

Proposte della Commissione UE in tema di *reverse charge*

di Giampaolo Giuliani (*) e Mario Spera (**)

L'applicazione del meccanismo di inversione contabile (*reverse charge*) IVA, nel corso degli anni, ha ampliato il proprio *appeal*, facendo emergere un sempre maggiore interesse della Commissione UE e degli Stati membri, in una logica di lotta alla frode e all'evasione fiscale. A tal fine, nella Direttiva IVA 2006/112/CE sono previste diverse ipotesi di applicazione del *reverse charge*, a seconda che sia stato previsto a regime, ovvero per un limitato periodo di tempo oppure che sia consentito in base alla misura speciale del meccanismo di reazione rapida alla frode. A queste possibilità si aggiunge la facoltà degli Stati di poter ottenere una misura di deroga per l'applicazione dell'inversione contabile, in casi diversi da quelli specificamente catalogati, ai sensi della disposizione generale e di chiusura, contenuta nell'art. 395 della Direttiva IVA. La recente proposta della Commissione UE COM (2018) 298 del 25 maggio 2018 mira ad una ulteriore proroga dell'inversione contabile (per le ipotesi c.d. a termine), delineando meglio anche i contorni dell'applicazione del meccanismo di reazione rapida alla frode, in vista dell'adozione del regime definitivo degli scambi tra Stati membri. Infine, merita qualche approfondimento anche la proposta COM (2016) 811 del 21 dicembre 2016 sull'applicazione di un sistema generalizzato di *reverse charge*.

1. Premessa

La Commissione UE, il 25 maggio ultimo scorso, ha presentato la proposta di Direttiva COM (2018) 298 (1) con la quale intende estendere il periodo di applicazione del ***reverse charge* facoltativo fino al 30 giugno 2022**, in correlazione con i termini di adozione di un regime definitivo dell'IVA in tema di scambi intracomuni-

tari (2). Con la stessa proposta la Commissione, oltre a prorogare fino alla stessa data del 30 giugno 2022, la durata dell'adozione del meccanismo di reazione rapida alla frode (QRM - *Quick Reaction Mechanism*) (3), ne detta una disciplina più coerente e sistematica. Al riguardo, si rammenta che il QRM è stato introdotto con la Direttiva 2013/42/UE del 22 luglio 2013, con scadenza 31 dicembre 2018, allo scopo di con-

(*) Pubblicista.

(**) *Principal* Studio Bernoni Grant Thornton.

(1) "Proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto con riguardo al periodo di applicazione del meccanismo facoltativo di inversione contabile alla cessione di determinati beni e alla prestazione di determinati servizi a rischio di frodi e del meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di IVA".

(2) Nella proposta di Direttiva COM (2018) 329, relativa alla "introduzione di misure tecniche dettagliate per il funzionamento del sistema dell'IVA definitivo per l'imposizione degli scambi tra Stati membri" la Commissione UE si propone di consentire agli Stati membri di prorogare ulteriormente il ter-

mine di durata della possibilità di far ricorso all'inversione contabile per le ipotesi di cui all'art. 199-*bis* della Direttiva 2006/112/CE, procedendo, altresì, ad una valutazione delle ipotesi contenute nel citato art. 199-*bis* in relazione alla "modifica globale del sistema di tassazione del movimento transfrontaliero di beni". Una analoga impostazione dovrebbe anche essere adottata, in termini di durata e di valutazione delle operazioni, per ciò che riguarda il meccanismo di reazione rapida alla frode (art. 199-*ter* della Direttiva IVA).

(3) Anche questo meccanismo si fonda sull'utilizzo dell'inversione contabile per combattere casi improvvisi e massicci di frode, che possono essere individuati all'interno di uno Stato membro.

sentire un'adozione più rapida della misura di deroga, rispetto alla procedura basata sull'art. 395 della Direttiva 2006/112/CE.

