

IVA: IPOTESI DI RIFORMA

L'articolo 4 del disegno di legge recante la “*Delega al Governo per la riforma fiscale*” (AC3343) si sofferma sui “*Principi e criteri direttivi per la razionalizzazione dell'imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette*”.

La disposizione si limita a stabilire quanto segue:

“Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1, il Governo osserva, oltre ai principi e criteri direttivi generali fissati dal medesimo articolo 1, anche i seguenti principi e criteri direttivi per la razionalizzazione dell'imposta sul valore aggiunto (...):

a) razionalizzazione della struttura dell'IVA, con particolare riferimento al numero e ai livelli delle aliquote e alla distribuzione delle basi imponibili tra le diverse aliquote, allo scopo di semplificare la gestione e l'applicazione dell'imposta, contrastare l'erosione e l'evasione fiscali e aumentare il grado di efficienza del sistema impositivo in coerenza con la disciplina europea armonizzata dell'imposta”.

L'ambito della previsione di delega appare invero molto ristretto. Si tratta, essenzialmente, di interventi in materia di aliquote. Il perseguimento di esigenze di semplificazione, di contrasto all'evasione e di maggiore efficienza del sistema è, infatti, eminentemente posto in relazione a tali interventi.

Denota quindi una valutazione in chiave decisamente iperbolica del dato normativo il passo della relazione argomentativa in argomento, ove si afferma quanto segue:

“Un altro pilastro della riforma fiscale è costituito dagli interventi che si intendono introdurre in tema di imposta sul valore aggiunto (IVA) e altre imposte indirette (articolo 4). Quanto a quelli in tema di IVA (comma 1, lettera a)), particolare attenzione sarà posta alle finalità di semplificazione e razionalizzazione (numero e livelli delle aliquote nonché distribuzione delle basi imponibili tra le diverse aliquote), di contrasto all'erosione e all'evasione fiscale e di aumento del grado di efficienza del sistema coerentemente a quanto previsto dalla normativa dell'Unione europea”.

Sembra non essere posta all'ordine del giorno della riforma una rivisitazione complessiva dell'**impianto sostanziale** e della **struttura applicativa** dell'imposta, da tempo immemore bisognosa di una “messa a punto” nella prospettiva comunitaria (prospettiva da molti spesso invocata a parole, ma nei fatti quasi sempre disattesa).

Sotto il profilo dell'**impianto sostanziale** del tributo, va detto con chiarezza che, oggi, la normativa interna in materia di IVA non è purtroppo una fedele trasposizione della disciplina comunitaria. Fin dalla sua origine e anche in seguito ai successivi interventi di riforma, la normativa interna ha mantenuto numerosi elementi di peculiarità, tali da renderla, in diverse disposizioni, assai disallineata rispetto alla disciplina comunitaria da cui dovrebbe trarre origine. Tale scelta comporta, a sistema, gravi conseguenze. Si assiste, infatti, sempre più frequentemente, al tentativo di interpretare le peculiari disposizioni nazionali con il filtro della disciplina comunitaria che esse purtroppo non recepiscono correttamente. Ciò produce l'effetto di generare risultati spesso poco appaganti, di

difficile applicazione e che si prestano a potenziali *cherry-picking* delle soluzioni di volta in volta ritenute convenienti, producendo un sistema imprevedibile. Appare, d'altra parte, opera assai problematica – e a volte quasi titanica – quella di cercare di fornire un'interpretazione comunitariamente orientata di una disposizione palesemente non conforme alla disposizione comunitaria da cui si vorrebbe trarre tale interpretazione. Sarebbe quindi assai importante cogliere l'occasione fornita dall'imminente riforma fiscale per ripensare, in un approccio più sostanziale e più ambizioso, alle criticità e alle incongruenze rispetto alla disciplina comunitaria presenti nella disciplina IVA nazionale.

Sotto il profilo della *struttura applicativa* del tributo, la domanda che ci si può porre sorge dalle difformità di essa rispetto a quella della generalità degli altri Stati comunitari. Negli altri Stati, vige un sistema caratterizzato da: dichiarazioni mensili o trimestrali; versamenti operati sulla base delle dichiarazioni; mancata previsione di acconti; rimborsi sempre richiedibili e celeri delle eventuali eccedenze creditorie; sanzioni relativamente basse e quindi verosimilmente rispettose del principio di proporzionalità. Nel nostro ordinamento, vige un sistema caratterizzato da: dichiarazioni annuali; versamenti operati non sulla base delle dichiarazioni, ma verificati a consuntivo; previsione (di dubbia compatibilità comunitaria) di acconti; rimborsi delle eventuali eccedenze creditorie non sempre richiedibili (in palese violazione della disciplina comunitaria) e ancora non celeri; sanzioni estremamente alte e non graduate a seconda della gravità dell'infrazione (la stessa sanzione si applica in caso di lieve ritardo o di "nero") e quindi verosimilmente non rispettose del principio di proporzionalità né in termini assoluti né in termini relativi. Nonostante l'introduzione di importanti meccanismi di contrasto all'evasione (fatturazione elettronica, spesometro, ecc.), restiamo uno degli Stati comunitari con il più ampio *gap* IVA. È evidente, a questo punto, la domanda che ci si può porre: e se facessimo come gli altri?

Di seguito si tratteranno dapprima cinque aree in cui una modifica dell'*impianto sostanziale* dell'IVA risulta indifferibile – la gamma degli interventi che si dovrebbero ipotizzare è relativamente sterminata, per cui ci concentreremo su quelli che appaiono cinque degli interventi più urgenti – e quindi ci si soffermerà su una possibile rivisitazione della *struttura applicativa* dell'imposta.

CINQUE INDIFFERIBILI MODIFICHE DELL'IMPIANTO SOSTANZIALE DELL'IVA.

1. Cessioni di beni: presupposto oggettivo e presupposto territoriale.

La normativa comunitaria, elaborando un concetto economico–sostanziale, definisce la cessione di beni come il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

La normativa nazionale, elaborando un concetto giuridico formale, definisce la cessione di beni in funzione del trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale su beni.

Due sono i principali punti di divergenza:

- 1) la norma nazionale non risulta circoscritta solo ai beni materiali: di qui il dubbio, alimentato da alcune norme nazionali (quali ad esempio quelle che prevedono semplificazioni procedurali per le banche), che possano essere attratte tra le cessioni di beni anche le cessioni di titoli (il che ovviamente non è, secondo la normativa comunitaria);
- 2) la norma nazionale:

- non individua una cessione di beni anche in casi in cui al potere di disporre del bene non si accompagna l'elemento formale del trasferimento del diritto (è, in via esemplificativa, il caso del *leasing*).
- individua una cessione di beni anche in casi in cui all'elemento formale del trasferimento del diritto non si accompagna il potere di disporre del bene (è, in via esemplificativa, il caso della cessione al finanziatore nel *sale and lease-back*).

Con riferimento al secondo punto di divergenza, in varie occasioni la giurisprudenza nazionale ha fornito interpretazioni che – superando la norma interna – danno diretto ingresso alla disciplina comunitaria. Fermo restando che tale modo di procedere si pone paradossalmente in contrasto con la stessa giurisprudenza comunitaria – che in numerosissime occasioni ha escluso la diretta applicabilità delle direttive a svantaggio di contribuenti che si siano attenuti alla disciplina nazionale – appare opportuno valutare come allineare la norma interna al dato comunitario, anche per dare agli operatori quella certezza del diritto che i non meditati interventi della giurisprudenza possono compromettere.

