

Il Reverse Charge quale strumento per la lotta alle frodi IVA

di Alessandro Saccone

Sommario: Introduzione - Le frodi carosello - Aspetti sanzionatori e profili penali - La fattispecie di comportamento abusivo individuata dalla Corte di Giustizia CE - Le indicazioni della Commissione Europea - Il Reverse Charge interno - Conclusioni

Introduzione

Lo studio dei possibili strumenti per contrastare il fenomeno delle frodi IVA da parte degli stati europei è stato ampiamente manifestato e dibattuto anche in sede di Unione Europea in virtù sia dell'interesse dei singoli stati, sia dell'interesse dell'UE alla protezione dei propri interessi finanziari in quanto, è bene ricordarlo, gli Stati Membri contribuiscono alle risorse proprie del bilancio comunitario in proporzione all'IVA introitata. Conseguentemente, tutte quelle pratiche finalizzate all'evasione dell'imposta sul valore aggiunto costituiscono un impedimento al corretto funzionamento del mercato comune nella misura in cui provocano distorsioni nella concorrenza tra i contribuenti danneggiando sia i singoli Stati Membri, che l'Unione Europea. Si ricorda a tal proposito l'art. 280 del Trattato UE che recita: *"La Comunità e gli Stati membri combattono contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari della Comunità stessa mediante misure adottate a norma del presente articolo, che siano dissuasive e tali da permettere una protezione efficace negli Stati membri.*

Gli Stati Membri adottano, per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari della Comunità, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari".

Le iniziative dell'UE susseguitesi nel tempo e sfociate in varie Comunicazioni(1) hanno promosso una discussione finalizzata all'approfondimento ed allo studio del fenomeno delle frodi IVA e delle varie possibilità di soluzione attraverso strategie comuni supportate da un'auspicata crescente cooperazione amministrativa tra le autorità fiscali degli Stati Membri(2).

Per comprendere la dimensione del fenomeno in ambito comunitario basti pensare che gli esperti dell'economia ritengono che le imposte non incassate a seguito di comportamenti fraudolenti vengono ragionevolmente stimate in una percentuale che oscilla tra il 2% ed 2,5% del prodotto interno lordo consolidato dei Paesi Membri il che equivale – ad esempio per l'anno 2004 - ad una cifra compresa tra gli 80 ed i 100 miliardi di euro(3). Secondo altri studiosi tale importo si attesterebbe addirittura attorno ad una media di 200/250 miliardi di euro annui(4).

Relativamente alle frodi carosello - oggetto di successivo approfondimento - i principali settori interessati da frequenti comportamenti fraudolenti sono quelli relativi al commercio di carni fresche, di animali vivi e di autovetture e quello relativo alle merci ad alto costo unitario e facilmente trasportabili (prodotti high tech quali computer, telefoni cellulari e componenti informatici). Ed in riferimento proprio a tali categorie di beni già con il D.M. 22.12.2005 del Ministero dell'Economia e delle Finanze in attuazione dell'art. 60 bis del D.P.R. 633/1972 veniva introdotto l'istituto della responsabilità solidale del cessionario per il mancato pagamento dell'IVA da parte del cedente.

Con le modifiche introdotte dal D.L. n. 223 del 4 luglio 2006 (Manovra Bersani-Visco) e da ultimo con la L. 27.12.2006 n. 296 (Finanziaria 2007), art. 1, comma 44 il legislatore interviene ulteriormente per arginare il dilagare del fenomeno delle frodi carosello e il suo allargamento anche ad altre tipologie di attività. Viene infatti dapprima inserito e poi riformulato il comma 6 dell'art. 17 del D.P.R. 633/1972 che prevede l'estensione del meccanismo dell'inversione contabile (o reverse charge) a talune prestazioni di servizio nel settore edile, nei settori della telefonia, informatico e dei rottami.

Con tale istituto gli obblighi relativi alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi vengono adempiuti dai cessionari e dai committenti. In pratica tale meccanismo - in deroga al criterio fondamentale dell'imposta sul valore aggiunto che si fonda sulla riscossione dell'imposta ad ogni passaggio nella catena produttiva e commerciale – esonerando il cedente dall'assoggettamento ad IVA

delle operazioni rilevanti impone l'obbligo in capo al cessionario (soggetto passivo) di annotare l'IVA a debito nella propria contabilità e, contestualmente, di evidenziare a credito l'imposta effettivamente non versata(5). In tal modo si evita l'incasso di un'IVA da parte di soggetti (i cosiddetti *missing trader*) che potrebbero potenzialmente non provvedere al versamento e rendersi, successivamente, totalmente irreperibili.

Il presente lavoro tenterà semplicemente di proporre un quadro d'insieme sul fenomeno delle frodi IVA, l'orientamento della Corte di Giustizia CE, le soluzioni adottabili ed adottate per offrire qualche ulteriore spunto di riflessione su di una problematica che è ancora in via di evoluzione.

