

## CAPITOLO 7

# LA DETERMINAZIONE SIMULTANEA DI CONSUMI E REDDITI ATTRAVERSO LE AZIENDE

Sommario: 7.1. Diritto tributario sostanziale e determinazione unitaria di consumi e redditi attraverso le aziende: Iva e imposte dirette. – 7.2. Imposte sui consumi: dalla visibilità materiale delle merci a quella contabile del “valore aggiunto” (l’IVA). – 7.3. *Segue*: Tecniche IVA per raggiungere il consumo tra detrazione, “non imponibilità” aliquote ed esenzioni. – 7.4. L’IVA nei rapporti internazionali e intracomunitari. – 7.5. Determinazione parallela di redditi e consumi attraverso gli operatori economici: loro tipologia tributaria. – 7.6. Tipologia tributaria delle operazioni economiche: “cessioni di beni” e “prestazioni di servizi”; loro determinazione in base ai corrispettivi. – 7.7. Supporti documentali (richiamo e integrazione del par. 3.3 su registrazioni, fatture, scontrini, note di credito). – 7.8. *Segue*: dai documenti ai libri contabili (richiami e integrazioni rispetto ai paragrafi 3.3–3.4). – 7.9. L’inerenza dei costi nelle imposte sui redditi e nell’IVA: 1) loro distinzione rispetto ai consumi. – 7.10. *Segue*: 2) Inerenza e simmetria rispetto ad operazioni attive non soggette tributo (esenzioni IVA e deduzione interessi passivi nelle imposte sui redditi). – 7.11. Principali elementi rilevanti ai fini dell’IVA e principio di onnicomprensività delle imposte sui redditi. – 7.12. Il momento impositivo nella tassazione attraverso le aziende (cassa, competenza, irrilevanza delle mere valutazioni: rinvio alle operazioni straordinarie). – 7.13. Il valore fiscalmente riconosciuto e l’esposizione in bilancio dei beni di impresa, tra criteri patrimoniali e reddituali. – 7.14. Valutazioni fiscali di fine esercizio e rapporti col bilancio. – 7.15. Le valutazioni del patrimonio ai fini del bilancio 1) ammortamenti e accantonamenti. – 7.16. Le valutazioni del patrimonio ai fini del bilancio: 2) rimanenze di beni e servizi. – 7.17. Coordinamento tra tassazione delle società e dei soci. – 7.18. I criteri di collegamento della ricchezza al territorio nazionale. – 7.19. *Segue*: simmetrie fiscali e rapporti internazionali, concorrenza fiscale dannosa, transfer price, *etc.* – 7.20. Realizzo e neutralità nelle operazioni straordinarie d’impresa. – 7.21. Determinazione tributaristica della ricchezza e procedure concorsuali.

### **7.1. Diritto tributario sostanziale e determinazione unitaria di consumi e redditi attraverso le aziende: Iva e imposte dirette**

Questa seconda parte del testo riguarda l’inquadramento giuridico tributario della ricchezza che, in virtù delle varie forme di visibilità indicate a partire

dal paragrafo 1.11, i contribuenti rendono palese e devono quindi inquadrare nelle regole tributarie; sviluppiamo quindi i passaggi già indicati ai paragrafi 3.9-3.11, 5.4, 5.17 ss. della prima parte. La distinzione tra questioni di individuazione materiale della ricchezza (questioni di fatto, par. 5.8) e sue questioni di inquadramento giuridico dovrebbe essere chiara. In questa seconda parte **ci occuperemo delle questioni di inquadramento giuridico** in funzione dei **vari tributi che specificano i concetti generali di ricchezza** (indicati al par. 1.8). Collocheremo quindi la determinazione della ricchezza nelle sue componenti (deduzione dei costi), nei tempi per quanto riguarda il momento impositivo (imputazione a periodo), nello spazio, tra Italia ed estero (cfr. par. 7.18-7.19 sulla determinabilità della ricchezza parzialmente ubicata all'estero), nell'imputazione soggettiva (par. 7.17). Ne fanno parte anche gli elementi successivi per arrivare all'imposta, come il riporto delle perdite, le deduzioni per spese personali, le aliquote di imposta, compresi tutti i regimi, premiali e talvolta punitivi, tendenti a dare effetti economici, soprattutto agevolativi, ai tributi (par. 1.9).

