

L'IVA comunitaria ai tempi del Coronavirus

Un impact assessment sull'attuazione dei cd. "Quick Fixes"



Marco Greggi

Professore ordinario
Dipartimento di giurisprudenza
Università di Ferrara

L'improvvisa espansione della pandemia in Europa e il progressivo raffreddamento del commercio transfrontaliero nel vecchio continente impediranno di apprezzare tutte le importanti innovazioni entrate in vigore ad inizio 2020, e riguardanti il sistema IVA (cd. Quick fixes). Dopo una lunga gestazione il sistema IVA ha subito un significativo restyling finalizzato tra l'altro ad accelerare le movimentazioni transfrontaliere di merce, che ha disciplinato contratti atipici (come il Call-off stock) e le cessioni a catena di beni più complesse delle ben note triangolazioni. Tutte le innovazioni sono nel segno di garantire la non imponibilità ai fini IVA anche in situazioni nelle quali, vuoi per la movimentazione di beni ceduti, vuoi per i passaggi cedente - cessionario, i requisiti previsti dalla Direttiva n. 2006/112/CE non erano esattamente rispettati.

I. Un'attuazione in controtempo.....	50
II. Una panoramica delle novità introdotte.....	51
III. Il Call-off stock.....	52
IV. Le transazioni a catena.....	54
IV. La forma e la sostanza nell'identificazione ai fini IVA .	55
VI. La presunzione e la prova nelle frodi intracomunitarie	56
VII. Considerazioni conclusive	57

I. Un'attuazione in controtempo

A circa tre mesi dall'entrata in vigore (o meglio dalla scadenza del termine per la sua attuazione[1]) e quasi due anni dall'approvazione, è giunto il tempo per un primo bilancio in merito all'adozione di un bouquet di direttive[2] e regolamenti[3] che

[1] La Direttiva UE n. 2018/1910 del 4 dicembre 2018 concedeva termine agli Stati membri dell'Unione europea (UE) per la sua attuazione sino al 31 dicembre 2019. In ogni caso, il tenore letterale della stessa permette ragionevolmente di ritenerla *self-executing*.

[2] Si tratta in realtà della Direttiva UE n. 2018/1910 di cui *supra*.

[3] Regolamento UE n. 2018/1909 e n. 2018/1912 del 4 dicembre 2018.

doveva costituire, nell'intenzione della Commissione europea una serie di aggiustamenti urgenti (*Quick fixes*) al sistema di imposta sul valore aggiunto (IVA): quasi alla stregua di una patch critica al "sistema operativo" dell'IVA.

Sin dai tempi della prima direttiva in materia negli anni sessanta, l'IVA ha saputo crescere con l'Europa, andando ad intercettare le nuove esigenze del commercio nel mercato comune e affrontando le nuove problematiche che via via si ponevano sia dal punto di vista teorico[4] che operativo[5]. Il modello applicativo del tributo ha subito forse la prima, più importante, mutazione con l'introduzione del mercato comune in seguito al Trattato di Maastricht[6], adattandosi alla necessità di disciplinare le operazioni intracomunitarie in uno scenario che esigeva un'applicazione neutrale del tributo[7] da contemperarsi, tuttavia, con l'impossibilità di accedere a un'applicazione del medesimo all'origine, come auspicato sin dall'inizio del suo percorso[8].

Di qui la scelta, a tutti nota e quotidianamente praticata, a favore di un regime temporaneo di attuazione dell'IVA *destination based*, rimandando al contempo la modifica del criterio di tassazione a quando le diverse condizioni politiche e giuridiche lo avrebbero permesso[9]. Non che non ci siano stati, anche di recente, tentativi di spostare il paradigma di

[4] FRANCO GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma 1974, p. 17 ss.

[5] ANDREA MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, Pisa 2012, p. 109 ss.

[6] GIUSEPPE VANZ, *L'imposta sul valore aggiunto negli scambi internazionali*, in: Claudio Sacchetto (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino 2016, p. 326.

[7] La risposta italiana arrivò, com'è noto, con il Decreto Legge (D.L.) n. 331/1993, cfr. VANZ (nota 6), p. 326.

[8] IGNAZIO MANZONI, *L'imposta sul valore aggiunto. Le deviazioni dalla neutralità nel modello italiano*, Torino 1973, p. 114.

[9] Un'eco di questa tensione verso il sistema definito è espressa nella recente relazione al Parlamento europeo del Servizio di ricerca; cfr. ANA CLAUDIA ALFIERI, *Introducing the definitive VAT system for B2B cross-border trade*, Bruxelles 2018, p. 1.

applicazione del tributo al luogo di origine^[10] e che, in limitati contesti, ciò abbia effettivamente luogo^[11]. Si tratta, tuttavia, di attuazioni episodiche e limitate che sono possibili solo grazie alla particolare tipologia di servizi con la quale si ha a che fare nel caso concreto^[12].

Mentre il sistema IVA conservava la sua tensione (se non altro a livello di *policy*^[13]) verso una tassazione nel Paese di origine, i criteri di applicazione di altri tributi e, in particolare, delle imposte dirette, cambiavano radicalmente: se non altro nel loro inquadramento teorico.

L'affermarsi dell'economia digitale e la progressiva riconfigurazione delle catene del valore in uno scenario sempre più globale^[14] ha portato numerosi Stati europei a ripensare i criteri classici^[15] di tassazione del reddito^[16], e accademici a supportare modelli teorici di fiscalità *destination based*^[17] anche per l'imposizione dei proventi di società. L'OCSE, peraltro, sta alacremente lavorando a soluzioni capaci di coniugare il cd. "*single tax priciples*" con la necessità per i Paesi di non vedersi erosa una quota significativa della base imponibile di pertinenza^[18].

Sebbene rispondente a logiche affatto diverse, l'IVA nella sua più recente trasformazione, ha risentito di questa nuova temperie, e indipendentemente dalla sua natura di tributo armonizzato.

Da un lato si è preso atto che il sistema definitivo di applicazione dell'imposta è una sorta di *Santo Graal*: un percorso, più che un obiettivo concretamente conseguibile. Dall'altro si è riconosciuta la necessità di un intervento, peraltro urgente, per rendere il meccanismo di tassazione sulla base del luogo di consumo più corrispondente alle necessità attuali di modelli di

business e distributivi prodotti che postulano un interscambio sempre più rapido e, per così dire, *seamless*. Una buona parte delle misure contenute tra i provvedimenti di "adeguamento urgente" qui in analisi rispondono proprio a questo imperativo.