Segnatamente, quest'ultimo articolo prevede l'invio di una **apposita istanza da parte dello Stato membro** interessato che deve essere accolta dalla Commissione ed adottata all'unanimità dal Consiglio (sotto forma di decisione), con una tempistica non certo agevole la cui durata può protrarsi diversi mesi, ma non oltre gli otto (cfr. citato art. 395 della Direttiva IVA), con il rischio di pesanti perdite di gettito per lo Stato membro colpito dalla massiccia esposizione alla frode (4).

Infine, non può trascurarsi che tra le altre proposte presentate dalla Commissione, di particolare rilievo, vi è anche la proposta COM (2016) 811 diretta ad introdurre "un meccanismo generalizzato di inversione contabile alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi al di sopra di una determinata soglia".

Nel presente contributo gli autori intendono entrare nella logica dell'adozione del *reverse charge* rilevandone anche le ipotesi cui ha fatto ricorso lo Stato italiano per combattere la frode e rendere più agevole la riscossione del tributo.

2. Inversione contabile e ipotesi a regime

L'adozione del *reverse charge* non è recente, ma affonda le sue radici nel passato, quando le norme sull'applicazione dell'IVA erano dettate dalla VI Direttiva 77/388/CEE, per rispondere all'esigenza degli Stati di "semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di contribuire

a contrastare la frode o l'evasione fiscale". All'epoca, tuttavia, le misure di deroga erano richieste singolarmente da ciascuno Stato membro, ai sensi dell'art. 27 della citata VI Direttiva, e venivano formalizzate attraverso una proposta di decisione della Commissione UE, da adottarsi all'unanimità da parte del Consiglio UE.

A seguito della constatazione di una ripetitività delle ipotesi per le quali diversi Stati membri avevano chiesto la deroga, nel 2006, in un'ottica di razionalizzazione delle deroghe, fu adottata la Direttiva 2006/69/CE (5), che, per quanto qui di interesse, modificò l'art. 21, paragrafo 2, nella versione figurante nell'art. 28-*octies*, della VI Direttiva per consentire a tutti gli Stati membri di poter far uso di talune **deroghe in tema di reverse charge**, senza dover attivare la menzionata defatigante procedura di cui al citato art. 27, limitando l'onere per l'attuazione della misura alla sola informazione diretta al Comitato IVA (6). In sede di rifusione della VI Direttiva, le pertinenti disposizioni hanno trovato collocazione nell'art. 199 della Direttiva 2006/112/CE ed oggi riguardano le seguenti fattispecie:

- **prestazioni di servizi di costruzione**, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili nonché la consegna di lavori immobiliari (7) e la messa a disposizione di personale per l'esecuzione di tutte le precedenti attività, ivi indicate;
- cessioni di **beni immobili** (8), per le quali il cedente abbia optato per l'imposizione;
- cessioni di **materiali di recupero**, di scarto e simili (9);

(4) Il considerando 6 della Direttiva 2013/42/UE recita testualmente: "Tenuto conto dei casi massicci di frode verificatisi, una risposta rapida ed eccezionale ad ulteriori casi di frode improvvisa è assicurata nel migliore dei modi dalla misura speciale del meccanismo di reazione rapida (*Quick Reaction Mechanism* - QRM), che consiste nella facoltà di applicare l'inversione contabile per un breve periodo, a seguito di notifica appropriata da parte dello Stato membro interessato. Al fine di garantire che l'esercizio di tale facoltà sia proporzionato al problema, la Commissione, una volta in possesso dei dati pertinenti, dovrebbe disporre di un breve periodo per valutare la notifica e confermare se ha obiezioni nei confronti della misura speciale del QRM. Gli Stati membri dovrebbero avere la possibilità di inviare le proprie osservazioni alla Commissione affinché ne tenga conto e dovrebbero pertanto essere pienamente informati della notifica e delle informazioni supplementari fornite durante la procedura. Inoltre, il Consiglio dovrebbe decidere in merito ad ogni ulteriore applicazione dell'inversione contabile mediante una decisione di esecuzione a norma dell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE".

