



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M.FANNO"**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E
COMUNITARIO**

CORSO DI LAUREA TRIENNALE IN ECONOMIA

PROVA FINALE

"LA TRASLAZIONE DELL'IVA"

RELATORE:

CH.MO PROF. MAURO BEGHIN

LAUREANDA: GHINI GIULIA

MATRICOLA N. 1138761

ANNO ACCADEMICO 2018 – 2019

INDICE

INTRODUZIONE.....	3
1 TRASLAZIONE E RIVALSA: PRIMA DELLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1971	
1.1 Meccanismo applicativo.....	5
1.2 Traslazione a livello economico.....	6
1.3 Traslazione a livello giuridico.....	7
1.4 La rivalsa: un istituto complesso.....	9
2 TRASLAZIONE E RIVALSA: DOPO LA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1971	
2.1 Gli effetti della Riforma Tributaria sulla rivalsa: l'importanza della concezione economico-sostanziale.....	11
2.2 La concezione economico-sostanziale ed il presupposto Iva.....	13
2.3 La rilevanza giuridica della traslazione nell'Iva.....	15
3 FATTURAZIONE ED OPERAZIONI INESISTENTI	
3.1 I documenti fiscali: fattura, scontrino e ricevuta.....	18
3.2 La registrazione dei documenti.....	20
3.3 Operazioni inesistenti e diritto di detrazione.....	22
CONCLUSIONI.....	27
RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI.....	28

INTRODUZIONE

Pur, nella maggior parte dei casi, non rendendocene conto, l'imposta sul valore aggiunto, o più brevemente Iva, è presente in molte delle nostre più comuni attività quotidiane: dal caffè al bar, alla spesa, all'acquisto di un nuovo capo di abbigliamento. Si tratta, infatti, di un'imposta sui consumi che vuole "colpire" coloro che acquistano beni o servizi per un proprio tornaconto personale o familiare.

Fu introdotta nel nostro ordinamento con la Riforma Tributaria degli anni '70 per uniformare il sistema fiscale con quanto previsto dalle direttive CEE n. 67/227 e n. 67/228 del 1967.

Obiettivo principale di tale armonizzazione era quello di favorire la creazione di un mercato unico europeo orientato alla libera circolazione di persone, merci, servizi e capitali: anche un'imposizione fiscale equivalente tra i diversi Stati membri era necessaria.

Fu previsto l'abbattimento delle frontiere intracomunitarie: dal 1 gennaio 1993 gli scambi che avvengono all'interno del suddetto mercato unico non sono più gravati da tributi "di confine"; si procedette, poi, con l'introduzione di imposte che potessero eliminare una tassazione diversificata che andava falsando la concorrenza.

L'imposta vigente in Italia era l'Ige (Imposta generale sulle entrate), imposta plurifase cumulativa a cascata: questa veniva applicata a ciascun passaggio del ciclo produttivo/distributivo del bene/servizio sull'ammontare totale dell'operazione. Non veniva, inoltre, riconosciuto il diritto alla detrazione per chi non si poneva come consumatore finale, ragion per cui era definita cumulativa.

Si può evincere, dunque, che l'ammontare sborsato a titolo d'imposta era direttamente proporzionale al numero di scambi effettuati. Questo meccanismo poteva indurre le imprese ad aggirare il sistema e cercare di ridurre o anche nascondere passaggi. Nel caso delle esportazioni, inoltre, sorgeva il problema di restituire l'imposta oggetto dei passaggi intermedi: poiché era difficile individuarli con esattezza si ricorreva a rimborsi forfetari.

Per cercare di risolvere tali problematiche venne introdotta, a livello europeo, l'Iva: nel 1967, con le suddette direttive, furono definite le fondamentali caratteristiche del tributo, più volte nel tempo riprese ed affinate.

Nel nostro ordinamento, in seguito alla Riforma, nel 1972 fu il D.P.R. 633 ad istituire l'imposta;

ad oggi viene considerato Testo Unico in materia ed è ancora la principale fonte di riferimento.

La disciplina Iva europea, invece, è attualmente racchiusa nell'ultima direttiva che la riguarda, la n. 2006/112/CE, definita direttiva di "Rifusione", data la volontà di conferire alla disciplina stessa la maggior unitarietà possibile.

I tratti essenziali dell'imposta sul valore aggiunto nella prima direttiva del 1967 erano così espressi: "applicare ai beni e ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e distribuzione antecedente alla fase di imposizione".¹ Si tratta di un'imposta plurifase non cumulativa, che va a colpire il valore aggiunto che si crea tra uno scambio e quello successivo; viene, infatti, applicata a ciascuna fase del processo ma relativamente al solo incremento di valore prodotto e si fonda, per i protagonisti dei passaggi intermedi, sul diritto alla detrazione imposta da imposta per garantire loro la neutralità prima di "giungere" ai consumatori finali.

Come detto inizialmente sono questi ultimi i soggetti che devono sopportare l'imposta, dopo il suo compimento di un particolare "percorso".

Il presente elaborato si pone inizialmente l'obiettivo di capire come l'Iva arrivi a colpire il consumatore finale, ultimo anello della catena. Traslazione e rivalsa vengono analizzate prima e dopo l'introduzione della Riforma Tributaria: prima a livello generale, dopo più specificamente in ambito Iva per poter comprendere le intenzioni del legislatore nel costruire un'imposta come quella appena introdotta.

Viene poi descritto lo strumento formale collegato a tutto il procedimento, ovvero la fattura (e suoi sostituti), introducendo brevemente le recenti modifiche a riguardo.

Infine, viene analizzata, nelle sue linee generali, una particolare "patologia" legata alla fatturazione: le operazioni inesistenti, evidenziando le conseguenze sul fondamentale diritto di detrazione.

¹ Prima direttiva 67/227/CEE del Consiglio, 11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari; articolo 1.

1-TRASLAZIONE E RIVALSA: PRIMA DELLA RIFORMA TRIBUTARIA

La descrizione del meccanismo applicativo Iva rappresenta un inevitabile punto di partenza al fine di comprenderne, poi, i singoli elementi.

1.1 MECCANISMO APPLICATIVO

L'imposta sul valore aggiunto è un'imposta indiretta (poiché va a colpire la ricchezza non nel momento in cui è generata, bensì nel momento in cui è spesa, utilizzata) sui consumi caratterizzata da un peculiare meccanismo applicativo. Tra gli indicatori di forza economica quello colpito è, per l'appunto, il consumo che manifesta, come il reddito o il patrimonio, una disponibilità di ricchezza. Il soggetto che deve rimanere definitivamente inciso dal tributo è il cosiddetto consumatore finale: sua è la capacità contributiva che il legislatore intende colpire. Si tratta di colui che acquista beni/servizi per scopi personali o familiari che non riguardano un'attività economica.

Fin qui, nulla di anomalo: un'imposta ed un soggetto sulla cui ricchezza essa deve andare a gravare. Prima, però, di arrivare a tale soggetto l'imposta "passa" attraverso tutta la catena produttiva/distributiva del bene/servizio richiedendo la partecipazione di diversi soggetti che acquistano il ruolo di intermediari. Anche questi ultimi, ovviamente, sono dotati di una capacità contributiva ma non è quella rilevante ai fini Iva. Gli acquisti e le vendite sono effettuati per il naturale svolgimento della propria attività economica: l'imposta nei loro confronti è caratterizzata da neutralità, non devono rimanerne incisi. Per garantire tale neutralità non è prevista la loro esclusione, ma il loro totale coinvolgimento nel meccanismo applicativo.

Tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi compiute nell'esercizio di imprese, arti e professioni devono essere gravate dall'imposta. Quello che viene richiesto a tali soggetti è di versare all'Erario l'imposta addebitata in rivalsa ai clienti, previa detrazione dell'imposta a loro stessi addebitata dai propri fornitori. Rivalsa e detrazione sono gli elementi chiave: il soggetto che a monte è chiamato a pagare l'Iva, nelle operazioni di acquisto, la può poi, a valle, portare in detrazione da quella addebitata nelle operazioni di vendita. Gli stessi soggetti sono anche chiamati, per giungere ad una corretta liquidazione dell'imposta da versare, all'adempimento di obblighi formali e sostanziali, quali la tenuta della contabilità, l'emissione di fatture, etc.: sostengono quindi dei costi per la gestione del tributo, ma il depauperamento non ha ad oggetto il tributo stesso. Tale meccanismo si attiva nella maggioranza dei casi,

anche se in alcune situazioni la neutralità non opera ed il tributo si trasforma in un componente negativo di reddito, un costo vero e proprio.