L'irrompere sulla scena (sanitaria ed) economica europea della pandemia globale ha determinato una straordinaria battuta d'arresto alla progressiva effettiva attuazione delle misure (peraltro già in vigore), rendendo impossibile la concreta misurazione del successo (o dell'insuccesso) delle stesse^[19]. La recente temporanea sospensione del trattato di Schengen fra alcuni Paesi membri e l'Italia ha determinato poi assolvimenti di *compliance* nella cessione intracomunitaria di merci sensibilmente superiori a quelli normalmente previsti non tanto per le merci movimentate, quanto piuttosto per le persone deputate al trasporto e viaggianti con esse^[20].

Rimandando alle conclusioni una prima sintesi d'impatto, non si può sin da ora non rimarcare l'apparente paradosso che il sistema IVA è venuto ad affrontare. Proprio quando si cercava di facilitare ulteriormente i traffici transfrontalieri, lo *Zeitgeist* ha imposto chiusure e limitazioni tali da mettere in forse l'attuazione della casa comune europea, se non altro per i mesi a venire.

II. Una panoramica delle novità introdotte

Il sistema di direttive e regolamenti^[21] cui normalmente ci si riferisce quando si richiamano i *Quick fixes* ha un duplice obiettivo: facilitare operazioni transfrontaliere ai fini IVA, venendo incontro ad esigenze che il mercato e la logistica avevano sollevato da tempo, chiarendo al contempo aspetti di *compliance* amministrativa che avevano invece sollevato in passato (e verosimilmente solleveranno ancora) numerosi dubbi operativi (vale a dire il rilevanza della spendita del numero VIES [VAT information exchange system] errato e il regime probatorio in situazioni cd. "triangolari" di frode).

Il punto di partenza per comprendere il senso delle novità è l'applicazione dell'IVA alle cessioni intracomunitarie, che sin dalla sua introduzione con la conseguente disapplicazione del tributo in ragione del regime di "non imponibilità", si era contraddistinto da un particolare rigore. In altri termini, per poter "beneficiare" della non applicazione sostanziale dell'IVA nell'ipotesi di cessione intracomunitaria era necessario che l'operazione avesse luogo tra operatori economici, che la merce venisse effettivamente ceduta dal dante causa e anche a fronte del contratto di compravendita avesse luogo pressoché contestualmente l'effettiva cessione della merce, con trasferimento da uno Stato ad un altro (l'immissione in possesso della stessa, dunque era una conseguenza immediata e diretta di questo quadro normativo)^[22].

[10] Come doveva essere sin dall'inizio, cfr. GIUSEPPE MELLIS, *Manuale di diritto tributario*, Torino 2019, p. 751.

[11] Si pensi al sistema MOSS e alla tassazione di molte transazioni legate al mondo dell'e-commerce, dove, tuttavia, all'origine il tributo trova applicazione, ma con l'aliquota di destinazione e con il gettito riversato al Paese ove il consumatore è (verosimilmente) localizzato (MATHIAS BOPP/MICHAEL VINCKE/NICOLETTA PETROSINO, *Verso il sistema definitivo dell'IVA nell'UE*, in: *NF* n. 11/2018, p. 492.

[12] Nel caso del settore del commercio elettronico si veda, ad es., FRANCO RICCA, *Il regime semplificato del mini sportello unico per i servizi di commercio elettronico*, in: *Corr. trib.*, 2015, p. 1521. In generale ARTHUR COCKFIELD/ WALTER HELLERSTEIN/MARIE LAMENSCH, *Taxing Global Digital Commerce*, Alphen aan den Rijn 2019.

[13] ALFIERI (nota 9), p. 3.

[14] MARCO GREGGI, *Il Rapporto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) dell'OCSE e la sua incidenza sull'attività di tutela dell'interesse erariale*, in: *Riv. Guard. Di Fin.* 2013, p. 1703.

[15] MARCO GREGGI, *Rise and Decline of the Westphalian Principle in Taxation: The Web Tax Case*, in: *EC Tax Review*, 2020, p. 6.

[16] Anche l'Italia ha aperto il suo sistema a una stabile organizzazione occulta di cui all'art. 162, comma 2, lett. *f-bis*, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), che sembra in realtà disegnata per intercettare una stabile organizzazione "digitale".

[17] MICHAEL DEVEREUX/RITA DE LA FERIA, *Designing and Implementing a Destination-Based Corporate Tax*, in: *Oxford University Centre for Business Taxation*, WP n. 14/07, p. 1.

[18] Si tratta in fin dei conti dell'autentico nucleo del progetto BEPS. I contributi in merito sono sterminati, si veda ad es. recentemente LAURENS VAN APELDOORN, *BEPS, tax sovereignty and global justice*, in: *Critical Review of International Social and Political Philosophy*, 2018, p. 478.

[19] Si vedano i rilievi di UGO PANIZZA, *Europe's ground zero*, Richard Baldwin/ Beatrice Weder di Mauro (a cura di), *Mitigating the COVID Economic Crisis: Act Fast and Do Whatever it Takes*, Londra 2020, p. 151; MARIO DRAGHI, *We face a war against Coronavirus and must mobilise accordingly*, in: *Financial Times*, 25 marzo 2020.

[20] In Italia l'accordo, che fa parte ora dell'*acquis* comunitario e dunque del sistema dei trattati, è in vigore dal 1997, per i confini terrestri della Svizzera dal 2008.

[21] Cfr. *supra* note 2 e 3.

[22] MELLIS (nota 10), p. 752.

Siffatta cornice era stata dettata per evidenti e comprensibili ragioni di tutela dell'interesse fiscale europeo e nazionale. Ogni concessione a una scelta di tipo diverso, e più permissivo, avrebbe portato con ogni probabilità ad aumentare la ricorrenza di forme di evasione fiscale e di frode difficilmente intercettabili da parte dell'Amministrazione finanziaria (com'è stato ed è tutt'ora)[23].