(5) Di particolare rilievo appare il considerando 1 della Direttiva che recita: "Al fine di contrastare la frode e l'evasione fiscale e di semplificare la procedura di riscossione dell'imposta sul

valore aggiunto, sono state concesse a singoli Stati membri, a condizioni diverse, talune deroghe relative a problemi analoghi (...). È opportuno consentire a tutti gli Stati membri di risolvere tali problemi incorporando misure corrispondenti in detta direttiva. Le misure incorporate dovrebbero essere proporzionate e limitate ad affrontare il problema di cui trattasi. Dato che gli Stati membri hanno esigenze diverse, l'incorporazione dovrebbe limitarsi ad estendere a tutti gli Stati membri la facoltà di adottare, ove e quando necessario, le norme in questione".

(6) In questo modo, da un lato veniva garantita la pubblicità della misura messa in opera dallo Stato membro interessato, sia nei confronti della Commissione che degli altri Stati membri, dall'altro l'utilizzo del meccanismo diveniva immediato, senza necessità di dover ottenere la preventiva autorizzazione dagli Organismi dell'Unione.

(7) Quest'ultima operazione è assimilata ad una cessione di beni dalla Direttiva 2006/112/CE (cfr. art. 14, par. 3).

(8) Cfr. art. 135, par. 1, lett. j) e k), della Direttiva 2006/112/CE.

(9) Vedasi, in proposito, l'elencazione contenuta nell'allegato VI della Direttiva IVA.

- cessioni di **beni dati in garanzia** da un soggetto passivo ad altro soggetto passivo in esecuzione di questa garanzia;
- cessioni di beni successive alla cessione del diritto di **riserva di proprietà** ad un cessionario che esercita tale diritto;
- cessione di beni immobili in una **vendita giudiziale** al pubblico incanto da parte di un debitore giudiziario.

A queste fattispecie, vanno, altresì aggiunte le **cessioni d'oro e di materiali d'oro** indicate nell'art. 198 (10) della Direttiva 2006/112/CE.

Gli Stati membri, tuttavia, a fronte di questa elencazione possono far ricorso all'inversione contabile per tutte le segnalate ipotesi, ovvero solo per talune di esse, provvedendo anche ad individuare i limiti entro cui adottare la misura di deroga.

Per quanto riguarda l'**Italia**, le suddette ipotesi da considerare come oggettive o interne sono ri-

portate nell'art. 17, quinto comma e sesto comma lett. a), *a-bis*), *a-ter*), e nell'art. 74, commi 7 e 8, del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972:

- cessioni imponibili di **oro** (11);
- prestazioni dei **subappaltatori** nel settore dell'edilizia (12);
- cessioni di **fabbricati abitativi o strumentali** soggetti ad IVA, per opzione del cedente (13);
- servizi di **pulizia**, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici (14);
- cessioni di **rottami** ed altri materiali di recupero (15).

L'applicazione del meccanismo di inversione contabile consiste nell'emissione di **fattura senza addebito di imposta** con indicazione "inversione contabile" da parte del cedente/prestatore. Il cessionario/committente (in genere soggetto passivo stabilito in Italia) (16) procede alla integrazione della fattura (con indicazione dell'ali-

(10) Il menzionato art. 198 stabilisce che:

"1. Se operazioni specifiche concernenti l'oro da investimento tra un soggetto passivo operante su un mercato dell'oro regolamentato e un altro soggetto passivo non operante su tale mercato sono assoggettate all'imposta in virtù dell'art. 352, gli Stati membri designano l'acquirente come debitore dell'imposta.

Se l'acquirente non operante su un mercato dell'oro regolamentato è un soggetto passivo tenuto all'identificazione ai fini IVA nello Stato membro in cui è dovuta l'imposta unicamente per le operazioni di cui all'art. 352, il venditore adempie agli obblighi fiscali in nome dell'acquirente conformemente alle disposizioni di detto Stato membro.