Nei casi di “ordinaria amministrazione” la rivalsa, disciplinata dall’articolo 18 DPR 633/72, e la detrazione, disciplinata dall’articolo 19 DPR 633/72, rappresentano i due elementi fondamentali per l’applicazione dell’Iva, che hanno la funzione di garantire la neutralità dell’imposta nei confronti di imprenditori, artisti e professionisti per arrivare ad incidere i consumatori finali, traslando su di essi l’onere economico del tributo insieme al mancato riconoscimento del diritto alla detrazione.

Compare in quest’ultima affermazione il concetto di “traslazione”.

1.2 LA TRASLAZIONE A LIVELLO ECONOMICO

La traslazione delle imposte è un fenomeno di carattere economico analizzato e studiato nell’ambito della scienza delle finanze. Parlando di traslazione si fa riferimento ad uno degli effetti prodotti dalle imposte: gli studi che se ne sono occupati si sono posti l’obiettivo di comprendere se e come un’imposta prevista dal legislatore a carico di alcuni soggetti sia, in un secondo momento, trasferita su altri; questi ultimi, di fatto, si trovano a sopportare l’onere del tributo, ne rimangono incisi. La traslazione, quindi, si ha con il trasferimento dell’onere effettivo dell’imposta dal soggetto tenuto a pagare formalmente l’imposta al soggetto che subisce un depauperamento del proprio patrimonio in virtù della realizzazione del presupposto impositivo.

Due sono i soggetti coinvolti: il primo acquisisce la qualifica di contribuente di diritto o percorso, il secondo di contribuente di fatto o inciso.

A livello economico, una delle principali classificazioni distingue tra traslazione progressiva o in avanti e traslazione regressiva o all’indietro. Nel primo caso si ha una contrazione dell’offerta e l’imposta si “sposta” dal produttore al consumatore (ad esempio attraverso l’aumento del prezzo di vendita); nel secondo caso invece si ha una contrazione della domanda e l’imposta va dal consumatore al produttore (ad esempio in caso di imposta su un determinato prodotto invece che aumentare i prezzi, viene diminuita la remunerazione dei fattori produttivi impiegati nel relativo processo produttivo).

Ai fini di questa trattazione la fattispecie che desta interesse è la prima: l’imposta aumenta il costo marginale del prodotto/servizio offerto, il cedente riduce l’offerta e il prezzo aumenta.

La riduzione dell’offerta in seguito all’introduzione dell’imposta deriva da un disallineamento tra costo marginale e ricavo marginale: quest’ultimo rimane invariato mentre il primo aumenta e viene meno la convenienza a vendere tale prodotto.

Sicuramente tale fenomeno è influenzato dal tipo di regime economico vigente (monopolio e concorrenza perfetta sono i casi limite) ma anche dall'elasticità di domanda e offerta (a maggiore elasticità corrisponde maggiore possibilità di trasferire le imposte), dal fattore "tempo", da interventi di politica monetaria e da tanti altri elementi economici.

Siamo di fronte ad un fenomeno che, a livello economico, non presenta contorni definiti e che necessita di essere inquadrato calandolo nella situazione di cui è oggetto.

Non è obiettivo di questo elaborato indagare oltre circa le sfumature economiche del fenomeno traslativo. L'imposta sul valore aggiunto richiede, però, di continuare ad analizzarlo ma sotto una diversa veste, quella giuridica.

1.3 LA TRASLAZIONE A LIVELLO GIURIDICO

Dal punto di vista giuridico la tesi prevalente aveva ad oggetto l'irrilevanza della traslazione²: veniva considerata un fenomeno prettamente economico e come tale il suo studio era confinato all'ambito della scienza delle finanze, appannaggio degli economisti.

Tanti sono gli autori che hanno sostenuto tale impostazione; a titolo esemplificativo si può citare il pensiero di Antonio Berliri. Per quest'ultimo si poteva attribuire valore giuridico solo alla situazione nella quale la legge imponeva ad un determinato soggetto il pagamento di un'imposta per fatti riferibili ad altri prevedendo un obbligo di rivalsa; al contrario, nel caso in cui non era previsto, il soggetto chiamato al pagamento dell'imposta poteva riavere indietro la somma corrispondente solo attraverso traslazione economica. Egli riteneva che in questa situazione l'imposta non potesse essere ritenuta imputabile ai destinatari della traslazione stessa in quanto non erano soggetti puntualmente individuati dalla legge, ma da "forze

² Relativamente alla rilevanza giuridica della traslazione si ritiene interessante riportare quanto segue: Dopo essere stata sancita la illegittimità di dazi doganali ed imposte ad effetto equivalente da parte degli organi della CE e dopo l'adesione al GATT, in Italia si assistette ad una valanga di ricorsi presentati da parte delle imprese importatrici relativi al nuovo diritto sui servizi amministrativi. Dopo varie vicissitudini a livello internazionale, interventi della Corte di Cassazione e della Corte di Giustizia delle CE, per proteggere il bilancio pubblico, il Governo, non senza difficoltà, ottenne la conversione del d.l. 688/1982. L'articolo 19 di tale decreto prevedeva che chi indebitamente avesse versato diritti doganali all'importazione, imposte di consumo, di fabbricazione o erariali, avesse diritto al rimborso previa prova documentale che l'onere relativo non fosse stato trasferito su altri. Quindi venne attribuita rilevanza giuridica alla traslazione per evitare di procedere, quando possibile, a tali rimborsi. L'Iva, però, era stata esclusa dalla disciplina: la ripetizione dell'indebito in tale ambito era affidata esclusivamente alle norme dettate per tale imposta. A prescindere da questo, l'articolo 19, parzialmente nel 2000 e definitivamente nel 2002, venne considerato illegittimo dalla Corte Costituzionale.

economiche”: non era possibile trarre conclusioni e derivare effetti da regole non previste nell’ordinamento.³

Il riferimento a Berliri non è casuale: a differenza di altri autori che ritengono non ci sia possibilità alcuna di deroga dalle conclusioni dei propri ragionamenti, le quali imputano l’imposta al contribuente di diritto, nel suo si può individuare quel terreno fertile sul quale comincerà a “coltivare” nuove convinzioni che si attesterà su posizioni differenti.

Egli, infatti, risulta essere “infastidito” dalla commistione tra elementi di carattere economico e elementi di carattere giuridico: pur continuando a sostenere che nel caso di traslazione economica era il contribuente di diritto a vedersi imputata l’imposta, considerava legittimato il legislatore ad interessarsi agli effetti sul piano economico, al fatto che il depauperamento patrimoniale venisse subito dal contribuente inciso e non dal contribuente percosso.

L’irrelevanza giuridica era, però, affiancata dalla tesi secondo la quale si dovevano prendere giuridicamente in considerazione i fenomeni traslativi. Il contribuente di fatto, anche a livello giuridico, non può essere trascurato: “la circostanza che l’imposizione nei confronti di un soggetto avviene solo in via di fatto, tramite rivalsa economica e non giuridica, non sottrarrebbe in quest’ottica la disciplina del tributo alle prescrizioni dell’art. 53 Cost.”⁴; ed il legislatore quindi, in particolare quello tributario, con quali modalità deve prevedere il coinvolgimento dei fenomeni traslativi?

Lo strumento giuridico che nel nostro ordinamento disciplina il fenomeno traslativo prende il nome di rivalsa: “istituto giuridico che va a regolare i rapporti tra privati consentendo la “traslazione palese” dell’onere del tributo”⁵.

L’imposta sul valore aggiunto conferisce a quanto appena detto particolare rilievo, rappresentando il tributo per eccellenza per l’analisi del fenomeno traslativo. Questo assume rilevanza nel momento in cui diviene parte integrante della cosiddetta “ratio” del tributo, come elemento individuato dal legislatore per far concorrere alla spesa pubblica coloro che pongono in essere il presupposto del tributo.

Queste ultime affermazioni hanno bisogno di ulteriori approfondimenti, possibili soffermandosi prima sull’istituto della rivalsa, anzitutto a livello generale.

³ BERLIRI A., 1957. *Principi di diritto tributario*. In: ALLENA M., 2005. *Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte*, pp. 28-36.

⁴ MANZONI I., 1965. *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*. In: ALLENA M., 2005. *Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte*, pp. 35-36.

⁵ SALVINI L., voce *Rivalsa (dir. trib.)*, *Rassegna Tributaria*, 1996, I, p. 278.

