenzione, agevolazione e riduzione delle imposte poiché esse riducono le basi imponibili potenziali; il tax gap in questo caso include le somme occultate al fisco e quelle non dichiarate. Per ridurre il fenomeno dell'evasione il gap intende intervenire su tre aspetti: sull'attività di prevenzione e

contrasto all'evasione internazionale, introduzione di nuovi servizi all'avanguardia e di semplificazione (ne sono un esempio le dichiarazioni precompilate), interventi economici per far fronte a crisi di liquidità. Il tax gap differisce per tipo di imposta ed è collegato al comportamento del contribuente e alle caratteristiche dell'imposta come appunto nel caso dell'Iva dove l'evasione oltre che azzerare il tributo può dar luogo anche a rimborsi.

Figura 2. Serie storica dei valori gap Iva dal 2001 al 2011

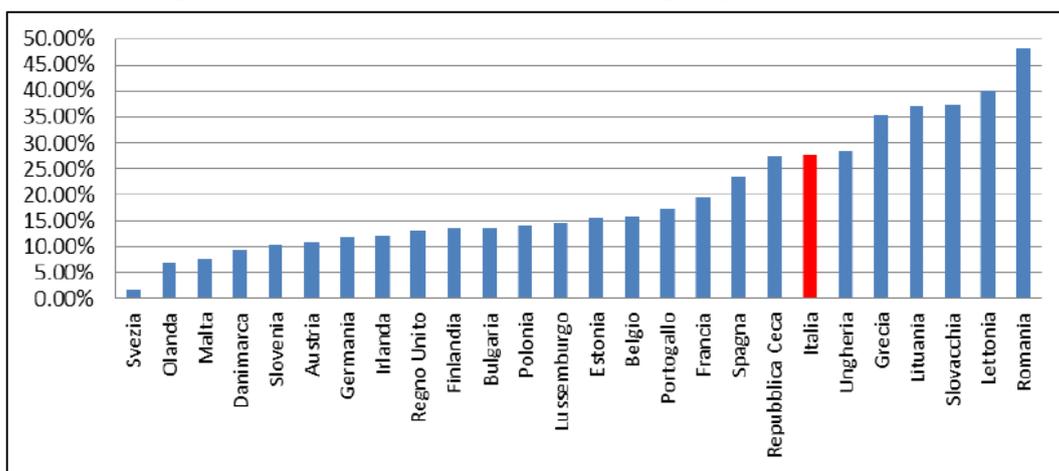


(Fonte: Rapporto Art. 6 D.L. 66/2014 del 13 luglio)

Come si può osservare nella Figura 2. il valore del gap Iva che va dal 2001 al 2011 è compreso tra 35 e 45 miliardi di euro, dal grafico inoltre si osserva un andamento incerto, sono presenti dei punti di minimo negli anni 2002 e 2007 con minimo assoluto nel 2010; si evidenziano due sotto periodi: dal 2000 al 2006 con tasso medio superiore al 17%, dal 2007 al 2012 con tassi medi leggermente più bassi. Nel 2011 il gap tende a crescere dovuto probabilmente dalle difficili condizioni economiche legate alle difficoltà finanziarie nazionali e all'aumento dell'aliquota Iva ordinaria dal 20% al 21%. L'ammontare assoluto del tax gap delle principali imposte calcolato come media dei due periodi 2001-2006 e 2007-2012 ha constatato un decremento del +2,29% attestando il valore delle imposte sottratte a 91 miliardi di euro. Tale ammontare si ripartisce fra le diverse aree geografiche dell'Italia dove per il nord il tax gap è di 47,6 miliardi, al centro 24 miliardi e 19,8 miliardi al sud.

Si può notare come si concentri maggiormente al nord dove infatti è presente la quota maggiore di valore aggiunto prodotto dal paese. Nel corso del 2013 l'Unione Europea ha elaborato uno studio per quantificare il gap Iva per tutti i paesi dell'unione. Il dato stimato per l'Italia nel periodo 2000-2011 è di 30,7 miliardi di euro, nel 2011 risulta essere il più elevato dei paesi dell'unione con 36,1 miliardi; a seguito si collocano Francia con 32,2 miliardi, Germania con 26,9 miliardi e Regno Unito con 19,5 miliardi. Rapportato al PIL l'Italia ha un'incidenza del 2,3% superiore a quella degli altri paesi come Germania 1,0%, Regno Unito 1,1% e Francia 1,6%. Il VAT gap percentuale rapportato al gettito potenziale dell'Italia per il periodo 2000-2011 è del 26%.

Figura 3. Gap Iva medio stimato dall'Unione Europea periodo 2009-2011



(Fonte: Rapporto Art. 6 D.L. 66/2014 del 13 luglio)

Si osserva (Figura 3.) che l'Italia si colloca tra i paesi dove il gap è più elevato e risulta essere preceduta da Romania, Lettonia, Slovacchia, Lituania, Grecia e Ungheria. Il gap medio dell'Iva percentuale per i paesi dell'unione si colloca tra il 17% e 18%. L'elaborazione dei dati stimati dall'UE è stata oggetto di critiche perché per determinare il VAT gap di tutti i paesi occorrono una grande quantità di informazioni e la conoscenza dei sistemi fiscali dei vari Stati; dati dunque che possono compromettere un confronto omogeneo tra i paesi. Il VAT gap dipende inoltre dalla stima dell'economia sommersa che i vari paesi attribuiscono, dunque

il confronto dipende da quanto sono approfondite tali stime nei paesi. Perché le stime siano attendibili un requisito importante riguarda la trasparenza dei metodi e dei risultati ottenuti, motivo per cui i futuri rapporti sul VAT gap dovranno fare riferimento al grado di trasparenza utilizzato da ogni paese. Si nota che i paesi più trasparenti per quanto riguarda i metodi e i risultati del sommerso adempiono correttamente agli obblighi europei, si presume che abbiano una stima del sommerso più precisa. È necessario incentivare la trasparenza evitando che i paesi maggiormente adempienti siano penalizzati quando viene stimato il tax gap perché risultano essere quelli con maggior quota di evasione.

Il gap calcolato dalla Commissione Europea per l'anno 2013 si colloca al 33,6%, la differenza tra quanto lo Stato italiano incassa dall'Iva e quanto dovrebbe incassare è di 47,5 miliardi di euro nel 2013, per l'anno 2012 era di 45 miliardi. Come dimostrato nella tabella (Tabella 1.) nell'Unione non migliora la raccolta dell'Iva da parte degli Stati, confrontando i dati del 2013 con il 2012 emerge che il totale degli incassi Iva persi nell'Unione è di 168 miliardi; questo significa che si ha una perdita di gettito del 15,02% dovuto a frodi, evasioni, aggiramenti fiscali, calcoli sbagliati nei 26 paesi dell'Unione. In conclusione gli Stati membri non sono stati in grado di migliorare la raccolta dell'Iva dato che lo scarto tra l'ammontare teorico degli incassi e le somme effettivamente percepite dagli stati non si è ridotto in rapporto al 2012.

Tabella 1. Gap sull'incasso Iva 2012-2013 (stime in milioni di euro)

Paese	2012			2013		
	Incassi Iva	Incassi teorici	VAT Gap	Incassi Iva	Incassi teorici	VAT Gap
Austria	24,563	27,629	3,066	24,953	28,17	3,217
Belgio	26,896	30,272	3,376	27,226	30,412	3,186
Bulgaria	3,828	4,697	869	3,775	4,56	785
Rep Ceca	11,377	14,883	3,506	11,694	15,07	3,375
Danimarca	24,296	26,563	2,267	24,36	26,85	2,489
Estonia	1,508	1,74	232	1,558	1,873	315
Finlandia	17,987	18,524	537	18,848	19,66	812
Francia	142,526	157,36	14,834	144,414	158,51	14,096
Germania	194,034	216,984	22,95	197,005	221,878	24,873
Grecia	13,712	20,595	6,883	12,593	19,09	6,497
Ungheria	9,084	11,963	2,879	9,073	12,003	2,93
Irlanda	10,219	11,508	1,289	10,371	11,596	1,225
ITALIA	96,17	141,332	45,162	93,921	141,437	47,516
Lettonia	1,583	2,391	808	1,693	2,414	721
Lituania	2,521	3,971	1,45	2,611	4,192	1,58
Lussemburgo	3,093	3,269	176	3,485	3,672	187
Malta	536	777	241	586	796	210
Olanda	41,699	43,598	1,899	42,424	44,276	1,852
Polonia	27,783	37,175	9,391	27,78	37,911	10,131
Portogallo	13,995	15,33	1,335	13,71	15,068	1,358
Romania	11,212	19,634	8,422	11,913	20,209	8,296
Slovacchia	4,328	7,054	2,726	4,696	7,209	2,513
Slovenia	2,889	3,18	291	3,045	3,232	186
Spagna	56,652	68,262	11,61	61,35	73,444	12,094
Svezia	37,834	39,762	1,928	39,091	40,867	1,776
Uk	142,943	159,695	16,752	141,668	157,099	15,431
Ue-26	923,269	1,088,147	164,879	933,843	1,101,498	167,654

(Fonte: Raffaele Ricciardi, *Iva, in Italia mancano incassi per 47,5 miliardi,* "La Repubblica", 4 settembre 2015)

CAPITOLO 2.