Si tratta del c.d. **“diritto tributario sostanziale”** (par. 2.3), cioè della c.d. **“parte speciale”** di molti manuali sul tema.

Questa “parte speciale” ha un peso relativamente minore in questo volume, per ragioni metodologiche precise, trovandoci a un livello ancora molto di “spiegazione sociale” della determinazione dei tributi, e poco di tradizionali “spiegazioni tecnico-professionali”, dirette agli operatori pratici, secondo i due livelli di interlocuzione dei giuristi indicati al par. 4.3. Al nostro livello, i tecnicismi professionali della parte speciale dovevano quindi avere necessariamente meno spazio.

La fase di inquadramento giuridico è, a questo livello di spiegazione, relativamente semplice in quanto le casistiche controverse, ricorrenti nella pratica professionale “di lusso”, e che per i professionisti sembrano il centro del mondo, hanno una valenza sociale nel complesso modesta; non solo gran parte della casistica professionale è secondaria rispetto alla spiegazione sociale generale del fenomeno, ma rischia di essere inquinante, disorientante, confusionaria (benché professionalmente fruttuosa, come in parte è stato anche per chi scrive). Dilungarsi sulla parte speciale, rilevante per la spiegazione professionale, rischia di ostacolare la fase precedente, di spiegazione sociale, il cui successo serve anche alla serenità dell'attività professionale, come indicato al par. 4.3 e 4.7 sugli intrecci tra questi livelli di interlocuzione. Quindi riserviamo ad ulteriori volumi, diretti maggiormente all'operatività professionale del settore, ulteriori approfondimenti sulla “parte speciale”.

Il collegamento tra parte generale e parte speciale è che nella prima partivamo da persone, organizzazioni aziendali e istituzioni, per arrivare alla ricchez-

za, mentre **qui** – nella parte speciale – **partiremo dai concetti economici in cui si esprime la ricchezza** (par. 1.8) per vedere come si specificano giuridicamente. L'oggetto del volume, insomma, rimane lo stesso, ma cambia il punto di osservazione, e l'impegno – per gli studenti – non cresce rispetto al numero delle pagine.

Il nucleo più importante del diritto tributario sostanziale riguarda la **determinazione contabile della ricchezza attraverso le aziende**, e può essere **esaminato simultaneamente per i redditi e i consumi**, costituenti due facce della stessa medaglia (par. 1.8). Ricordiamo infatti che l'insieme degli operatori economici (aziende comprese) tolti i passaggi intermedi tra loro (c.d. "business to business"), percepiscono consumi ed erogano redditi, nel circuito unitario indicato varie volte, tra cui al par. 1.8. Il ricavo del fornitore al consumo finale costituisce sia il parametro per tassare il consumatore acquirente (operazioni business to consumer), sia punto di partenza per determinare i redditi del fornitore operatore economico.

Se invece il cliente agisce come operatore economico (operazioni to business), abbiamo un passaggio intermedio e anziché il consumo del cliente finale abbiamo il costo di un altro operatore commerciale, secondo il solito filo conduttore del testo, di cui già al par. 1.8.

Pur disciplinate da testi normativi diversi, IVA e imposte dirette compongono quindi un unico apparato "analitico documentale" con cui le aziende, determinano contabilmente la ricchezza reddituale e quella manifestata dal consumo (si ricordi che l'insieme delle aziende, eliminate le operazioni intermedie b2b, riceve consumi ed eroga redditi).