1.4 LA RIVALSA: UN ISTITUTO COMPLESSO

La rivalsa nell'ambito del diritto tributario rappresenta un tema ampiamente discusso sotto diversi aspetti.

In prima battuta, è possibile classificare la rivalsa come lo strumento del quale un determinato soggetto, chiamato al pagamento di un tributo, si serve per spostare l'onere economico di quest'ultimo su un altro soggetto. Questo meccanismo, però, non è esclusivo della rivalsa: anche l'accollo trasferisce il carico tributario da un primo ad un secondo soggetto, ma mentre questo trova la propria fonte in un accordo tra le parti, la rivalsa la trova in una norma giuridica. Anche l'azione di regresso può essere considerata una figura simile alla rivalsa, ma con il primo l'obiettivo è di ripartire il carico fiscale, sopportato da un unico soggetto nei confronti dell'Erario, tra gli altri obbligati solidali rimasti estranei all'adempimento. La rivalsa, invece, vuole colpire il soggetto che ha posto in essere il presupposto del tributo spostandone su di esso l'onere per non far rimanere inciso il soggetto che ha intrattenuto un rapporto con l'Amministrazione Finanziaria; non sussiste, poi, la necessità del preventivo pagamento dell'imposta, diversamente dal regresso.

Il legislatore, poi, può prevedere un obbligo, per trasferire concretamente il tributo sul soggetto che manifesta la capacità contributiva (è questo il caso dell'Iva); ma può prevedere anche un diritto, una facoltà (è questo il caso del responsabile d'imposta), un divieto.

Manca unitarietà anche con riferimento alle modalità attuative nelle fattispecie principali: nella sostituzione d'imposta il sostituto effettua una ritenuta, trattiene dalla somma da corrispondere al sostituito (di cui già dispone essendo debitore sul piano civilistico) una parte a titolo d'imposta; nel meccanismo applicativo Iva, invece, c'è il coinvolgimento del soggetto passivo di rivalsa che subisce un addebito.

Quando incontriamo il termine "rivalsa", quindi, non si fa sempre riferimento al medesimo istituto.

Una prima importante distinzione a livello generale può essere fatta tra "rivalsa tributaria semplice" e "rivalsa tributaria dinamica". La prima è relativa ad un fenomeno che non è proprio dell'ordinamento tributario, bensì disciplinato in altri comparti; la seconda, invece, è suscettibile di produrre effetti giuridici propri nell'ordinamento tributario. La rivalsa semplice è ancorata al regresso civilistico ed è propria, ad esempio, delle accise, dell'imposta sugli intrattenimenti, sulle assicurazioni, etc...

La rivalsa dinamica, quella più discussa, è propria dell'Iva e della sostituzione d'imposta. Relativamente al ruolo svolto da quest'ultima sono state individuate due ulteriori impostazioni: da una parte la rivalsa concepita come strumento calato nell'ambito di un rapporto tra privati e quindi estraneo alla struttura del tributo; dall'altra la rivalsa come

strumento tributario, connaturato alla struttura del tributo e funzionale ad individuare la capacità contributiva da colpire con il relativo soggetto passivo, ovvero la rivalsa cd. “tributaria”.

La prima impostazione è alla base della concezione giuridico- formale della rivalsa, la seconda di quella economico- sostanziale.

La concezione giuridico-formale era quella prevalente fino agli anni Settanta, fino alla Riforma Tributaria. Nell’ambito delle imposte dirette al sostituto era attribuita la mera facoltà di rivalsa, mentre nell’Ige era il cedente/prestatore ad essere considerato il soggetto passivo dell’imposta. Questo era, quindi, il terreno fertile su cui si è sviluppata la suddetta concezione, studiata facendo prevalentemente riferimento alla sostituzione d’imposta. Nonostante la presenza al suo interno di correnti di pensiero differenti, erano pacifiche la individuazione del soggetto passivo d’imposta nel soggetto individuato dalla Legge e tenuto a corrispondere l’imposta e la considerazione secondo la quale quello di rivalsa rappresentava un rapporto successivo a quello tributario tra sostituto ed Erario: un rapporto di natura privatistica che mirava a riportare l’equilibrio scardinato dalla sostituzione stessa. La conseguenza di questa natura era quella di non considerare la rivalsa come obbligatoria, bensì come strumento nella disponibilità delle parti a cui, quindi, avrebbero potuto rinunciare.

2 TRASLAZIONE E RIVALSA: DOPO LA RIFORMA TRIBUTARIA

2.1 GLI EFFETTI DELLA RIFORMA TRIBUTARIA SULLA RIVALSA: L'IMPORTANZA DALLA CONCEZIONE ECONOMICO-SOSTANZIALE

Con la Riforma Tributaria del 1971 vengono introdotte nel nostro ordinamento la regola generale di obbligatorietà della rivalsa e l'imposta sul valore aggiunto. Viene, inoltre, conferito particolare valore, nell'ambito della sostituzione d'imposta, alla disposizione secondo la quale viene riconosciuta al sostituto la facoltà di intervenire nel procedimento di accertamento, coinvolgendolo nel rapporto tributario. Questi elementi portano ad un cambiamento nella prospettiva di analisi della rivalsa: l'attenzione comincia a concentrarsi sulla seconda delle suddette concezioni, quella economico-sostanziale. Il sostituto viene individuato come il soggetto manifestante la capacità contributiva rilevante e quindi chiamato a concorrere alla spesa pubblica; il sostituto come soggetto chiamato ad effettuare il pagamento dell'imposta all'Erario pur rimanendo estraneo al presupposto. Da una parte, quindi, è il sostituto a diventare protagonista del rapporto d'imposta, dall'altra, però, viene comunque riconosciuta l'importanza anche delle norme che regolano i rapporti tra soggetti, diversi dall'Erario, che intervengono durante l'applicazione del tributo. Si giunge, quindi, ad un elemento di novità, un punto di rottura rispetto al passato: considerare come parte integrante della struttura del tributo anche quei rapporti che erano stati considerati esclusivamente esterni.

Un contributo fondamentale, relativamente a tale prospettiva, proviene da A. Fedele, il quale sostiene che anche le norme relative ai rapporti interni meritino la qualifica di norme tributarie. Sorge, però, un problema, messo in evidenza anche da Fedele stesso: quegli stessi rapporti interni, privati, continuavano ad essere disciplinati dal diritto civile.⁶ Il punto debole di tutta la concezione economico-sostanziale risultava essere proprio questo: ricondurre la rivalsa ad un rapporto creditore/debitore mettendone in dubbio il carattere "tributario".

La grande novità del periodo era rappresentata dall'imposta sul valore aggiunto: nei primi studi che la riguardarono si ripresentarono le concezioni giuridico-formale ed economico-sostanziale. La prima sosteneva che i soggetti passivi individuati dalla Legge, ovvero gli operatori economici, fossero i soggetti manifestanti la capacità contributiva da colpire. La seconda, invece, individuava come capacità contributiva rilevante non quella a monte, bensì a

⁶ FEDELE A., *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo* (Riv. dir. fin. sc. fin.). In: RANDAZZO F., 2012. *Le rivalse tributarie*, pp. 71-73.

valle, ovvero dei consumatori finali (garantendo la neutralità ai soggetti diversi da quest'ultimi).

Anche nell'ambito della neonata imposta, però, sorgevano alcune problematiche.

La fase finale del meccanismo applicativo, la cessione ai consumatori finali, metteva in dubbio la rilevanza giuridica che la rivalsa sembrava assumere nell'impostazione economico-sostanziale. In queste operazioni, infatti, la fattura, ai sensi dell'articolo 22 DPR 633/72, non era obbligatoria e la rivalsa non esisteva. Non si può, però, fare a meno di rilevare che con l'impostazione economico-sostanziale era stato scoperto un "vaso di Pandora"; la obbligatorietà attribuita alla rivalsa in seguito alla Riforma ed il suo essere fondamentale per l'applicazione del tributo, per garantirne la neutralità nelle fasi diverse dal consumo finale, portavano a dire che tutto il ragionamento dovesse necessariamente spingersi oltre. Perché non è possibile parlare di un mero diritto di credito? Innanzitutto tale diritto in capo al cedente, in seguito al versamento dell'imposta all'Erario, dovrebbe venire in rilievo in tutte le fasi caratterizzate dal versamento stesso, ma in occasione della cessione al consumatore finale non sorge.