La prima e la seconda misura di intervento nell'ambito dei *Quick fixes* sono orientate ad estendere le ipotesi di applicazione del regime di non imponibilità anche in contesti nei quali l'operazione sarebbe stata altrimenti imponibile. È il caso dei contratti di *Call-off stock* (o *Consignment stock*[24]) e delle operazioni quadrangolari. Nel primo caso la deviazione rispetto al canone *standard* deriva dal fatto che manca, all'atto della cessione, un effettivo spossessamento della merce da parte del venditore e un passaggio della proprietà all'acquirente. Rimandando al capitolo successivo[25] una disamina del contratto (atipico secondo gli *standard* codicistici italiani, quantomeno[26]) può essere utile qui ricordare che il passaggio di proprietà (e, dunque, la "chiusura" di quella che sarebbe una cessione intracomunitaria) avviene solamente nel momento in cui la merce viene spiccata dal deposito a cura del cessionario, e impiegata da quest'ultimo per le sue necessità.

L'intervento del 2018 ha accordato il regime di non imponibilità, derogando alla contestualità dell'operazione, e alterando, quindi, sotto profilo temporale[27] la fattispecie di cessione intracomunitaria.

La seconda deroga è quella che riguarda le transazioni a catena, naturale estensione delle triangolazioni comunitarie (sia proprie che improprie[28]). La nuova norma cerca di rispondere a quel quesito che per lungo tempo gli operatori del settore avevano sollevato, e che riguardava essenzialmente la possibilità di estendere il regime di triangolazione IVA anche alle operazioni più complesse (di cd. "quadrangolazione"). La risposta era sempre stata di segno negativo da parte degli interpreti[29], verosimilmente in ragione del fatto che la non imponibilità delle triangolazioni IVA fosse da intendersi come

deroga al meccanismo applicativo delle cessioni intracomunitarie: come tale dunque di stretta interpretazione.

Anche in queste circostanze le esigenze di tutela dell'interesse erariale di fronte a possibili frodi o abusi hanno in passato avuto la meglio sulle priorità degli operatori economici attivi sul mercato.

La terza e la quarta novità delle norme qui in commento[30] hanno minore rilievo, forse, dal punto di vista operativo. Secondo la prima, d'ora innanzi, l'errata comunicazione del numero di identificazione VIES (così come l'erronea compilazione degli indici riepilogativi INTRASTAT) avrà effetti sostanziali nell'applicazione dell'imposta (mentre sino ad ora la giurisprudenza italiana era stata un poco più permissiva).

Analogamente, il nuovo "regime" probatorio riguardante le operazioni all'interno dell'UE avrebbe l'obiettivo ambizioso di individuare una griglia oggettiva in base alla quale poter dimostrare la buona fede (o più correttamente, accertare la mala fede) del soggetto cedente qualora la cessione all'interno del territorio europeo non venga effettivamente chiusa, e la merce entri sul mercato a seguito di una frode perpetrata dall'asserito cessionario. Il regime della prova è stato in passato diversamente modulato sia dalla prassi che dalla giurisprudenza, con risultato non sempre convincenti, e quasi mai omogenei. Tale disomogeneità si è registrata non solo a livello nazionale, tra diverse pronunce delle Corti di legittimità e di merito[31], ma anche in un contesto sovranazionale, ove la dimostrazione della frode e della sua consapevolezza ha richiesto regimi probatori più o meno intensi.

L'intervento normativo in questo caso è orientato a creare una serie di *benchmark* oggettivi per uniformare la prassi probatorie, con risultato, tuttavia, incerto poiché l'oggetto, per così dire, della novella è per sua natura difficilmente uniformabile, dipendente com'è dalle circostanze del caso concreto che pe loro natura sono sempre variabili.

III. Il Call-off stock

Le novità regime di *Call-off stock* si intrecciano profondamente con l'attuale regime IVA previsto per le cessioni intracomunitarie, qualora la merce venduta non venga ceduta direttamente all'acquirente e da questo trasferita presso i propri locali.

La prassi quotidiana è testimone del fatto che numerose transazioni si concludono attraverso il deposito della merce presso locali in un Paese diverso[32], presso il quale a sua volta l'acquirente provvederà a prelevare beni acquistati secondo le sue necessità: per la sua produzione o per la successiva rivendita.

[23] Sono le preoccupazioni che emergono in Corte di giustizia UE (CGUE) C-628/16 *Kreuzmayr* del 1° febbraio 2018.

[24] PAOLO CENTORE, Trasferimenti di beni destinati in depositi presso terzi: contratto estimatorio e consignment stock, in: *Corr. trib.* 2000, p. 1569.

[25] Cfr. cap. III *infra*.

[26] ENRICO NUZZO, Atti di scambio, prevalenza della sostanza sulla forma, norma impositiva, in: *Rass. trib.*, 1999, p. 677.

[27] L'intervento è operato dall'art. 1 Direttiva n. 2018/1910 che introduce l'art. 17-bis Direttiva n. 2006/112/CE di fatto sospendendo l'applicazione dell'imposta fino a 12 mesi (cfr. art. 17-bis, par. 4, Direttiva n. 2006/112/CE).

[28] A seconda cioè che i tre operatori economici siano residenti in tre Paesi membri dell'UE o in due soltanto.

[29] Nella prassi italiana queste operazioni complesse venivano di solito "spacchettate" in una triangolazione e in una cessione ricadente nel classico regime IVA, cfr. Circolare n. 145/E del 1998 ove letteralmente l'Amministrazione finanziaria osservava che "[a]llo stato attuale, tale tipologia di operazioni non può godere delle semplificazioni previste per l'operazione triangolare, ma è necessaria un'interruzione dei rapporti mediante la nomina di un rappresentante fiscale nello Stato membro di partenza o in quello di arrivo dei beni".

[30] Per le quali i cap. V e VI *infra*.

[31] Una sintesi della giurisprudenza in merito è riportata in: MARCO GREGGI, Presupposto soggettivo e inesistenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto, Padova 2013, *passim*.

[32] PAOLO MANDARINO, I depositi e magazzini come strumento di pianificazione commerciale e fiscale internazionale: l'ombra della permanent establishment, in: *Dir. comm. int.*, 2010, p. 359.