La posizione tributaria di tutti gli operatori economici "non agricoli" è infatti unitaria, con un criterio uguale per IVA e imposte sui redditi. Analoghi si presentano infatti i criteri identificativi delle attività (par. 7.5), i presupposti oggettivi (cessioni di beni e prestazioni di servizi), come pure il volume dei ricavi (volume d'affari, par. 7.6), il momento impositivo (par. 7.12), l'inerenza (par. 7.9) e le scritture contabili (par. 7.7-7.8). È infatti inconcepibile che un corrispettivo sia registrato per le imposte sui redditi e nascosto per l'IVA, o viceversa. La registrazione o l'evasione *simul stabunt simul cadent* ai fini dei due tributi.

Partendo dalla stessa documentazione aziendale, i due tributi guardano la stessa ricchezza da due punti di vista diversi, cioè il ricavo per il fornitore, e il consumo (o il costo) per l'acquirente.

Anche la gestione anagrafico-amministrativa dei contribuenti, da parte dell'autorità fiscale, è unica, come indicato ai par. 5.12 e ss.. In tale sede abbiamo infatti indicato che le attività fiscalmente di impresa e professionali sono infatti censite unitariamente ai fini dell'IVA e delle imposte sui redditi.

Tutto parte con la **comunicazione del contribuente di intraprendere un'attività d'impresa o professionale**. A seguito di questa comunicazione si **riceve un numero di partita IVA**, indispensabile per procedere alla fatturazione e adempiere altri obblighi formali. Questo inquadramento rileva unitariamente, ai fini dell'individuazione dell'ufficio tributario competente per territorio e per tipologia di contribuente, della classificazione in un "codice di attività economica", anche ai fini degli studi di settore (par. 5.13).

Benché la documentazione contabile, cui fanno riferimento IVA e imposte sui redditi, sia la stessa, la loro **diversità di oggetto economico (consumo rispetto a reddito)** comporta differenze nella procedura di determinazione.

Il **reddito è il concetto più semplice**, come **incremento di patrimonio** rappresentato dalla differenza tra componenti positive (ricavi) e negative (costi) dell'attività economica. L'idea di reddito individuale", relativo a singoli operatori, segue uno schema logico molto intuitivo, schematizzato persino alle scuole elementari, dove il **guadagno ("reddito") è dato da "incassi meno spese"**. Sottrarre le spese dagli incassi esprime la natura intrinsecamente differenziale del reddito degli operatori economici, per cui è logicamente necessario considerare i costi di produzione, ad esempio le materie prime, l'energia, i costi pluriennali etc. (lo vedremo più avanti meglio al par. 7.9 a proposito dei costi inerenti).

Il reddito di un operatore economico è quindi incerto fino al termine dell'unità di tempo cui è riferito, in quanto consiste nella somma algebrica di elementi positivi e negativi, molti dei quali valutativi e convenzionali (paragrafi 7.14/7.16 su rimanenze, ammortamenti, etc.). Solo i redditi di chi non svolge attività di operatore economico, non avendo il riconoscimento dei costi, possono essere determinati in modo isolato, senza essere riferiti a un periodo di tempo. Vedremo che il **consumo** riguarda invece masse di operazioni che, una volta poste in essere, sono indifferenti rispetto alle vicende successive, coi riflessi sulle dichiarazioni fiscali, individuati al paragrafo 3.4.

## **7.2. Imposte sui consumi: dalla visibilità materiale delle merci a quella contabile del "valore aggiunto" (l'IVA)**

Il concetto di consumo è idealmente più semplice di quello di reddito, solo che – in un contesto economicamente raffinato – pone il problema di evitare le duplicazioni, eliminando la tassazione delle operazioni "intermedie", avvenute cioè tra operatori economici, all'interno della filiera produttiva e distributiva, quindi "a monte" del consumo finale. Si tratta perciò di distinguere tra prestazioni ad altri operatori economici (*business to business* abbreviato come noto in B2B) ovvero al consumo (*business to consumer*). Dedicheremo i

prossimi paragrafi (par. 7.2 – 7.4) alle tecniche utilizzabili a tal fine, per poi riprendere dal par. 7.5 in poi la trattazione unitaria della determinazione di redditi e consumi “attraverso le aziende”.