Alla rilevata impropria delimitazione del presupposto oggettivo si accompagna, poi, un improprio recepimento del presupposto territoriale delle cessioni di beni.

La norma comunitaria disciplina distintamente

- 1) il luogo di effettuazione delle cessioni di beni non oggetto di trasporto (che si considerano effettuate nel luogo in cui si trova il bene) e
- 2) il luogo della cessione di beni oggetto di trasporto (che si considerano effettuate nel luogo in cui inizia il trasporto).

La norma interna tratta solo della prima categoria di cessioni.

Ne discendono seri problemi interpretativi e regole nazionali che comportano evidenti *mismatching* con la normativa di altri Stati Membri (quali, in via esemplificativa, quelle in materia di vendite a distanza, di cessioni di beni installati in altro Stato Membro e di c.d. triangolazioni domestiche).

Un corretto recepimento della disciplina comunitaria anche su tal punto appare quindi ineludibile e indifferibile.

2. Fatto generatore ed esigibilità.

La norma italiana si presenta di non agevole lettura anzitutto per l'utilizzazione di un *wording* diverso da quello utilizzato dalla direttiva, in cui non si parla di “*effettuazione*” delle operazioni, ma di “*fatto generatore*” per individuare quello che per la direttiva è “*il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta*”.

La norma italiana si presenta poi difforme da quella comunitaria perché per le prestazioni di servizi individua “*l'effettuazione*” (il “*fatto generatore*”, nel *wording* usato dal legislatore comunitario) non nell'ultimazione del servizio – come avviene nella normativa comunitaria – ma nel momento del pagamento.

La non sovrapponibilità della normativa nazionale delle prestazioni di servizi al modello comunitario non è stato reputato peraltro sufficiente dalla Corte di Giustizia – che ha scrutinato tale normativa – a dichiararla in contrasto con la normativa comunitaria. Tuttavia, anche in tal caso, in varie occasioni, la giurisprudenza nazionale e la stessa Agenzia delle Entrate hanno fornito interpretazioni che – superando la norma interna – danno diretto ingresso alla disciplina comunitaria. Fermo restando che, per quanto sopra rilevato, tale modo di procedere si pone in contrasto con la giurisprudenza

comunitaria, appare pure sotto questo profilo opportuno chiarire in via di riformulazione normativa la disciplina in materia.

Nel procedere a tale chiarimento, appare opportuno dare ingresso da un lato alle istanze di coerenza della norma interna con quella comunitaria e dall'altro alle istanze di semplificazione. Sotto quest'ultimo profilo, non può non evidenziarsi che il momento del pagamento del corrispettivo appare ben più obiettivamente verificabile di quello dell'ultimazione del servizio.

Come consentito dalla normativa comunitaria, potrebbe in tale ottica (per le operazioni diverse da quelle interessanti scambi con altri Stati Membri, per cui vige una particolare inderogabile disciplina):

- individuare il fatto generatore nel momento dell'ultimazione del servizio;
- individuare il momento in cui l'imposta diviene esigibile nel momento del pagamento del corrispettivo (o, se precedente, nel momento dell'emissione della fattura);
- porre l'obbligo di emissione di fattura e di computo nelle liquidazioni e dichiarazioni dell'imposta in relazione a tale ultimo momento

3. Detrazione.

La disciplina comunitaria in materia di detrazione dell'IVA appare, nel metodo *standard* dalla stessa proposto, molto semplice.

In base a tale disciplina, gli acquisti di beni e di servizi devono essere suddivisi in tre categorie:

- 1) quelli relativi a beni e servizi utilizzati solo per rendere operazioni imponibili od operazioni che, pur non comportando l'addebito dell'IVA, sono espressamente assimilate alle operazioni imponibili agli effetti del diritto alla detrazione;
- 2) quelli relativi a beni e servizi utilizzati solo per rendere tipologie di operazioni diverse da quelle di cui al punto 1;
- 3) quelli relativi a beni e servizi promiscuamente utilizzati per rendere sia le operazioni di cui al punto 1 che le operazioni di cui al punto 2.

È integralmente detraibile l'IVA relativa agli acquisti di beni e servizi utilizzati per l'effettuazione delle operazioni di cui al punto 1.

È integralmente indetraibile l'IVA relativa agli acquisti di beni e servizi utilizzati per l'effettuazione delle operazioni di cui al punto 2.

Per quanto concerne l'IVA relativa agli acquisti promiscui di cui al punto 3, la normativa comunitaria prevede – come criterio-base – un criterio di determinazione dell'IVA detraibile in funzione della percentuale di detrazione (c.d. *pro-rata*), calcolata sulla base del rapporto tra l'ammontare delle operazioni di cui al punto 1 e l'ammontare complessivo delle operazioni di cui al punto 1 e delle operazioni di cui al punto 2.

È importante notare che, nella disciplina comunitaria *standard*, le operazioni che pregiudicano il diritto alla detrazione sono tutte le operazioni diverse dalle operazioni di cui al punto 1 e cioè tutte le operazioni diverse dalle operazioni imponibili e dalle operazioni che, pur non comportando l'addebito dell'IVA, sono espressamente assimilate alle operazioni imponibili agli effetti del diritto alla detrazione. Tra queste operazioni sono riconducibili, quindi, non solo le operazioni esenti, ma anche tutte le altre operazioni che non comportano addebito d'imposta e che non sono espressamente assimilate alle operazioni imponibili agli effetti del diritto alla detrazione.

Alla linearità della disciplina comunitaria in materia di diritto alla detrazione si contrappone l'abnorme complessità della normativa nazionale in materia.

Tale normativa attribuisce in linea di principio il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti per il mero ricorrere della circostanza dell'utilizzo dei beni e dei servizi nello svolgimento di un'impresa, un'arte o una professione, prevedendo limiti all'esercizio della detrazione solo per l'imposta relativa agli acquisti di beni e di servizi utilizzati per l'effettuazione di operazioni esenti o non soggette.

Fissati questi due principi generali, che già brillano per eccentricità nella misura in cui traducono in un'ottica rovesciata l'unico semplice principio generale della normativa comunitaria (quello della spettanza del diritto alla detrazione per l'IVA relativa agli acquisti di beni e servizi utilizzati per l'effettuazione di operazioni imponibili od operazioni a queste assimilate), le cose si complicano notevolmente, giacché ben diverse sono le modalità con cui le due suddette categorie di operazioni – le operazioni esenti, da un lato, e le operazioni non soggette, dall'altro – limitano in concreto il diritto alla detrazione. A ciò si aggiunga che né per le operazioni esenti né per le operazioni imponibili è utilizzato il semplice metodo *standard* previsto dalla normativa comunitaria, sopra illustrato.

Per la categoria delle operazioni non soggette opera un criterio, diretto e analitico, di indetraibilità specifica. Secondo tale criterio, è indetraibile l'IVA relativa agli acquisti e alle importazioni di beni e servizi utilizzati unicamente per l'effettuazione delle predette operazioni mentre, per i beni ed i servizi in parte utilizzati per operazioni non soggette, la detrazione non è ammessa per la quota imputabile a tali utilizzazioni e l'ammontare indetraibile deve essere determinato secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati. Tale criterio potrebbe ritenersi adottato dal legislatore nazionale in virtù della possibilità accordata agli Stati membri di autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la detrazione in base all'utilizzazione della totalità o di una parte dei beni e servizi acquistati, in deroga al ricordato metodo *standard*.