Inoltre, tale diritto dovrebbe sussistere prima del suo esercizio ed il soggetto che esercita la rivalsa diverrebbe, quindi, protagonista della fase esecutiva di un rapporto sorto in precedenza.

La rivalsa tributaria, invece, viene considerata come potere espressamente riconosciuto dalla Legge e capace di produrre, per forza propria, effetti giuridici. Dalla fase esecutiva si passa alla fase costitutiva: il potere precede il rapporto, il quale nasce con il suo esercizio.

Tale potere ha 3 fondamentali caratteristiche:

- viene esercitato avendo come principale obiettivo quello di soddisfare un interesse altrui, diverso da quello del soggetto che la esercita, di tipo oggettivo;

ovviamente non si può escludere che esista anche l'interesse del soggetto agente, al quale verrà riconosciuto sicuramente un diritto di credito di rivalsa, ma questo rimane in secondo piano;

- come conseguenza diretta della obbligatorietà, tale potere non può costituire oggetto di atti di disposizione;

- non potendo la rivalsa essere accostata ad un mero diritto di credito, non si è nell'ambito di un rapporto giuridico obbligatorio tra creditore e debitore, nel quale il primo potrà ottenere il soddisfacimento dei suoi interessi attraverso un certo comportamento tenuto dal secondo.

E' verso la prima, a questo punto, che l'interesse deve rivolgersi : l'esercizio della rivalsa tributaria da parte del soggetto agente dà origine nella sfera giuridica di colui che la subisce "ad una situazione giuridica soggettiva unilaterale e originaria, che consiste a sua volta nel

diritto del rivalsato di autodeterminarsi, ossia di rendere concreta unilateralmente, e senza l'intermediazione del potere amministrativo, la realizzazione di effetti rilevanti nella disciplina di attuazione del tributo".⁷

Si arriva, dunque, al punto focale del ragionamento: quello che l'esercizio della rivalsa concede al rivalsato, e che ne rappresenta l'effetto proprio, è l'esercizio del diritto di detrazione, che permette di scomputare l'imposta a lui addebitata dall'imposta relativa alle operazioni attive poste in essere (quindi nei confronti di un rivalsato che non sia il consumatore finale). L'assenza di rivalsa nell'ultima cessione effettuata nei confronti dei consumatori finali si spiega proprio con il fatto che a questi non è riconosciuto il diritto di detrazione essendo i soggetti che il legislatore vuole far rimanere definitivamente incisi.

2.2 LA CONCEZIONE ECONOMICO-SOSTANZIALE DELLA RIVALSA ED IL RAPPORTO CON IL PRESUPPOSTO DELL'IVA

Dal paragrafo precedente si evince come per sancire la rilevanza giuridica della rivalsa in ambito tributario, e in modo particolare nell'Iva, sia stata fondamentale la concezione economico-sostanziale. In un dettagliato articolo sul tema, dal titolo "Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto", Livia Salvini ripercorre le tappe che hanno portato il consumo a prevalere quale presupposto Iva.⁸

Uno dei principali problemi sorti in seguito all'introduzione dell'imposta nel nostro ordinamento è stato quello di determinare se il suo meccanismo applicativo avesse un equivalente dal punto di vista giuridico.

Pur avendo introdotto, in questo elaborato, l'Iva come un'imposta sul consumo non è possibile affermare che fin dalla sua introduzione essa sia stata considerata tale. Infatti sulla base della determinazione di soggetti passivi differenti, la concezione giuridico-formale qualificava l'Iva come un'imposta sull'effettuazione di operazioni economiche o sui proventi dell'attività economica mentre quella economico-sostanziale come un'imposta sul consumo o sull'immissione al consumo.

Per i sostenitori della prima, la peculiare applicazione del tributo, l'obbligo di versare l'imposta all'erario insieme con altri adempimenti rendevano non praticabile l'ipotesi di non considerare il contribuente di diritto quale soggetto manifestante la capacità contributiva colpita dall'imposta. Tale conclusione era ritenuta corretta anche poiché l'articolo 17 stabilisce che l'imposta è dovuta da coloro che pongono in essere operazioni di cessione di

⁷ RANDAZZO F., 2012. *Le rivalse tributarie*, p.118.

⁸ SALVINI L., "Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto". In: Riv.dir.trib., 1993, I.

beni e prestazione di servizi scaricando, quindi, su di essi l'obbligo di procedere al versamento. La principale conseguenza di tale teoria, come già anticipato, era la totale irrilevanza della rivalsa ai fini della determinazione della capacità contributiva poiché tale istituto veniva confinato alla regolazione del rapporto tra privati; non era, infatti, considerato suscettibile di inficiare tale "impalcatura" il fatto che, economicamente parlando, poi tali soggetti non rimanessero incisi dal tributo proprio in virtù del diritto di rivalsa previsto all'articolo 18.

L'elemento principale che, però, ha portato a ritenere non attendibile l'impostazione giuridico- formale riguarda la riscossione da parte dell'Erario delle somme dovute, alla quale non viene riconosciuto carattere di definitività in seguito al mero versamento delle somme stesse da parte del soggetto passivo di diritto bensì in seguito alla cessione di un bene/servizio ad un soggetto per il quale non sia previsto il diritto di detrazione. Poiché l'effetto tipico del presupposto è quello di far diventare definitiva l'acquisizione del tributo da parte dell'erario, quello relativo all'Iva dovrà considerarsi, per l'appunto, la cessione ad un soggetto che non potrà computare l'imposta relativa in detrazione.

Accantonata tale impostazione, procedendo nell'analisi della ratio del tributo, i sostenitori dell'impostazione economico-sostanziale si sono, a loro volta, separati in due filoni: chi sosteneva che il presupposto del tributo fosse l'immissione al consumo e chi invece il mero consumo.

Per i primi soggetto passivo del tributo era il soggetto passivo Iva che effettuava l'ultima cessione, cioè quella nei confronti del consumatore finale, per i secondi soggetto passivo del tributo era proprio quest'ultimo. A prescindere dalla individuazione di un diverso presupposto entrambi si basavano sulla rilevanza giuridica della rivalsa. Quest'ultima si esercita attraverso l'emissione della fattura: uno strumento formale previsto e disciplinato dal legislatore negli articoli 21 e seguenti del DPR 633/1972.

Dalla lettura dell'articolo 18, 1° e 2° comma, si può capire come nelle operazioni per le quali è prescritta l'emissione della fattura il cedente deve addebitare l'imposta al cessionario attraverso il documento stesso mentre in altre operazioni, individuate dall'articolo 22, la fattura non è obbligatoria ed il corrispettivo si intende comprensivo dell'imposta che non risulta giuridicamente distinguibile: non c'è, quindi, l'esercizio giuridico della rivalsa (oltre al fatto che l'operazione risulta oggettivamente inidonea a far nascere il diritto di detrazione).

L'articolo 22 non va ad indicare i soggetti nei confronti dei quali tale obbligo non sussiste ma solo le operazioni che oggettivamente considerate non sono accompagnate dallo stesso: si tratta delle operazioni che più spesso vengono effettuate nei confronti dei consumatori finali come, ad esempio, il commercio al minuto.

Sulla base del legame rivalsa-fatturazione si giunge a due più precise ma sempre diverse conclusioni. Il soggetto passivo del tributo è individuato nel soggetto ex articolo 17 che ponga in essere le operazioni indicate dall'articolo 22 prive dell'obbligo di fattura e che non ha, quindi, la possibilità di rivalersi giuridicamente sul cessionario da chi considera l'immissione al consumo quale presupposto; nel cessionario consumatore finale privo del diritto di detrazione da chi considera il consumo come presupposto. Viene, quindi, individuato un soggetto passivo diverso a seconda della situazione sussistente.

2.3 LA RILEVANZA GIURIDICA DELLA TRASLAZIONE NELL'IVA

Come si è arrivati alla determinazione univoca del presupposto Iva e del relativo soggetto passivo? Per rispondere a questa domanda c'è bisogno di fare un passo indietro e considerare un altro aspetto: il mezzo attraverso il quale viene effettuato l'esercizio della rivalsa nell'Iva è l'addebito. Il soggetto passivo di diritto, infatti, è colui che riceve il corrispettivo per le operazioni imponibili poste in essere e la rivalsa non può che concretizzarsi in un addebito. Sorge però un problema: l'obbligo di determinare l'Iva relativa alle operazioni attive da versare successivamente all'Erario deriva dal compimento dell'operazione e non dall'effettivo soddisfacimento del credito di rivalsa. Il soggetto passivo di diritto può rimanere effettivamente inciso, sul piano economico, dal tributo pur avendo esercitato giuridicamente la rivalsa per l'inadempimento dell'acquirente; può quindi trovarsi nella condizione di non aver a disposizione la somma da versare all'erario. Questo portava nella tesi, da alcuni sostenuta, secondo la quale il soggetto passivo di diritto dovesse dimostrare una qualche capacità contributiva tale da giustificare l'onere a suo carico; tale tesi rendeva necessaria la giustificazione sul piano costituzionale di quanto richiesto dalla legge al soggetto passivo di diritto.