REVERSE CHARGE E SPLIT PAYMENT

2.1. Lotta all'evasione

Nel nostro paese la dimensione e l'evoluzione dei fenomeni evasivi è collegata a cinque fattori che riguardano il livello della pressione tributaria, l'esigenza di riforma nel sistema dei tributi, efficienza dell'Amministrazione Finanziaria, una cultura inadempiente dei contribuenti rispetto agli obblighi tributari e norme complesse. I problemi di compliance costituiscono una costante nel sistema tributario italiano nonostante numerosi interventi per migliorare l'efficienza del sistema impositivo. Per un approccio più sistematico alle strategie di prevenzione e contrasto all'evasione si sono classificati i fenomeni evasivi ed elusivi in base a macro categorie di contribuenti (ad esempio grandi imprese, imprese medio-piccole, lavoratori autonomi, enti non commerciali e persone fisiche) a cui sono legati diversi sistemi di contrasto all'evasione. Analizzando le tipologie evasive ed i strumenti di contrasto emergono aspetti importanti per il contrasto all'evasione e aumentare la tax compliance⁵. Occorre incrementare la cooperazione tra le varie Istituzioni, il lavoro di squadra costituisce un valore aggiunto al sistema di prevenzione e repressione degli illeciti; attuare piani di azione in sinergia tra Agenzie e Guardia di Finanza su aspetti prioritari. Migliorare l'uso delle banche dati al fine di incrociare le informazioni per ottenere interventi ispettivi più efficaci, ampliare le informazioni a disposizione del Fisco e migliorare il loro utilizzo equivale ad incrementare la qualità del controllo ed evita sprechi di risorse pubbliche. Sviluppare l'uso degli strumenti di pagamento tracciabili,

⁵ La tax compliance fa riferimento all'insieme di norme legali, sociali, etiche e morali definito come adempimento spontaneo o lealtà fiscale.

fatturazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi come previsto dalla legge delega fiscale (L. 11 marzo 2014, n.23), la loro diffusione consentirebbe importanti risultati non solo nel contrasto all'evasione ma anche in campo Iva consentendo incroci e riscontri di informazioni in modo automatico. Una maggiore educazione fiscale e un buon rapporto tra cittadino e Amministrazione, che deve collaborare e supportare i contribuenti; ma anche i cittadini devono dotarsi di senso civico e di una maggiore responsabilità. La legge 11 marzo 2014, n. 23 ha conferito una delega al Governo per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita che riprende l'iniziativa del disegno di legge iniziato dal Governo della scorsa legislatura. La Commissione Finanze ha voluto riprendere i lavori parlamentari sulle tematiche che riguardano la revisione del sistema tributario con l'obiettivo di individuare in tempi brevi alcune soluzioni alle esigenze di semplificazione, certezza del sistema tributario, tutela dei diritti dei contribuenti e riduzione della pressione tributaria su famiglie e imprese. La legge è composta da 16 articoli che contengono i principi generali e le procedure di delega, in particolare si occupa della revisione del catasto dei fabbricati, norme per stimare e monitorare l'evasione e riordinare l'erosione fiscale, disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale, rafforzamento della cooperazione tra imprese e Amministrazione Finanziaria, semplificazione fiscale e revisione del sistema sanzionatorio, rafforzare l'attività di controllo, revisione contenzioso tributario e riscossione degli enti locali, razionalizzazione della determinazione del reddito d'impresa e delle imposte indirette, disciplina dei giochi pubblici e nuove forme di fiscalità ambientale. Il 15 gennaio 2015 la Commissione Finanze della Camera ha esaminato le proposte di legge contenenti la proroga per l'esercizio della delega, l'articolo 1 della legge n. 34 del 2015 con la quale è stata disposta la conversione del decreto-legge n. 4 del 2015 ha prorogato il termine per l'esercizio della delega fino al 27 giugno 2015. In attuazione della delega sono stati emanati i provvedimenti relativi a: semplificazioni fiscali e dichiarazione dei redditi precompilata (D.lgs.175/2014), tassazione dei tabacchi lavorati (D.lgs. 188/2014), composizione e funzionamento delle Commissioni censuarie (D.lgs. 198/2014),

fatturazione elettronica e trasmissione telematica delle operazioni Iva (D.lgs. 127/2015), certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente (D.lgs. 128/2015), misure per la crescita ed internazionalizzazione delle imprese (D.lgs. 147/2015), revisione disciplina degli interpelli e contenzioso tributario (D.lgs. 156/2015), revisione della disciplina dell'organizzazione delle agenzie fiscali (D.lgs. 157/2015), revisione del sistema sanzionatorio (D.lgs. 158/2015), semplificazione norme in materia di riscossione (D.lgs. 159/2015), stima e monitoraggio dell'evasione fiscale; monitoraggio e riordino in materia di erosione fiscale (D.lgs. 160/2015). Il 27 giugno 2015 è scaduto il termine per attuare la delega, restano dunque inattuati o solo in parte le norme che riguardano: la revisione del catasto, revisione della riscossione degli enti locali, revisione imposizione sui redditi d'impresa, razionalizzazione dell'Iva e altre imposte indirette, revisione disciplina dei giochi pubblici, revisione fiscalità energetica e ambientale.

L'articolo 7 della L. 23/2014 ha incaricato il Governo di semplificare i regimi fiscali, con il D.lgs. 175/2014 in materia di semplificazioni e dichiarazione precompilata, il decreto oltre ad introdurre la dichiarazione dei redditi precompilata ha revisionato la disciplina dei rimborsi Iva e lo snellimento degli adempimenti connessi ad operazioni intracomunitarie e con i Paesi esteri. Tra gli obiettivi della legge delega vi è la certezza del diritto, il Governo ha revisionato le disposizioni antielusive al fine di disciplinare il principio generale di divieto dell'abuso del diritto⁶. Il D.lgs. 128/2015 revisiona le disposizioni antielusive al fine di disciplinare il principio generale di divieto dell'abuso del diritto dandone una nuova definizione unificata a quella dell'elusione estesa a tutti i tributi L'abuso del diritto scaturisce quando lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali risulta come causa prevalente dell'operazione abusiva; tranne se l'operazione è giustificata da ragioni extrafiscali l'abuso non si configura. L'onere di dimostrare il disegno abusivo e le

⁶ Per abuso del diritto si intende l'uso distorto di strumenti giuridici allo scopo prevalente di ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione.

eventuali modalità di manipolazione e di alterazione degli strumenti giuridici utilizzati è a carico dell'Amministrazione Finanziaria mentre il contribuente deve aggiungere valide motivazioni che giustifichino l'uso di regimi fiscali alternativi. Con il D.lgs. 158/2015 in materia di revisione del sistema sanzionatorio, in ambito Iva sono state innalzate le soglie di punibilità per l'omesso versamento (Art. 10-ter.D.lgs.74/2000⁷ Statuto dei diritti del contribuente) passando da 50 mila a 250 mila euro (Art 10-bis.⁸ Statuto dei diritti del contribuente); l'innalzamento della soglia consente di punire penalmente le fattispecie più rilevanti ed alleggerire le omissioni di minore entità. In materia di fatturazione elettronica e trasmissione telematica delle operazioni Iva il D.lgs. 127/2015 ha previsto la possibilità per i contribuenti che vi aderiranno di utilizzare gratuitamente il servizio per la generazione, trasmissione e conservazione delle fatture elettroniche che l'Agenzia delle Entrate metterà a disposizione a decorrere dal 1 luglio 2016. Per i soggetti che scelgono questa opzione vengono meno alcuni obblighi comunicativi, i rimborsi Iva sono eseguiti in via prioritaria; i termini di accertamento in materia di Iva e imposte dirette sono ridotti di un anno per quei contribuenti che garantiscano la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati. Il D.lgs. 160/2015 in ambito di stima e monitoraggio dell'evasione fiscale con finalità di introdurre strumenti per monitorare le spese fiscali; stabilisce inoltre che il Governo presenti annualmente al Parlamento in concomitanza alla nota di aggiornamento del DEF⁹ un rapporto che contenga i dati riguardanti il contrasto all'evasione fiscale e contributiva. Le

⁷ La disposizione di cui all'Art. 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo.

⁸ È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti, per un ammontare superiore a duecentocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.

⁹ Il Documento di economia e finanza previsto dalla Legge 7 aprile 2011 n. 39 viene presentato alle Camere entro il 10 aprile di ogni anno, è il principale strumento della programmazione economico-finanziaria in quanto indica la strategia economica e di finanza pubblica nel medio termine; viene proposto dal Governo e approvato dal Parlamento. La nota di aggiornamento viene presentata alle Camere entro il 20 settembre di ogni anno per aggiornare le previsioni economiche e di finanza pubblica del DEF in relazione alla maggiore stabilità e affidabilità delle informazioni disponibili sull'andamento del quadro macroeconomico; contiene gli aggiornamenti degli obiettivi programmati, osservazioni e modifiche in base alle raccomandazioni del Consiglio dell'UE relative al programma di stabilità e a quello nazionale di riforma.

maggiori entrate derivanti dal contrasto all'evasione fiscale e dalla limitazione dell'erosione fiscale sono destinate al Fondo per la riduzione della pressione fiscale. Per la revisione dell'organizzazione delle Agenzie fiscali il Dl.gs. 157/2015 ha potenziato l'efficienza dell'azione amministrativa e istituita una nuova strategia di controllo fiscale.

I dati dell'attività di contrasto all'evasione fiscale attuata dall'Amministrazione Finanziaria per l'anno 2014 risultano in aumento, infatti le riscossioni sono state di 14,2 miliardi di euro; in miglioramento rispetto al 2013. Nei dati sono comprese le riscossioni di tributi erariali e non erariali.

Tabella 2. Incassi da attività di accertamento e controllo suddivisi per ruoli e versamenti diretti

	2013	2014	Δ %
Entrate complessive	13,1	14,2	8%
di cui			
Versamenti diretti	9,2	10,1	10%
Riscossione coattiva	3,9	4,1	5%

(Fonte: Agenzia delle Entrate)

Come illustrato in Tabella 2. le entrate da riscossione coattiva risultano essere di 4,1 miliardi di euro, i versamenti diretti risultano in aumento sia in termini assoluti con circa 1 miliardo; che relativi di circa 10% per l'anno 2014. Importante anche l'attività di controllo degli illeciti economico finanziari in modo globale svolta dalla Guardia di Finanza; un organo di polizia giudiziaria con competenze in campo tributario. L'attività ha riscontrato per l'anno 2013 oltre 52 miliardi di euro di basi imponibili non dichiarate (ricavi e compensi non dichiarati, costi e spese non deducibili) e 5 miliardi di Iva dovuta e non versata. Nell'anno 2014 per il primo quadrimestre sono stati individuati 21,6 miliardi di basi imponibili e 2 miliardi di

Iva dovuta e non versata. In merito all'attività di repressione di frodi fiscali quali ad esempio le frodi carosello, si è riscontrato Iva evasa per oltre 2 miliardi di euro.