Altre volte il deposito dei beni non viene accompagnato immediatamente da una cessione, ma si svolge secondo schemi che con un ragionevole grado di approssimazione potremmo ascrivere al contratto estimatorio^[33], in Italia, oppure ad altri diversi negozi atipici. Tutti comunque rispondono al medesimo schema: il non trasferimento immediato (o comunque non definitivo) della proprietà, il pagamento della merce acquistata in un momento successivo, il deposito dei beni presso luoghi terzi o presso il luogo del soggetto acquirente senza che quest'ultimo gli acquisti effettivamente la proprietà (ne sia dunque custode *ad interim* limitandosi a detenere i beni, con un effetto interspersivo del possesso posticipato).

Il diritto civile italiano è di grande aiuto in questa direzione, poiché ha già sviluppato norme che fanno dipendere l'effettivo trasferimento della proprietà da fatti ulteriori rispetto alla stipula del contratto quando i prodotti venduti sono una categoria e un ammontare indeterminato (art. 1378 del codice civile [c.c.]). È il medesimo codice che ci ricorda ad es. che la proprietà del bene ceduto passa soltanto nel momento in cui il soggetto acquirente provvede alla sua individuazione nella massa di prodotti messi a disposizione dal soggetto venditore^[34].

Dal punto di vista dell'IVA, il modello civilistico dev'essere ricordato con la necessità di individuare un momento storico e un punto preciso in cui il trasferimento ha effettivamente luogo, e di conseguenza l'operazione può dirsi conclusa. Questa necessità non è avvertita soltanto da parte del soggetto cessionario, che deve finalizzare l'operazione ai fini IVA ed effettuare le registrazioni previste dalla legge, ma anche, e forse soprattutto, da parte del soggetto cedente. È quest'ultimo che si espone per primo a possibili violazioni IVA. Se, infatti, si dovesse assumere che il mero trasferimento all'estero della merce indipendentemente dall'acquisto della medesima da parte del soggetto cessionario e della sua collocazione presso i locali di questo integrasse già un'operazione assimilata a una cessione intracomunitaria, allora lui per primo dovrebbe effettuare la registrazione dell'operazione identificandosi magari nel Paese di arrivo dei beni (oppure ivi costituendo una stabile organizzazione). Conseguenza sarebbe, ad es., che la successiva cessione dal deposito verso l'acquirente finale diventerebbe un'operazione inclusa del campo di applicazione IVA ed imponente in questo secondo stato^[35].

Altri Paesi, a quanto pare, avevano manifestato in questa direzione una maggiore tolleranza garantendo comunque una sospensione dell'IVA dovuta^[36].

[33] In merito ROBERTO CALVO, *Contratto estimatorio e integrazione del regolamento negoziale*, in: *Giur. it.*, 2016, p. 1334. In giurisprudenza Cass. 21 dicembre 2015, n. 25606.

[34] Sulle modalità dell'individuazione e sugli effetti derivanti Cass. n. 9466 del 28 aprile 2011.

[35] La fattura di cessione sarebbe però emessa, nell'esempio precedente, utilizzando il numero di partita IVA assegnato a seguito dell'identificazione oppure dalla stabile organizzazione, a seconda dei casi.

[36] Si tratta di un rilievo sollevato da PASQUALE MURGO/GIORGIO TRICOLI, *IVA*

Secondo la nuova disciplina introdotta dal legislatore comunitario l'IVA resta comunque sospesa quando l'operazione si rivolge a un soggetto già conosciuto da parte del cedente, salva la sua effettiva applicazione soltanto nel momento in cui i beni vengono effettivamente spiccati dal deposito.

È questa una novità salutata in senso favorevole da parte degli operatori economici, ma non è sicuramente la prima situazione nella quale il legislatore comunitario affronta queste problematiche sensibilmente avvertite nel mondo della logistica, dei trasporti e del commercio più in generale all'interno dell'UE.

In passato, dal 1993, l'unico strumento giuridico per evitare questa incertezza era quello del deposito IVA (art. 50-*bis* D.L. n. 331/1993). Il regime del deposito perseguiva la medesima finalità che oggi il contratto di *Call-off stock* sembra ulteriormente rinforzare: quella di permettere la sospensione dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto a cessioni di beni intracomunitarie, fintantoché i beni stessi non fossero stati estratti da tal regime giuridico da parte del cessionario della prima transazione o da un altro suo avente causa al quale il primo avesse rivenduto la merce.

Il regime del deposito diventava, quindi, strategico nelle consegne internazionali di merci quando l'identità del soggetto acquirente era già individuata, ma quando per le più diverse ragioni l'effettiva cessione ai fini IVA non poteva avere luogo vuoi perché l'operazione del caso di specie si inseriva nella più vasta operazione commerciale, vuoi perché il soggetto acquirente doveva sottoporre le merci ad ulteriori lavorazioni prima della loro effettiva immissione sul mercato.

Il legislatore italiano ha avuto nei confronti del deposito IVA un atteggiamento ambivalente^[37], come quello che ha manifestato per tutte le misure IVA derogatoria in regime ordinario, e che per loro natura si prestano ad abusi ed irregolarità.

È noto che il regime dell'art. 50-*bis* D.L. n. 331/1993 è stato in passato oggetto di ripetuti abusi da parte di operatori economici che hanno sfruttato la deroga all'applicazione dell'IVA per costruire su esso operazioni fraudolente sulla falsariga di quelle previste nell'abito delle frodi cd. "Carosello". Altre volte tale disciplina è stata impiegata in combinato disposto in seguito all'importazione di prodotti per differire l'applicazione dell'IVA in questo caso: si pensi alle merci che venivano introdotte nel territorio doganale europeo, subito immesse in regime di deposito IVA onde ottenere la disapplicazione dell'IVA all'importazione, in modo da differire così il momento dell'applicazione del tributo.

comunitaria armonizzata, in: *Italia Oggi* del 24 ottobre 2019, p. 35.

[37] Una ricostruzione della disciplina nella sua evoluzione può essere ritrovata in PAOLO CENTORE/FRANCESCO SPAZIANTE, *La prestazione della garanzia nei Depositi IVA*, in: *Corr. trib.*, 2018, p. 703. Nella prassi si veda la Circolare n. 5/E dell'Agenzia delle Entrate, del 16 gennaio 2018.