La questione era stata discussa con riferimento al sostituto d'imposta ma le conclusioni hanno poi avuto un ambito di applicazione generalizzato. Inizialmente la suddetta giustificazione veniva individuata nell'articolo 53 Cost., sostenendo, quindi, che anche la prestazione del sostituto dovesse manifestare capacità contributiva; al tempo stesso però il meccanismo normativo doveva garantire al sostituto stesso, attraverso una ritenuta, la previa disponibilità delle somme da versare. Due concetti non sullo stesso piano.

Se effettivamente la prestazione del sostituto avesse natura tributaria non ci sarebbe stato motivo di prevedere il meccanismo normativo suddetto; la sua previsione fa, quindi, capire che il sostituto è il solo a manifestare tale capacità e la giustificazione costituzionale dell'operato del sostituto è da individuare in altri articoli, quali articolo 3 e articolo 23 Cost..

Tale conclusione aveva incontrato le rimostranze di alcuni circa il legame della rivalsa con l'articolo 53, che sembrava rimanere in secondo piano: in realtà il contribuente di diritto può invocare la violazione di tale articolo se non gli vengono garantiti idonei mezzi di cui sopra. Sul punto, in materia Iva, interviene anche l'articolo 18 DPR 633/1972 ultimo comma, il quale attribuisce al credito di rivalsa privilegio speciale sui beni mobili o immobili oggetto delle cessioni o ai quali si riferiscono i servizi.

Si è osservato come chi sosteneva che l'Iva fosse un'imposta sull'immissione al consumo considerasse soggetto passivo del tributo il soggetto che poneva in essere le operazioni indicate dall'articolo 22 DPR 633/1972: alla luce di quanto appena detto relativamente all'articolo 53 Cost. questi non possono essere ritenuti soggetti manifestanti capacità contributiva rilevante ai fini dell'applicazione del tributo solo perché lungo la catena produttiva/distributiva del bene/servizio si trovano nell'ultima posizione. Per chi viene prima di loro, invero, tale questione neanche si pone.

Il punto cruciale ritorna ad essere l'emissione della fattura: chi pone in essere le suddette operazioni non ha la possibilità di rivalersi giuridicamente sull'acquirente, non emette la fattura.

Ritorna, a questo punto, in "gioco" la traslazione la quale permette di giungere alla conclusione che centra l'obiettivo iniziale: per poter considerare il consumo quale presupposto dell'Iva deve essere attribuita rilevanza giuridica anche alla traslazione economica. Viene, così, individuata quella che in ambito Iva viene definita traslazione legale. La traslazione, come osservato nel primo capitolo, non viene inclusa nell'ambito di applicazione dell'articolo 53 e neanche risulta rilevante ai fini della determinazione giuridica della struttura di un tributo.

Ponendosi nei confronti di tale articolo in maniera meno rigida e più elastica si arriva ad affermare che anche i fenomeni di carattere economico sono meritevoli di considerazione in ambito giuridico.

La circostanza che un soggetto rimanga inciso dal tributo attraverso una traslazione giuridica ma rivalsa economica non porterebbe l'intera disciplina lontana dalla tutela dell'articolo 53, la quale si concretizza nel divieto per il legislatore di introdurre tributi caratterizzati da meccanismi applicativi che prevedano traslazione in contrasto con il principio di capacità contributiva. Deve, però, rimanere ben presente che l'articolo 53, nonostante le suddette fondamenta economiche, esprime un principio proprio del mondo giuridico. Quindi da una parte non si può negare che gli effetti traslativi abbiano carattere economico, dall'altra derivano comunque da una norma "pensata" dal legislatore per determinarne la produzione degli effetti stessi in capo a precisi soggetti.

Nonostante la traslazione economica non abbia direttamente importanza per l'applicazione dell'articolo 53 Cost., il legislatore costruisce il tributo in modo che la traslazione giuridica porti all'incisione del soggetto passivo del tributo.

Il presupposto impositivo dell'Iva è quindi il consumo e si vuole colpire il consumatore finale anche se poi, per motivi meramente tecnici, la rivalsa giuridicamente considerata può arrivare fino ad un determinato step del meccanismo applicativo, quello dell'immissione al consumo, e deve elevarsi al livello giuridico la traslazione per poter compiere il "volere" del legislatore. Se anche colui che subisce la rivalsa è soggetto passivo di diritto come il primo, non si potrà parimenti procedere all'attribuzione della qualifica di soggetto passivo di fatto poiché la legge gli riconosce da una parte l'esercizio del diritto di detrazione per non sopportare giuridicamente l'onere del tributo, dall'altra l'esercizio della rivalsa con il quale continua a traslare in avanti il carico fiscale. Arrivati ai contribuenti di fatto o consumatori finali si ha la manifestazione di capacità contributiva che ci interessa: attraverso l'acquisto di rilevanza giuridica della traslazione in questo ultimo passaggio sono tali soggetti a prendersi a carico l'onere economico del tributo (pur non dimenticando che i consumatori finali non sono considerati da alcuna disposizione di legge quali protagonisti di situazioni giuridiche di alcun tipo).

3-FATTURAZIONE E OPERAZIONI INESISTENTI

3.1 I DOCUMENTI FISCALI: FATTURA, SCONTRINO E RICEVUTA

Un particolare legame della rivalsa ha costituito il filo conduttore delle considerazioni conclusive del capitolo precedente: quello con la fattura.

Duplici risulta essere il ruolo di tale documento: anzitutto rappresenta lo strumento giuridico-tecnico con il quale il cedente addebita in rivalsa l'onere del tributo al cessionario, così come per quest'ultimo (che non sia il consumatore finale) lo strumento per poter esercitare il diritto di detrazione e garantirsi la neutralità dell'imposta; inoltre la sua emissione determina l'adempimento di uno degli obblighi gravanti sui soggetti che pongono in essere cessioni di beni e prestazioni di servizi nell'esercizio di imprese, arti e professioni. La fattura è disciplinata sempre nel DPR 633/1972, a partire dall'articolo 21 che individua tutti gli elementi che devono esservi riportati. Base imponibile ed imposta devono necessariamente essere distinguibili in quanto è proprio la separazione che permette di individuare la quota parte del totale della fattura addebitata in rivalsa a titolo di imposta e di documentare l'imposta stessa da portare successivamente in detrazione.

Per la sua determinazione, alla base imponibile deve essere applicata l'aliquota d'imposta. Tale aliquota è proporzionale e non è univoca: quella ordinaria è fissata nella misura del 22%, quella agevolata del 10% mentre sui beni di prima necessità si applica il 4%.⁹ L'imposta così determinata sarà addebitata al cessionario proprio per mezzo della fattura.

Particolare importanza assume anche la Partita Iva: si tratta di un codice identificativo di 11 cifre rilasciato dagli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, necessario per lo svolgimento di operazioni rilevanti ai fini Iva e per "facilitare" i controlli da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Qual è il momento in cui sorge l'obbligo di emissione della fattura?

Ai fini dell'individuazione di tale momento è fondamentale stabilire quando l'operazione deve essere considerata effettuata. L'articolo 6 DPR 633/1972 stabilisce quanto segue: se l'operazione ha ad oggetto un bene mobile il momento di effettuazione coincide con la spedizione o la consegna del bene stesso, se ha ad oggetto un bene immobile con il momento di stipulazione dell'atto di trasferimento del diritto reale, mentre se ha ad oggetto un servizio con il pagamento del corrispettivo.

Nel caso in cui, però, gli effetti traslativi o costitutivi si producano in un momento successivo, le operazioni si considerano effettuate quando si producono i suddetti effetti e, in ogni caso,

⁹ Le aliquote qui indicate potrebbero variare nel 2020 in caso di attivazione delle cd. "clausole di salvaguardia": l'aliquota ordinaria aumenterebbe al 25.2%, quella agevolata al 13%.

dopo un anno dalla consegna o spedizione nel caso di operazioni riguardanti beni mobili (un esempio è rappresentato dall'attività svolta dai giornalai). Il quarto comma del suddetto articolo 6 disciplina una situazione peculiare: se prima o indipendentemente dal verificarsi dell'operazione viene emessa la fattura o pagato, in tutto o in parte, il corrispettivo allora "l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento".