Prevenire e contrastare l'evasione nonché l'elusione fiscale è una priorità dell'Amministrazione Finanziaria a cui si indirizzano gli Atti per il conseguimento della politica fiscale per gli anni 2013-2015 e 2014-2016 dei Ministri dell'Economia e Finanze. Nel 2014 si è puntato a migliorare la propensione all'adempimento spontaneo dei contribuenti attraverso la repressione dei comportamenti evasivi. La strategia di controllo dunque mira a contrastare le forme più fraudolenti di evasioni e frodi adottando sempre più sofisticati metodi per ogni tipologia di contribuenti, importante è stabilire una comunicazione con i contribuenti per migliorare il rapporto che essi hanno con il Fisco per incentivare l'adempimento spontaneo. Contributi importanti al contrasto dell'evasione e della compliance sono stati forniti dalla delega fiscale soprattutto riguardo all'Iva, potranno diffondersi gli strumenti di pagamento tracciabili, dalla fatturazione elettronica alla trasmissione telematica dei corrispettivi, dove oltre che a rappresentare risparmi per le imprese costituiscono uno strumento molto efficace contro l'evasione con la possibilità di avere riscontri incrociati in modo automatico. L'azione di contrasto delle frodi va migliorata per reprimere quei comportamenti che cagionano un danno a livello nazionale e comunitario alterando la libera concorrenza, favorendo interventi congiunti e simultanei con Autorità fiscali estere per consentire controlli multilaterali.

L'Iva ha delle caratteristiche che rendono facili il compimento di comportamenti evasivi e di frodi, nonostante ciò non possono essere modificate perché altrimenti si contrasterebbero i principi di obiettività, neutralità e trasparenza che caratterizzano l'Iva in ambito interno e internazionale. L'Iva colpisce ad ogni passaggio solo l'incremento, ovvero il valore aggiunto, è indipendente dal numero di movimenti perché sempre recuperata dall'acquirente purché non sia un consumatore finale. La neutralità consente di evitare effetti cumulativi e garantire la trasparenza dell'imposizione sugli scambi, la liquidazione è basata sulla

detrazione dell'Iva pagata in base a quanto emerge dalle fatture di acquisto; dall'Iva riscossa sulle fatture emesse. La fattura determina l'Iva da versare o eventualmente il credito da rimborsare o compensare. Questo meccanismo rende semplice evadere l'imposta attraverso la creazione di false fatture d'acquisto che consentono di aumentare l'Iva da detrarre e ridurre il versamento dell'imposta all'Erario. Anche nel caso di operazioni intracomunitarie nelle quali è previsto per le forniture all'interno dell'UE tra soggetti d'imposta siano soggette alla tassazione nello Stato di destinazione, dunque l'operatore nazionale acquista dal fornitore UE senza pagare l'Iva e questo meccanismo può generare frodi. I principali strumenti utilizzati per contrastare questi fenomeni sono il reverse charge (inversione contabile o autofattura) e split payment.

2.2. Inversione contabile (reverse charge)

L'inversione contabile (disciplinato dall'Art. 17 del D.P.R. 633/1972) è un meccanismo di applicazione dell'Iva, si applica in alcuni tipi di cessioni di beni e servizi ad acquirenti soggetti passivi Iva nel territorio dello Stato; essi sono tenuti ad assolvere l'imposta del cedente o prestatore. In base a questo meccanismo il venditore emette fattura senza addebitare l'Iva, il calcolo ed il versamento dell'imposta dunque sono a carico dell'acquirente il quale integra la fattura ricevuta con l'imposta; l'acquirente è contemporaneamente creditore perché paga l'Iva sull'acquisto e debitore perché si occupa di fatturare l'importo e del versamento. La fattura in questo caso è anche detta "autofattura" e deve essere registrata nel registro delle fatture emesse e nel registro delle fatture ricevute; risulta che l'Iva a debito è uguale all'Iva detraibile. L'autofattura si applica quando viene effettuata un'operazione nel territorio dello Stato da un non residente che non può emettere fattura perché sprovvisto di una stabile organizzazione¹⁰, il cessionario residente

¹⁰ In base all'Art. 162 del TUIR 917/1986 con l'espressione stabile organizzazione si intende una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato. La stabile organizzazione comprende: una sede di direzione, una succursale, un ufficio, un'officina, un laboratorio, una miniera [...].

registra la fattura tra le vendite e tra gli acquisti. Nel caso in cui il cessionario non riceve la fattura entro quattro mesi dall'effettuazione dell'operazione è tenuto a presentare all'ufficio un documento che sostituisce la fattura non ricevuta e versare l'imposta, dunque versa all'Erario l'Iva che avrebbe dovuto versare per rivalsa al cedente o prestatore. Se invece riceve una fattura irregolare è tenuto a presentare all'Agenzia delle Entrate un documento per regolarizzare la fattura e versare oppure pagare la maggiore imposta dovuta; nel caso in cui il cessionario non provveda ad effettuare tale procedimento dovrà pagare una sanzione amministrativa pari all'imposta non fatturata ma non è tenuto al pagamento dell'imposta. Lo scopo della diffusione di questo meccanismo consente di prevenire le frodi nelle quali il cedente riscuote l'Iva dell'acquirente e non la versa all'Erario; soprattutto nelle operazioni intracomunitarie. Negli ultimi anni il reverse charge è stato utilizzato anche per contrastare le frodi carosello dove il fornitore non versa l'Iva, senza che ciò neghi la detrazione al cliente, salvo dimostrazione di malafede o la complicità col fornitore. I settori ai quali è possibile applicare il reverse charge sono disciplinati dall'Unione Europea in particolare nei campi in cui il rischio di frode è considerato maggiore. È ammessa inoltre l'applicazione nelle situazioni di frode improvvisa e massiccia in un certo settore che potrebbero causare gravi perdite, secondo il meccanismo di reazione rapida introdotto dalla direttiva 2006/112/CE; modificata dalla direttiva 2013/42/UE del Consiglio. Questo meccanismo permette agli Stati membri di adottare una misura speciale in deroga alla norma generale prevista dalla direttiva 2006/112/CE che consiste appunto nell'uso del reverse charge. Per agevolare la notifica delle misure speciali del meccanismo di reazione rapida è stato previsto un modulo standard che descrive e raccoglie le informazioni richieste dallo Stato membro notificante, da presentare alla Commissione tramite via telematica. L'inversione contabile è stata introdotta in Italia dal 2007, in seguito alla modifica dell'Art. 17 sesto comma del D.P.R. 633/1972 introdotta dall'Art. 1, comma 44, della legge finanziaria per il 2007 nel settore dell'edilizia per prestazioni di servizi rese da subappaltatori nei confronti di imprese che svolgono attività di costruzione o ristrutturazione di immobili. Dal 2011 è stato esteso anche alle cessioni di

cellulari, personal computer e i loro componenti e accessori. Dal 2015 e per quattro anni, fino al 2018, in base a quanto disposto dalla legge di stabilità del 2015 il reverse charge è stato esteso. Si applica per quanto riguarda il settore edile anche ai servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti, è stato esteso al settore energetico per il trasferimento di quote di emissione di gas a effetto serra e cessioni di gas ed energia elettrica al soggetto passivo riveditore. Il reverse charge non si applica alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da soggetti che usufruiscono del regime forfettario o dei minimi, se tali soggetti acquistano beni e servizi con il meccanismo del reverse charge assolvono l'imposta in base a esso e non potendo esercitare il diritto alla detrazione effettuano il versamento dell'imposta a debito. Non si applica a prestazioni di servizi rese a soggetti che beneficiano di regimi fiscali speciali e dunque sono esonerati dall'annotazione delle fatture, tenuta del registro acquisti e dei corrispettivi (ad esempio produttori agricoli con un volume d'affari non superiore a 7 mila euro). Il regime Iva per cassa (cash accounting) non trova applicazione alle operazioni che rientrano nel meccanismo del reverse charge. Con autorizzazione della Comunità Europea il reverse charge dovrebbe essere esteso alle cessioni effettuate dalla grande distribuzione, anche se la Commissione Europea 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 dal Consiglio.

L'idea di estendere il reverse charge ai settori 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.

2.3. Split payment

Il meccanismo dello split payment è stato introdotto dall'Art. 1, comma 629, lettera b) della Legge 190/2014 la quale ha introdotto l'Art. 17-ter del D.P.R. 633/1972 che dispone un meccanismo di 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. Si applica alle operazioni fatturate a partire dal 1 gennaio 2015 per le quali l'esigibilità dell'imposta sia successiva a tale data. L'elemento che inizialmente aveva creato incertezza riguardava l'efficacia temporale delle nuove disposizioni, in particolare per le operazioni con emissione di fatture in regime di esigibilità differita come stabilito dall'Art. 6 comma 5 del D.P.R. 63/1972 effettuate durante l'anno 2014 e con incasso successivo al primo gennaio 2015, in tali casi era in dubbio l'applicazione o meno dello split payment al momento del pagamento della Pubblica Amministrazione; dalla disposizione normativa si evinceva che tali operazioni rientrassero nel meccanismo dello split payment. A tal proposito il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha chiarito con il comunicato stampa n.7 del 9 gennaio 2015 che il meccanismo della scissione dei pagamenti fa riferimento alle operazioni la cui esigibilità Iva sorge a partire dal primo gennaio 2015. Dunque lo split payment non si applica alle operazioni fatturate entro il 31 dicembre 2014 comprese quelle in regime di esigibilità differita effettuate nel 2014 ed incasso successivo all'1 gennaio 2015. Si applica invece alle operazioni fatturate a partire dall'1 gennaio 2015 per le quali l'esigibilità si verifica successivamente a tale data. Lo split payment ha le stesse finalità del meccanismo reverse charge con la differenza che il primo viene applicato ai beni e servizi ceduti dai fornitori alla Pubblica Amministrazione. Le Pubbliche Amministrazioni tenute ad applicare lo split payment sono: lo Stato e altri soggetti qualificabili come organi dello Stato, enti pubblici territoriali (Regioni, Province, Comuni, Città metropolitane), camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, università, aziende sanitarie locali, enti ospedalieri, enti pubblici di ricovero e cura con prevalente carattere scientifico, istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, aziende pubbliche di