Le "Frodi Carosello"

Negli ultimi anni nell'ambito dei controlli effettuati dalle autorità fiscali dei vari Stati Membri è emerso il fenomeno delle frodi IVA. Queste possono essere realizzate in forme e modalità diverse, ma la cosiddetta "frode carosello" già da anni ha destato grande preoccupazione ed interesse in ambito comunitario anche alla luce del processo di allargamento, oramai in fase avanzata. Il meccanismo viene illustrato con chiarezza nella Comunicazione del Consiglio UE (2004) 260 del 16.04.2004, punto 3.2.2 dove viene chiarito che questo meccanismo di frode è un chiaro esempio di abuso dell'esenzione IVA nelle transazioni intracomunitarie(6). La frode si configura nel seguente modo: la cosiddetta *conduit company* (A) effettua una fornitura di merci intracomunitaria non imponibile ad una *società fittizia* (B) - altresì denominata società cartiera o *missing trader-residente* in un altro Stato Membro. La società (B) acquista, quindi, le merci senza pagamento l'IVA e poi effettua una fornitura nazionale ad una terza società (C) denominata *broker*. La *società fittizia* incassa l'IVA sulle vendite effettuate al *broker*, ma non versa l'IVA all'Erario e scompare(7). Il *broker* (C) procederà alla richiesta del rimborso o alla detrazione dell'IVA sugli acquisti effettuati presso (B). Di conseguenza, la perdita finanziaria per l'Erario è l'IVA pagata da (C) a (B). In seguito, la società (C) potrebbe anche dichiarare una fornitura intracomunitaria esente alla società (A) e quest'ultima può, a sua volta, effettuare una fornitura intracomunitaria esente a (B) ripetendo il tal modo il ciclo della frode e da ciò l'appellativo di *frode carosello*.

Al fine di ostacolare e complicare l'attività di contrasto all'evasione effettuata dall'Amministrazione Finanziaria questo schema è stato anche oggetto di ulteriori evoluzioni e perfezionamenti.

Capita, infatti, che tra il *missing trader* (B) ed il *broker* (C) vengono frapposte società ombra, le cosiddette società *buffer* - inconsapevoli dell'operazione fraudolenta posta in essere - le quali acquistano da (B) e vendono a (C) applicando un loro margine di guadagno, seppur minimo. Conseguentemente, nell'ultimo passaggio della merce l'IVA sarà regolarmente versata dal cedente ed altrettanto regolarmente detratta dal cessionario, mentre la società cartiera (B) si renderà, comune, irreperibile.

In tali tipologie di operazioni si sottolinea che, oltre all'evasione dell'imposta, si palesa anche una vera e propria distorsione della concorrenza in quanto gli artefici della frode potranno vendere sul mercato i loro prodotti a prezzi più competitivi rispetto a quelli praticati dalle imprese concorrenti grazie all'illecito risparmio d'imposta conseguito. E spesso è proprio la possibilità di poter immettere sul mercato merci a prezzi più bassi rispetto ai concorrenti, la motivazione sottostante alla realizzazione di questo tipo di operazioni fraudolente.

Aspetti sanzionatori e profili penali

Già prima dell'ampliamento della sfera applicativa del meccanismo del reverse charge, in Italia il legislatore era intervenuto - seguendo le indicazioni tracciate dalla Commissione Europea - introducendo il principio della coobbligazione solidale tra il cedente ed il cessionario in caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativamente a cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore di mercato. Tale principio trova il suo fondamento giuridico nell'art. 21 della VI Direttiva IVA (n. 77/388 del 17.05.1977) in base al quale "*Gli Stati membri possono altresì prevedere che una persona diversa dal soggetto passivo sia tenuta in solido al versamento dell'imposta*".

Con la Legge Finanziaria 2005 (L. 311/2004) è stato introdotto l'articolo 60 bis nel D.P.R. 633/72 che prevede l'applicazione del principio di

solidarietà nel pagamento dell'imposta relativamente ai beni – oggetto di fenomeni di frode - da individuarsi con decreto ministeriale. Con il D.M. 22.12.2005 vengono elencati i beni soggetti alla nuova normativa ossia a) autoveicoli, motoveicoli e rimorchi; b) prodotti di telefonia ed accessori; c) personal computer, componenti ed accessori; d) animali vivi della specie bovina, ovina e suina e loro carni fresche.

Al comma 3 dell'art. 60 bis del D.P.R. 633/72 viene altresì prevista un'esimente a favore del cessionario il quale può "documentalmente dimostrare" che il prezzo dei beni acquistati (inferiore al loro valore normale) è stato concordato in base ad eventi o circostanze oggettivamente rilevabili o in base a specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso al mancato pagamento dell'imposta.

Alcune perplessità sono state evidenziate relativamente al riferimento al valore normale(8).

Innanzitutto in considerazione della base di commisurazione dell'IVA che è sempre stata costituita ex art. 13 dello stesso D.P.R. 633/72 "*dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente..... secondo le condizioni contrattuali*". Ed infatti, anche l'Assonime ha invitato ad un'attenta valutazione nell'applicazione della disposizione in esame per non incorrere in eventuali violazioni "*nei tanti casi in cui la determinazione di un corrispettivo inferiore al valore normale è dovuta a situazioni di mercato, personali, etc.*".

Va comunque specificato che il vincolo di solidarietà passiva del cessionario resta limitata al solo pagamento dell'imposta non versata dal cedente(9). Non potranno essergli irrogate ulteriori sanzioni, né potrà rispondere per l'omesso versamento del cedente, fatta salva l'ipotesi di concorso nell'illecito ex art. 9 D. Lgs. 472/97(10).

Sulla rilevanza penale del fenomeno delle frodi IVA e delle conseguenze ad esse correlate si è ampiamente discusso in dottrina(11), ma in questa sede si riassumeranno gli aspetti più rilevanti.

Innanzitutto, contemporaneamente all'estensione del meccanismo dell'inversione contabile, nell'ordinamento penal-tributario sono stati introdotte due nuove fattispecie di reati attinenti, però, al solo momento dichiarativo, presumibilmente con la finalità di combattere tutti i fenomeni evasivi, globalmente considerati, inclusi i comportamenti elusivi e fraudolenti: l'omesso versamento di IVA ed il reato di indebita compensazione.