Per quanto riguarda le operazioni esenti, la normativa nazionale – in presenza di soggetti passivi IVA che pongono in essere sistematicamente sia operazioni imponibili che operazioni esenti – prevede l'applicazione del criterio, indiretto e forfettario, del c.d. pro-rata generale. In base a tale criterio, l'IVA detraibile è determinata moltiplicando il totale dell'IVA sugli acquisti di beni e servizi per la percentuale di detrazione, calcolata in funzione del rapporto tra l'ammontare delle operazioni imponibili e l'ammontare complessivo del volume d'affari. Tale criterio differisce da quello del sistema comunitario *standard* in quanto il criterio del pro-rata trova applicazione non solo per gli acquisti di beni e di servizi a utilizzazione promiscua, ma per tutti gli acquisti di beni e di servizi posti in essere (dove appunto la comune definizione di pro-rata generale). Come confermato dalla Corte di Giustizia, detto criterio è stato adottato in virtù della possibilità accordata agli Stati membri di autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la detrazione secondo la regola della percentuale di detrazione relativamente a tutti i beni e servizi acquistati, in deroga al ricordato metodo *standard*. Come chiarito dall'Agenzia delle entrate tale scelta può considerarsi in linea con l'ordinamento comunitario in quanto – nei casi in cui la determinazione dell'imposta mediante il pro-rata generale risulti particolarmente imprecisa – viene offerta agli operatori economici la possibilità di optare per l'applicazione separata dell'IVA per le varie attività esercitate, consentendo in tal modo un più preciso esercizio del diritto alla detrazione, anziché soggiacere alle limitazioni del diritto a detrazione conseguenti all'applicazione del criterio forfettario del pro-rata.

Il metodo adottato dal legislatore nazionale appare – in confronto a quello comunitario – straordinariamente complicato.

Da un lato, infatti, il metodo nazionale impone di distinguere le operazioni esenti dalle operazioni non soggette, per valutarne i diversi effetti che le stesse comportano sull'esercizio del diritto alla detrazione.

Dall'altro lato, poi, il metodo nazionale impone – in presenza, in capo a un dato soggetto passivo IVA, sia di operazioni esenti che di operazioni non soggette – di valutare la (invero non agevole) interazione di due criteri del tutto opposti:

- quello, diretto e analitico, dell'utilizzazione in via specifica, da applicare in presenza di operazioni non soggette;
- quello, indiretto e forfettario, della percentuale di detrazione, da applicare in presenza di operazioni esenti.

Ora, è evidente che ciascuno dei due criteri ha pregi e difetti.

Il criterio analitico ha il pregio della maggiore accuratezza, ma il difetto dell'opinabilità.

Il criterio forfettario ha il pregio della certezza, ma il difetto della minore accuratezza.

Considerati i rispettivi pregi e difetti, il legislatore comunitario ha appunto ritenuto che:

- 1) il primo criterio meglio si attagli agli acquisti di beni e di servizi utilizzati unicamente per rendere operazioni che danno diritto alla detrazione oppure operazioni che non danno diritto alla detrazione, per i quali il nesso tra il bene e il servizio acquistato e l'operazione in cui lo stesso è utilizzato risulta evidente;
- 2) il secondo criterio meglio si attagli agli acquisti di beni e di servizi utilizzati promiscuamente sia per operazioni che danno diritto alla detrazione che per operazioni che non danno diritto alla detrazione, per i quali il nesso tra il bene e il servizio acquistato e l'operazione in cui lo stesso è utilizzato si presenta più sfumato.

In modo bizzarramente complicato, in base a una logica mai esplicitata e comunque difficilmente ravvisabile, il legislatore nazionale ha invece previsto, come sopra rilevato, che:

- 1) il primo criterio trovi applicazione per le operazioni non soggette (il che pone i predetti profili di opinabilità per gli acquisti di beni e di servizi utilizzati sia per rendere operazioni che danno diritto alla detrazione che per rendere operazioni non soggette);
- 2) il secondo criterio trovi applicazione per le operazioni esenti (il che evidenzia una minore accuratezza per gli acquisti di beni e di servizi utilizzati unicamente per rendere operazioni che danno diritto alla detrazione oppure operazioni esenti).

Il descritto quadro della normativa nazionale appare un *unicum* nel panorama comunitario, rappresentando un disordinato ibrido tra il criterio analitico e il criterio forfettario, di cui sfugge la logica, che comporta le difficoltà applicative di cui si è detto e che non è escluso possa essere valutato come incompatibile con la normativa comunitaria dalla Corte di Giustizia ove sia sottoposto alla stessa nella sua interezza e non solo in parte, come sinora avvenuto (la Corte si è occupata, infatti, analizzando la normativa italiana, del riflesso sul diritto alla detrazione solo delle operazioni esenti e non anche delle operazioni non soggette).

Appare in tale situazione opportuno modificare l'attuale normativa – da un lato complessa e di difficile applicazione e dall'altro suscettibile di ingenerare effetti stravaganti in sede di determinazione dell'IVA detraibile, ingiustamente penalizzanti o premianti – adeguandola al semplice modello *standard* previsto dalla normativa comunitaria e operante, a quanto consta, nella generalità degli Stati comunitari.

4. Rimborsi.

La possibilità per il contribuente di richiedere il rimborso – come osserva anche la giurisprudenza della Corte di Cassazione – rappresenta nella normativa nazionale una “*facoltà di carattere eccezionale*”.

Di regola, infatti, il contribuente può chiedere il rimborso in caso di permanenza di una situazione creditoria per tre anni consecutivi. Verificandosi tale situazione, egli può chiedere il rimborso dell'eccedenza creditoria emergente dalla dichiarazione del terzo anno fino a concorrenza del minore degli importi delle eccedenze detraibili relative ai predetti tre anni.

È come se si dicesse, ai contribuenti che evidenziano, nella dichiarazione IVA relativa a un dato anno, una posizione creditoria: “*Se intendi chiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile, passa tra tre anni!*”.

Sono previste tuttavia delle ipotesi in cui il rimborso può essere richiesto anche in assenza del permanere triennale di una posizione creditoria:

- la cessazione dell'attività;
- l'effettuazione di operazioni attive che non comportano l'addebito di imposta o l'addebito di imposta con un'aliquota inferiore a quella delle operazioni passive;
- il fatto che il contribuente sia un soggetto non stabilito in Italia, ma ivi identificato;
- il fatto che l'eccedenza creditoria sia influenzata da acquisti o da importazioni di beni e servizi utilizzati per studi e ricerche;
- il fatto che l'eccedenza creditoria sia influenzata da acquisti o da importazioni di beni ammortizzabili.

In realtà, la normativa comunitaria non autorizza in alcun modo a ritenere che il principio di neutralità possa essere garantito dalla detrazione e che il diritto al rimborso costituisca costituisca “*una facoltà di natura eccezionale*”, diversamente da quanto ritenuto dalla legislazione nazionale.

Il diritto al rimborso dell'eccedenza di IVA detraibile costituisce invero uno dei meccanismi essenziali volti a garantire il principio di neutralità dell'IVA, principio base su cui si poggia il sistema di tale imposta e che tiene conto del fatto che i soggetti che devono essere incisi dall'IVA sono i consumatori finali e non i soggetti passivi.

Tali soggetti sono infatti chiamati dalla normativa IVA a partecipare per conto dello Stato alla riscossione di tale imposta, svolgendo un ruolo per certi versi analogo a quello dei sostituti d'imposta: il soggetto passivo, infatti, si limita a versare l'imposta dallo stesso riscossa presso i propri clienti (al netto dell'imposta riscossa presso lo stesso dai propri fornitori). Tale interpretazione è confermata dalla Corte di Giustizia, secondo cui l'imprenditore “*nella sua qualità di collettore d'imposta per conto dello Stato,... dev'essere sgravato interamente dall'onere dell'imposta dovuta o pagata nell'ambito delle sue attività economiche a loro volta soggette a IVA*”.