Per questi e per ulteriori motivi che sfuggono alla corrente analisi, il legislatore italiano ha progressivamente variato^[38] le ipotesi di applicazione del regime derogatorio del deposito IVA, peraltro subordinando l'estrazione della merce a volte effettuata da parte di società cartiere alla prestazione di particolari garanzie^[39] se non addirittura al versamento dell'imposta^[40]. Queste cautele hanno fatto progressivamente scemare l'appetibilità del regime del deposito, che per sua natura risulta essere in ogni caso costoso, posto che il servizio deposito viene effettuato da parte di operatori economici che lo erogano a fronte di un corrispettivo.

Più vicino alla logica del *Call-off stock* è un altro contratto atipico, ma socialmente tipizzato: il *Consignment stock contract*. Quest'ultimo viene tradizionalmente analizzato congiuntamente^[41] al regime dei depositi IVA poiché al ricorrere di determinate condizioni ne condivide i vantaggi e l'*appeal* per gli operatori economici coinvolti.

Esso è ancora più vicino allo schema del contratto estimatorio (o può esserlo se il cedente si impegna al ritiro dei beni non utilizzati) di quanto non lo sia il *call-off stock*, poiché di fatto si concretizza nella costituzione di un deposito IVA presso i locali dell'operatore economico che lo attiva, e che ne trae beneficio.

Quest'ultimo evita l'applicazione dell'IVA al momento dell'acquisto della merce o più correttamente del trasferimento di questa presso locali di sua competenza, differendo tale momento a quando i prodotti sarebbero stati effettivamente estratti dal regime di deposito, e conseguentemente impiegati del ciclo produttivo del loro compratore (o venduti a soggetti terzi).

Anche per il contratto di *Consignment stock* emergono, e sono sempre emerse, quelle esigenze di cautela e di garanzia dell'interesse erariale che hanno circondato l'applicazione del sistema dei depositi IVA. Per questo motivo la platea dei

soggetti potenzialmente interessati questo contratto è sempre stata particolarmente ristretta e, quindi, il suo impatto nella realtà commerciale tutti i giorni marcatamente circoscritto se non altro in Italia.

Letto in questa prospettiva, il *Call-off stock*, (che è comunque strutturalmente diverso rispetto alle ultime figure descritte), altro non fa che estendere ulteriormente quei sistemi di sospensione dell'applicazione dell'imposta realizzando un *tax deferral* nel sistema IVA che dovrebbe ridurre i costi transazionali delle operazioni commerciali realizzate, contribuendo in modo sensibile al miglioramento dei commerci internazionali all'interno dell'UE.

IV. Le transazioni a catena

La nuova regolamentazione delle transazioni cd. "a catena" tra operatori economici residenti in Paesi diversi dell'UE avrà un effetto di straordinaria rilevanza sul regime delle cessioni di beni sino ad oggi vigente. Come è noto la disciplina comunitaria (art. 17, par. 1, Direttiva n. 2006/112/CE, e anche quella italiana (art. 41 D.L. n. 331/1993), hanno sempre previsto disposizioni eccezionali e, quindi, di stretta interpretazione, per quanto riguarda cessioni di beni tra due distinti operatori economici in distinti Stati. Dal punto di vista giuridico il problema emerge quando a essere oggetto della prima cessione sono beni che vengono poi venduti dal cessionario a un terzo suo avente causa, con trasferimento diretto dei primi beni dal primo venditore all'ultimo acquirente.

Invero, dal punto di vista giuridico, la stipula dei contratti può anche avvenire in momenti diversi, con il secondo che anticipa il primo: è il caso, ad es., di un operatore economico che cede beni non di sua proprietà ma che si impegna ad acquistare in un tempo predeterminato. Nella prospettiva civilistica, in Italia, il primo contratto (vendita di cosa altrui^[42]) non ha naturalmente effetti reali, ma semplicemente obbligatori con un passaggio successivo di proprietà che avviene alla stipula del primo negozio.

Emerge però già in questo senso, e in questo contesto, una forte divaricazione, almeno in Italia, fra la struttura civilistica e quella fiscale del negozio. Nel diritto civile la proprietà passa comunque dal primo al secondo acquirente e da questo successivamente al terzo. Si tratta di un effetto di non poco conto, ad es., dal punto di vista della legge sull'insolvenza^[43] e della garanzia che magari il secondo venditore può avere prestatato a soggetti ulteriori.

Dal punto di vista fiscale il legislatore tributario europeo (art. 141 Direttiva n. 2006/112/CE)^[44] (e poi italiano [art. 58 D.L. n. 331/1993]) ha introdotto disposizioni per facilitare la compliance in questi due trasferimenti a catena, permettendo la

[38] Ad es. con la Legge (L.) del 28 gennaio 2009, n. 2, art. 16, comma 5-bis, ha fornito un'interpretazione autentica dell'art. 50-bis, comma 4, lett. h D.L. n. 331/1993 riconoscendo che si intendono in regime di deposito IVA i beni comunque consegnati al depositario (la novella si era resa necessaria per chiarire la situazione dei beni depositati nei luoghi cd. "limitrofi", cfr. Risoluzione n. 149/E del 2 ottobre 2000).

[39] Già con il cd. "decreto sviluppo" (D.L. n. 70/2011, art. 7, comma 2, lett. cc-ter, convertito in L. n. 106/2011) sono state apportate sostanziali modifiche all'art. 50-bis, comma 4, lett. b, D.L. n. 331/1993 imponendo adeguate garanzie all'estrazione dei beni dal regime di deposito.

[40] Dal 2017 è previsto il versamento con F24 dell'imposta dovuta a seguito dell'estrazione dei beni dal regime di deposito.

[41] Si tratta di depositi "in house" dell'operatore economico che riceve la merce e ammessi, nel rispetto delle condizioni previste, dall'art. 50-bis D.L. n. 331/1993. Nella prassi per la disciplina del deposito IVA e per la sua connessione con il più noto deposito doganale, cfr. Risoluzione n. 440/E del 12 novembre 2008. Brevemente il *call off* si distingue dal *consignment* avuto riguardo al momento in cui ha luogo il passaggio di proprietà. Nel primo caso, quando la merce viene individuata e spiccata dalla massa dei prodotti consegnati, nel secondo caso quando la merce, spiccata, viene ceduta al sub-acquirente del depositario primo acquirente; sul punto cfr. LUCA DEMURTAS, Scambi intracomunitari di beni, Centro documentazione di assolombarda.it, 12 febbraio 2019, reperito in: <https://www.assolombarda.it/servizi/internazionalizzazione/documenti/consignment-stock-e-call-off-stock> (consultato il 06.04.2020).