2. Quando una cessione di materiale d'oro o di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi o una cessione di oro da investimento quale definito all'art. 344, paragrafo 1, è effettuata da un soggetto passivo che ha esercitato una delle opzioni di cui agli artt. 348, 349 e 350, gli Stati membri possono designare l'acquirente come debitore dell'imposta.

3. Gli Stati membri stabiliscono le modalità e le condizioni di applicazione dei paragrafi 1 e 2."

(11) Cessioni imponibili di oro da investimento di cui all'art. 10, numero 11), del D.P.R. n. 633/1972, nonché le cessioni di materiale d'oro e di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi.

(12) Prestazioni di servizi (diverse da quelle di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici), compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore. Sono escluse dall'applicazione dell'inversione contabile le prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori.

(13) Cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato [indicate nei numeri *8-bis*) e *8-ter*) del primo comma dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972], diverse da quelle per le quali è obbligatoria l'applicazione dell'IVA. Queste operazioni risulterebbero assoggettate al regime naturale di esenzione, ma è consentito al cedente di optare per la tassazione, manifestando espressamente questa sua volontà nell'atto di cessione.

(14) Per quanto riguarda i lavori edili, vale la pena di sottolineare che trattasi di applicazione generalizzata del meccanismo con irrilevanza della qualifica del prestatore o del committente (subappaltatore, appaltatore, contraente generale, ecc.); deve trattarsi di prestazioni relative ad un edificio, individuabili con riferimento ai codici ATECO: i) 43.1: lavori di demolizione; ii) 43.2: installazione di impianti; iii) 43.3: lavori di completamento e finitura di edifici; iv) 81.2: pulizia. In merito, poi, al concetto di edificio con la risoluzione n. 46/E del 26 maggio 1998 è stato specificato che deve considerarsi tale "qualsiasi costruzione coperta, isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto, che disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome".

(15) Più in particolare, trattasi di cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi e dei relativi lavori, di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e plastica, di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo, di cessioni dei semilavorati di metalli ferrosi, nonché di cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli non ferrosi e dei relativi lavori, e cessioni di semilavorati di metalli non ferrosi.

(16) Invero, nelle ipotesi di *reverse charge* oggettivo, come quelle in discorso, la risoluzione n. 28/E del 28 marzo 2012 ha affermato che debitore dell'imposta è sempre il cliente soggetto passivo anche se non stabilito. In particolare, detta risoluzione ha ritenuto che, in base alle disposizioni di cui ai commi quinto, sesto e settimo dell'art. 17 e più specificamente per le cessioni di rottami e simili di cui al settimo e ottavo comma dell'art. 74 del D.P.R. n. 633/1972, il debitore dell'imposta è da individuarsi in ogni caso nel cessionario, ove soggetto passivo ai fini IVA, anche se non avente né sede né stabile organizzazione in Italia, indipendentemente dal fatto che il soggetto passivo cedente abbia la sede o la stabile organizzazione in Italia e dal fatto che tale ultimo soggetto sia identificato ai fini IVA in Italia. Dal canto suo, il cessionario - in assenza di sede o di stabile organizzazione nel territorio dello Stato - dovrà identificarsi ai fini IVA in Italia ovvero nominare un rappresentante fiscale per adempiere all'obbligo suo proprio, concernente l'assolvimento dell'imposta in inversione contabile.

quota e della relativa imposta), e all'annotazione della stessa nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi entro il mese di ricezione ovvero nei quindici giorni successivi, ma con riferimento al mese di ricezione. Infine, è tenuto ad annotare la stessa fattura nel registro degli acquisti, ai fini della detrazione, entro i termini previsti dagli artt. 19 e 25 del D.P.R. n. 633/1972.