Per quanto riguarda gli omessi versamenti IVA, è stata prevista la punibilità al superamento della soglia dei 50.000 euro di imposta evasa, anche per un singolo periodo d'imposta; inoltre quale momento consumativo del reato viene introdotto anche un termine finale di rilevanza penale per l'adempimento tardivo dell'obbligo del versamento ossia il 27 dicembre del periodo d'imposta successivo a quello relativo al debito d'imposta. Gli eventuali versamenti successivi a tale data potranno avere rilevanza esclusivamente ai fini della circostanza attenuante prevista dall'art. 13 del D. Lgs. 10 marzo 2000 n. 74(12). Va comunque ricordato che il principio *ad impossibilia nemo tenetur* rileva quale causa di esclusione del dolo e quindi di responsabilità del contribuente in considerazione di un'effettiva mancanza di liquidità determinata da una situazione di momentanea difficoltà finanziaria.

Altro reato introdotto con il Decreto Bersani-Visco 223/2006 riguarda le indebite compensazioni per crediti inesistenti o non spettanti. Ovviamente in base al principio del legittimo affidamento sono fatte salve le situazioni in cui il contribuente per mero errore abbia utilizzato un credito d'imposta superiore a quello spettante.

Il D.L. 223/2006 ha previsto, inoltre, che ove vengano rilevate violazioni comportanti l'obbligo di denuncia per uno dei reati di cui al D. Lgs. 74 del 2000, per l'attività di accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria opera un termine decadenziale doppio rispetto a quello ordinario(13). Si sottolinea a tal proposito che per le citate violazioni, ancorché solo presunte e non accertate definitivamente, da più parti viene sostenuta la tesi dell'intangibilità del prolungamento dei termini prescrizione, in quanto dissociato dalle sorti dell'avviato procedimento penale(14).

E' bene segnalare che, nell'ambito delle frodi IVA potrebbe anche porsi la problematica delle fatture relative ad operazioni – oggettivamente e/o soggettivamente – inesistenti di cui al citato D. Lgs. 74 del 2000, art. 2 oppure si potrebbe concretizzare il reato di dichiarazione fraudolenta ex art. 3 mediante altri artifici a carico di chi "*sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie ed avvalendosi dei mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento, indica in*

una delle dichiarazioni annuali... elementi attivi per un valore inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi....". Resta anche aperta la questione sull'ipotesi dell'associazione a delinquere a carico dei protagonisti dell'operazione illecita(15).

In sostanza, però, il problema di fondo resta la concreta ed effettiva possibilità di ricondurre all'effettivo autore materiale e/o mediato la volontarietà di porre in essere un'operazione fraudolenta in quanto finalizzata all'evasione/elusione d'imposta. In sostanza, di provare e dimostrare il comportamento illecito dei contribuenti artefici dell'operazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria che non risulta cosa semplice a causa del coinvolgimento di più operatori alcuni dei quali finiscono con lo scomparire una volta raggiunto lo scopo.

La fattispecie di comportamento abusivo individuata dalla Corte di Giustizia CE

La Corte di Giustizia CE è stata chiamata a pronunciarsi più volte sulle frodi carosello.

Iniziamo ad analizzare il suo orientamento costante nel caso in cui sia rinvenibile il coinvolgimento inconsapevole di un operatore economico.

Un riferimento importante è dato dalle cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03 relative al rinvio pregiudiziale proposto dall'Alta Corte di Giustizia dell'Inghilterra e del Galles relativo ad un rifiuto di rimborso IVA da parte delle Amministrazioni Finanziarie inglese e gallese alle società ricorrenti le quali avevano chiesto il rimborso dell'imposta assolta su acquisti da fornitori, i quali si erano successivamente delegati senza aver versato all'erario l'IVA addebitata in fattura.

Le motivazioni addotte dalle Amministrazioni finanziarie britanniche riguardavano la mancanza di una reale giustificazione economica delle operazioni poste in essere esclusivamente al fine di evadere l'imposta e, conseguentemente, tali operatori economici, a parere della Suprema Corte, risultavano esercitare un'attività estranea ad una qualsivoglia attività economica rilevante ai fini IVA con l'effetto che l'imposta addebitata dai fornitori non poteva essere qualificata come tale e, quindi, non era né dovuta, né rimborsabile.

La Corte di Giustizia si è invece espressa diversamente.

I giudici comunitari, infatti, sulla base della propria costante giurisprudenza ed attenendosi a quanto sostenuto nelle conclusioni dell'Avvocato Generale(16) ritenevano infondate le eccezioni sollevate dalle Amministrazioni Finanziarie interessate in quanto la definizione di soggetti passivi IVA prevista dall'art. 4, n. 2 della VI Direttiva CE si caratterizza sia per l'ampiezza del concetto di attività economica (tutte le attività di produzione, commerciali e di prestazione di servizi), sia per un suo intrinseco carattere oggettivo che implica che un'attività economica venga valutata indipendentemente dalle sue finalità e dai suoi risultati(17).

Conseguentemente, nell'ambito di una catena di operazioni il carattere di ciascuna non può essere modificato da situazioni, eventi o fattispecie che attengono a operazioni precedenti o successive – a prescindere da un eventuale scopo fraudolento - per cui la rilevanza IVA deve essere valutata in relazione a ciascuna di esse e, parimenti, l'imposta diviene esigibile per ogni singola operazione, conformemente ai principi generali del sistema impositivo(18).

Diversamente viene risolta la questione nel caso in cui sussiste il requisito della conoscenza o conoscibilità da parte dell'operatore economico circa l'intento fraudolento dell'operazione posta in essere.