[42] FRANCESCO CAMILLETTI, Considerazioni in tema di vendita obbligatoria, in: *I Contratti*, 2014, p. 946.

[43] La vendita di cosa altrui (art. 1478 c.c.) determina due passaggi di proprietà, con "transito" del bene nel patrimonio del promissario venditore.

[44] In giurisprudenza ne chiarisce la portata il precedente della CGUE C-580/16, *Hans Bühler KG*, del 19 aprile 2018.

fatturazione delle due cessioni in regime di non imponibilità anche qualora la consegna delle merci avvenisse direttamente dal primo cedente all'ultimo cessionario a cura del primo o da soggetto da questo incaricato[45].

Si tratta di una disposizione di natura eccezionale e derogatoria, perché il regime di non imponibilità è subordinato alla cessione di merci e al trasferimento delle stesse in una logica "da punto a punto" all'interno dell'UE: proprio per scongiurare quelle frodi fiscali di cui si è dato conto in precedenza. La necessità di superare queste particolari precauzioni ha sempre portato la giurisprudenza, almeno quella più risalente[46], a un atteggiamento abbastanza restrittivo in merito alla possibilità di estendere lo schema di triangolazione anche ad operazioni commerciali più complesse, che come tali coinvolgessero quattro o addirittura più, operatori economici.

Vero è che la giurisprudenza più recente, se non altro in Italia[47], si è dimostrata in più di un caso possibilista, andando a riconoscere il regime della non imponibilità anche nei casi triangolazione in cui a curare trasferimento della merce fosse direttamente il soggetto cessionario: quindi, quello che secondo la prassi è maggiormente esposto a diventare fattore di innesco di una frode IVA. Tale interpretazione estensiva, nonostante il carattere eccezionale e derogatorio della norma, è stata giustificata in ragione della necessità di interpretare in modo evolutivo il tessuto normativo che dato comunque a qualche decennio fa, ed è bisognoso di un adeguamento alla mutata realtà commerciale europea.

L'estensione del meccanismo di triangolazione IVA ha avuto luogo attraverso il riconoscimento, quantomeno in Italia, di sue forme "improprie", vale a dire di quelle operazioni coinvolgenti tre soggetti due dei quali localizzati in Italia e il terzo in un Paese altro dell'UE. Anche qui il regime di non imponibilità complessivo dell'operazione veniva garantito indipendentemente dal fatto che a essere coinvolti siano soltanto due Paesi appartenenti all'UE, e non tre, come nello schema ideale previsto dalla Direttiva (art. 58 D.L. n. 331/1993)[48].

Si comprende in questo caso come la modifica apportata dalla Direttiva qui in commento sia da un lato straordinariamente banale, ma dall'altro di particolare importanza per tutti gli operatori economici. Alla luce della normativa in vigore il modello della triangolazione comunitaria viene ora esteso anche, per così dire, a figure geometriche più articolate, permettendo quindi transazioni commerciali più agevoli a fronte di catene di distribuzione che la mutata realtà economica continentale ha contribuito a rendere multiformi, lunghe e complesse. Tuttavia, è evidente che al contempo ci si espone,

così facendo, al maggior rischio di frode fiscale: aumenta cioè la possibilità che uno dei diversi tasselli inseriti all'interno della nuova geometria sia in realtà una cartiera o comunque una società che non adempie in tutto in parte all'obbligo di versamento dell'IVA.

Con ogni probabilità, il legislatore comunitario ha adottato la soluzione che qui si commenta in ragione del fatto che i nuovi strumenti informatici di controllo delle frodi IVA[49] dovrebbero permettere alle Amministrazioni finanziarie dei diversi Paesi coinvolti una reazione più rapida e tempestiva davanti ai pericoli di frode.

Dall'altro lato è anche vero che questa modifica normativa è entrata in vigore nel momento storico probabilmente peggiore per testarne la validità. L'irrompere della pandemia e la conseguente sospensione del Trattato di Schengen tra alcuni dei Paesi appartenenti all'UE ha di fatto pregiudicato in modo irreparabile le catene distribuzione che normalmente sono impiegate per rifornire i mercati dei più importanti Paesi del continente, e già oggi le *supply-chain* più significative vengono riconfigurate nell'ottica di privilegiare i rapporti commerciali all'interno di un Paese, e non in una prospettiva di mercato transfrontaliero. Soltanto alla fine dell'emergenza si potrà effettivamente misurare l'utilità e il vantaggio di cui la comunità commerciale europea ha autenticamente beneficiato attraverso la nuova disciplina delle transazioni a catena.

IV. La forma e la sostanza nell'identificazione ai fini IVA

Le novità in tema di VIES e di mancati adempimenti formali[50] per quanto riguarda la compilazione degli elenchi INTRASTAT non sollevano particolari problematiche dal punto di vista interpretativo e concettuale. Come si è indicato nel paragrafo di sintesi precedente[51], tutte le novità sono orientate ad introdurre una serie di condizionalità di natura formale alla possibilità effettuare cessioni intracomunitarie non imponibili. Ciò ora è possibile a un'ulteriore duplice condizione: (i) inserire correttamente in fattura il codice di identificazione VIES del soggetto cessionario e (ii) essere in regola con la compilazione delle comunicazioni INTRASTAT. In mancanza di questi requisiti la cessione intracomunitaria conserva il regime di imponibilità interna, con la conseguente applicazione del tributo e l'obbligo di versamento da parte del soggetto cedente (con rivalsa).

Si tratta di una forma sanzionatoria impropria spesso praticata all'interno dell'ordinamento tributario italiano, e che a quanto pare comincia a farsi strada anche nel diritto dell'UE, per quanto soluzioni di questo tipo pecchino dal punto di vista della proporzionalità e della ragionevolezza[52].

[45] MARCO PEIROLI/STEFANO GARELLI, I limiti applicativi dell'esenzione IVA nelle triangolazioni intra-UE, in: *Corr. trib.*, 2017, p. 3030. In giurisprudenza CGUE C-386/16, *Toridas* UAB, 26 luglio 2017.