servizi alla persona; enti pubblici di previdenza (INPS, fondi pubblici di previdenza). In questo caso l'acquirente non è un soggetto passivo e dunque non può autofatturare l'Iva; che va indicata invece nella fattura del venditore tenuta separata dal corrispettivo. La Pubblica Amministrazione che acquista paga il corrispettivo al venditore e versa all'Erario l'imposta. Il versamento dell'Iva può essere effettuato in tre modi a scelta della Pubblica Amministrazione. Le tre modalità prevedono un versamento dell'Iva distinto per ogni fattura la cui imposta è divenuta esigibile, oppure in ciascun giorno del mese con un distinto versamento dell'Iva dovuta che prende in considerazione tutte le fatture per le quali l'imposta è diventata esigibile in quel giorno, è possibile inoltre un versamento cumulativo dell'Iva dovuta che considera tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel mese precedente. Il versamento si effettua senza possibilità di compensazione orizzontale e usando un apposito codice tributo a tal fine l'Agenzia delle Entrate ha istituito due nuovi codici tributo: "620E" per i soggetti di cui all'Art. 4 comma 1 lettera a) del decreto 23 gennaio 2015 e "6040" per i soggetti di cui all'Art. 4 comma 1 lettera b); attraverso i modelli F24¹¹ e F24 Enti pubblici, più precisamente il versamento mediante F24 EP per le amministrazioni con conto corrente presso la Banca d'Italia, con versamento unificato per i soggetti non titolari di conto corrente presso la Banca d'Italia ma hanno l'autorizzazione ad avere un conto corrente presso una banca convenzionata con l'Agenzia delle Entrate come Poste Italiane; per le Pubbliche Amministrazioni diverse da quelle alle lettere a) e b) direttamente all'entrata del bilancio dello Stato con imputazione ad un articolo di nuova istituzione del capitolo 1203. Diversamente per le Pubbliche Amministrazioni che effettuano acquisti di beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali per le quali sono soggetti passivi Iva non devono versare l'imposta, essa dunque rientra nella liquidazione periodica del mese o trimestre, avendo previamente registrato la fattura nel registro Iva vendite entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è diventata esigibile in riferimento al mese

¹¹ Il modello F24 deve essere utilizzato da tutti i contribuenti, titolari e non titolari di partita Iva, per il versamento di tributi, contributi e premi.

precedente. La fattura verso la Pubblica Amministrazione deve riportare l'annotazione "scissione dei pagamenti", i soggetti passivi sono tenuti ad annotare in modo distinto le fatture emesse nel registro Iva vendite o corrispettivi tramite un'apposita colonna ovvero dei codici appositi nei registri; senza però computare l'imposta indicata nella liquidazione periodica. L'applicazione dello split payment è esclusa per le cessioni e prestazioni soggette a ritenuta d'acconto perché la ritenuta rende l'operazione tracciabile e conoscibile all'Erario per effettuare eventuali controlli, è escluso per le operazioni alle quali si applica il reverse charge, in quanto si tratta di operazioni che riguardano attività commerciali, e dunque non istituzionali, svolte dall'Amministrazione. Non si applica alle operazioni che rientrano in regimi speciali di applicazione dell'Iva.

Sono previste sanzioni amministrative nel caso in cui il fornitore emetta fattura senza l'indicazione scissione dei pagamenti, l'omesso o il tardivo pagamento dell'Iva è sanzionato come disposto dall'Art. 13 D.lgs. 471/1997¹². C'era una sorta di periodo transitorio al quale non si applicavano sanzioni e riguardava le violazioni commesse fino al 9 febbraio 2015, data della pubblicazione della circolare dell'Agenzia delle Entrate, dovuto ad una situazione di incertezza anche per quanto riguarda lo Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000).

¹²Art.13: Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti riguardanti crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale previste dalla legge o riconosciute dall'amministrazione finanziaria, effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al primo periodo, oltre a quanto previsto dalla lettera a) del comma 1 dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo. Identica sanzione si applica nei casi di liquidazione della maggiore imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e ai sensi dell'articolo 54 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.2. Fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto.3. Le sanzioni previste nel presente articolo non si applicano quando i versamenti sono stati tempestivamente eseguiti ad ufficio o concessionario diverso da quello competente.

In merito a rimborsi, il meccanismo della scissione dei pagamenti deroga all'ordinario meccanismo caratterizzato dalla rivalsa-detrazione con imposta neutrale per l'operatore economico. Una deroga dovuta dall'esigenza di contrastare fenomeni di frode per i quali hanno indotto il legislatore ad introdurre lo split payment. Il fornitore che addebita direttamente l'Iva alla Pubblica Amministrazione senza incassarla determina un'eccedenza di Iva detraibile, per limitare gli effetti finanziari negativi per i fornitori delle Pubbliche Amministrazioni è stata modificata la disciplina dei rimborsi permettendo di includere nel calcolo dell'aliquota media anche le operazioni effettuate nei confronti di Pubbliche Amministrazioni. Le operazioni da split payment danno diritto all'erogazione prioritaria è prevista sulla base dell'aliquota media e nel limite dell'ammontare dell'imposta applicata a tali operazioni nel periodo di riferimento. È possibile che tale rimborso sia prioritario solo per una parte dell'importo e la parte rimanente resta soggetta all'esecuzione ordinaria. Se il contribuente non ha i requisiti per chiedere il rimborso con il presupposto dell'aliquota media, può comunque chiederlo, ma l'erogazione non seguirà la via prioritaria. La priorità nell'esecuzione del rimborso è garantita dall'attribuzione, nelle basi dati dell'Agenzia, di un numero progressivo che assicura la precedenza rispetto ai rimborsi non prioritari.

CAPITOLO 3

IL FUTURO DELL'IVA, VERSO UN SISTEMA PIÙ SEMPLICE, SOLIDO ED EFFICACE

3.1. La complessità del sistema attuale

La ragione per la quale il sistema attuale dell'Iva deve essere rivisto sta nel fatto che tale imposta è stata introdotta in Europa più di quaranta anni fa in un periodo in cui il mercato era molto diverso dai tempi ora attuali. 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 la complessità rende 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. A causa della crisi finanziaria iniziata nel 2007, la quale ha portato ad una progressiva recessione di carattere globale e persistente iniziata nel secondo trimestre del 2008, nel 2009 si ha avuto una crisi economica con recessioni e crollo del PIL in numerosi paesi del mondo specialmente in quello occidentale, constatando una breve ripresa tra la fine dello stesso anno e il 2010, per assistere poi tra gli anni 2010 e 2011 all'espansione della crisi ai debiti sovrani¹³ e finanze

¹³Si intende il debito pubblico, cioè il debito dello Stato nei confronti di altri soggetti economici nazionali o esteri che hanno sottoscritto un credito allo Stato destinato a coprire il fabbisogno di cassa statale e il deficit pubblico nel bilancio dello Stato.

pubbliche¹⁴ di molti paesi soprattutto nell'eurozona¹⁵. Tale situazione economica ha messo in evidenza l'importanza dell'Iva nel garantire la stabilità e crescita economica dato che rappresenta un'importante fonte per gli Stati, è dimostrato inoltre che le imposte sui consumi favoriscono maggiormente la crescita e quindi un sistema dell'Iva più solido potrebbe migliorare l'economia europea; per tale motivo è importante che il sistema dell'Iva sia pienamente funzionante. Per avviare una revisione del sistema Iva adeguandolo alle esigenze del mercato unico, riducendo i costi amministrativi per gli operatori economici e i rischi di frode, la Commissione Europea nell'anno 2010 ha organizzato una consultazione pubblica intitolata: "Libro Verde sul futuro dell'Iva, attraverso un sistema di Iva più semplice, efficiente e solido"; i risultati del dibattito sono poi stati raccolti nel cosiddetto Libro Bianco e le linee guida più importanti sono state esposte nella Comunicazione della Commissione Europea del 6 dicembre 2011. Le più importanti tematiche di intervento riguardavano la semplificazione normativa e superare le legislazioni nazionali, ampliare la base imponibile e maggiore neutralità dell'imposta con regole uniformi sul diritto di detrazione e un'aliquota unica cioè quella ordinaria; misure anti frode attraverso lo scambio di informazioni fra le Amministrazioni dei vari paesi. I partecipanti al dibattito sul Libro Verde sono stati cittadini, organizzazioni, imprese e autorità pubbliche. Durante questa consultazione sono emersi i punti deboli del sistema Iva; essi sono costituiti dai costi di amministrazione elevati per le imprese che svolgono la propria attività oltre la frontiera i quali sono un problema per lo sviluppo del mercato interno e uno scoglio per le imprese che intendono espandersi fuori dai confini nazionali, inoltre la presenza di frodi tra cui anche le frodi carosello impediscono ogni anno che una parte consistente del gettito non confluisca nelle casse dell'Unione Europea. Su questo punto già dal 2008 sono stati presi provvedimenti per contrastare l'evasione e l'elusione sia attraverso interventi normativi che istituendo uno strumento

¹⁴ La finanza pubblica fa riferimento alla ricerca e all'impiego delle risorse finanziarie da parte della Pubblica Amministrazione, rappresenta i processi con i quali enti pubblici e statali gestiscono i flussi monetari nel tempo.