Un importante precedente recente è costituito dalla causa Halifax C-255-02 conseguente al rifiuto dell'Amministrazione Finanziaria al rimborso dell'IVA richiesto da una banca comunitaria (che svolge un'attività prevalentemente esente da IVA) a fronte della costruzione di alcuni fabbricati – soggetti ad IVA – che avrebbe adibito a call center. In pratica attraverso più operazioni cui partecipavano anche altre società del gruppo era stato escogitato un sistema per effettuare l'investimento immobiliare con un recupero integrale dell'imposta.

Il giudice di rinvio ha chiesto alla Corte CE se in mancanza di un autonomo obiettivo economico, le operazioni finalizzate al solo scopo di ottenere benefici fiscali potevano essere considerate cessione di beni e/o prestazioni di servizi ai fini IVA ed, inoltre, se poteva essere legittimamente essere negata la detraibilità dell'IVA in virtù del principio di abuso del diritto comunitario.

In relazione alla qualificazione di cessione di beni e/o prestazioni di servizi, i giudici comunitari nella sentenza Halifax del 21.02.2006(19)

hanno ribadito che essa prescinde dagli scopi e dagli obiettivi perseguiti, in caso contrario sarebbero stati compromessi i principi di certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento. Relativamente al disconoscimento della detrazione dell'imposta, la Corte, introduce il concetto di comportamento abusivo. I giudici, attraverso un percorso ermeneutico "creativo", estrapolano tale fattispecie dalla VI Direttiva ritenendola contraria alla detraibilità dell'imposta allorché certe operazioni "integrano" un comportamento abusivo rinvenibile sia nell'ottenimento di un indebito vantaggio fiscale, sia in un insieme di "elementi obiettivi" idonei ad accertare che tali operazioni hanno essenzialmente lo scopo di procurare tale vantaggio fiscale. In tal caso *"I e operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato"*.

Inoltre, va segnalato che con le cause C-439/04 e C-440/04 la Corte di Cassazione belga rinvia ai giudici comunitari una questione riguardante gli effetti – ai fini IVA – della previsione della nullità assoluta per contratti aventi causa illecita in quanto finalizzate a porre in essere una frode IVA. In particolare alla Corte CE veniva richiesto di esprimersi se, nell'ambito di una frode carosello, tale nullità comportasse l'indetraibilità dell'imposta per il cessionario, distinguendo il caso in cui tale cessionario avesse agito in buona fede ovvero in malafede partecipando attivamente all'operazione.

Con sentenza del 06.07.2006 la Corte ha chiarito che relativamente al cessionario *"che non sapeva o non poteva sapere"*, gli effetti della nullità di un contratto in base al diritto civile interno non possono comportare la perdita del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto, indipendentemente dal fatto che tale nullità derivi dalla volontà di porre in essere operazioni con fini fraudolenti. Infatti, viene avallato quanto sostenuto dal giudice belga ossia che *"la cessione di beni a favore di un soggetto passivo che abbia stipulato il contratto in buona fede, ignorando la frode commessa dal dante causa, costituisce una cessione di beni ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva, da cui sorge il diritto alla deduzione ai sensi dell'art. 17, n. 2, della direttiva medesima, e il principio di neutralità della detta imposta osta a che venga negato al detto soggetto passivo il diritto alla deduzione dell'IVA, a causa di una norma di diritto nazionale che sanziona tale contratto con la nullità assoluta in quanto contrario all'ordine pubblico per causa illecita perseguita dall'alienante"*.

Nel caso in cui, invece, sia riscontrabile la mala fede del cessionario, l'Avvocato Generale – seguendo le indicazioni della relazione della Commissione UE n. 260 del 16.04.2004 – nelle sue conclusioni del 14.03.06 – sosteneva che *"due sono gli indizi in special modo rilevanti: uno è il lucro illecito ritratto da chi esercita il diritto alla deduzione, mentre l'altro è la posizione di questi nell'operazione in quanto una maggiore prossimità al falso negozio accresce il sospetto di una sua partecipazione all'inganno"*. Per cui ove non sia rinvenibile un illecito guadagno, non è possibile disconoscere il diritto alla detrazione dell'imposta – alla stregua dell'ipotesi dell'estraneità del cessionario alla frode – in quanto *"un'attività non perde la propria liceità economica per il fatto che colui che la esercita sappia che sta contrattando con un altro imprenditore mosso da fini fraudolenti"*. Ove al contrario, il cessionario abbia conseguito un illecito profitto, l'Avvocato generale riteneva l'imposta non detraibile in quanto violava il divieto di abuso del diritto comunitario rinvenibile nella VI Direttiva, art. 17 (rubricato *"Origine e portata del diritto a deduzione"*) in relazione al conseguimento di benefici contrari alle finalità della disposizione.

Relativamente al secondo requisito, si può solo parlare di elementi indiziari conseguenti ad una maggiore prossimità al negozio simulato.

La Corte, invece, si è così espressa: *"Per contro, qualora risulti acclarato, alla luce degli elementi oggettivi, che la cessione è stata effettuata nei confronti di un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare con il proprio acquisto ad un'operazione che si iscriveva in una frode all'imposta sul valore aggiunto, spetta al giudice nazionale negare al detto soggetto passivo il beneficio del diritto alla deduzione"*.

Vengono, comunque, nuovamente sottolineati in quest'ultima sentenza – seppur indirettamente – i due elementi che connotano il "comportamento abusivo" ossia l'ottenimento di un vantaggio fiscale e la conoscibilità e/o volontarietà nel suo perseguimento.