Attesa l'essenzialità di tale principio, la Corte di Giustizia ha chiarito che, qualora in tale attività di riscossione il soggetto passivo dell'IVA si trovi in una posizione creditoria, le modalità adottate dagli Stati membri – attraverso le quali il contribuente può richiedere il rimborso dell'IVA – non possono essere tali da porre in discussione la neutralità dell'imposta, rendendo difficile per il contribuente ottenere il rimborso dell'IVA. La Corte di Giustizia ha stabilito al riguardo che gli “*Stati membri devono... far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente detto obiettivo, portino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa comunitaria, quale il principio fondamentale del diritto alla detrazione dell'IVA*”.

Una normativa interna che non consenta al contribuente di ottenere agevolmente e in tempi rapidi il rimborso viola, pertanto, il principio di neutralità, impedendo a tale soggetto di esercitare

correttamente la detrazione dell’IVA, meccanismo attraverso il quale l’imposta “*grava unicamente sul consumatore finale ed è perfettamente neutrale nei confronti dei soggetti passivi che intervengono nel processo di produzione e di distribuzione che precede la fase di imposizione finale*”.

Emblematici appaiono, al riguardo, i casi esaminati dalla Corte di Giustizia con riferimento alla normativa lettone e alla normativa ungherese.

In base alla normativa lettone, in particolare, il periodo d’imposta, ai fini IVA, coincide con il mese solare. Il contribuente ha diritto di ottenere il rimborso delle eccedenze IVA a credito risultante dalla dichiarazione mensile, ma l’Amministrazione finanziaria può non rimborsare la parte dell’eccedenza di IVA che superi il 18 per cento del valore complessivo delle operazioni imponibili effettuate nel mese. Il resto dell’eccedenza di IVA sarà quindi rimborsato in base alla dichiarazione riassuntiva annuale. La Corte di Giustizia ha reputato tale limitazione – verosimilmente motivata da esigenze di contrasto all’evasione e alle frodi, ma operante sulla base di un calcolo aritmetico non suscettibile di verifica specifica né di possibilità di dimostrazione da parte del contribuente dell’assenza di rischi per l’Erario – incompatibile con la normativa comunitaria, ancorché la richiesta di rimborso fosse comunque ammessa in sede di dichiarazione annuale.

Nella sentenza relativa alla normativa ungherese, la Corte di Giustizia ha poi dichiarato l’incompatibilità della stessa con la normativa comunitaria là dove obbliga i soggetti passivi dalla cui dichiarazione fiscale emerga un’eccedenza, nel corso di un determinato periodo d’imposta, a procedere al riporto di tale eccedenza, integralmente o parzialmente, al periodo d’imposta successivo, qualora non abbiano pagato la totalità di quanto acquistato al loro fornitore.

La Corte di Giustizia ha, quindi, già evidenziato la non conformità alla disciplina comunitaria di discipline nazionali comportanti limitazioni alla possibilità di chiedere il rimborso. Trattasi, invero, di limitazioni ben minori di quelle, sopra evidenziate, previste dalla normativa italiana, che palesemente quindi si discosta dal paradigma comunitario.

Risulta quindi evidente la macroscopica incompatibilità della normativa nazionale con quella comunitaria, là dove alla richiesta di un contribuente di chiedere il rimborso in assenza di specifiche circostanze si risponde di tornare tra tre anni.

Se è dunque prevedibile che la normativa italiana, quando sarà esaminata da parte della Corte di Giustizia, sarà oggetto di censura, sarebbe invero opportuno – sia nell’ottica di evitare tale censura che nell’ottica della competitività del sistema-Paese – riformulare la normativa interna in adesione al principio comunitario di neutralità, escludendo limitazioni alla possibilità di richiesta del rimborso (fermo ovviamente restando il controllo da parte dell’Agenzia delle Entrate sull’effettiva spettanza dell’eccedenza creditoria richiesta a rimborso).

Un più agevole accesso al rimborso – anche in termini di velocità di esecuzione – consentirebbe poi di valutare l’opportunità di eliminare o circoscrivere l’applicazione di un sistema facoltativo di cui ben pochi degli Stati Comunitari si sono avvalsi, quello dei c.d. “esportatori abituali”. Si tratta di un regime applicabile ai soggetti (definiti appunto “esportatori abituali”) che sono ai fini IVA strutturalmente a credito in quanto pongono in essere in modo significativo operazioni internazionali che non comportano l’addebito di imposta, in quanto non imponibili (questo è il *wording* utilizzato dall’interprete e dal legislatore nazionale, nella normativa comunitaria si parla di operazioni esenti che conferiscono il diritto alla detrazione dell’IVA sugli acquisti effettuati per rendere le stesse).

Questi soggetti sono facoltizzati a effettuare in un dato anno acquisti e importazioni senza pagamento di IVA nei limiti delle operazioni non imponibili effettuate nell’anno precedente. Il regime evidenzia due profili problematici:

- sotto il profilo concettuale, un’indebita estensione del legislatore nazionale, che attribuisce la facoltà anche con riferimento a operazioni imponibili diverse dalle

cessioni all'esportazione e dalle cessioni intracomunitarie (le uniche che il legislatore comunitario ammette al beneficio);

- sotto il profilo applicativo, l'utilizzazione in modo strumentale da parte di operatori fraudolenti, che ha comportato l'adozione di sempre più stringenti adempimenti a carico dei contribuenti per contrastare tali fenomeni patologici.

Un più facile accesso al rimborso, oltre ad avere il pregio di meglio realizzare il principio di neutralità e di superare le possibili censure comunitarie, potrebbe indurre a riconsiderare la disciplina degli esportatori abituali, circoscrivendo così i predetti fenomeni fraudolenti. Negli altri Stati comunitari, il tema della strutturale posizione creditoria degli esportatori abituali è risolto non già con il regime di cui sopra, ma con un più facile accesso ai rimborsi.

5. *Variazioni in diminuzione.*

Nella normativa comunitaria, la base imponibile di un'operazione rientrante nell'ambito applicativo dell'IVA è ridotta in caso di “*annullamento, risoluzione, recesso, riduzione del corrispettivo*”, nonché in caso di “*non pagamento totale o parziale del corrispettivo*”. In caso detta riduzione abbia luogo, l'acquirente deve correggere la detrazione, che era stata inizialmente operata tenendo conto di un'imposta maggiore di quella conseguente a tale riduzione.

Tali disposizioni, di carattere evidentemente sostanziale, sono state recepite nell'ordinamento nazionale con una disposizione che, almeno apparentemente, presenta un carattere eminentemente procedimentale e cioè l'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972. Non a caso l'articolo 26 è inserito nel titolo secondo del provvedimento (relativo agli obblighi dei contribuenti) e non nel titolo primo, che reca gli elementi sostanziali del tributo.

La disposizione nazionale non si esprime dunque in termini di correzione della base imponibile (in capo al fornitore) e di correzione della detrazione (in capo all'acquirente), ma in termini di emergenza di un credito (in capo al fornitore) e di emergenza di un debito (in capo all'acquirente).

Oltre a questa, varie sono le altre difformità che presenta tale disposizione rispetto al modello comunitario. Tra queste, in particolare, vi è l'attribuzione al fornitore della facoltà di procedere alla variazione in diminuzione (mentre, come visto, nella normativa comunitaria la base imponibile si riduce in seguito al verificarsi degli eventi sopra menzionati).