¹⁵ Per eurozona si intende l'insieme degli stati membri dell'Unione Europea che adottano l'euro come valuta ufficiale; formano l'Unione economica e monetaria dell'Unione Europea.

denominato Eurofisc. L'Eurofisc è un sistema che coordina lo scambio di informazioni tra le varie Amministrazioni dei Paesi europei allo scopo di velocizzare la trasmissione di questi dati per individuare rapidamente le frodi, condividendo un network che contiene i dati relativi all'Iva degli Stati che partecipano al progetto. Ogni Stato inserisce e archivia in un database le informazioni delle persone che hanno un numero identificativo di partita Iva, esse sono protette dal segreto d'ufficio e possono essere usate per verificare la base imponibile, la riscossione o per un controllo amministrativo; in alcuni casi anche in procedimenti giudiziari. Eurofisc dunque costituisce una rete di informazioni in modo da individuare tempestivamente frodi e scambiare informazioni velocemente. Un tema discusso nel Libro Verde riguarda la semplificazione del sistema Iva, un sistema più semplice ridurrebbe i costi operativi di contribuenti e Amministrazioni Fiscali, riprendere una crescita dopo la crisi rafforzando il mercato unico e risanare il bilancio degli Stati membri; interventi possibili attuando un sistema Iva globale che si adatta a cambiamenti economici e tecnologici e resistente alle frodi. I costi relativi alla normativa sono un onere consistente per le imprese europee, la loro riduzione consentirebbe ad esse di essere più competitive in quanto l'Iva è un'imposta sui consumi e non dovrebbe pesare sulle spalle delle imprese in modo così significativo. Soprattutto per le piccole medie imprese trovano difficoltà a gestire gli obblighi, detrazioni e aliquote, dovendosi spesso affidare a consulenti fiscali per gestire la complessa normativa Iva; non avendo risorse sufficienti alcune di queste imprese devono rinunciare ad espandere l'attività transfrontaliera. Recenti ricerche hanno evidenziato come sia per le imprese più facile e conveniente intraprendere affari con imprese di paesi terzi rispetto con imprese europee. È importante abbandonare il periodo transitorio per passare a un sistema Iva definitivo da applicare alle operazioni transfrontaliere che si basa sul principio di imposizione nel paese di origine che funzioni in modo uguale all'interno dell'Unione Europea come funzionerebbe in un unico Paese; anche se attualmente è difficile realizzarlo. Sarebbe opportuno creare condizioni più favorevoli per svolgere le attività economiche all'interno dell'Unione rendendo queste operazioni semplici e sicure

come quelle nazionali, riducendo i costi legati al sistema Iva. Nel Libro Verde dunque si mira ad ottenere un sistema Iva che abbia il pregio di essere semplice attraverso un insieme unico di norme che sia chiaro e semplice per tutti i soggetti passivi che operano all'interno dell'Unione Europea, efficiente e neutrale introducendo una base imponibile più ampia e applicando una sola aliquota, quella normale, si potrebbe avere un gettito più elevato; un sistema neutrale inoltre implica norme uguali in ambito di detrazioni. Un sistema solido e anti frode attraverso sistemi innovativi di riscossione e controllo basato sul scambio di informazioni a livello europeo tra le Amministrazioni, rendendo più sicuro il rispetto degli obblighi per le imprese.

3.2. Migliorare il funzionamento del mercato unico

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. Il mercato unico entra in vigore nel 1993 e comporta oltre alla libera circolazione una collaborazione economica e politiche comuni 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 in ambito 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 eguale 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 europee. La raccomandazione propone di migliorare il coordinamento e la collaborazione invitando gli Stati ad affidare a un'unica autorità nazionale le questioni relative al mercato unico, propone 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 SOLVIT¹⁶, una rete on line 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 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'Unione Europea 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. Essa

¹⁶ 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. Quando uno dei centri SOLVIT ritiene fondata la denuncia di un consumatore o di un'impresa, provvede ad accettarla ed a inviarla al centro SOLVIT del paese in cui si è manifestato il problema; una soluzione può essere trovata per il caso specifico entro dieci settimane. Le soluzioni proposte non sono vincolanti. In ogni caso, se il cliente considera la proposta inaccettabile, può chiedere di risolvere la controversia per via giudiziaria. Lo Stato membro interessato ha la responsabilità della risoluzione della controversia. Se tale Stato non reagisce, la Commissione si riserva il diritto di avviare un procedimento.

inoltre riceve un beneficio integrandosi con l'economia mondiale partendo dal proprio mercato interno, infatti i due terzi degli scambi di merci avvengono entro i confini dell'Unione; per questo durante i periodi della crisi ha saputo sfruttare gli scambi come fattore di crescita mantenendosi sui mercati mondiali. Tra gli obiettivi e i mezzi utilizzati nella strategia Europa 2020 il mercato unico europeo costituisce un importante fattore di crescita e attraverso l'adozione di nuove misure si può sfruttare meglio le sue potenzialità. Obiettivo principale è anche riformare le norme sull'Iva in modo più favorevole al mercato, creando un ambiente giuridico più propenso verso le imprese aiutando esse a ridurre i costi amministrativi e incoraggiare operazioni transfrontaliere. In questo complesso di norme divergenti tra i vari Paesi si può affermare che l'armonizzazione delle procedure sull'Iva potrebbe comportare un aumento di scambi e del PIL.

3.3. Garantire la neutralità del sistema Iva

Le norme che si applicano a enti pubblici creano differenze nel trattamento ai fini Iva a seconda che si tratti di un fornitore o prestatore, con la privatizzazione di attività generalmente riservate al settore pubblico e affidate al settore privato ha fatto sì che gli enti pubblici essendo esenti dall'Iva o fuori dal campo di applicazione limitano le esternalizzazioni per evitare di pagare l'Iva che non possono detrarre influenzando così le decisioni di spesa. Per tale motivo la Commissione Europea sta cercando di ridurre l'influenza dell'Iva sugli enti pubblici inserendo le attività degli enti pubblici nel campo di applicazione dell'Iva e creare un elenco con le attività da escludere. Per quanto riguarda le esenzioni sono contrarie al principio dell'Iva di imposta ad ampia base imponibile, ampliando la base imponibile e riducendo le esenzioni si tende a migliorare la neutralità dell'Iva e può costituire un'alternativa all'aumento delle aliquote. La direttiva in materia di Iva distingue le esenzioni a favore di attività di interesse pubblico e quelle dovute a problemi di applicazione Iva a tali operazioni (esempio servizi finanziari e giochi d'azzardo) o perché interferisce con altre imposte (esempio operazioni con beni

immobili); a fronte dei più recenti cambiamenti economici e tecnologici sarebbe opportuno rivedere le esenzioni. Il diritto di detrazione dell'Iva pagata risulta invece essere di grande importanza per assicurare la neutralità dell'imposta per quanto riguarda le imprese; dato che l'unico soggetto inciso dal tributo è il consumatore finale. L'Iva su beni e servizi di attività economiche perché sia neutrale deve essere totalmente detraibile, non sempre però è facile raggiungere tale obiettivo. Il diritto alla detrazione ha luogo quando l'operazione è effettuata a prescindere dal pagamento, dunque può essere un vantaggio per chi ritarda il pagamento e l'onere ricade sul fornitore o prestatore; un sistema più neutro per tutti e che è anche in grado di contrastare le perdite Iva in caso di insolvenza dell'acquirente è ottenibile facendo in modo che l'Iva diventi esigibile e detraibile al momento del pagamento. La detrazione si effettua per compensazione tra Iva detraibile e Iva dovuta, a volte il soggetto passivo può aver diritto a un rimborso dell'Iva, l'Amministrazione Finanziaria può procedere in vari modi dato che un rimborso può costituire rischio di frode; nonostante ciò questo rischio non può costituire motivo per ritardare la detrazione in modo ingiustificato. I sistemi di rimborso invece che si trovano in altri Stati diversi ritardano e rendono complicata la detrazione, per risolvere questo problema è stato pensato a un sportello unico presso il quale le imprese possono compensare l'Iva versata a monte in uno stato membro con l'Iva dovuta nello stesso Stato. Il sistema dello sportello unico è stato pensato per quei casi in cui il fornitore effettua operazioni soggette ad Iva in uno Stato membro diverso da quello in cui è stabilito e non è facile rispettare le norme di tale Stato al punto che esse vengano ignorate e l'Iva venga addebitata nello Stato del fornitore e non in quello in cui la fornitura ha luogo. Anche a livello internazionale servono dei metodi per evitare la doppia imposizione in ambito Iva o la non imposizione di taluni servizi. Ogni cambiamento che gli Stati e Commissione Europea stanno pensando di apportare in merito al sistema dell'Iva deve comportare una armonizzazione per consentire un buon funzionamento del mercato unico e ridurre i costi per le imprese. Le decisioni prese per consentire questi importanti cambiamenti devono essere prese all'unanimità ma non è precisato quale strumento giuridico adottare, dunque si

ricorre nella maggior parte dei casi a direttive¹⁷ le quali lasciano un margine di libertà nel recepire la normativa europea nelle legislazioni nazionali degli Stati membri e questo crea una diversità della normativa Iva tra gli Stati. L'adozione di regolamenti, che sono atti legislativi vincolanti da applicare in tutti i suoi elementi, invece delle direttive consentirebbe una maggiore armonizzazione. Inoltre le deroghe che gli Stati possono chiedere in materia di Iva per semplificare la riscossione dell'imposta crea una diversità di norme specifiche che dipendono dagli Stati e ciò rende complesso il sistema. Superare tali diversità che costituiscono un ostacolo attraverso un miglioramento della governance coinvolgendo maggiormente le parti interessate nella fase di adozione delle proposte legislative instaurando in questo modo un maggior dialogo tra di esse.