Le **tradizionali imposte sui consumi**, già anticipate al paragrafo 1.3 si basavano **sulla visibilità materiale** delle merci, colpendo le loro quantità fisiche, senza complessi calcoli sul loro valore o sui corrispettivi della loro vendita, e soprattutto senza distinguere la destinazione al consumo o alla produzione, evitando quindi le distinzioni di cui diremo. Collegare la tassazione dei consumi alle movimentazioni delle merci colpiva i consumi di servizi solo limitatamente alle merci consumate per effettuarli (ad esempio i consumi presso un oste pagavano solo sui relativi cibi e bevande). Questa tassazione “a quantità” neppure considerava il diverso valore di merci tipologicamente omogenee.

Questa tassazione “per natura”, benché semplice, divenne grossolana con la produzione industriale, dove diventava macroscopica la duplicazione di prelievo sui passaggi di beni e servizi destinati alla produzione, e non al consumo.

Più le merci “circolavano” prima di arrivare al consumo finale, più cresceva irrazionalmente l'imposizione sui consumi.

La diffusione delle organizzazioni aziendali, e dei loro uffici amministrativi, spinse a elaborare una tassazione sui consumi non più collegata alla visibilità fisica delle merci, ma alla loro documentazione contabile, e quindi, finalmente, ai corrispettivi contrattuali tra fornitore e cliente. La tassazione attraverso le aziende arrivava così alle imposte sui consumi; in particolare, la tradizionale visibilità fisica delle merci poteva essere sostituita dalla visibilità contabile, che quindi tassava anche i consumi di servizi e poteva distinguere, grazie al diverso corrispettivo, i consumi popolari dai consumi più ricercati di tipologie di beni per altri versi omogenee (vestiario, cibo, mobili, etc.).

**Basandosi sui corrispettivi**, anziché sui passaggi materiali di beni, **l'imposizione sui consumi amplia enormemente la propria area applicativa**, inglobando operazioni estranee alla normale idea di consumo, gli interessi bancari, gli acquisti di titoli, i premi di assicurazioni, nonché “consumi socialmente meritevoli” (didattici e sanitari); ciò spiega l'introduzione delle “operazioni esenti” in cui l'imposta non viene addebitata al consumatore finale, ma con limitazioni al recupero dell'IVA sugli acquisti, con meccanismi indicati al par. 7.10.

Un **primo esperimento** di questa “tassazione ragionieristica dei consumi” fu **l'imposta generale sull'entrata** (IGE), riferita ai corrispettivi contrattuali e non più alle merci, colpendo quindi anche i servizi e diversificando la tassazione in base al diverso corrispettivo. Questo tributo colpiva tuttavia ogni stadio della produzione, dando luogo alla già indicata **tassazione cumu-**

**lativa, discriminatoria all'aumento dei passaggi di beni e servizi "a monte"** del consumo.

Le **tecniche** per **evitare** queste **duplicazioni** potevano basarsi sulla applicazione dell'imposta solo sulle operazioni al consumo e non a quelle verso altri operatori economici. Il fornitore, su cui ricade (come contribuente di diritto par. 3.5) l'applicazione o meno del tributo, è spesso **privato di informazioni sufficienti a decidere**. Occorre quindi utilizzare altre tecniche, e ci si è basati a tal fine sulla **detrazione** dall'imposta relativa agli acquisti degli "operatori economici" da quella relativa alle loro vendite.

In questo modo sono tassati **solo "i consumi finali"** attraverso il "valore aggiunto". Quest'ultimo è infatti parzialmente diverso dal reddito dell'operatore economico, riflettendo per certi versi l'insieme dei redditi che, attraverso la sua attività, sono erogati a chi vi prende parte, cioè anche lavoratori e finanziatori. Costituisce infatti **valore aggiunto** quanto eccede la **remunerazione di altri operatori economici** (materie prime, energia, servizi di impresa, professionisti) ed è quindi disponibile per consumi dei dipendenti, dei finanziatori, dei titolari, o dello stato attraverso le imposte. Il valore aggiunto, in altri termini, esprime i flussi verso tutti quelli che traggono sostentamento diretto dall'attività economica, senza essere essi stessi operatori economici, cioè i lavoratori, i percettori di interessi o di rendite fondiarie.