Nella normativa comunitaria è prevista una profonda differenza tra,

1. le ipotesi di annullamento, risoluzione, recesso e riduzione del corrispettivo, da un lato, e
2. le ipotesi di non pagamento totale o parziale, dall'altro.

Per le prime ipotesi, le anzidette disposizioni impongono agli Stati membri di prevedere la riduzione della base imponibile.

Per le seconde ipotesi, le medesime disposizioni consentono agli Stati membri di non prevedere la riduzione della base imponibile.

Il motivo della predetta distinzione (tra le ipotesi di annullamento, risoluzione, recesso e riduzione del corrispettivo, da un lato, e le ipotesi di non pagamento totale o parziale, dall'altro) risiede evidentemente nella considerazione che nelle prime ipotesi è la stessa operazione a venire meno, in tutto o in parte – e tale circostanza, per la tipologia delle fattispecie in considerazione, risulterà di norma chiaramente dalle azioni poste in essere dal cedente o prestatore – non giustificandosi quindi, per il venir meno del sinallagma, l'applicazione dell'imposta, mentre nelle seconde ipotesi il cedente

o prestatore conserva il credito relativo al corrispettivo dovuto nei confronti del debitore. La differenza tra le prime e le seconde ipotesi di variazione è stata ben spiegata dalla Corte di Giustizia, là dove afferma che *“se il mancato pagamento totale o parziale del prezzo di acquisto si verifica senza che vi sia stata risoluzione o annullamento del contratto, l’acquirente resta debitore del prezzo convenuto e il venditore, per quanto non più proprietario del bene, dispone sempre in linea di principio del suo credito, che può far valere in sede giurisdizionale”*.

Merita ricordare, infatti, che – in base a un principio fondamentale in materia di IVA – la base imponibile dell’imposta è da individuare nel corrispettivo convenuto. Più in particolare, il principio-guida cui deve farsi riferimento è quello del *“corrispettivo soggettivo”*, in base al quale la base imponibile dell’imposta coincide con il corrispettivo realmente ricevuto e non già con un valore stimato secondo criteri obiettivi. Solo in tale modo, infatti, può essere rispettato il principio che è posto a fondamento dell’intero sistema dell’IVA, per cui l’imposta deve gravare unicamente sul consumatore finale e non può essere superiore al corrispettivo effettivamente convenuto, non potendo l’Amministrazione Finanziaria riscuotere a titolo di imposta un importo superiore a quello dovuto al soggetto passivo.

Anche di recente, la Corte di Giustizia ha ribadito che gli Stati membri – mentre possono legittimamente decidere di circoscrivere nella normativa nazionale la possibilità di correggere la base imponibile in caso di mancato pagamento – sono invece obbligati a prevedere tale correzione in *“tutte le situazioni in cui, successivamente alla conclusione di una transazione, una parte o la totalità del corrispettivo non è stato percepito dal soggetto d’imposta”* diverse da quelle collegate al mancato pagamento del prezzo.

Tra tali ipotesi ricorre quindi, come insegnato dalla Corte di Giustizia, ogni ipotesi in cui il prezzo venga definitivamente a ridursi e, quindi, anche il caso in cui il cedente o prestatore convenga con il cessionario o committente una riduzione del corrispettivo al fine di ottenerne almeno una parte.

Appare quindi non compatibile con la normativa comunitaria la disposizione nazionale che limita fortemente la possibilità di correggere la base imponibile quando la riduzione del corrispettivo non derivi dalle originarie condizioni contrattuali, ma da un sopravvenuto accordo tra fornitore e acquirente. In caso di sopravvenuto accordo, la possibilità di operare la correzione della base imponibile non è infatti consentita ove sia decorso più di un anno dall’effettuazione dell’operazione: tale limitazione – facendo sì che l’IVA resti definitivamente applicata su un corrispettivo superiore a quello effettivamente dovuto – si pone in palese contrasto con la giurisprudenza della Corte di Giustizia che ha specificato l’obbligo per gli Stati comunitari di prevedere la correzione della base imponibile ove il prezzo venga definitivamente a ridursi.

In una recente sentenza, la Corte di Giustizia ha espressamente escluso la possibilità di prevedere un termine per la correzione della base imponibile avente come *dies a quo* la data dell’originaria operazione, affermando che *“quando uno Stato membro fissa un termine di prescrizione alla scadenza del quale il soggetto passivo, che dispone di un credito divenuto definitivamente inesigibile, non può più far valere il suo diritto di ottenere una riduzione della base imponibile, tale termine deve iniziare a decorrere non già dalla data dell’adempimento dell’obbligazione di pagamento inizialmente prevista, bensì da quella in cui il credito è divenuto definitivamente inesigibile”*.

Risulta quindi necessaria una modifica della normativa nazionale sul punto, che – consentendo di procedere alla variazione in diminuzione in tutte le ipotesi in cui si riduca il corrispettivo, in aderenza al principio di neutralità – escluda l’applicazione dell’IVA su una base imponibile superiore al corrispettivo effettivamente convenuto.

Vi sono, nella disciplina nazionale della correzione della base imponibile – così come interpretata dall’amministrazione finanziaria – altre limitazioni che sembrano non agevolmente compatibili con l’ordinamento comunitario.

Una di tali limitazioni attiene ai limiti temporali entro i quali può procedersi alla correzione della base imponibile.

Né nella normativa comunitaria né in quella nazionale sono espressamente previsti limiti temporali al riguardo.

Tuttavia, dal riferimento, contenuto prima nel secondo comma e ora nel comma 2 dell'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, alle modalità di esercizio del diritto alla detrazione di cui all'articolo 19 dello stesso decreto, l'amministrazione finanziaria ha ricavato che si applichino, per l'esercizio della facoltà in parola, le limitazioni temporali previste per l'esercizio di tale diritto, ovvero che alla variazione debba procedersi al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui si è verificato il *dies a quo*, ovvero il presupposto per procedere alla variazione (presupposto identificabile, in via esemplificativa, nel momento in cui la risoluzione ha effetto o si apre la procedura concorsuale).

Ora, è da ritenere che in realtà il richiamo operato alle modalità di esercizio del diritto alla detrazione valga solo ad affermare che l'imposta derivante dalla variazione esprime un credito per il fornitore, ma non anche a richiamare la tempistica per l'esercizio del diritto alla detrazione. D'altra parte, ove si legga la norma in un'ottica comunitariamente orientata, non si è in presenza dell'esercizio di un diritto – e segnatamente del diritto alla detrazione – ma della modifica della base imponibile di un'operazione (che in base alla previsione comunitaria opera automaticamente e non rappresenta, come detto, una facoltà per il fornitore).

Risulta quindi anche sotto tale profilo ineludibile una modifica della normativa nazionale sul punto, che – in aderenza al principio di neutralità – individui un limite temporale *ad hoc* per procedere alla correzione della base imponibile (idealmente legato alla scadenza del periodo di accertamento).

RIVISITAZIONE DELLA STRUTTURA APPLICATIVA DELL'IVA.

La fatturazione elettronica ha senz'altro aperto possibilità nuove sul fronte dei controlli e delle semplificazioni. È già stata predisposta la produzione di modelli di liquidazione precompilati (mensili e trimestrali) per i contribuenti. Se efficace, potrebbe agevolare gli adempimenti riguardanti i versamenti periodici. Difficile però che si possa giungere a una dichiarazione pre-compilata veramente esaustiva di tutte le operazioni che rilevano.

Anche altre semplificazioni potrebbero avere luogo, se le possibilità di controlli più efficaci consentissero di semplificare alcune procedure ed adempimenti.