Il 2019 è stato foriero di importanti novità relativamente alla fattura.

Tale documento ha due formati di emissione: cartaceo ed elettronico. La fattura elettronica venne introdotta nel nostro ordinamento con la Legge Finanziaria del 2008 (Legge n. 244/2007).

Nel 2017, la Legge n. 205 ha introdotto l'obbligo nelle operazioni tra privati (B2B e B2C) a decorrere dal 1 gennaio 2019: per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato deve essere emessa la fattura elettronica. Quest'ultima contiene gli stessi elementi previsti per quella in formato cartaceo ma si sostanzia in un documento digitale scritto con un linguaggio particolare, Xml.

La fattura deve quindi essere redatta utilizzando appositi software, firmata digitalmente per garantirne provenienza e contenuto ed inviata al destinatario transitando attraverso lo SdI, ovvero Sistema di Interscambio (piattaforma informatica gestita dall'Agenzia delle Entrate per acquisire in tempo reale le fatture emesse e ricevute e cercare di arginare le frodi Iva). L'emissione della stessa, a partire dal 1 luglio 2019, deve avvenire, al massimo, entro 10 giorni dall'effettuazione dell'operazione.

La fattura cartacea, invece, come stabilito dal primo comma dell'articolo 21, si ritiene emessa nel momento in cui è consegnata, spedita, trasmessa o messa a disposizione del cessionario o committente. Quest'ultima non risulta completamente sparita in quanto il legislatore ha previsto l'esonero di alcune categorie di soggetti dall'emissione della fattura elettronica, come, ad esempio, soggetti non residenti o non stabiliti in Italia.

Con la mancata emissione, non giustificata, della fattura, e conseguente addebito dell'imposta, si entra nell'ambito dell'evasione poiché le parti interessate nascondono all'Erario un'operazione che è stata posta in essere, con un conseguente danno per lo stesso (non soltanto sul versante Iva, ma anche su quello delle imposte sul reddito).

In moltissime situazioni, invece, le parti pongono in essere operazioni che non sono accompagnate dall'obbligo della fattura. Quando, come individuato dall'articolo 22 comma 1, il cedente o il prestatore hanno a che fare con consumatori finali, sono chiamati all'emissione di un documento fiscale diverso: ricevuta fiscale o scontrino fiscale.

L'emissione della fattura rappresenterebbe un elemento di forte rallentamento per lo svolgimento dell'attività economica quando le operazioni effettuate sono molte e, nella maggior parte dei casi, di importo non particolarmente rilevante.

Quello che differenzia scontrino e ricevuta dalla fattura è l'indicazione del solo prezzo pagato che è comprensivo del tributo con la impossibilità per l'acquirente di individuare la somma che viene corrisposta a titolo d'imposta. Lo scontrino fiscale deve necessariamente riportare i dati identificativi del soggetto emittente e dati "contabili" (subtotali, sconti, rimborsi, totale dovuto, ...).

La ricevuta fiscale, invece, deve contenere: la numerazione progressiva, i dati identificativi dell'emittente, la data di emissione, le caratteristiche dell'operazione ed il totale dovuto.

Il d.lgs. n.127/2015 ha, però, introdotto una rilevante novità "tecnologica" relativamente a ricevuta e scontrino: il cosiddetto "scontrino elettronico". Con tale espressione si fa riferimento all'obbligo di memorizzazione elettronica e di trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati suddetti. Per il commercio al minuto ed attività assimilate effettuate da soggetti con un volume d'affari superiore ad euro 400.000 tale obbligo vige dal 1° luglio 2019, mentre per tutti coloro che hanno un volume d'affari inferiore l'obbligo vigerà a partire dal 1° gennaio 2020.

Il contenuto di entrambi i documenti non sembra essere stato modificato dalla novità introdotte mentre la forma non sarà più cartacea.

Al cliente verrà, però, rilasciato un documento valido ai fini commerciali certificante l'acquisto e che potrà essere "utilizzato" per l'esercizio del diritto di garanzia mentre non sarà valido ai fini fiscali; tale validità potrà essere acquisita se il cliente, al momento dell'effettuazione, richiederà di inserire il proprio codice fiscale o Partita Iva. Non cambia nulla anche in relazione alla facoltà del cliente, sempre non più tardi dell'effettuazione dell'operazione, di richiedere in luogo della ricevuta/ scontrino fiscale la fattura.

A prescindere dalla forma e dalle novità introdotte in merito, quando si parla di scontrino o ricevuta si fa riferimento ad operazioni effettuate nei confronti di soggetti ai quali, essendo consumatori finali del bene/servizio, non è riconosciuto il diritto alla detrazione dell'imposta addebitata dal cedente: l'imposta è a tutti gli effetti un costo che si aggiunge a quello proprio del bene/servizio oggetto della operazione economica di cui costituiscono la controparte.

3.2 LA REGISTRAZIONE DEI DOCUMENTI

Non solo la fattura è rilevante ai fini della rivalsa, ma lo è anche per l'altra faccia della medaglia: la detrazione. Per quanto riguarda la posizione del cessionario, non consumatore finale, egli ha diritto di ricevere la fattura con l'imposta addebitatagli dal cedente per poter

esercitare il proprio diritto di detrazione in sede di liquidazione dell'imposta e garantirsi la neutralità della stessa. L'esercizio del diritto di detrazione è saldamente legato alla registrazione dei documenti relativi alle operazioni economiche; infatti questi devono essere annotati in appositi registri previsti dalla Legge. Il DPR 633/1972 se ne occupa agli articoli 23,24,25: si tratta, rispettivamente, del registro delle vendite, dei corrispettivi e degli acquisti. I primi due fanno riferimento alle operazioni attive, documentate da fattura o da ricevuta/scontrino fiscale, il terzo alle operazioni passive.

Nel registro degli acquisti vengono annotate le fatture e le bollette doganali relative agli acquisti e importazioni effettuate nell'esercizio dell'attività economica. La registrazione deve essere effettuata, ai sensi del primo comma dell'articolo 25, "anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta" o comunque "entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno". Prima della modifica (introdotta con il d.l. n. 119/2018) tutti i documenti comprovanti gli acquisti effettuati dovevano necessariamente essere progressivamente numerati prima di essere registrati; con la modifica, invece, tale obbligo è stato eliminato considerata anche la impossibilità di modificare un documento digitale nel caso in cui venga ricevuto (e non generato).

Per quanto riguarda il registro delle vendite, è l'articolo 23 ad occuparsene. Le fatture emesse nello svolgimento dell'attività economica devono essere annotate nell'apposito registro entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni; permane l'obbligo, ai fini dell'annotazione, di indicare in ciascun documento un numero progressivo.

L'articolo 24, infine, si occupa della registrazione dei corrispettivi. I commercianti al minuto e i soggetti che esercitano attività economiche assimilate (di cui all'articolo 22) nonostante non siano gravati dall'obbligo di emissione delle fatture devono comunque certificare le operazioni poste in essere. Tali operazioni attive devono essere annotate entro il giorno successivo non festivo con riferimento al giorno nel quale sono state effettuate. L'annotazione non ha ad oggetto le singole operazioni, bensì "l'ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni imponibili e delle relative imposte" relativo a ciascun giorno. I nuovi adempimenti previsti con l'introduzione dello "scontrino elettronico" vanno, però, a sostituire quanto stabilito dall'articolo 24; quest'ultimo rimane ancora valido, invece, per l'ultima categoria di soggetti interessati che dovranno attenersi alle relative disposizioni per quanto riguarda le operazioni realizzate in tutto il 2019. I soggetti coinvolti, per poter adempiere all'obbligo, sono chiamati a dotarsi di registratori telematici in grado di inviare direttamente all'Agenzia dell'Entrate tutti i dati richiesti, garantendone l'inalterabilità e la sicurezza.