3.4. Ottimizzare la riscossione delle entrate

La frode è un aspetto importante per quanto riguarda il mancato gettito dell'Iva a cui si somma il mancato introito dovuto ad errori. Occorre attuare metodi più efficaci e moderni per contrastare le frodi ma anche valutare nuovi metodi di riscossione e controllo dell'imposta, dato che i modi per riscuotere sono rimasti invariati per lungo tempo da quando l'Iva è stata introdotta e dipendono soprattutto dall'autocertificazione del contribuente a cui seguono i controlli dell'Amministrazione. Negli ultimi anni sono state adottate misure per contrastare le frodi, un esempio ne è Eurofisc e una serie scambi di informazioni tra le Amministrazioni con cui è possibile fare confronti incrociati. Un altro importante cambiamento riguarda la fatturazione elettronica dove tutti i dati sono inviati a una banca dati centrale di controllo dell'Iva, in questo modo le Amministrazioni fiscali sono in grado di ottenere informazioni in tempi brevi. Le forme di frode si evolvono

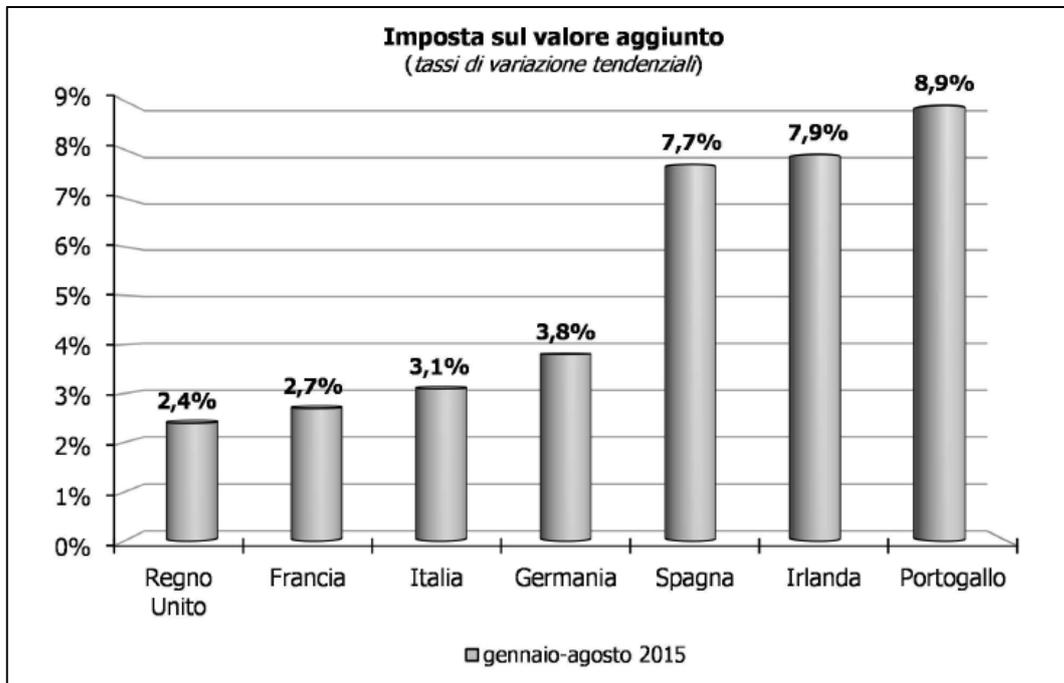
¹⁷ La direttiva è una fonte del diritto europeo che ha efficacia vincolante, è adottata in modo congiunto dal Parlamento e dal Consiglio Europeo per assolvere agli scopi previsti dai Trattati al fine di armonizzare le normative degli Stati membri. La direttiva vincola lo Stato membro in merito al risultato da raggiungere, il legislatore nazionale sceglierà i mezzi per conseguirlo. La direttiva quindi deve essere recepita e il recepimento consiste nell'adozione di misure di portata nazionale che consentono di conformarsi ai risultati previsti dalla direttiva.

e coinvolgono spesso paesi terzi con i quali, attraverso una cooperazione più stretta e un buon scambio di informazioni tra le autorità fiscali e doganali, si può contribuire a ridurre queste forme di frodi. Un altro passo per consentire una migliore riscossione attraverso il superamento della mancanza di fiducia insita tra i contribuenti nei confronti delle Amministrazioni fiscali. Consentire quindi un adempimento spontaneo dei contribuenti alle norme ed il rispetto di esse riducendo così i controlli e i costi per le imprese. Per rafforzare il dialogo tra autorità fiscali e contribuenti a livello europeo si è pensato di istituire un forum permanente di discussione per consentire uno scambio di pareri tra questi soggetti. Prendere come esempio e mettere in comune le migliori pratiche negli Stati membri elaborando semplificazioni per le pratiche amministrative ed eliminare gli oneri inutili che gravano sulle imprese. Considerare anche l'aspetto informatico per attuare le norme Iva adattando i sistemi informatici di imprese e autorità agevolando il scambio di informazioni, eventualmente sviluppare anche programmi informatici specifici da mettere a disposizione di tutti gli Stati membri. Negli ultimi anni il Consiglio dell'Unione Europea ha elaborato due direttive che permettono di contrastare meglio gli episodi di frode consentendo così una migliore riscossione dell'imposta evitando perdite di gettito. La direttiva 2013/42/UE modifica la direttiva 2006/112/CE, introduce il meccanismo di reazione rapida (quick reaction mechanism) per combattere al meglio le situazioni di frode improvvisa e massiccia in ambito Iva, le quali comportano grandi perdite in bilancio e condizionano la concorrenza alterando il funzionamento del mercato interno. È possibile per gli Stati membri adottare una misura speciale che deroga alla direttiva 2006/112/CE e consiste nell'applicazione dell'inversione contabile per un breve periodo a seguito di una notifica da parte dello Stato interessato la Commissione valuta se ci sono le condizioni necessarie per l'applicazione di tale misura in caso contrario esprimerà un parere negativo entro un mese dalla data di notifica. La seconda direttiva 2013/43/UE riguarda l'applicazione facoltativa del reverse charge alla cessione di alcuni beni o servizi a rischio frode. Un altro importante cambiamento in atto dal 2015 per semplificare gli adempimenti Iva e contrastare frodi per le Pubbliche

Amministrazioni riguarda il meccanismo della scissione dei pagamenti (split payment) e prevede che siano esse a versare all'Erario l'Iva che il fornitore addebita in fattura senza incassarla.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze nel comunicato stampa n. 219 del 5 novembre 2015 ha evidenziato per il periodo gennaio-settembre 2015 che le entrate tributarie erariali accertate ammontano a 301.137 milioni di euro, in aumento del 3,4%, cioè circa più 9.862 milioni di euro rispetto allo stesso periodo nel 2014. Neutralizzando le entrate straordinarie dell'anno 2014 per un confronto più omogeneo si riscontra che le entrate erariali crescono tendenzialmente del 2,4%, circa più 6.847 milioni di euro. Riguardo alle imposte indirette il gettito risulta essere di 137.139 milioni di euro registrando un aumento del 0,8%, circa 1.124 milioni di euro in più rispetto allo stesso periodo del 2014. Le entrate Iva continuano a crescere del 3,5%, un aumento di circa 2.707 milioni di euro, dovuto all'andamento positivo relativo agli scambi interni e dei versamenti dovuti in base al meccanismo dello split payment che registra un +4,5%; circa 4.079 milioni di euro in più. Rimane in calo il gettito delle importazioni dai paesi extra-UE registrando un -3,4% di circa 338 miliardi di euro in meno. In merito alle entrate tributarie internazionali il Ministero dell'Economia e delle Finanze raccoglie le informazioni diffuse dai Bollettini mensili sulle entrate tributarie di Francia, Germania, Portogallo, Regno Unito e Spagna pubblicati dalle rispettive Amministrazioni. Come dimostrato nella Figura 6. il gettito Iva per il periodo gennaio-agosto 2015 evidenzia per il Portogallo una crescita sostenuta del 8,9% seguito da Irlanda (+7,9%) e Spagna (+7,7%). Risultano in crescita del 3,8% la Germania, 3,1% l'Italia, 2,7% la Francia e Regno Unito del 2,4%.

Figura 4. Tassi di variazione Iva per il periodo gennaio-agosto 2015 dei principali paesi europei



(Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze)

CONCLUSIONI

L'Iva è stata introdotta dal D.P.R. 633/1972 ed entrò in vigore il primo gennaio del 1973. L'Iva è stata adottata per adeguare il sistema tributario italiano a quello degli altri Stati membri dell'Unione Europea semplificando così i rapporti commerciali tra di essi ed evitando la doppia imposizione del tributo; essendo i beni e servizi tassati nel paese di destinazione. Un'altra ragione per la quale è stata scelta l'Iva era per la sua particolarità a consentire uno sviluppo per le imprese, sia dal punto di vista produttivo, essendo detraibile l'imposta pagata sugli acquisti; sia per il fatto che si tratta di un'imposta neutrale nei passaggi intermedi di beni e servizi tra i produttori e potesse quindi evitare eventuali comportamenti evasivi del tributo. Con il passare degli anni e al verificarsi di cambiamenti economici fino ad arrivare agli ultimi anni durante ai quali si è assistito ad una profonda crisi economico finanziaria che ha coinvolto sia l'Italia ma anche molti altri paesi europei, l'Iva è diventata un'imposta particolarmente complessa che fa sentire il proprio peso per i contribuenti. Un'imposta che è stata introdotta più di quarant'anni fa ma che nel corso del tempo ha subito notevoli variazioni soprattutto a causa delle difficoltà economiche e che quindi per trovare le risorse necessarie il Governo è spesso ricorso all'aumento dell'Iva; passando dall'aliquota del 12% nel 1973 all'attuale 22%. Un aumento dell'aliquota Iva era in programma per l'anno 2016 attraverso una clausola di salvaguardia prevista nella Legge di Stabilità che avrebbe comportato un aumento dell'Iva tra gli anni 2016 e 2018; modificando l'aliquota Iva del 10% e del 22%. Nella Legge di Stabilità 2016 sono state disattivate attraverso l'utilizzo di coperture di bilancio le clausole di salvaguardia per l'anno 2016 che prevedevano un aumento dell'Iva e delle accise per un totale di circa 17 miliardi di euro. La clausola consiste in un impegno solenne per rendere i conti del bilancio coerenti con gli obiettivi comunitari di saldo, ragion per cui tali clausole