Tra queste, possono annoverarsi, anzitutto, le procedure per i rimborsi: come sopra rilevato, più celeri rimborsi potrebbero consentire di eliminare o circoscrivere la possibilità di effettuazione di acquisti senza pagamento d'imposta da parte dei c.d. "esportatori abituali" (sistema accordato in via facoltativa dalla normativa comunitaria che si è rivelato pericoloso sotto il profilo delle frodi).

La stessa dichiarazione annuale appare molto complessa e non tutte le informazioni richieste sembrano necessarie e/o utili per le verifiche.

Per essere credibili, le proposte di semplificazioni non possono ignorare l'esigenza di un contrasto efficace all'evasione. È noto che l'IVA italiana è tra le meno "performanti" sia in ambito UE che nel confronto internazionale. Tralasciando l'erosione connessa alle aliquote ridotte e ad altre forme di erosione della base imponibile (*tax policy gap*), l'evasione (*tax compliance gap*) è molto alta. La

relazione della Commissione sull'evasione istituita presso il MEF (anno 2020) indica per il 2018 un *tax gap* per l'IVA di 33 mld (1,9 per cento del PIL), pari al 24 per cento dell'imposta potenzialmente dovuta. Il *Final Report 2020* della Commissione Europea sul *tax gap* IVA nella UE indica per l'Italia (sempre per l'anno 2018) valori analoghi: 24,5 per cento di mancato gettito rispetto all'IVA potenziale. È una quota che si muove in leggera riduzione rispetto agli anni precedenti, simile a quella che affligge la riscossione dell'IMU e preceduta solo dall'evasione IRPEF sui redditi di impresa e di lavoro autonomo (66,8 per cento). Il *gap* IVA per l'Italia è tra i più elevati nel confronto con gli altri paesi europei, oltre il doppio della media UE, che si colloca sull'11 per cento (cfr. Figura 1). Si è visto che analoghi confronti effettuati dall'OCSE, estesi ad alcuni paesi extra-UE, confermano che l'IVA italiana si colloca agli ultimi posti in graduatoria (cfr. Figura 2). Questo risultato emerge anche da elaborazioni del IMF (cfr. Figura 3)¹.

Riguardo alle azioni di contrasto all'evasione IVA, un primo importante passo è stato compiuto con la fatturazione elettronica, che ha ristretto lo spazio per talune modalità diffuse di evasione nel B2B e, in particolare:

- l'emissione di fatture per operazioni inesistenti (o largamente “gonfiate” rispetto agli importi effettivamente corrisposti), allo scopo di consentire all'acquirente di detrarre IVA non versata²;
- la mancata registrazione di fatture di acquisto, cui possono corrispondere vendite in nero.

Rispetto a tali forme di evasione e di frode, la fatturazione elettronica e l'incrocio con gli archivi dei dati finanziari configurano un contrasto efficace.

Il Rapporto 2020 della Commissione sull'evasione indica che quasi un terzo del *gap* IVA deriva da omessi versamenti. La fatturazione elettronica, che censisce le operazioni con un ritardo molto limitato, consente all'amministrazione di attivare controlli molto più tempestivi del passato e di incrociarli con i dati dei versamenti. In tale ottica, anche la Commissione europea sta valutando l'opportunità di inserire un obbligo generalizzato di fatturazione elettronica nella normativa comunitaria (attualmente un tale obbligo non è previsto e l'Italia è stata autorizzata a imporre tale obbligo ai soggetti passivi nazionali)³.

La tempestività nei controlli è senz'altro un passo avanti molto importante. I dati recenti del gettito IVA sembrano confermarlo. Ma sarebbe opportuno sfruttare bene le potenzialità: risultati positivi potrebbero venire da una diversa strategia di controllo da parte dell'Amministrazione, basata più del passato sull'analisi del rischio e la tempestiva individuazione delle fattispecie di evasione più

¹ Si rammenta che le stime della *C-efficiency* includono, oltre all'evasione, anche l'erosione (in particolare, l'effetto delle aliquote ridotte).

² L'emissione di fatture per operazioni inesistenti è una forma di frode IVA particolarmente insidiosa, svolta tipicamente da operatori “specializzati” (le cosiddette “cartiere”). L'altra forma particolarmente insidiosa di evasione nel B2B è quella del “*missing trader*”, cioè di un soggetto passivo IVA che opera correttamente, fattura e incassa l'imposta dai clienti, ma omette poi di versarla. Tipicamente, si tratta di soggetti che (al pari delle “cartiere”) restano in attività per un periodo limitato: dopo uno, massimo due anni chiudono l'attività e la riaprono sotto altra ragione sociale.

³ Sul punto è stata aperta una consultazione pubblica nell'ambito dell'iniziativa “*VAT in the digital age*”.

pericolose⁴ che operano con orizzonti temporali limitati, in aggiunta alla tradizionale verifica formale delle dichiarazioni, che sono disponibili con grande ritardo.

Per attivare la piena potenzialità della macchina amministrativa di contrasto all'evasione (accertamento e connesse sanzioni, anche penali) occorre oggi attendere la dichiarazione IVA, che in Italia è solo annuale e viene presentata alla fine dell'anno successivo. Sotto questo punto di vista l'Italia costituisce una rilevante eccezione a livello europeo e mondiale: è l'unico paese della UE che richiede solo la dichiarazione IVA annuale. Tutti gli altri Stati membri – con un VAT *gap* minore – hanno dichiarazioni mensili e trimestrali (queste ultime tipicamente per i contribuenti con minori volumi di fatturato)⁵. Non a caso, i rapporti del FMI e dell'OCSE del 2016 riguardanti lo stato dell'amministrazione fiscale italiana hanno entrambi criticato questa anomalia dell'Italia, raccomandando entrambi l'istituzione di dichiarazioni per periodi infra-annuali come strumento indispensabile per un efficace contrasto all'evasione. La Commissione europea ha ripetutamente e da molti anni sollecitato la stessa raccomandazione.

Donde la domanda di cui all'inizio: e se facessimo come gli altri?

L'obbligo di dichiarazioni mensili e trimestrali fu in realtà già introdotto nel 2000, ma non entrò mai in vigore perché soppresso subito con il cambio di governo. In effetti, avrebbe dovuto essere accompagnato da una forte semplificazione della dichiarazione annuale, che richiede una quantità di informazioni che appare sproporzionata rispetto alle esigenze di un controllo efficace.

La fatturazione elettronica apre possibilità nuove. È stata ricordata la predisposizione di modelli di liquidazione precompilati (mensili e trimestrali) per i contribuenti. Si potrebbero predisporre dichiarazioni precompilate con la stessa periodicità, forse semplicemente dando valenza di dichiarazione al prospetto di liquidazione (e ovviamente depotenziando drasticamente la dichiarazione annuale).

In ogni caso, appare cruciale attribuire un più consono ruolo alla dichiarazione – riportata a più adatte tempistiche – sotto un duplice profilo.

In primo luogo, esso è il luogo in cui il contribuente dichiara, appunto, il proprio debito o il proprio credito IVA. Nel primo caso dovrà corrispondere entro un dato termine (ma non prima della presentazione della dichiarazione) il predetto debito, nel secondo caso potrà utilizzare (ma sempre non prima della presentazione della dichiarazione) il credito in detrazione oppure (pena la rilevata incompatibilità con il dettato comunitario) chiederlo a rimborso.