3. Inversione contabile a termine

La seconda categoria di operazioni riguarda le operazioni per le quali la Direttiva 2006/112/CE prevede la possibilità di applicare il meccanismo in parola **fino al 31 dicembre 2018** e che la Commissione UE propone di **prorogare fino al 30 giugno 2022** (17). Le fattispecie contenute nell'art. 199-*bis* della Direttiva IVA riguardano:

- trasferimenti di quote di emissioni di **gas a effetto serra** (cfr. art. 3 della Direttiva 2003/87/CE);
- trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata Direttiva 2003/87/CE;
- cessioni di **telefoni cellulari** (18);
- cessioni di **dispositivi a circuito integrato** (microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale);
- cessioni di **gas** e di **energia elettrica** a un soggetto passivo-rivenditore;
- cessioni di **certificati relativi a gas ed energia elettrica**;
- prestazioni di servizi di **telecomunicazione**;
- cessioni di **console da gioco, tablet PC e laptop**;
- cessioni di **cereali e colture industriali**, fra cui semi oleosi e barbabietole, che non sono di norma destinati al consumo finale senza aver subito una trasformazione;
- cessioni di **metalli grezzi e semilavorati**, fra cui metalli preziosi (diversi da quelli di cui al paragrafo precedente o da quelli a cui si applicano i regimi speciali dei beni d'occasione e oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione, ovvero il regime speciale per l'oro da investimento). Anche per queste particolari categorie di beni, l'applicazione del meccanismo dell'inversione

contabile non richiede la complessa procedura di autorizzazione da parte del Consiglio UE, previa proposta della Commissione, ma la sola **comunicazione al Comitato IVA** dell'adozione della deroga. Segnatamente, in tale occasione gli Stati membri devono anche precisare in maniera dettagliata le condizioni di applicazione del sistema e le frodi che si intendono combattere, specificando, altresì i termini di durata. Peraltro, gli Stati membri devono presentare, successivamente all'adozione del sistema, una relazione di valutazione, specificando l'efficacia e l'efficienza della misura adottata (19).

Nell'art. 17, sesto comma del D.P.R. n. 633/1972 (nelle lett. b), c), *d-bis*), *d-ter*) e *d-quater*) sono state riportate le categorie di beni e servizi per le quali l'**Italia** ha inteso far uso della deroga:

- cessioni di **telefoni cellulari** ("apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazione soggette alla tassa sulle concessioni governative"), con esclusione dei componenti e accessori per i telefoni cellulari;
- cessioni di **dispositivi a circuito integrato**, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale; da questa categoria vanno esclusi i computer quali beni completi e i loro accessori (20);
- cessioni di **console da gioco, tablet PC e laptop**;
- trasferimenti di **quote di emissioni di gas a effetto serra** trasferibili (art. 3 della Direttiva 2003/87/CE);
- trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata Direttiva 2003/87/CE e di **certificati relativi al gas e all'energia elettrica**;
- cessioni di **gas** e di **energia elettrica** a un soggetto passivo-rivenditore.

Per l'applicazione del meccanismo vigono le stesse modalità indicate nel paragrafo precedente.

4. Quick Reaction mechanism

In ipotesi diverse da quelle indicate negli artt. 199 e 199-*bis* della Direttiva 2006/112/CE, le disposizioni intraunionali consentono agli Stati

(17) Citata proposta di Direttiva COM (2018) 298.

(18) Dispositivi fabbricati o adattati per essere connessi a una rete munita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche, con o senza altro utilizzo.

(19) In particolare, nell'art. 199-*bis* è stabilito che la relazione deve tener conto: i) dell'impatto sulle attività fraudolente inerenti alle cessioni di beni o alle prestazioni di servizi contemplate nella misura; ii) del possibile trasferimento delle atti-

vità fraudolente ai beni o ad altri servizi; iii) dei costi di adeguamento alla misura per i soggetti passivi.