Per arrivare dal "**valore aggiunto**" (paragrafi 7.6, 9.5 sull'IRAP) al consumo bisogna solo **eliminare le esportazioni**, dove c'è **produzione** e **non consumo**, ed aggiungere le **importazioni**, dove c'è **consumo senza produzione**. L'insieme della ricchezza riferibile a lavoratori, risparmiatori, imprenditori, titolari di immobili, cioè alle persone fisiche e alle organizzazioni non economiche (enti pubblici) è astrattamente suscettibile di essere "consumata", anche in beni durevoli (auto, elettrodomestici, abitazioni, etc.).

Sotto questo profilo l'IVA, universalmente e correttamente considerata sui consumi, è stata riferita anche "al valore aggiunto", "sterilizzando" le sue applicazioni su quelli che gli economisti chiamano consumi intermedi e i giuristi semplicemente "costi". Da qui nasce la denominazione dell'IVA, che è una imposta sui consumi, come "imposta sul valore aggiunto", al netto cioè dei "consumi intermedi", maggiorata dei consumi di beni importati e senza considerare i beni esportati (*infra* par. 7.4).

Definire "ad alto valore aggiunto" una attività economica vuol dire, in prima approssimazione che essa è "molto redditizia", ponendosi però dal punto di vista dell'attività e non del titolare. Ad esempio un'azienda di pulizie, rispetto a un supermercato, è "a maggior valore aggiunto" perché richiede, a parità di giro d'affari, pochi costi verso altri operatori economici, per materie prime e merci.

Su questo punto di partenza si innesta poi la redditività, che dipende da circostanze di mercato e dal grado di impegno – personale e patrimoniale – del titolare. A seconda che si impieghino capitali propri o di debito, una parte diversa del valore aggiunto sarà impiegato per pagare gli interessi passivi. Se si assume un direttore generale, il relativo stipendio assorbirà una quota di valore aggiunto che, altrimenti, sarebbe profitto. Se le mura dei locali sono di proprietà, la rendita fondiaria confluirà nel valore aggiunto. Precisato questo rapporto col valore aggiunto, rinviando al par. 1.8 per le altre caratteristiche del reddito, l'inflazione monetaria, il rapporto col patrimonio, la sua natura etc..

### **7.3. Segue: Tecniche IVA per raggiungere il consumo tra detrazione, “non imponibilità” aliquote ed esenzioni**

L'obiettivo di tassare il consumo facendo leva sul “valore aggiunto”, come indicato al paragrafo precedente, fu realizzato con l'IVA, istituita col decreto 633 del 1972, ma ispirata a uno schema base analogo in tutti gli stati dell'Unione Europea. L'imposta fu infatti introdotta e modificata in base a direttive comunitarie, che costituiscono un ausilio per interpretare la norma nazionale, o anche per disapplicarla, quando contrasta con le suddette disposizioni, come indicato al par. 2.6 sui condizionamenti comunitari alla potestà normativa tributaria.

Su questo schema base comunitario, gli stati membri possono effettuare “variazioni sul tema” per determinati settori, tipologie di operazioni, categorie di contribuenti (ad esempio quelli di piccole dimensioni) ed infine “forchette” di aliquote minime e massime.

Mentre la tecnica originaria, ancora molto diffusa e più agevole per le piccole operazioni, neutralizza l'applicazione dell'IVA tra operatori economici con la **detrazione** dell'imposta sugli acquisti da quella dovuta sulle vendite, esiste un'**alternativa**; essa è adatta alle grandi operazioni, che già per loro natura appaiono passaggi intermedi tra produttori; si tratta della c.d. “**non imponibilità**”, che cerca di individuare direttamente le prestazioni al consumo finale, esonerando da IVA quelle verso altri operatori economici (c.d. “business to business”). È una **tecnica praticabile**, ricordando che il fornitore non conosce i propri clienti (par. 3.2) soprattutto **quando le caratteristiche** della prestazione fanno **escludere che possa rivolgersi a consumatori finali**, come le vendite all'ingrosso.