3.3 OPERAZIONI INESISTENTI E DIRITTO DI DETRAZIONE

Tanto il diritto di detrazione non viene riconosciuto ai consumatori finali, quanto deve esserlo nei confronti di tutti gli altri operatori economici. Non è sempre così. Il diritto di detrazione viene definito dalla Corte di Giustizia come meccanismo atto “a sollevare per intero l'imprenditore dall'imposta dovuta o pagata nel contesto delle sue attività economiche” per poter ottenere “la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale”.¹⁰ L'Iva è, quindi, un'imposta che, in fase di liquidazione, si basa sul principio della deduzione imposta da imposta; deduzione che è caratterizzata dalla integralità (è ammessa per l'intera imposta sugli acquisti, quando beni e servizi sono relativi ad operazioni imponibili), globalità (riguarda tutte le attività svolte dal soggetto passivo) ed immediatezza (l'esercizio del relativo diritto è legato al momento di effettuazione dell'operazione, anche se potrà essere esercitato fino alla fine dell'anno successivo a quello nel quale è sorto).

Un problema legato al riconoscimento del suddetto diritto sorge in relazione a quelle che nel nostro ordinamento sono definite come “operazioni inesistenti”. L'articolo 21 del DPR 633/1972 stabilisce che: “se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura”. L'espressione “fatture per operazioni inesistenti” è stata successivamente precisata nel d.lgs. n. 74/2000¹¹, il cui articolo 1, comma 1, le descrive come segue: fatture o altri documenti “aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi”. Esistono, quindi, operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti. Nel primo caso si ha a che fare con operazioni che esistono nei documenti ma non hanno una corrispondenza nella realtà. Nel secondo caso, invece, le operazioni sono state realizzate ma uno dei soggetti che figura come parte contraente lo è solo “sulla carta”, in quanto il vero soggetto coinvolto viene da questo “nascosto”.

Il diritto alla detrazione, in tutto ciò, come viene coinvolto?

¹⁰ Sentenza Corte di Giustizia CE del 14 febbraio 1985, Causa 268/83.

¹¹ D. lgs., 10 marzo 2000, n. 74 - Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205.

In un articolo dal titolo “Le frodi Iva e il malleabile principio di neutralità del tributo”¹², il professor M. Beghin riflette sul trattamento riservato dalla giurisprudenza nazionale ai contribuenti protagonisti di operazioni soggettivamente inesistenti.

Per ottenere il riconoscimento del diritto di detrazione l’operazione economica posta in essere deve possedere due requisiti: inerenza ed afferenza. Con la prima si intende che è detraibile dall’imposta sulle operazioni effettuate quella assolta o addebitata a titolo di rivalsa per beni e servizi importati o acquistati nell’esercizio di impresa, arti e professioni; con la seconda ci si riferisce all’effettuazione di acquisti che abbiano a che fare con quello che può essere definito “programma imprenditoriale”. L’autore trae spunto per il suddetto articolo da una sentenza della Corte di Cassazione, “Cass., Sez. III pen., n.10394/2010”, la quale sancisce la indetraibilità dell’imposta assolta sugli acquisti effettuati relativamente ad un’operazione soggettivamente inesistente: la detraibilità non viene negata per il mancato rispetto di uno dei requisiti sopra indicati, per la fatturazione di operazioni mai effettuate o effettuate per un ammontare diverso da quello presente nel documento bensì poiché la fattura non era stata emessa dal soggetto che aveva effettivamente realizzato la cessione/prestazione: “non entrano nel conteggio del dare ed avere ai fini Iva le fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate”.

La soluzione adottata, invece, nei casi in cui i venditori non versino l’Iva al Fisco e gli acquirenti pretendano di detrarla non è quella di negare la detrazione ma di prevedere il coinvolgimento dei secondi, attraverso la riscossione coattiva. Perché, in fase di accertamento, andare ad alterare il meccanismo applicativo dell’Iva compromettendo la sua peculiare neutralità?

Peraltra la sentenza in esame non prende in considerazione nemmeno l’articolo 60-bis DPR 633/1972: articolo che prevede la solidarietà del cessionario, concentrandosi sulla fase di riscossione per cercare di arginare le frodi.

Pur dovendo riportare che effettivamente l’articolo ha un ambito di applicazione circoscritto ad alcune operazioni (che non comprendono quella in esame), al di fuori dello spettro applicativo l’Amministrazione potrà comunque ottenere l’Iva dovuta sulla base dell’articolo richiamato ad inizio paragrafo, l’articolo 21, comma 7.

Questo era, d’altronde, l’orientamento prevalente del giudice nazionale: “la detrazione è ammessa solo in presenza di fatture provenienti dal soggetto che effettua la cessione o la prestazione”; l’incertezza relativa all’effettivo soggetto coinvolto non garantiva all’Erario la riscossione di quanto dovuto anche perché si sosteneva che la “qualità” del venditore potesse

¹² BEGHIN M., “Le frodi Iva e il malleabile principio di neutralità del tributo”, in Corr. Trib.,2010.

incidere sulla misura dell'aliquota e sull'entità dell'imposta da portare in detrazione.

Detrazione che non poteva essere ammessa neanche nella inconsapevolezza della esistenza di una situazione di frode da parte del soggetto che chiedeva il riconoscimento del diritto stesso. Quello di voler combattere ed arginare le frodi Iva non era un obiettivo solamente nazionale ma, prima di tutto, comunitario. La Corte di Giustizia Europea, infatti, nelle proprie sentenze (pur non parlando mai di "operazioni soggettivamente inesistenti", concetto positivamente disciplinato nel nostro ordinamento), ponderava la possibilità di riconoscere il diritto di detrazione al cessionario sulla base della sola oggettività dell'operazione economica posta in essere. Non poteva rilevare in alcun modo l'intento mirato: "l'applicazione dell'imposta è subordinata esclusivamente alla natura oggettiva dell'operazione"¹³; gli unici elementi considerati erano l'esistenza dell'operazione e l'adempimento degli obblighi formali e sostanziali legati all'esercizio del diritto stesso.

Una sentenza del 2006 della Corte, conosciuta come sentenza "Optigen"¹⁴ rappresenta la decisione con la quale comincia ad essere analizzata anche la posizione del cessionario che ponga in essere acquisti nell'ambito di una frode. Le tre società coinvolte nelle cause chiedevano che venisse loro riconosciuta la detrazione dell'Iva (negata fino al primo grado) pagata ad un quarto operatore, debitore inadempiente nei confronti del Fisco. Le società Optigen e Fulcrum vennero ritenute "non implicate in questa frode, della quale non avevano conoscenza e non avevano ragione di avere conoscenza" e venne stabilito che la società Bond House ignorava l'esistenza della frode e che non avesse agito "incautamente". Alla Corte di Giustizia veniva, quindi, chiesto di valutare se operazioni che non erano inficiate direttamente da frode, ma che si inserivano in un contesto frodatario, senza che l'operatore economico che le effettuava lo sapesse, potessero considerarsi cessioni di beni effettuate da un soggetto passivo (in base a quanto stabilito dalle direttive Iva) e se il diritto di detrazione dell'operatore stesso potesse "essere soggetto a limitazioni". Per giungere alle proprie conclusioni la Corte si è servita di un nuovo e soggettivo parametro: la buona fede del cessionario. Doveva essere presa in considerazione, prima di sancire la indetraibilità dell'imposta, la conoscenza o conoscibilità di partecipazione ad una frode: "Il diritto di un soggetto passivo di detrarre l'imposta pagata non è pregiudicato dal fatto che, nella catena di cessioni in cui si inscrivono tali operazioni, senza che il medesimo soggetto passivo lo sappia o lo possa sapere, un'altra operazione precedente o successiva sia viziata da frode". Conclusioni che sono poco dopo confermate da un'altra nota sentenza, conosciuta come "Axel Kittel".¹⁵

¹³ Sentenza Corte Giustizia CE, 6 aprile 1995, Causa 4/94.

¹⁴ Sentenza Corte Giustizia CE, Cause riunite 354/03-355/03-484/03, 12 gennaio 2006.

¹⁵ Sentenza Corte di Giustizia CE, 6 luglio 2006, Cause riunite 439/04-440/04.

Anche nelle cause oggetto della sentenza le due società risultavano essere coinvolte in frodi Iva: la prima, Computime, non solo era a conoscenza della situazione ma vi aveva anche partecipato, la società Recolta, invece, risultava essere estranea. Nonostante in questa sentenza fosse coinvolta anche una questione circa la nullità dei contratti relativi alle operazioni in base a quanto stabilito dal codice civile belga, venne dalla Corte ribadito che “qualora una cessione sia operata nei confronti di un soggetto passivo che non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l’operazione si iscriveva in una frode commessa dal venditore, l’art. 17 della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che osta ad una norma di diritto nazionale secondo cui l’annullamento del contratto di vendita comporta per il detto soggetto la perdita del diritto alla deduzione”. Non solo, inoltre, questa sentenza ribadiva quanto affermato mesi prima ma aggiungeva una considerazione importante: per valutare il riconoscimento della detrazione si prescindeva dal fatto che l’operatore avesse acquistato dal cd. missing trader¹⁶ o da un altro operatore della filiera.