sono state tolte era che potevano causare un effetto recessivo. Nel caso in cui si fossero aumentate le aliquote si avrebbe avuto un ingente aumento dell'Iva con ripercussioni sui consumi e anche sull'evasione dell'imposta. In un paese in cui è presente un'elevata pressione fiscale, i contribuenti e amministrazioni sono penalizzati da costi e oneri spesso inutili legati alla gestione dell'imposta; se si avesse dunque optato per l'aumento delle aliquote si sarebbero create delle condizioni che amplificavano i fenomeni di evasione e frode. Generando questi fenomeni si creano delle alterazioni nel mercato unico europeo che ostacolano la libera concorrenza. Durante gli anni il sistema Iva è diventato complesso, dimenticando appunto che tra i motivi per i quali fu istituita l'Iva era di sostegno alle imprese introducendo un'imposta neutrale, ma anche evitare fenomeni evasivi, un obiettivo che non è stato conseguito perché si assiste, anche tutt'oggi, al verificarsi di frodi, evasioni ed elusioni; costringendo a rivedere le forme di controllo e rafforzando la cooperazione tra le Amministrazioni Finanziarie. Per ridurre l'impatto dell'evasione recentemente sono stati introdotti due strumenti: reverse charge e split payment. Con il reverse charge l'Iva è applicata dal destinatario del bene, è necessario per la sua applicazione che il destinatario e il cedente siano soggetti passivi Iva e che il destinatario sia residente nel territorio dello Stato. Lo scopo di tale strumento è combattere le frodi carosello impedendo che l'acquirente detragga l'Iva mancando il versamento del fornitore. Lo split payment riguarda invece le cessioni effettuate a favore di Pubbliche Amministrazioni e prevede che siano esse a versare l'Iva all'Erario che il fornitore addebita in fattura senza incassarla. Ha le stesse finalità del reverse charge, la differenza è che lo split payment si applica nei confronti di cessioni alle Pubbliche Amministrazioni. Un altro scopo previsto al momento dell'introduzione dell'Iva era quello di semplificare i rapporti commerciali tra gli Stati membri dell'Unione, un obiettivo non pienamente raggiunto per il fatto che operazioni nazionali e operazioni intra-UE non sono trattate in modo uguale ai fini Iva, a causa delle norme divergenti applicate all'interno dell'Unione Europea dovute alle deroghe di cui gli Stati possono avvalersi in base alla normativa europea. Manca dunque una

armonizzazione che potrebbe semplificare davvero i rapporti tra Stati, semplificando l'attuale sistema dell'Iva in modo da comprimere l'evasione e le frodi, instaurando un maggior dialogo tra Amministrazioni e contribuenti per creare un rapporto di reciproca fiducia e incentivare l'adempimento spontaneo.

BIBLIOGRAFIA

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*, Ipsoa, 2015

Costa G. e Costa P., *L'iva nelle operazioni con l'estero 2015*, Maggioli, 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

Dolei M. e Iacono A., *Split payment: oltre i dettagli, una vera e propria scansione*, "Fisco Oggi", 17 aprile 2015

Gambadoro A., *Unione Europea: in 8mila fogli nero su bianco il futuro dell'Iva*, "Fisco Oggi", 21 luglio 2011

Lugano R. e Padulla S., *La rincorsa infinita*, "Il sole 24 ore", 20 marzo 2015

Padulla S., *La tax compliance chiede più equità e controllo della spesa*, "Il Sole 24 ore", 16 novembre 2011

Ricciardi R., *Iva, in Italia mancano incassi per 47,5 miliardi*, "La Repubblica", 4 settembre 2015

Sarra C., *Iva, 40 anni di aumenti*, "Il Giornale", 1 giugno 2013

Scardino C., *Iva: massimizzare gli effetti superando le criticità*, "Fisco Oggi", 13 maggio 2011

Scardino C., *Iva: via libera del Consiglio Ue a due direttive antifrode*, "Fisco Oggi", 13 agosto 2013

Telara A., *Legge di Stabilità 2016, tutte le misure*, “Panorama”, 25 novembre 2015

Tesauro F., *Compendio di diritto tributario*, Utet, 2013

Tundo F., *Codice tributario*, La Tribuna, 2014

SITOGRAFIA

Accenture consulting, *Superare la mancanza di fiducia: Le agenzie delle entrate collaborano con le aziende per colmare il divario dell'Iva*,
<<https://www.accenture.com/it-it/insight-revenue-moving-past-mistrust.aspx>>
consultato il 11.11.2015

Agenzia delle Entrate, *Audizione presso la Commissione finanze e tesoro del Senato*,
<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/Nsilib/Nsi/Agenzia/Agenzia+comunic+a/Comunicati+Stampa/Conferenze+e+audizioni/Audizione+del+Direttore+dell+Agenzia+delle+Entrate+16072015/Audizione+presso+la+Commissione+Finanze+e+tesoro+del+Senato_df.pdf> consultato il 12.10.2015

Agenzia delle Entrate, *Circolare n. 15/E*,
<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circolari/archivio+circolari/circolari+2015/aprile+2015/circolare+15e+del+13+aprile+2015/circolare+15_E+del+13+apr+2015.pdf>
consultato il 26.10.2015

Agenzia delle Entrate, *I risultati dell'Agenzia delle Entrate nel 2014*,
<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/Nsilib/Nsi/Agenzia/Agenzia+comunic+a/Comunicati+Stampa/Conferenze+e+audizioni/Risultati+Agenzia+Entrate+2014/Risultati+Agenzia+Entrate+2014+pdf/Risultati+2015_1.pdf> consultato il 14.10.2015

Agenzia delle Entrate, *Opzione regime Iva per cassa*,
<<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/Richiedere/Regimi+Opzionali/Opzione+regime+Iva+per+cassa/SchedaInfo+IvaCassa/>> consultato il 19.10.2015

Bellinazzo M. e Trovati G., *Fisco, cambia la lotta all'evasione: si punta su tracciabilità e fatture online*, <<http://www.ilsole24ore.com/art/notizie/2014-07-20/il-fisco-fa-rotta-tracciabilita-e-fatture-online-081143.shtml?uuid=ABEkhecB>> consultato il 09.10.2015

Bonucci M., *Futuro dell'Iva: semplificazioni per migliorare il mercato unico*, <<http://www.euractiv.it/it/news/norme/4576-futuro-delliva-semplificazioni-per-migliorare-il-mercato-unico.html>> consultato il 11.11.2015

Camera dei Deputati, *Accordo di Schengen*, <http://www.camera.it/_bicamerali/schengen/notaintro/introdfr.htm> consultato il 14.09.2015

Camera dei Deputati, *L'attuazione della delega fiscale*, <http://www.camera.it/leg17/465?tema=la_delega_per_la_riforma_fiscale_e_assistenziale> consultato il 09.10.2015

Commissione Europea, *Comunicato stampa*, <http://europa.eu/rapid/press-release_IP-96-618_it.htm> consultato il 10.11.2015

Commissione Europea, *Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale Europeo sul futuro dell'Iva. Verso un sistema dell'Iva più semplice, solido ed efficiente*, <http://www.finanze.it/export/download/consultazioni/Libro_Bianco_IVA.PDF> consultato il 10.11.2015

Commissione Europea, *Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale Europeo e al Comitato delle Regioni. Bilancio della strategia Europa 2020 per una crescita intelligente, sostenibile e inclusiva*, <http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/europe2020stocktaking_it.pdf> consultato il 10.11.2015

Commissione Europea, *Europa 2020 in sintesi*,
<http://ec.europa.eu/europe2020/europe-2020-in-a-nutshell/index_it.htm>
consultato il 10.11.2015

Commissione Europea, *Fiscalità: la Commissione avvia il dibattito sul futuro dell'Iva*, <http://europa.eu/rapid/press-release_IP-10-1633_it.htm> consultato il 09.11.2015

Commissione Europea, *Libro Verde sul futuro dell'Iva. Verso un sistema dell'Iva più semplice, solido ed efficiente*,
<<http://www.governo.it/backoffice/allegati/62697-6622.pdf>> consultato il 09.11.2015

Consiglio Nazionale Spedizioni Doganali, *Reazione rapida per combattere le frodi in materia di Iva: la Commissione adotta un modulo standard*,
<<http://www.cnsd.it/6950/legislazioneeuropea/commissioneuropea/regolamenticommissione-europea-commissioneuropea-legislazione-europea/reazione-rapida-per-combattere-lefrodi-in-materia-di-iva-la-commissione-adotta-un-modulo-standard>> consultato il 19.10.2015

Criscione A. e Santacroce B., *Task force europea contro le frodi Iva*,
<<http://www.ilsole24ore.com/art/notizie/2010-10-13/task-force-contro-frodi-080023.shtml?uuid=AYmucUZC#continue>> consultato il 12.11.2015

Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer, *Conclusioni dell'avvocato generale Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer cause riunite C. 439/04 e C. 440/04*,
<http://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf;jsessionid=9ea7d2dc30d5e5ca47f161f947b28cbfb0ae048654ea.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuMbx0?doclang=IT&text=&pageIndex=0&part=1&mode=DOC&docid=57664&occ=first&dir=&cid=229670> consultato il 15.09.2015

De Ioanna P., *La trappola delle clausole di salvaguardia*,
<http://www.repubblica.it/economia/affariefinanza/2015/11/30/news/la_trappola_delle_clausole_di_salvaguardia-128533130/> consultato il 03.12.2015

Dipartimento politiche europee, *Mercato unico 2007*, <<http://www.politicheeuropee.it/comunicazione/35/mercato-unico>> consultato il 12.11.2015

Dipartimento politiche europee, *Mercato unico 2012*, <<http://www.politicheeuropee.it/attivita/18290/mercato-unico>> consultato il 12.11.2015

Dolei M. e Iacono A., *Split payment: oltre i dettagli, una vera e propria scansione*, <<http://www.fiscooggi.it/analisi-e-commenti/articolo/split-payment-oltre-dettagli-vera-e-propria-scansione-1>> consultato il 23.10.2015

EUR-Lex, *Il sistema comune dell'Unione europea di imposta sul valore aggiunto*, <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=uriserv:l31057>> consultato il 01.09.2015

EUR-Lex, *Fiscalis 2013*, <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=URISERV:l11051>> consultato il 17.09.2015

EUR-Lex, *Mercato unico: migliorare il suo funzionamento*, <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/ALL/?uri=URISERV:mi0033>> consultato il 13.11.2015

EUR-Lex, *Sistema di risoluzione delle controversie nel mercato interno (Rete SOLVIT)*, <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=uriserv:l32045>> consultato il 13.11.2015