Il fornitore addebita l'IVA al cliente, e la registra tra i propri debiti verso il fisco: se il cliente però agisce come imprenditore o professionista, registra l'imposta sui propri acquisti in detrazione da quella dovuta sulle vendite, con

un credito per le eventuali eccedenze. Anche qui ritornano i concetti indicati al par. 3.5 sul contribuente di diritto, cioè il fornitore, che intrattiene i rapporti col fisco. Il contribuente di fatto, cioè il consumatore finale, non ha rapporti con gli uffici fiscali, e sopporta (magari senza saperlo) il peso economico del tributo.

Il fornitore si rivale sul cliente per l'importo dell'imposta (art. 18), e quindi nei rapporti economici, è a priori è noto che:

- 1) negli acquisti da dettaglianti il prezzo esposto o pattuito è comprensivo di IVA;
- 2) negli acquisti da altri soggetti-IVA il corrispettivo deve essere maggiorato dell'imposta.

In base a queste previsioni, il cliente dovrà corrispondere l'IVA in aggiunta al corrispettivo pattuito, mentre il commerciante al minuto non ha alcun diritto di imporre maggiorazioni di prezzo a chi richiedesse la fattura, in quanto l'IVA è compresa nel prezzo esposto al dettaglio.

L'**aliquota generale**, applicata al corrispettivo contrattuale nei modi indicati alla postilla precedente, è del **22 per cento**, ma esistono **aliquote ridotte speciali** (4 e 10), previste, per categorie merceologiche estremamente dettagliate, nelle **tabelle allegate al decreto IVA**.

La **differenza** viene **calcolata**, con un procedimento denominato "**liquidazione dell'IVA**", da effettuarsi a scadenze periodiche (in genere mensili, par. 3.4). È una specie di **conto corrente permanente** tra operatori economici ed **erario**, dove confluiscono le masse di iva in detrazione sugli acquisti e quelle di iva a debito sulle vendite. Eccedenze a debito devono essere versate entro lo stesso termine, al netto ovviamente di eventuali crediti di liquidazioni passate.

Il cliente **consumatore finale paga e basta**, senza effettuare detrazioni; anche se egli ignorasse l'esistenza dell'IVA, come tutti i contribuenti di fatto (par. 3.5), il tributo giungerebbe comunque alla sua naturale destinazione al consumo.

L'altro sistema per tassare solo il consumo è appunto non applicare l'IVA a chi si qualifica, di fronte ai propri fornitori, come imprenditore e professionista; questo criterio evita la detrazione dell'imposta a monte, ma rende necessario un **controllo** delle suddette **qualificazioni**, e della destinazione dei beni, da parte dei fornitori; va tenuto presente, come anticipato al par. 3.2, che il fornitore non è in grado di indagare sulle generalità effettive del cliente, essendo interessato ad approfondire solo la solidità dei suoi mezzi di pagamento. Quest'ultimo meccanismo, definibile "non imponibilità" tra operatori economici, è affidabile solo per grandi forniture, le cui caratteristiche escludono che l'acquirente possa essere un consumatore finale che si dichiara imprenditore per evitare l'IVA.



Nella prima fase di applicazione dell'IVA, **fino all'abolizione delle dogane interne all'Unione Europea**, la **detrazione** fu il coordinamento dominante. Con l'abolizione, nel 1993, delle dogane interne, fu **inevitabile adottare la non imponibilità nei rapporti tra operatori economici residenti in paesi comunitari diversi** (*infra* par. 7.4 sull'iva intracomunitaria). Successivamente, la tecnica della non imponibilità si è estesa in una serie di scambi interni, per ragioni antievasive contro il già indicato mancato versamento dell'IVA da parte del fornitore, cioè le c.d. "frodi carosello".