A livello generale, la Corte si muove dal carattere fondamentale del principio di neutralità e dal fatto che la detrazione ne rappresenti lo strumentale meccanismo ma stabilisce che in situazioni peculiari quest’ultima possa rimanere “paralizzata”: una frode commessa direttamente dal soggetto che rivendica la detrazione ovvero da un soggetto che non poteva non sapere (perfino nel caso in cui non tragga alcun beneficio economico) rappresentano le due fattispecie derogatorie.

Viene, inoltre, stabilito che è compito dell’Amministrazione Finanziaria indagare circa la sussistenza di “elementi oggettivi” che permettano di collegare l’operatore economico alla frode: compito che si complica al ricorrere della seconda fattispecie, in quanto deve essere fornito qualcosa che vada oltre l’oggettività dell’operazione e che permetta di dire che l’operatore “sapeva o poteva sapere”.

Sulla scia di questo mutato orientamento della giurisprudenza comunitaria, anche quella interna inizia a valutare la posizione del cessionario. Ne è la conferma la prima sentenza della Cassazione che procede in questa direzione risalente al 2011, n. 8132: la decisione dei giudici si basa sulla buona fede del cessionario e sulla sua estraneità a operazioni di frode realizzate da terzi.

La più recente sentenza nazionale che si è espressa in merito è datata 31 luglio 2019: si tratta della sentenza “Cass., sez. trib., n.20587/2019”, la quale si occupa dell’impugnazione di un avviso di accertamento da parte di una società a cui viene contestata l’indebita, secondo l’Amministrazione Finanziaria, detrazione dell’Iva. Il mancato riconoscimento del diritto di

¹⁶ Soggetto che viene creato ad hoc nei meccanismi di frode Iva per realizzare operazioni meramente cartolari.

detrazione anche nella fattispecie nazionale di “operazioni soggettivamente inesistenti” richiede il verificarsi di due condizioni: deve essere dimostrata sia la situazione di frode che la consapevolezza del cessionario.

Quest’ultimo non può essere sanzionato con il diniego del diritto se “non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l’operazione interessata si collocava nell’ambito di un’evasione commessa dal fornitore (...)”: spetta all’Amministrazione “alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal destinatario della fattura verifiche che non gli incombono” dimostrare che il soggetto formale dell’operazione non è quello reale e che il cessionario, in base all’ordinaria diligenza, sapeva o avrebbe dovuto sapere che l’operazione economica che si stava ponendo in essere aveva carattere frodatario.

Al cessionario rimane, comunque, l’obbligo di valutare la presenza di eventuali indizi che lo portino a sospettare di possibili irregolarità o evasioni: è tenuto a verificare “nei limiti dell’esigibile, la presenza di indizi personali od operativi anomali dell’operazione commerciale ovvero delle scelte dallo stesso effettuate ovvero tali da evidenziare irregolarità e ingenerare dubbi di una potenziale evasione”; di tali indizi vengono forniti, dalla suddetta sentenza, alcuni esempi: l’acquisto dei beni ad un prezzo inferiore a quello di mercato, la scelta del cedente di operare attraverso canali di mercato paralleli,¹⁷

Nella sentenza in questione viene rigettato il ricorso presentato dalla società, poiché viene ritenuto che la stessa conoscesse o potesse conoscere il perimetro di illegalità nel quale l’operazione era stata perfezionata; viene, quindi, considerata non legittima la detrazione dell’Iva effettuata dalla società in sede di liquidazione dell’imposta.

¹⁷ Per esattezza, in tale sentenza, dopo aver posto a carico dell’Amministrazione la doppia prova (quella relativa all’operazione economica in sé e quella relativa alla posizione di consapevolezza o meno del cessionario) per stabilire il diniego del diritto di detrazione, si chiede al contribuente interessato anche di “dimostrare la propria buona fede” e di “aver adoperato la diligenza massima esigibile”. I compiti affidati all’Amministrazione riguardano, comunque, la sfera soggettiva del cessionario, sintomo di un avvicinamento della giurisprudenza nazionale a quella comunitaria (nelle prime sentenze nazionali sul tema l’onere era, invece, ripartito a metà tra cessionario e Amministrazione).

CONCLUSIONI

La rilevanza giuridica della rivalsa, la peculiare considerazione della traslazione e l'importanza della detrazione sono gli elementi della "ricetta tributaria" che permette di giungere alla comprensione del percorso compiuto dall'imposta sul valore aggiunto fino al consumatore finale.

La traslazione, pur venendo presentata come un fenomeno economico, si rivela fondamentale nella sua veste giuridica: solo ammettendola nei confini giuridici si determina l'importanza che anche il contribuente di fatto, consumatore finale in ambito Iva, risulta avere sulla base del meccanismo applicativo dell'imposta stessa. A rendere palese la traslazione è la rivalsa, istituto giuridico complesso, dapprima considerato mero strumento funzionale ai rapporti privati, poi suscettibile di rilevanza giuridica ed elemento connaturato alla struttura dell'imposta. Il suo dinamico meccanismo di applicazione è poi caratterizzato dallo stretto legame che intercorre tra art.18 e art. 21 DPR 633/1972: l'addebito Iva in rivalsa effettuato dal cedente nei confronti del cessionario, spostandone l'onere, avviene attraverso un documento fondamentale, la fattura.

Fattura che è protagonista anche del procedimento di detrazione e che permette la neutralità dell'Iva per i soggetti che occupano le posizioni intermedie nella catena produttiva/distributiva del bene.

Quello stesso principio di neutralità subisce, però, delle deviazioni nel momento in cui ci si trova di fronte a patologie che hanno a che vedere con il diritto di detrazione: la Corte di Giustizia Europea prima e la Cassazione poi, con l'obiettivo di arginare le frodi in ambito Iva (tanto che queste riguardino il mancato versamento dell'imposta da parte di un operatore inadempiente o l'indicazione di un soggetto diverso da quello effettivo) utilizzano come strumento quello del diniego del diritto alla detrazione. Nel corso degli anni, il dilagare delle frodi, ha determinato la necessità di allontanarsi da un'impostazione "oggettivistica" di valutazione e di indagare circa la presenza della consapevolezza o conoscibilità della frode da parte del cessionario per poter stabilire la fondatezza o meno del diniego del diritto. Quanto nella giurisprudenza comunitaria che in quella nazionale, seppur allo scopo di garantire l'acquisizione delle risorse dovute, l'orientamento sembra quello di sfumare, se ne sussistono i presupposti, i contorni di intangibilità del diritto alla detrazione e, conseguentemente, del principio di neutralità dell'imposta.

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

Libri:

BEGHIN MAURO, 2018. *Diritto Tributario per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*. Quarta edizione. CEDAM.

RANDAZZO FRANCO, 2012. *Le rivalse tributarie*. Giuffrè Editore.

ALLENA MARCO, 2005. *Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte*. Giuffrè Editore.

CURCU ROBERTO, 2019. *Manuale operativo Iva-Principi e regole per l'applicazione dell'imposta*. Seac.

RUSSO PASQUALE, 2009. *Manuale di diritto tributario-Parte speciale*. Seconda edizione. Giuffrè Editore.

TESAURO FRANCESCO, 2008. *Istituzioni di diritto tributario- Parte speciale*. Ottava edizione. UTET Giuridica.

Riviste:

BEGHIN MAURO, *Le frodi Iva e il malleabile principio di neutralità del tributo*; Corriere Tributario, 2010.

SALVINI LIVIA, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*; Rivista Diritto Tributario, 1993, I.

Sentenze:

Cassazione, sez. trib., 31 luglio 2019, n. 20587.

Cassazione, Sez. III pen., 16 marzo 2010, n.10394.

Corte di Giustizia Europea, 12 gennaio 2006, Cause riunite C-354/03, C-355/03, C-484/03.

Corte di Giustizia Europea, 6 luglio 2006, Cause riunite C-439/04, C-440/04.

Siti Internet:

Rivista trimestrale di diritto tributario. "L'indetraibilità dell'IVA per il committente che «sapeva o avrebbe dovuto sapere»", www.rivistatrimestraleidirittotributario.com.