Emerge, quindi, un orientamento della Corte volto ad evitare frodi, abusi, strumentalizzazioni delle norme fiscali con il fine di tutelare gli obiettivi propri dell'Unione Europea anche attraverso deroghe e/o forzature al principio di neutralità che inizialmente sembrava impedire la distinzione tra operazioni lecite ed illecite.

In realtà, il fulcro della questione sembra ruotare attorno alla mancanza di un'esplicita clausola generale antielusiva analoga a quella prevista nell'ordinamento italiano nel settore delle imposte dirette (art. 37 bis del D.P.R. 600/1973) che potrebbe, con maggiore incisività, consentire di delimitare ed identificare le fattispecie riconducibili all'abuso di diritto e/o comportamento abusivo che, di fatto, equivalgono al fenomeno dell'elusione fiscale. In alternativa si potrebbe ricorrere ad istituti di natura civilistica in funzione antielusiva (contratto nullo per difetto di causa concreta, contratto in frode alla legge), ma probabilmente la soluzione più accreditata appare quella basata sull'immanenza del principio antielusivo nella stessa VI Direttiva ed in quanto tale, già recepito nelle legislazioni degli Stati Membri. Conseguentemente, il pronunciamento del principio elusivo da parte della Corte non avrebbe avuto alcun effetto innovativo, ma solo interpretativo(20).

Le indicazioni della Commissione Europea

Con la Relazione n. 260 del 16.04.2004 la Commissione UE ha indicato alcune misure (le cosiddette *best practices*) adottate in ambito intracomunitario che hanno dato ottimi risultati nella lotta alle frodi carosello. Anche se la priorità rappresentata riguarda un rafforzamento della cooperazione amministrativa tra le autorità fiscali degli Stati Membri ed un'organizzazione del sistema dei controlli, più efficiente ed efficace.

Andiamo ad esaminare in dettaglio le *best practices*.

Impedire l'ingresso delle società cartiere e/o buffer nel sistema IVA

In pratica, si tratta di un monitoraggio delle nuove partite IVA al fine di verificare l'effettiva esistenza ed operatività dell'operatore economico. Nel caso sorgano dei sospetti su taluni operatori, si potrebbero richiedere degli adempimenti accessori quali, ad esempio, il rilascio di garanzie finanziarie, la presentazione di dichiarazioni IVA periodiche e frequenti accessi in azienda.

Attivare sistemi di intelligence

In ambito comunitario esiste il sistema informatico VIES (Vat Information Exchange System) che rileva errori ed incongruenze dei soggetti IVA europei, ma tale applicazione andrebbe, comunque, integrata con un'attività di studio, di intelligence ed analisi del rischio da parte delle autorità fiscali anche attraverso la cooperazione amministrativa al fine di poter ottenere informazioni in tempi che consentano di evitare l'effettuazione delle operazioni fraudolente.

Bloccare la frode delle società cartiere individuate e recuperare l'imposta non pagata

Si tratterebbe semplicemente di bloccare l'erogazione dei rimborsi IVA richiesti al concessionario, in attesa della conclusione dei controlli del caso e cancellare immediatamente dall'Anagrafe Tributaria le partite IVA delle società fittizie in modo da impedire che continuino la loro attività illecita. Al fine di recuperare l'imposta si dovrebbe negare il rimborso, la detrazione e/o l'esenzione a tutte le altre parti coinvolte. Inoltre, data la frequente complessità di tali operazioni, molti Stati Membri – tra cui anche l'Italia – hanno introdotto il principio della responsabilità solidale tra cedente e cessionario per il pagamento dell'IVA che sussiste nel caso in cui il soggetto passivo è a conoscenza o avrebbe dovuto essere a conoscenza dell'attività illecita.

Istituzione di unità antifrode

Nell'ambito dell'Amministrazione Finanziaria si potrebbero creare delle strutture antifrode altamente specializzate – possibilmente coordinate con le omologhe strutture degli altri Stati Membri – e caratterizzate da un grado di responsabilità e di flessibilità tali da consentire interventi rapidi ed efficaci a tutti i livelli.

Modifiche al sistema dell'IVA

Sono state anche valutate alcune possibili modifiche al meccanismo di funzionamento dell'IVA fermo restando – come sottolineato dalla Commissione UE nella Comunicazione COM (2006) n. 254 del 31.05.2006 – che ogni modifica deve comunque sempre presupporre: l'assenza di oneri aggiuntivi in capo alle autorità fiscali ed agli operatori; una riduzione considerevole delle possibilità di frode; il rispetto del

principio di neutralità fiscale ed, infine, il trattamento non discriminatorio degli operatori non residenti.

Sostanzialmente le ipotesi considerate sono due.

1) Adozione del regime IVA definitivo attraverso il passaggio dal principio di tassazione nel paese di destinazione a quello origine.

2) Applicazione generalizzata del meccanismo del *reverse charge* alle operazioni interne.

Relativamente all'accelerazione sul passaggio al regime IVA definitivo, tale ipotesi deve escludersi nel breve periodo a causa di una serie di problematiche connesse al sistema stesso. Infatti, poiché i beni verrebbero assoggettati a tassazione in base alle aliquote vigenti nei paesi di origine, si porrebbe il problema di organizzare un meccanismo in grado di ridistribuire il gettito a favore dei paesi nei quali vengono effettivamente consumati. Inoltre, tale sistema richiederebbe una maggiore armonizzazione delle aliquote IVA, ad oggi non ancora pienamente realizzata.

Il meccanismo del *reverse charge* interno merita un discorso a parte.