Fisco e tasse, *Reverse charge 2015*, <https://www.fiscoetasse.com/reverse_charge> consultato il 03.12.2015

Fondazione nazionale dei commercialisti, *Nota operativa split payment*, <http://www.ipsoa.it/~media/Quotidiano/2015/01/13/Splitpaymentnotaoperativa-della-FNC/FNC_split_payment%20pdf.ashx> consultato il 22.10.2015

Gambadoro A., *Unione Europea: in 8mila fogli nero su bianco il futuro dell'Iva*, <<http://www.fiscooggi.it/dal-mondo/articolo/unione-europea-8mila-foglinero-bianco-futuro-dell-iva>> consultato il 09.11.2015

Gazzetta ufficiale dell'Unione Europea, *Direttiva 2013/42/UE*, <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:201:0001:0003:IT:PDF>> consultato il 12.11.2015

Gazzetta ufficiale dell'Unione Europea, *Direttiva 2013/43/UE*, <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:201:0004:0006:IT:PDF>> consultato il 12.11.2015

Guardia di Finanza, *Rivista della Guardia di Finanza*, <http://www.gdf.gov.it/repository/ContentManagement/information/N635259541/Settembre_Ottobre_2012.pdf?download=1> consultato il 11.09.2015

Il Sole 24 ore, *Frode carosello*, <http://argomenti.ilsole24ore.com/parolechiave/frodecarosello.html?refresh_ce=1> consultato il 07.09.2015

Il Sole 24 ore, *Reverse charge*, <<http://www.ilsole24ore.com/art/SoleOnLine4/100parole/Diritto/R/Reversecharge.shtml?uuid=66607b8c58b811dd9534b5e47a9a4888&DocRulesView=Libero>> consultato il 15.10.2015

Il Sole 24 ore, *Tax gap*, <<http://argomenti.ilsole24ore.com/parolechiave/tax-gap.html>> consultato il 08.09.2015

Ipsa, *Split payment*, <<http://www.ipsoa.it/dossier/split-payment>> consultato il 22.10.2015

Kolassa D., *Imposte indirette: imposta sul valore aggiunto (IVA)*, <http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/it/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.4.html> consultato il 01.09.2015

Lavoro Impresa, *Novità Iva 2015: split payment e reverse charge*,
<<http://blog.pmi.it/21/10/2014/novita-iva-2015-split-payment-reverse-charge/>>
consultato il 23.10.2015

Lugano R. e Padulla S., *La rincorsa infinita*,
<<http://www.ilsole24ore.com/art/commenti-e-idee/2015-03-20/la-rincorsainfinita-080651.shtml?uuid=ABJ7SNCD>> consultato il 21.09.2015

Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Bollettino delle entrate tributarie 2015*,
<http://www.finanze.gov.it/export/download/entrate_tributarie_2015/Bollettino_e_ntrate_Settembre_2015.pdf> consultato il 14.11.2015

Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Comunicato stampa n. 3 del 05/01/2015*,
<http://www.mef.gov.it/ufficio-stampa/comunicati/2015/comunicato_0003.html>
consultato il 14.11.2015

Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Decreto split payment*,
<http://www.dt.tesoro.it/export/sites/sitodt/modules/documenti_it/news/news/DECRETO_split_payment.pdf> consultato il 22.10.2015

Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Documenti di finanza pubblica*,
<<http://www.mef.gov.it/documenti-pubblicazioni/doc-finanza-pubblica/>>
consultato il 12.10.2015

Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Entrate tributarie internazionali agosto 2015*,
<http://www.finanze.gov.it/export/download/entrate_tributarie_2015/Entrate_Tributarie_Internazionali_-_2015-8.pdf> consultato il 14.11.2015

Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Meccanismo di reazione rapida alla frode Iva*,
<http://www.finanze.it/export/finanze/Per_conoscere_il_fisco/consultazione/Consultazioni_aperte/reazione_rapida_alla_frode_IVA/index.htm> consultato il 12.11.2015

Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Nota tecnica al bollettino delle entrate tributarie n. 163 (gennaio-settembre 2015)*, <http://www.finanze.gov.it/export/download/entrate_tributarie_2015/Nota_tecnica_Settembre2015.pdf> consultato il 14.11.2015

Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Rapporto art.6 D.L. n. 66/2014*, <http://www.mef.gov.it/documenti-allegati/2014/Rapporto_art6_dl66_13_luglio.pdf> consultato il 23.09.2015

Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione split payment*, <http://www.dt.tesoro.it/export/sites/sitodt/modules/documenti_it/news/news/relazione_dm_split_payment_07-01-2015bis_FIRMATO.pdf> consultato il 22.10.2015

Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Split payment, le PA verseranno l'Iva direttamente all'erario e non al fornitore. Il 30 gennaio è stato firmato il Decreto di attuazione delle disposizioni in materia di scissione dei pagamenti*, <http://www.dt.tesoro.it/it/news/split_payment.html> consultato il 22.10.2015

Normattiva, *D.P.R. 633/1972 Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*, <<http://www.normattiva.it/urires/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.del.presidente.della.repubblica:19721026;633!vig=>>> consultato il 16.10.2015

Padulla S., *La tax compliance chiede più equità e controllo della spesa*, <<http://www.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2011-11-16/compliance-chiede-equita-controllo-064142.shtml?uuid=AaT3HvLE>> consultato il 08.10.2015

Qui Finanza, *Evasione fiscale, quando è da Codice penale. Le nuove regole per i reati tributari*, <http://quifinanza.it/tasse/evasione-fiscale-quando-e-da-codice-penale-nuove-regole-per-i-reati-tributari/1709/?refresh_ce> consultato il 13.11.2015

Ricciardi R., *Iva, in Italia mancano incassi per 47,5 miliardi*, <http://www.repubblica.it/economia/2015/09/04/news/iva_in_italia_mancano_incassi_per_47_5_miliardi-122204068/> consultato il 08.09.2015

Sarra C., *Iva, 40 anni di aumenti*, <<http://www.ilgiornale.it/news/economia/iva-40-anni-aumenti-923044.html>> consultato il 14.11.2015

Scardino C., *Iva: massimizzare gli effetti superando le criticità*, <<http://www.fiscooggi.it/dal-mondo/articolo/iva-massimizzare-effettisuperando-criticita>> consultato il 14.11.2015

Scardino C., *Iva: via libera del Consiglio Ue a due direttive antifrode*, <<http://www.fiscooggi.it/dal-mondo/articolo/iva-via-libera-del-consiglio-uea-due-direttive-antifrode>> consultato il 12.11.2015

Telara A., *Legge di Stabilità 2016, tutte le misure*, <<http://www.panorama.it/economia/tasse/leggedistabilita2016tuttemisure/#gallery-0=slide-2>> consultato il 03.12.2015

Villani M. e Rizzelli A., *Split payment Iva: il decreto ministeriale in Gazzetta*, <<http://www.altalex.com/documents/leggi/2015/03/03/split-payment-rimborso-iva-imposta-sul-valore-aggiunto>> consultato il 26.10.2015

Vinciarelli F., *Iva: reverse charge anti evasione*, <<http://www.pmi.it/impresa/contabilita-e-fisco/news/86132/iva-reverse-charge-anti-evasione.html>> consultato il 21.10.2015

Vitale R., *Split payment: rimborsi, regole, sanzioni. La circolare 15/E delle Entrate*, <<http://www.leggioggi.it/2015/05/14/split-payment-rimborsi-regole-sanzioni-circolare-15e-delle-entrate/>> consultato il 22.10.2015

Weisz B., *Aumento Iva nella manovra finanziaria 2015*, <<http://www.pmi.it/impresa/contabilita-e-fisco/approfondimenti/91080/aumento-iva-manovra-finanziaria-2015.html>> consultato il 14.11.2015

Weisz B., *Iva: UE boccia reverse charge*, <<http://www.pmi.it/impresa/normativa/news/98078/iva-ue-boccia-reverse-charge.html#>> consultato il 20.10.2015

Weisz B., *Split Payment Iva: applicazione, controlli e sanzioni*, <<http://www.pmi.it/impresa/normativa/approfondimenti/93088/split-payment-iva-applicazione-controlli-sanzioni.html>> consultato il 22.10.2015

Weisz B., *Split Payment Iva, chiarimenti e casi particolari*, <<http://www.pmi.it/impresa/contabilita-e-fisco/approfondimenti/96373/split-payment-iva-chiarimenti-casi-particolari.html>> consultato il 22.10.2015

Weisz B., *Split payment: esenzioni per regimi minimi Iva*, <<http://www.pmi.it/impresa/normativa/approfondimenti/92468/splitpaymentescluso-regimi-minimi-iva.html>> consultato il 22.10.2015

Weisz B., *Split payment Iva: rimborsi e sanzioni*, <<http://www.pmi.it/impresa/normativa/approfondimenti/96126/split-payment-iva-rimborsi-sanzioni.html>> consultato il 22.10.2015

Wikipedia, *Abuso del diritto*, <https://it.wikipedia.org/wiki/Abuso_del_diritto> consultato il 09.10.2015

Wikipedia, *Debito pubblico*, <https://it.wikipedia.org/wiki/Debito_pubblico> consultato il 13.11.2015

Wikipedia, *Direttiva dell'Unione Europea*, <https://it.wikipedia.org/wiki/Direttiva_dell'Unione_europea> consultato il 12.11.2015

Wikipedia, *Evasione fiscale*, <https://it.wikipedia.org/wiki/Evasione_fiscale> consultato il 08.09.2015

Wikipedia, *Finanza pubblica*, <https://it.wikipedia.org/wiki/Finanza_pubblica> consultato il 13.11.2015

Wikipedia, *Imposta sul valore aggiunto*,
<https://it.wikipedia.org/wiki/Imposta_sul_valore_aggiunto_%28Italia%29>
consultato il 14.11.2015

Wikipedia, *V.I.E.S.*, <<https://it.wikipedia.org/wiki/V.I.E.S.>> consultato il
14.09.2015

Wikipedia, *Zona euro*, <https://it.wikipedia.org/wiki/Zona_euro> consultato il
13.11.2015