Una volta chiarito il funzionamento dell'imposta, ricollegiamoci a quanto detto al paragrafo precedente, ricordando che le organizzazioni produttive ricevono consumi e restituiscono redditi a chi, a sua volta, li usa per consumare. L'imposta sul valore aggiunto si chiama così perché economicamente guarda ai "redditi spendibili per consumi", cioè che ritornano verso gli individui in veste di privati consumatori, in buona parte sotto forma di salari, profitti e interessi. La detrazione dell'IVA è simile alla deduzione dei costi nelle imposte sui redditi, tenendo conto che però non sono gravati da IVA i costi che esprimono "valore aggiunto", cioè le retribuzioni ai dipendenti, gli interessi passivi, molte locazioni e in genere quanto spettante a altri privati non operatori economici. Per questo motivo in genere il valore aggiunto è spendibile per consumi di lavoratori, risparmiatori, locatari di immobili ed altri privati che ricevono redditi dall'impresa.

Un pareggio di bilancio ai fini delle imposte sui redditi, o persino una perdita, comportano quindi **normalmente un debito di IVA**, in quanto una **impresa in minimo equilibrio economico**, anche se in perdita, è normalmente in grado di remunerare il costo del lavoro e parte degli interessi passivi. Un **sistematico credito IVA** è perciò a prima vista **anomalo, spiegabile** ad esempio con significative **esportazioni**, su cui l'IVA non è dovuta, (vedi *infra* paragrafo 7.4); un credito IVA potrebbe essere dovuto a una aliquota IVA sulle vendite molto inferiore a quella applicabile sugli acquisti, oppure (occasionalmente) **a rimanenze ed investimenti**, dove l'IVA viene detratta immediatamente, senza seguire l'eventuale ammortamento di cui diremo al par. 7.15 per le imposte sui redditi.

Abbiamo già rilevato che l'IVA **può solo essere liquidata "per masse"**, non operazione per operazione, e quindi non esiste, da parte del fornitore, un versamento specifico dell'IVA detratta dal cliente, a sua volta "per masse". Il **cliente che detrae** non può quindi avere la certezza legale del versamento da parte del fornitore dell'IVA che gli è stata addebitata; quest'ultimo potrebbe infatti avere altre detrazioni su cui il cliente non può indagare. Ne deriva il **rischio** che l'IVA incassata dal fornitore non sia versata al fisco, senza responsabilità dell'acquirente, salva la prova di una sua connivenza col fornitore; si

tratta delle c.d. **frodi carosello**, già più volte menzionate (par. 3.8) e rientranti nel concetto di arbitraggio fiscale in senso ampio, tratteggiato al paragrafo 3.12. Questa connivenza è presumibile quando l'acquisto avviene a un prezzo inferiore a quello corrente, nel qual caso l'unica spiegazione del comportamento del venditore è l'intenzione di intascare l'IVA; in questi casi scatta una responsabilità solidale del compratore per l'imposta non versata dal venditore (art. 60-*bis* decreto IVA).

Contro le frodi in esame si potrebbe perseguire un maggiore utilizzo, anziché della detrazione, del già indicato sistema della "non imponibilità"; il limite è quello di non poter coinvolgere il fornitore, soprattutto per gli acquisti di piccolo importo, in una verifica delle dichiarazioni con cui l'acquirente, affermando di agire come operatore IVA, chiede che non gli venga applicata l'imposta.

La **combinazione** tra i punti forti di entrambi i sistemi consiste nella **detrazione per gli acquisti "al dettaglio"** e la **non imponibilità** nelle fasi all'ingrosso; l'unico accorgimento è evitare forniture da operatori all'ingrosso ad operatori al minuto tendenti poi a operare "in nero", come gli ambulanti (par. 3.15). La "non imponibilità" è insomma tanto più affidabile, nel complesso, quanto più l'ultimo stadio della catena distributiva, verso il consumo finale, è costituito da grandi aziende rigide, che chiudono il cerchio della filiera.