In secondo luogo, vista la più stringente tempistica delle dichiarazioni, potrebbe semplificarsi il sistema sanzionatorio (oggi particolarmente ridondante e cervellotico) limitandosi a prevedere solo tre tipologie di sanzioni: quella per omissione della dichiarazione; quella per l'infedeltà della dichiarazione; quella per il mancato versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione.

Altro discorso è quello legato alla proporzionalità e alla stessa utilità della sanzione (da intendere come strumento per stimolare l'adempimento e non per ostacolarlo). Sotto questo profilo, sanzioni troppo elevate (quali le attuali) potrebbero essere, oltre che illegittime per violazione del principio di

⁴ Tra queste vi sono, appunto, le “*cartiere*” e i “*missing trader*”.

⁵ Lo stesso vale nel confronto con Stati non comunitari.

proporzionalità (in tal senso depone la giurisprudenza della Corte di Giustizia), di ostacolo al ravvedimento da parte di contribuenti che avrebbero interesse allo stesso.

Sempre sotto il versante dei principi di proporzionalità e di uguaglianza, il rispetto degli stessi postulerebbe sanzioni differenziate per i casi di mero ritardo, per i casi di evasione e per i più gravi casi di frode. Oggi, invece, in via esemplificativa, chi fattura nel mese di gennaio di un dato anno X+1 e considera nella liquidazione IVA di detto mese un'operazione posta in essere in realtà il 31 dicembre dell'anno X è soggetto – in caso di riscontro successivo alla presentazione della dichiarazione relativa all'anno X – a una sanzione minima base del 112,5 per cento, come colui che ha totalmente omesso di dichiarare la stessa operazione! Al di là della sproporzione in termini assoluti, è evidente l'ingiustizia anche in termini comparativi.

Appare anche utile l'estensione dell'ambito di applicazione della fatturazione elettronica ai contribuenti IVA che oggi sono esclusi, tra cui, in primo luogo, i contribuenti "forfettari" (verso questa estensione si sta del resto opportunamente orientando il Governo, richiedendo al Consiglio dell'Unione europea l'autorizzazione a procedere in tal senso). Ciò consentirebbe di completare la mappatura delle operazioni, coprendo l'intero sistema e migliorando l'efficacia dei controlli.

Riguardo all'evasione IVA nei rapporti B2C, che prende tipicamente la forma di sotto-fatturazione (o omessa registrazione), spesso consensuale tra fornitore e consumatore, l'istituzione della "lotteria dello scontrino", rinviata per l'emergenza Covid, poi infine attivata all'inizio di quest'anno, avrebbe dovuto instaurare il conflitto di interesse tra i due soggetti. L'esperienza di paesi esteri (Taiwan, Corea, alcuni Stati del Brasile), tra cui alcuni europei (Portogallo), indica risultati positivi. Il modello italiano sembra però piuttosto complesso, con l'obbligo di registrazione specifica, mentre altrove basta il codice fiscale. Inoltre, è escluso il pagamento in contanti: in sostanza, la lotteria è stata legata al *cash-back*, cioè al pagamento con strumenti di pagamento elettronici. L'assenza di adeguata informazione, il venir meno del *cash-back*, posizioni politiche di contrasto stanno facendo naufragare l'iniziativa. Una semplificazione dell'attuale regolamentazione e la revisione del sistema premiale, aumentando il numero delle vincite (ancorché di ammontare ridotto) appaiono gli strumenti per rivitalizzare uno strumento che si presenta potenzialmente di grande utilità nel contrasto all'evasione⁶.

Negli ultimi anni l'Italia, al pari di altri Stati, ha fatto ricorso a misure speciali di contrasto all'evasione in alcuni settori specifici. Come previsto dalle direttive IVA, ha applicato il *reverse charge* per le cessioni B2B ad alcuni settori esposti al rischio di evasione tramite l'omissione del versamento (*missing trader*). Nella catena B2B può infatti verificarsi che pochi grandi acquirenti strutturati abbiano come fornitori un gran numero di piccoli fornitori, assai meno strutturati. Tra questi ultimi molti possono diventare *missing trader*. Settori tipici sono la raccolta e rivendita di rottami, i servizi di pulizia, mensa, riparazione, restauro e installazione collegati all'edilizia.

⁶ Cfr. "Relazione per orientare le azioni di governo volte a ridurre l'evasione fiscale derivante da omessa fatturazione", Dipartimento delle finanze, 20 dicembre 2021.

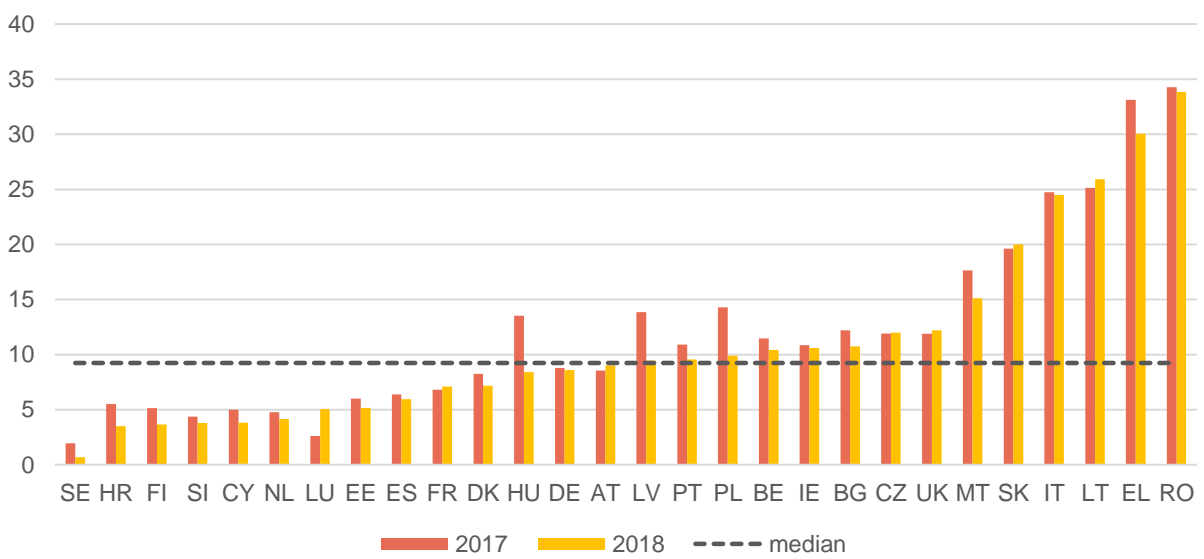
Come previsto dalla normativa comunitaria, in questi settori può essere applicato il *reverse charge*⁷: l'acquirente non versa l'IVA al fornitore, ma direttamente all'erario. È indubbiamente un modo efficace per eliminare alla radice la possibilità di evasione, ma aumenta i costi amministrativi e può creare problemi di liquidità, connessi – di nuovo – ai tempi dei rimborsi IVA. Dopo l'istituzione della fatturazione elettronica e l'eventuale ulteriore potenziamento degli strumenti di controllo dell'Amministrazione, potrebbe essere opportuna una rivisitazione del campo di applicazione del *reverse charge*, che sarebbe comunque appropriato effettuare periodicamente.

In aggiunta al *reverse charge* nelle cessioni B2B, l'Italia ha ottenuto una deroga per l'applicazione, in via sperimentale e provvisoria, dello *split payment* per le cessioni verso le amministrazioni pubbliche (che non sono soggetti passivi ma "consumatori finali"). In linea di principio lo *split payment* svolge nel B2G lo stesso ruolo che ha il *reverse charge* nelle operazioni B2B: l'amministrazione pubblica non versa l'IVA al fornitore, ma direttamente all'erario. Anche lo *split payment* è strumento efficace per contrastare le frodi. Sembra anzi un corollario del *reverse charge*: nei settori in cui si applica il *reverse charge* nel B2B sembrerebbe logico applicare lo *split payment* nel B2G.