Il Reverse Charge interno

Lo strumento del *reverse charge* o inversione contabile consiste nel sospendere il pagamento dell'IVA in tutte le operazioni tra soggetti passivi. In pratica, il cedente emette fattura senza IVA ed il cessionario procede ad una doppia annotazione sui registri IVA acquisti e vendite, contabilizzando e neutralizzando contemporaneamente l'imposta a debito e quella a credito, ma evitando di fatto l'incasso dell'imposta da parte del cedente e la rivalsa da parte del cessionario. In tal modo si precluderebbe alle società fittizie la possibilità di riscuotere un'IVA che non sarà mai più riversata nelle casse dello Stato.

Valutare l'ipotesi di un'applicazione generalizzata di tale metodologia richiede uno studio ed un'analisi sicuramente molto complessa in quanto le variabili in gioco sono molte.

E' bene soffermarsi, quindi, sugli aspetti principali di tale meccanismo.

Innanzitutto, sospendere il pagamento dell'imposta in tutti i passaggi tra soggetti passivi fa ricadere l'onere della riscossione e del versamento dell'imposta sull'ultimo anello della catena ossia i dettaglianti. Conseguentemente, il rischio di eventuali frodi viene semplicemente spostato alla fase della vendita al dettaglio offrendo la possibilità ad un numero di operatori ben più ampio di porre in essere operazioni fraudolente e/o elusive. Non è infatti da escludere che i consumatori finali possano trasformarsi in soggetti passivi per risparmiare l'imposta. E ciò potrebbe comportare un effetto di feedback negativo ossia anziché porre un freno alle frodi IVA, si correrebbe il rischio di favorire un suo dilagare su ampia scala.

Quanto detto va collegato alla disponibilità limitata di uomini, mezzi e tecnologie dell'autorità fiscale che non è detto sia in grado di far fronte a tutti i numerosi controlli, incrociati e non, sulle operazioni intercorse tra soggetti passivi e consumatori finali.

Inoltre, va aggiunto che un'applicazione generalizzata di tale meccanismo comporterebbe un aumento degli adempimenti a carico sia degli operatori che dell'autorità fiscale, con ciò confliggendo con la volontà della Commissione UE (Comunicazione COM (2006) n. 254 già citata) che vincolava la possibilità di adottare modifiche al sistema IVA all'assenza di oneri aggiuntivi in capo alle autorità fiscali ed agli operatori economici.

Conseguentemente, nonostante la volontà in ambito comunitario di procedere ad un graduale ampliamento del *reverse charge* si è preferito, al momento, applicarlo solo in alcuni specifici settori a rischio.

Difatti in Italia il Decreto Bersani-Visco D.L. 223/2006 ha introdotto tale regime nel settore edile esclusivamente per talune prestazioni di servizio ossia le prestazioni rese dal subappaltatore a favore di imprese che 1) effettuano costruzioni o ristrutturazioni di immobili; 2) dell'appaltatore principale; 3) di altro subappaltatore. La Legge Finanziaria 2007 (L. 296 del 27.2.2006), inoltre, ha disposto l'ampliamento di tale istituto anche alle cessioni di telefoni cellulari, di personal computer e loro componenti ed accessori e di materiali e prodotti lapidei ed il D.M. Economia e Finanze del 25 maggio 2007 ha disposto dal 1 ottobre 2007 l'applicabilità del *reverse charge* anche alle compravendite di immobili strumentali, solo quando le stesse sono soggette ad IVA per opzione. Resta comunque impregiudicata la possibilità di individuare con appositi decreti, ai sensi dell'art. 17 del D.P.R. 633 del 26.10.1973, ulteriori operazioni da assoggettare alla procedura del *reverse*

charge.(21)

Al di là di tutti i problemi interpretativi ed applicativi conseguenti all'ampliamento della sfera di applicazione del reverse charge, ciò che qui si vuole sottolineare è la volontà comune degli Stati Membri dell'Unione Europea di azionarsi per contrastare il fenomeno delle frodi IVA.

A tal proposito si segnala la recente proposta ufficiale del Regno Unito(22) finalizzata ad estendere l'istituto del reverse charge ad una serie di beni oggetto di operazioni fraudolente (cellulari, componentistica di PC, navigatori satellitari, fotocamere digitali, lettori CD, dispositivi wireless). La Commissione UE, avendo constatato che il carattere di "pagamento frazionato" tipico della disciplina IVA non sarebbe venuto meno e che la misura era limitata solo ad alcuni beni, ha acconsentito vincolando, però, il regime derogatorio alle transazioni superiori a 1.000 sterline.

Tale concessione invece è stata negata sia all'Austria che alla Germania, le quali - a causa dell'onerosità delle numerose ispezioni e verifiche strumentali all'erogazione dei rimborsi - richiedevano l'autorizzazione ad un'applicazione generalizzata del meccanismo dell'autofattura per le operazioni cosiddette "B2B" (*Business to Business*) ossia per tutte le transazioni tra soggetti passivi d'imposta. La Commissione ha rigettato tali proposte(23) in quanto andavano ad inficiare il carattere del "pagamento frazionato", caratteristica fondamentale dell'IVA, ed inoltre, si sarebbe riscontrato un dispendio di ingenti risorse economiche correlato all'appesantimento delle procedure a carico dell'Amministrazione Finanziarie nazionali. Inoltre, sarebbero stati danneggiati anche gli operatori economici - in termini di adempimenti ed incertezze interpretative - a causa della convivenza di 3 differenti varianti della disciplina IVA: meccanismo classico, procedure intracomunitarie ed inversione contabile per le operazioni B2B.