(20) Vale la pena di ricordare che per i telefonini ed i componenti dei computer la deroga era stata autorizzata con decisione del Consiglio UE del 22 novembre 2010 fino al 31 dicembre 2013 e successivamente, a seguito dell'introduzione nella Direttiva IVA dell'art. 199-*bis*, è stata prorogata fino al 31 dicembre 2018.

membri di poter far ricorso ad un **meccanismo generalizzato di deroga** per poter applicare in altre situazioni l'inversione contabile, ai sensi dell'art. 395 della citata Direttiva IVA. Tuttavia, quest'ultimo articolo prevedrebbe una tempistica piuttosto lunga che si articolerebbe su di una proposta della Commissione, a cui farebbe seguito l'adozione all'unanimità da parte del Consiglio della connessa decisione di deroga. La durata della procedura (fino ad otto mesi) mal si concilierebbe con le esigenze di un intervento immediato e mirato da parte degli Stati membri di combattere la frode, per lo più intracomunitaria, del c.d. operatore inadempiente (MTIC - *Missing Trader Intra Community*) (21).

Per sopperire a queste circostanze, con la Direttiva 2013/42/UE del 22 luglio 2013, è stato aggiunto alla Direttiva IVA l'art. 199-ter relativo al **meccanismo di reazione rapida alla frode** "che consente agli Stati membri, a determinate condizioni rigorose, di introdurre il meccanismo dell'inversione contabile, offrendo loro in tal modo una risposta più adeguata ed efficace a una frode improvvisa e massiccia" (22). Il pregio di questa misura consisterebbe, da un lato, in una riduzione del tempo occorrente perché lo Stato interessato possa essere autorizzato ad applicarla e, dall'altro, nella possibilità di reagire con immediatezza a **casi imprevedibili di "frode massiccia"**. Peraltro, va notato che questa arma di lotta alla frode finora non è stata mai utilizzata, pur tuttavia, "gli Stati membri ritengono che debba restare in quanto strumento utile e misura precauzionale per i casi eccezionali di frodi in materia di IVA" (23).

Il nuovo art. 199-ter che viene introdotto dalla proposta in discorso risulta pressoché identico al precedente, ma si presenta con una formulazione più precisa.

In sostanza, il QRM costituisce una "**misura speciale**" diretta a "combattere la frode improvvisa e massiccia che potrebbe condurre a perdite finanziarie gravi e irreparabili" che gli Stati membri possono utilizzare "in casi di imperativa urgenza" per assoggettare a *reverse charge* ta-

lune cessioni di beni e prestazioni di servizi. L'adozione del meccanismo, proprio per la sua natura di intervento rapido su situazioni eccezionali, ha una **durata limitata nel tempo** che non può superare i nove mesi e deve essere accompagnata da opportune misure di controllo sulle operazioni "incriminate".

La procedura si attiva attraverso una richiesta, redatta su un **apposito formulario standardizzato** (24), che lo Stato membro interessato notifica alla Commissione UE e agli altri Stati membri evidenziando: i) il settore interessato; ii) il tipo e le caratteristiche della frode; iii) l'esistenza di imperativi motivi di urgenza; iv) il carattere improvviso e massiccio della frode; v) le conseguenze di tale frode in termini di perdite finanziarie gravi e irreparabili. La Commissione, in tempi brevissimi (entro due settimane) può chiedere **specifiche ulteriori informazioni**, che saranno fornite dallo Stato membro alla stessa Commissione e agli altri Stati UE. Qualora la Commissione non ritenga ancora sufficienti le informazioni, entro un'ulteriore settimana, ne informa lo Stato membro richiedente.

A questo punto si passa alla **fase decisionale** che può essere positiva (25), nel qual caso la Commissione informa lo Stato richiedente e, contestualmente, il Comitato IVA. Da quel momento lo Stato membro potrà applicare la misura di deroga.

Qualora la valutazione dovesse risultare negativa, la Commissione redige un parere negativo, dandone comunicazione allo Stato membro e al Comitato IVA.

In ogni caso, la procedura deve concludersi **entro un mese dalla notifica** originaria presentata dallo Stato membro.