Ma lo *split payment* in Italia non è stato applicato come estensione del B2B al B2G, e quindi limitato, dal lato dei fornitori, agli stessi settori di attività interessati dal *reverse*, ma è stato esteso a tutte le cessioni verso le pubbliche amministrazioni. Inoltre, e soprattutto, è stato esteso a imprese soggetti passivi IVA, in particolare le società a controllo pubblico e quotate. Si tratta di un cambiamento strutturale del tributo, non giustificato da proporzionalità nel contrasto all'evasione. Ha generato complicazioni gestionali e amministrative e gonfiato le richieste di rimborsi (con i problemi di cui sopra più volte detto). Il suo campo di applicazione andrebbe, quindi, rivisto. Andrebbe cioè soppresso nei confronti delle imprese, che sono soggetti passivi cui comunque resterebbe applicato il *reverse charge*. Riguardo alle amministrazioni pubbliche, che non sono soggetti passivi e quindi fuori dal campo di applicazione del *reverse*, lo *split payment* dovrebbe applicarsi non alla generalità degli acquisti, ma solo a quelli da soggetti che ricadono nel regime del *reverse*: diventerebbe così un razionale e utile complemento, nelle relazioni B2G, del *reverse* applicato nel B2B. In effetti, se in alcuni specifici settori di attività economica esistono fondati rischi di evasione nel B2B, è del tutto plausibile che sussistano anche nel B2G. Così riformato, il regime dello *split payment* risulterebbe anche coerente con il principio della proporzionalità nel contrasto all'evasione.

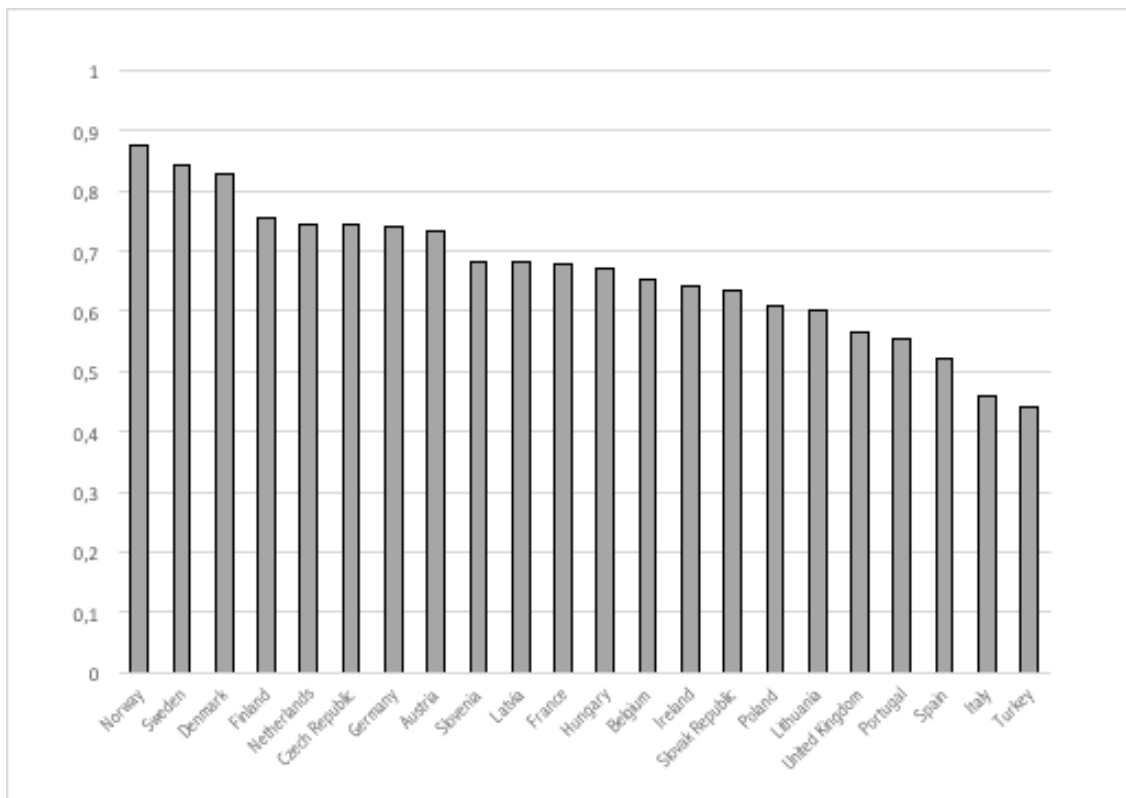
⁷ L'estensione generalizzata a tutte le transazioni B2B, discussa in sede europea, non ha trovato consenso perché ritenuta troppo radicale.

Figura 1 - VAT Gap nella EU-28
In percentuale del VAT Total Tax Liability (VTTL)



Fonte: European Commission, elaborazioni proprie

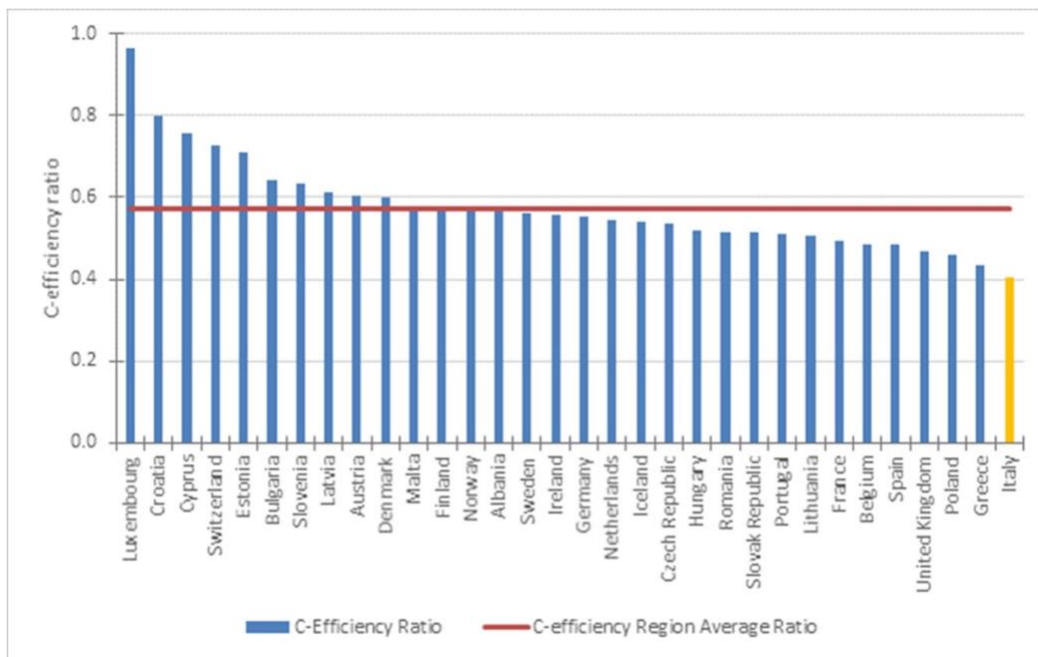
Figura 2 – Imposta sul valore aggiunto, *C-efficiency*



Note: Indicatore di *C-efficiency* riferito al 2018.

Fonte: Elaborazioni su dati OECD.

Figura 3 – Efficiency Ratio in Italia e nei paesi europei



Fonte: Stime IMF