Con la Direttiva n. 2006/69/EC del 24.07.2006 il legislatore comunitario interviene con un intervento generalizzato, superando un meccanismo che negli ultimi tempi lo aveva costretto ad intervenire con singole decisioni su problematiche sostanzialmente simili per i vari Stati Membri.

In tale direttiva, al fine di evitare distorsioni alla libera concorrenza, viene affermata l'efficacia dell'utilizzo del meccanismo del reverse charge quale principale strumento di contrasto alle frodi IVA. Viene riconosciuta la facoltà agli Stati Membri di applicare il meccanismo dell'inversione contabile in alcuni settori specifici, ma viene anche disposto che "*gli Stati membri possono specificare le cessioni di beni e le prestazioni di servizi contemplati e le categorie di prestatori, cedenti o destinatari cui tali misure possono applicarsi.*", lasciando quindi ampi margini di discrezionalità ai singoli Stati in merito alle misure adottabili che, comunque, devono sempre essere caratterizzate dal principio di proporzionalità ed essere limitate ad affrontare il problema delle frodi(24).

Nella citata Direttiva, tra le altre, si rinvergono due disposizioni molto interessanti.

Innanzitutto l'abrogazione dall'anno 2008 della procedura di autorizzazione preventiva da parte del Consiglio UE delle modifiche alla disciplina IVA relativamente alle misure antiabuso per taluni categorie di beni e servizi che, probabilmente, rallentando i tempi di applicazione, ne riduceva anche l'incisività. Sarà sostituita da una semplice comunicazione.

Inoltre, si segnala l'introduzione del riferimento al "*valore normale*" quale ulteriore misura antielusiva(25). In pratica, il valore delle transazioni effettuate in certe circostanze dovrebbe essere ricondotto al parametro del valore normale o cosiddetto "*arm's length price*"(26).

Conclusioni

In conclusione, dal quadro fin qui molto sinteticamente delineato, è evidente che affrontare il problema delle frodi IVA non è cosa facile.

Richiede sul fronte delle frodi legate al commercio intracomunitario, innanzitutto, uno sforzo corale da parte di tutte le autorità fiscali degli Stati Membri in termini di scambio di informazioni e cooperazione amministrativa, come più volte auspicato dalla Commissione UE.

Sul versante delle frodi aventi rilevanza nazionale l'ampliamento della sfera di applicazione del meccanismo del reverse charge sicuramente produrrà effetti positivi, ma bisognerà comunque tenere sott'occhio costantemente gli operatori e le transazioni a "rischio frode" al fine di

giungere ad individuare le misure più efficaci adottabili per contrastare e soprattutto prevenire tali fattispecie delittuose.

In tal senso, è necessario un monitoraggio costante dell'Amministrazione Finanziaria su tutti quegli indicatori che potrebbero segnalare situazioni a rischio quali ad esempio eventuali prezzi di vendita al pubblico praticati a prezzi inferiori al loro valore normale, concentrazione dei flussi commerciali dei beni a "rischio frode" su taluni operatori e/o zone geografiche, nonché gli ulteriori settori produttivi nei quali potrebbe espandersi il fenomeno delle frodi IVA. Infatti non è improbabile che gli operatori assiduamente impegnati in operazioni fraudolente, trovandosi nel mirino del fisco in taluni settori specifici, spostino la loro attenzione in altra direzione. Ed a tal proposito va apprezzata l'istituzione dell'Ufficio Indagini Fiscali presso la Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate che si muove proprio in tal senso(27).

Mentre, comunque, si attendono ancora i provvedimenti attuativi relativi alle recenti misure adottate(28) c'è da augurarsi che nel breve periodo si riesca ad arginare il dannoso fenomeno delle frodi IVA in quanto l'incremento di gettito conseguente, potrebbe consentire una politica fiscale più equa.

Infatti una riduzione delle aliquote IRE/IRES e della pressione fiscale complessivamente considerata, una semplificazione nella determinazione del reddito imponibile, minori oneri fiscali per lavoratori dipendenti non potrebbe che giovare all'"Azienda Italia" assicurando una maggiore attenzione al rilancio effettivo della competitività delle aziende italiane, un decente tenore di vita per le fasce deboli e, soprattutto grazie ad un effetto feedback, potrebbe garantire un incremento dei consumi da parte dei ceti deboli ed assicurare allo Stato un maggior gettito determinato dalla probabile emersione di materia imponibile che gli attuali livelli di tassazione non consentono sia per motivi di semplice convenienza economica "ad evadere", sia per la contropartita ricevuta dallo Stato in termini di servizi ed infrastrutture a fronte dei sacrifici richiesti dal punto di vista tributario(29).

Non a caso, in Italia, dopo il fenomeno della "*fuga dei cervelli*" determinato dagli esigui investimenti statali in ricerca e sviluppo nell'ultimo decennio, in Italia si sta consolidando – da parte delle aziende – la tendenza all'esodo delle divisioni produttive verso paesi esteri più attenti alle problematiche di commercio internazionale e di sviluppo economico(30).

La politica fiscale riguarda sicuramente scelte delegate ai nostri rappresentanti politici, ai legislatori, ai Governi, che solo indirettamente può interessare gli studiosi della materia tributaria e finanziaria. Però, in sostanza, taluni indicatori dello stato di salute di un paese vanno attentamente analizzati e devono fare riflettere sull'importanza strategica della politica fiscale in quanto le scelte di ieri e di oggi inevitabilmente sono destinate ad impattare sulle generazioni future.