Occorre, inoltre, segnalare che per venire incontro alle esigenze di lotta alla frode degli Stati membri e per rendere più operativa la richiesta, contestualmente alla presentazione dell'istanza QRM, viene anche presentata domanda alla Commissione ai sensi dell'art. 395 della Direttiva 2006/112, che disciplina in generale i casi di deroga alle regole IVA. Per dare forza e sostanza

(21) Come rileva la Commissione UE nella sua relazione, COM (2018) 118 sugli effetti degli artt. 199-bis e 199-ter della Direttiva 2006/112/CE sulla lotta contro la frode, il meccanismo evasivo nelle operazioni intraunionali (MTIC) "si verifica quando un operatore acquista beni da un altro Stato membro in esenzione IVA e li rivende addebitando l'IVA nella fattura al cliente. Dopo aver percepito l'importo dell'IVA dal cliente, l'operatore scompare prima di versare l'IVA dovuta alle autorità fiscali. Nel contempo il cliente, agendo o meno in buona fede, può detrarre l'IVA versata al fornitore nella propria dichiara-

zione IVA".

(22) Cfr. COM (2018) 298.

(23) In tal senso, vedasi il considerando 6 della proposta di Direttiva in esame, COM (2018) 298.

(24) Il modulo *standard* per la notifica di una misura speciale di deroga nell'ambito del meccanismo QRM è stato adottato con il Reg. di esecuzione UE 17/2014 della Commissione del 10 gennaio 2014.

(25) In sede di valutazione, la Commissione tiene conto anche delle osservazioni presentate dagli altri Stati.

alle esigenze di imperatività e urgenza, la decisione della Commissione, ai sensi del menzionato art. 395, dovrà essere adottata in termini più rapidi, cioè entro sei mesi dalla ricezione della domanda.

In questo modo, con il doppio binario si chiude questo particolare meccanismo di deroga che, come evidenziato, è improntato alla rapidità del suo perfezionamento.

5. Reverse charge generalizzato

Un'ultima riflessione in tema di inversione contabile va rivolta alla proposta di Direttiva COM (2016) 811, con la quale la Commissione intende consentire (26) agli Stati membri di applicare (fino al 30 giugno 2022) questo meccanismo, in via generalizzata, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di ammontare superiore a 10.000 euro per fattura ed in presenza di particolari profili di frode individuati dagli stessi Stati. Anche in questo caso la frode che si intende combattere riguarda, ovviamente, le transazioni interne, che risultano generate dalle c.d. frodi carosello, collegate agli scambi intraunionali.

Il meccanismo generalizzato non è, tuttavia, senza rischi in quanto potrebbe comportare uno **spostamento della frode** verso gli altri Stati membri, per cui la Commissione UE dovrà vigilare attentamente sul sistema, avendo come potere di reazione quello di annullare tutte le decisioni di esecuzione emesse al riguardo (27). Le condizioni richieste per l'introduzione del meccanismo afferiscono: i) alla presenza di un divario dell'IVA superiore al 5% della media riscontrata negli altri Stati membri; ii) alla constatazione di un **livello di frode carosello superiore al 25%** del suo divario complessivo dell'IVA; iii) alla insufficienza di altre misure di controllo dirette a combattere la frode.

Peraltro, l'adozione del *reverse charge* può anche essere richiesta da uno Stato membro, che ab-

bia una **frontiera comune** con altro Stato membro che applica tale meccanismo, qualora emerga un grave rischio di spostamento della frode verso il proprio territorio e sia constatata l'insufficienza di altre misure di controllo per combattere la frode.

Per l'applicazione dell'inversione contabile generalizzata, la procedura si avvia attraverso una richiesta presentata alla Commissione in cui viene evidenziata la **presenza delle condizioni** sopra citate e le azioni di accompagnamento della misura (28).

L'autorizzazione allo Stato membro è concessa attraverso una **decisione di esecuzione** della Commissione UE adottata entro tre mesi dal ricevimento di tutte le informazioni necessarie (anche a seguito di ulteriore richiesta della stessa Commissione) (29).