[46] Cass. 24 febbraio 2012, n. 2845. Nella recente giurisprudenza di merito (caso tuttavia riguardante una triangolazione all'esportazione) la Commissione Tributaria Provinciale (C.T.P.) dell'Emilia-Romagna, del 20 settembre 2018, n. 2234.

[47] Cass. 25 giugno 2014, n. 14405.

[48] La letteratura preferisce parlare di triangolazione interna (MELIS [nota 10], p. 753).

[49] Data già al 31 luglio 2012 la prima proposta di direttiva per un sistema di "Quick reaction" alle frodi IVA (cfr. COM[2012]428 final). La successiva Direttiva n. 2018/1695 è entrata in vigore il 2 dicembre 2018.

[50] L'art. 1 Direttiva n. 2018/1910 riscrive in parte l'art. 138 Direttiva n. 2006/112/CE introducendo l'art. 1-bis.

[51] Cfr. cap. II *supra*.

[52] MONDINI (nota 5), p. 65.

In questo senso condizionare un regime IVA pensato per salvaguardare l'efficienza delle operazioni all'interno del mercato Comune ai pericoli di evasione fiscale che sono spesso connessi, ma non necessariamente sussistenti, o agli errori di compilazione delle comunicazioni INTRASTAT pare evidentemente sproporzionato. Sembra evidente che sacrificare la neutralità dell'imposta a esigenze di tutela del gettito erariale, tradendo così quella gerarchia di valori che dà sempre era stata salvaguardata da una costante giurisprudenza della CGUE, non possa sembrare una scelta ragionevole.

La CGUE storicamente ha tradizionalmente sancito la centralità della battaglia contro le frodi IVA, ma ha sempre al contempo sostenuto come l'autentico bene protetto, dal punto di vista giuridico, nel sistema IVA fosse la neutralità del tributo, e che quest'ultima potesse essere sacrificata nell'ottica dell'interesse erariale soltanto qualora questa fosse l'*extrema ratio*: quando vi fossero condizioni oggettive tali da far ritenere che l'intenzione le parti fosse proprio quella di perpetrare una frode IVA. Evidenze di questa linea interpretativa sono rinvenibili in tutta la giurisprudenza della CGUE, fino ai casi più recenti[53].

L'intervento del legislatore comunitario, quindi, avviene quasi in controtempo, andando a smentire esigenze di garanzia che erano ormai patrimonio comune all'interno dell'ordinamento comunitario: pur di innalzare ancora l'*escalation* nella lotta all'evasione, accetta danni collaterali difficilmente calcolabili in termini di buona fede nel rapporto con il contribuente.

È auspicabile che l'implementazione di questa novella europea avvenga nell'ottica della proporzionalità e della ragionevolezza, permettendo magari al contribuente qualche forma di rimedio compatibile con il testo della direttiva, scongiurando così gli effetti irragionevolmente nefasti che avrebbero luogo qualora l'erronea indicazione del numero di derivi da un errore ostativo, dovuto a negligenza, a colpa ma non certamente a una dolosa preordinazione finalizzata a rendere più incerta l'attività di verifica da parte della amministrazione finanziaria, con ciò facilitando il comportamento fraudolento del medesimo o della sua controparte commerciale.

Ad analoghe conclusioni si dovrebbe giungere anche per quanto riguarda l'erronea compilazione degli elenchi riepilogativi INTRASTAT[54] essendo forse più compatibile con i principi stessi del Trattato[55] che con il testo della direttiva[56] un'attuazione della norma che tenga conto della scusabilità dell'errore e conseguentemente che possa recuperare quella neutralità del tributo che a quanto pare il legislatore del 2018

[53] GREGGI (nota 31), pp. 23, 66 ss.; ANDREA GIOVANARDI, *Le frodi IVA*, Torino 2013, p. 163 ss.

[54] La riscrittura (parziale dell'art. 168 Direttiva di rifusione n. 2006/112/CE in effetti richiama anche gli errori nella compilazione degli elenchi riepilogativi di cui agli artt. 63 e 264 della medesima Direttiva.

[55] MONDINI (nota 5), p. 65, parla di "principio di ragionevolezza europeo".

[56] La novella responsabilizza chi ha commesso l'errore "a meno che egli non possa debitamente giustificare la sua mancanza secondo modalità ritenute soddisfacenti dalle autorità competenti", facendo così degradare un diritto del contribuente a una graziosa concessione dell'autorità.

era pronto a sacrificare sull'altare della lotta all'evasione fiscale. Vero è che la norma prevede forme di giustificazione dell'errore, ma la loro accettazione dipende in fin dei conti solo dalla volontà dell'Amministrazione finanziaria.

VI. La presunzione e la prova nelle frodi intracomunitarie

L'ultimo degli "interventi rapidi" al sistema di IVA è quello che riguarda il regime probatorio della cessione intracomunitaria (ovvero come l'operatore economico cedente possa dimostrare l'effettiva effettuazione dell'operazione). È ben noto nella prassi il dilemma che emerge ogni volta che a fronte di una cessione non consegua il versamento dell'imposta da parte del soggetto cessionario successivo venditore: spetta infatti in genere all'Amministrazione finanziaria provare, ad es., che la cessione non ha mai avuto luogo[57], che la merce magari non ha mai abbandonato i locali del venditore o che l'acquirente ha provveduto a una rivendita "in nero" con il tacito accordo di quello.

In queste due ipotesi, e in tutte le altre analoghe che la pratica conosce, insiste sull'Amministrazione finanziaria il dovere di dimostrare la consapevolezza della frode da parte del soggetto cedente, o anche più semplicemente che la cessione così come rappresentata in fattura non ha mai avuto luogo. Spesso, in ragione di elementi oggettivi che caratterizzano la specifica transazione in giurisprudenza, si è anche osservato che il soggetto venditore "non poteva non sapere" dell'omesso versamento dell'imposta[58], o anche solo della mancata consegna della merce a soggetto cessionario: quindi, si è ritenuto responsabilizzare anche il quello a fronte di un inadempimento avvenuto a valle della catena distributiva.

La letteratura in Italia, e non solo, ha già condotto su questo tema ampie ricerche[59]. Tutte queste hanno osservato come la specificità dei casi concreti e la particolare condotta delle parti contraenti non permettesse la previsione di principi generali o di norme giuridiche positive tali da predeterminare, *ex ante*, il regime di responsabilità del soggetto cedente al di là di quanto già il testo normativo vigente non facesse.