#### **7.4. L'IVA nei rapporti internazionali e intracomunitari**

La «**non imponibilità**» IVA delle **esportazioni extra-unione europea**, già accennata sopra, con detrazione dell'imposta sui correlativi acquisti, ed eventuale rimborso delle eccedenze, discende dai **principi generali delle imposte sui consumi**, senza alcun carattere agevolativo. Le **imposte sui consumi**, seguono infatti l'**elementare criterio di territorialità** del paese del **compratore-consumatore finale**. Se il consumo avviene all'estero un'imposta sui consumi in Italia non è dovuta, a prescindere dall'esistenza o meno di un'imposta sui consumi nel paese in cui i beni sono destinati, evento che riguarda solo lo stato estero ed i suoi contribuenti, e non deve interessare al paese del fornitore. Sono quindi del tutto normali, come anticipato al precedente par. 7.3, le eccedenze dell'IVA sugli acquisti rispetto a quella sulle vendite di tali soggetti, e la loro posizione di credito.

L'**esportazione** dei beni verso paesi extracomunitari è certificata dalla **dogana italiana di uscita** ed ovviamente non sconta alcun tributo.

Per evitare i tempi burocratici richiesti per il rimborso dei crediti IVA è consentito acquistare beni e servizi «senza applicazione dell'imposta» fino a concorrenza delle esportazioni dirette dell'anno precedente.

Il rischio è che, non essendoci alcuna possibilità di trasformare il fornitore in investigatore sulla correttezza della posizione globale IVA del proprio cliente, vengano utilizzate partite IVA reali, ma “di comodo”, da parte di chi non è affatto esportatore, ma vuole semplicemente acquistare i beni senza IVA per rivenderli “in nero” sul mercato nazionale, in una delle frodi indicate al termine del precedente paragrafo 7.3.

I rapporti economici tra operatori di stati appartenenti all’unione sono invece caratterizzati dall’assenza di una dogana, che a sua volta si inquadra nelle aspirazioni politiche alla creazione di un mercato unico dei paesi dell’Unione, che superi i confini nazionali.

Tuttavia, a parte l’abolizione delle dogane, gli effetti sulla attribuzione del gettito non sono molto diversi. Al di là di una modesta franchigia (alcune decine di migliaia di euro) il **fornitore comunitario** a consumatori finali di un altro paese comunitario, **è tenuto a nominare un rappresentante per versare l’imposta allo stato dove risiedono i consumatori.**

La **suddetta abolizione delle dogane interne** ha reso impraticabile la **detrazione**, per escludere l’incidenza dell’IVA sulle prestazioni tra operatori economici dell’unione (l’applicazione dell’**IVA in dogana** resta invece ovviamente **ferma per i fornitori di paesi terzi**). La detrazione dell’eventuale IVA applicata dal fornitore estero comunitario (e a maggior ragione non comunitario) è ingestibile, in **quanto richiederebbe una complicatissima stanza di compensazione tra tutti i paesi comunitari**, che pure era stata **progettata**, ma è stata **rinviiata a tempo indeterminato** per intuitive difficoltà gestionali; queste ultime sono connesse soprattutto alla detrazione dell’IVA, da parte del cliente, in un paese diverso da quello in cui il fornitore ha proceduto al versamento. In luogo della detrazione è quindi inevitabile usare il criterio della “non imponibilità” in base alla legge 427 del 2003; il cliente comunicherà quindi al fornitore dell’altro stato U.E. la propria partita IVA (che funge da “codice di identificazione”), acquistando senza applicazione dell’imposta.

Anche qui c’è il rischio che, non essendoci alcuna possibilità di trasformare il fornitore in investigatore sulla correttezza della posizione globale IVA del proprio cliente (par. 3.2), vengano utilizzate partite IVA estere per “mascherare” cessioni interne senza IVA, rivendendo i beni “in nero” sul mercato nazionale o al limite su quello estero; in quest’ultimo caso il trasporto potrà anche avvenire a cura del venditore, non in grado però di controllare l’effettiva destinazione dei beni. Non è infatti sufficiente il controllo informatico sull’effettività della partita IVA del cliente cui viene richiesto di intestare la fattura.