Infine, come sopra accennato, la Commissione ha il potere di revocare tutte le autorizzazioni accordate (30) qualora emerga un notevole impatto negativo sul mercato interno ricollegato al fatto che l'applicazione del meccanismo generalizzato di inversione contabile comporta un considerevole aumento dei casi di frode in altri Stati membri che non applicano la misura, derivante proprio dall'applicazione della stessa in uno o più Stati membri.

6. Conclusioni

Da quanto sin qui detto emerge, con sempre maggiore evidenza, l'interesse crescente, in termini antifrode, che viene attribuito al sistema di designazione del cliente, soggetto passivo, come debitore dell'imposta, soprattutto in collegamento con la realizzazione di transazioni tra Stati membri "esenti" nel Paese del cedente/prestatore. Tuttavia, come si è avuto modo di segnalare, le proposte in commento fissano il termine di applicazione delle stesse al **30 giugno 2022**, data a cui la Commissione fa riferimento

(26) Le regole saranno fissate in un nuovo articolo (art. 199-*quater*) da inserire nella Direttiva 2006/112/CE.

(27) Nel considerando 11 della proposta di Direttiva si legge: "Considerati gli effetti inattesi che tale meccanismo generalizzato di inversione contabile potrebbe avere sul funzionamento del mercato interno a causa del possibile spostamento della frode in altri Stati membri che non lo applicano, la Commissione dovrebbe avere la facoltà, come misura di salvaguardia, di annullare tutte le decisioni di esecuzione che approvano l'applicazione di tale meccanismo."

(28) In particolare, lo Stato membro interessato deve dar conto delle "azioni da intraprendere per informare i soggetti passivi dell'introduzione del meccanismo generalizzato di in-

versione contabile", nonché dell'introduzione di "obblighi adeguati ed efficaci di comunicazione elettronica a tutti i soggetti passivi e, in particolare, ai soggetti passivi che forniscono o ricevono i beni o i servizi cui tale meccanismo si applica".

(29) Naturalmente, qualora la Commissione non ritenga soddisfatti i requisiti per l'adozione del *reverse charge* generalizzato respinge la richiesta, anche qui mediante l'adozione dell'atto formale della decisione di esecuzione.

(30) L'abrogazione di "tutte" le decisioni di esecuzione autorizzative può essere effettuata dopo "sei mesi dall'entrata in vigore della prima decisione di esecuzione che autorizza uno Stato membro ad applicare il meccanismo generalizzato di inversione contabile".

per l'introduzione del nuovo sistema dell'IVA intraunionale.

L'idea (o meglio l'auspicio) degli Organismi dell'Unione è che attraverso l'applicazione dell'**IVA all'origine** (31) alle transazioni intra UE, attualmente non soggette ad imposta, si possano **evitare le frodi carosello** e, di conseguenza, rendere non più necessario il ricorso ai meccanismi di inversione contabile. In questo modo si eviterebbe anche di snaturare il sistema dell'IVA, che si fonda sostanzialmente su rivalsa e detrazione, consentendo, per contro, agli Stati di percepire in modo frazionato l'imposta, senza dover attendere la destinazione al consumo finale per incassare l'intero ammontare dell'IVA.

In verità, al di là delle frodi che si intendono combattere, non può non riconoscersi come il *reverse charge* consenta al cessionario/commitente di poter beneficiare di una **maggiore liquidità di cassa**, in termini immediati, senza dover attendere gli effetti della liquidazione dell'imposta per recuperare l'eventuale IVA a credito; è opportuno, tuttavia, che in sede di applicazione di questa misura siano attentamente vagliati e bilanciati gli interessi contrapposti tra le parti delle transazioni, senza trascurare l'interesse dell'Erario alla percezione del tributo ad esso spettante.

(31) Il nuovo sistema dell'IVA, in linea di principio, si baserebbe sulla tassazione delle operazioni intraunionali da parte del cedente/prestatore con applicazione delle aliquote IVA vi-

genti nel Paese di destinazione. Sarà, poi, lo stesso soggetto fornitore a riversare l'imposta incassata allo Stato membro di destinazione attraverso uno sportello unico.