È, tuttavia, emersa in questi anni, e sempre nella prassi, la necessità di ulteriore certezza delle transazioni commerciali da parte degli operatori economici coinvolti. In particolare, l'accento è stato posto sulla necessità di garantire ai soggetti venditori un quadro giuridico, o se preferisce un modello di gestione del rischio IVA, tale da permettere di essere tenuti indenni da eventuali accertamenti successivi che derivassero da violazioni perpetrate "a valle" rispetto alla loro cessione di beni. In questo senso, la necessità faceva il paio con il bisogno di individuare regole probatorie tendenzialmente comuni all'interno dell'UE avviando così a una situazione pericolosamente distorsiva in base alla quale operatori economici in

[57] Una disamina dei casi giurisprudenziali più interessanti è rinvenibile in: GIOVANARDI (nota 53), p. 179.

[58] GREGGI (nota 53), p. 69, in particolare per la consapevolezza della frode nelle operazioni triangolari.

[59] FRANCO GALLO, *Nuovi profili dell'imposta sul valore aggiunto: verso una disciplina definitiva*, in: *Dir. e prat. trib.*, 2018, p. 1873.

determinati Paesi godrebbero di un regime probatorio più favorevole, mentre, invece quelli localizzati in altri avrebbero dovuto fare i conti con una maggiore intrusività dell'Amministrazione finanziaria nelle loro scelte^[60] e minori strumenti di tutela sia in sede procedimentale e processuale.

L'intervento normativo del legislatore comunitario si caratterizza per quei chiaroscuri che qualificano in realtà tutti i *Quick fixes* sin qui visti: la norma novellata del regolamento del 2011 finisce sostanzialmente per individuare dei *benchmark* l'osservanza dei quali dovrebbe garantire l'operatore economico da un successivo accertamento nell'ambito IVA. In altre parole, dovrebbero ritenere come oggettivamente dimostrato il fatto che la cessione ha effettivamente avuto luogo e che la merce ha abbandonato il territorio del primo paese per essere immessa nel secondo, ed entrare dunque nella piena disponibilità del soggetto acquirente.

Si delinea così un sistema *check box* che, se rigorosamente applicato, dovrebbe andare incontro a quelle che sono esigenze avvertite nella prassi. Non che un medesimo approccio non fosse già maturato all'interno del sistema italiano, ad es. ove l'Amministrazione finanziaria^[61] aveva già unilateralmente prospettato una serie di condizioni il rispetto delle quali doveva garantire il soggetto venditore. Di per certo, però, l'intervento comunitario ha il pregio, oltre a quello derivante dal suo rango nella gerarchia delle fonti, di uniformare dei modelli di gestione del rischio all'interno del continente, e di facilitare il lavoro di tutte quelle imprese che per loro natura tradizionalmente operano con l'estero: magari anche da sucursali o controllate in altri Paesi dell'UE.

Secondo le nuove disposizioni^[62] sono considerati elementi di prova i documenti relativi al trasporto dei beni, documenti bancari attestanti i pagamenti, polizze assicurative sulle merci e così via. C'è da dire che almeno in Italia la migliore giurisprudenza aveva già esteso la valenza probatoria sino a menzionare queste fattispecie e proprio nell'ambito di un contenzioso che riguardava un trasporto in Svizzera^[63].

Non mancano però, come indicato in precedenza, anche i profili in ombra, nella materia. Si pensi all'espressa previsione che qualifica il rispetto delle condizioni come presunzione *iuris tantum*, restando pur sempre possibile all'Amministrazione finanziaria di superare il quadro fattuale (coerente con la disposizione comunitaria) prospettato dal contribuente. Un maggior coraggio da questo punto di vista sarebbe sicuramente stato apprezzato.

VII. Considerazioni conclusive

Per quanto questo parallelo possa sembrare irriguardoso nei confronti del sistema di IVA, si potrebbe concludere nel senso che questa imposta indiretta opera oggi all'interno dell'UE e trova quotidiana applicazione, utilizzando un sistema operativo appesantito nel corso degli anni da aggiornamenti *patch*, miglioramenti e *upgrade* che non sempre ne hanno garantito una più apprezzabile applicazione (e una maggior robustezza agli attacchi virali).

Se questo è il quadro di riferimento, il sistema di *Quick fixes* all'IVA diventa solo il più recente, ma non sicuramente ultimo, delle *patch*, finalizzate forse a prolungare la vita di un modo di applicare e di concepire l'imposta che ha fatto il suo tempo, e che necessiterebbe adesso forse di un più radicale ripensamento.

Da un lato appare evidente che l'attuale momento storico non permetta questa soluzione, anche in ragione delle ben note difficoltà derivanti dalla pandemia in Europa, dall'altro però il legislatore comunitario dovrebbe forse cogliere l'attimo e provare a capitalizzare un momento in cui i traffici transfrontalieri sono in sensibile calo, per tentare di riprogettare un sistema più leggero e più coerente con le necessità di gettito erariale, di localizzazione del tributo dovuta e di facilità applicativa per gli operatori economici che sono i soggetti passivi in senso giuridico del medesimo.

Una forma maggiormente "scalare", tanto per utilizzare ancora impropriamente il linguaggio informatico, dovrebbe caratterizzare il sistema di IVA per il nuovo decennio e per quelli a venire. Il sistema dei *Quick fixes* ha sicuramente garantito una maggiore longevità, ma non risolve il problema che resterà sulle spalle di quei *policy-maker* che avranno il dovere di ricostruire l'identità europea una volta cessata la stagione dell'emergenza e ripresi i traffici nel vecchio continente: fino a quando lo stesso concetto di frontiera o di confine non possa dirsi che definitivamente superato.

[60] Lo mettono in luce MURGO/TRICOLI (nota 36), p. 35.

[61] Cfr. Risoluzioni n.19/E del 25 marzo 2013, n. 477/E del 15 dicembre 2008 e n. 71/E del 24 luglio 2014.

[62] Il Regolamento n. 2018/1912 ha introdotto l'art. 45-bis nel Regolamento n. 2011/282.

[63] Commissione Tributaria Regionale (C.T.R.) dell'Emilia-Romagna, del 21 giugno 2018, n. 1715.