Note

(1) Si segnalano le Comunicazioni COM (2004) 260 del 16.04.2004, COM (2004) 611 del 27.09.2004 e COM (2006) 254 del 31.05.2006.

(2) Si veda Laura Letizia "Profili evolutivi della disciplina del reverse charge nell'ordinamento fiscale europeo e nazionale" in *Innovazione e Diritto* n. 3/2007, pg. 101 ed E. Brivio, "Piano Europeo contro l'evasione" in *Il Sole 24 Ore*, 30 maggio 2006, pag. 25 ed A. Cerretelli, "La UE rilancia sull'antievazione" in *Il Sole 24 Ore*, 4 giugno 2006, pag. 17.

(3) Vedasi Gattone e Tiralongo, "*Lotta alla frode fiscale*" in *Il Fisco* n. 27/2006, fascicolo 1, pag. 4193 e seguenti.

(4) Vedasi M. Peirolò, "*Le frodi carosello in ambito intracomunitario e le recenti misure di contrasto allo studio della Commissione UE*" in *Il Fisco* n. 32/2006, fascicolo 1, pag. 5005 e seguenti che ha ampiamente illustrato il fenomeno delle frodi IVA.

(5) Vd. Art. 17 del D.P.R. 633/1972 ed art. 27 della Direttiva n. 77/388/CEE (VI Direttiva IVA).

(6) Si rinvia al testo del Titolo XVI bis della VI Direttiva CE, n. 77/388/CEE del 17.05.1977, così come modificata dalla Direttiva 16.12.91 n. 91/680/CEE.

(7) Una variante di questo schema può essere rappresentata da un *missing trader* (B) che invece di effettuare un acquisto intracomunitario proceda all'estrazione di merci extracomunitarie dai depositi IVA istituiti

con D. L. 331/93, art. 50 bis e le rivenda successivamente al *broker* (C).
(8) Cfr. M. Peirola, op. cit., pag. 5016 e la Circ. Assonime n. 3 del 03.02.2005.

(9) Vedasi Circ. Agenzia delle Entrate n. 10/E del 16.03.2005, par. 9.8 e n. 41/E del 26.09.2005, par. 6.

(10) D. Lgs. 472/97, Art. 9 – Concorso di persone: *“Quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta. Tuttavia, quando la violazione consiste nell’omissione di un comportamento cui sono obbligati più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso.”*

(11) Vedasi V. Brighenti *“Novità in tema di reati tributari”* in Boll. Trib. n. 15-16/2006 pg. 1262; V. Sirri – Zavatta *“La responsabilità degli operatori coinvolti nelle frodi IVA”* in Riv. Giur. Trib., n. 4/2006, pag. 28; Capolupo-Pezzuto, *La riforma del sistema penale tributario*, Ipsa, 2000. Per gli aspetti penali relativi a procedure estimative e valutative si rinvia a A. Saccone e C. P. de Paoli *“Aspetti penali del Transfer Pricing”* in Innovazione e Diritto n. 1/2007 pag. 91 e seguenti.

(12) D. Lgs. 74/2000, Art. 13 – Circostanza attenuante. Pagamento del debito tributario – c. 1: *“Le pene previste per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate all’art. 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all’accertamento previste dalle norme tributarie.”*

(13) All’art. 43 del D.P.R. 600/73 (Termine per l’accertamento) è stato aggiunto con il D.L. n. 223/2006 il seguente comma: *“In caso di violazione che comporta l’obbligo di denuncia ai sensi dell’art. 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, i commi di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo d’imposta in cui è stata commessa la violazione.”*

(14) Vedi F. Ciani *“Misure difensive antiabuso nell’IVA”* in Boll. Trib. N. 3 2007, pag. 238 e seguenti.

(15) Vedi G. Izzo *“Associazione per delinquere e frodi carosello in tema di IVA”* in Il Fisco n. 26/2006 pag. 4059 e seguenti

(16) L’Avvocato Generale Poiates Maduro il 16.02.05 concludeva che *“per determinare se un’operazione negoziale inserita in una catena di cessioni sia qualificabile come attività economica ai sensi dell’art. 4, n. 2, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme - l’operazione dev’essere considerata singolarmente e autonomamente. Operazioni che facciano parte di un circuito di cessioni in cui un operatore si appropria indebitamente degli importi pagatigli a titolo di IVA, invece di dichiarare tali importi alle autorità tributarie, non cessano, per tale motivo, di costituire attività economiche ai sensi dell’art. 4, n. 2, della Sesta Direttiva”*.

(17) Cfr. anche la sentenza della Corte di Giustizia CE, 26.03.1987, causa 235/85 ed il punto 26 della sentenza Corte di Giustizia CE 12.09.2000, causa C1260/98.

(18) La sentenza richiama il punto 27 delle conclusioni dell’Avvocato Generale che espressamente rinvia all’art. 2 della I Direttiva IVA, n. 67/227/CEE dell’11.04.1967 dove viene specificato che *“l’imposta si applica a ciascuna transazione”*

(19) Il dispositivo recita: *“1) Operazioni come quelle oggetto del procedimento principale costituiscono cessioni di beni o prestazioni di servizi e un’attività economica ai sensi dell’art. 2, punto 1, dell’art. 4, nn. 1 e 2, dell’art. 5, n. 1, e dell’art. 6, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, poiché soddisfano i criteri oggettivi sui quali sono fondate le dette nozioni, per quanto siano state effettuate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, senza altro obiettivo”*

economico.

2) *La sesta direttiva dev'essere interpretata come contraria al diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA assolta a monte allorché le operazioni che fondano tale diritto integrano un comportamento abusivo.*

Perché possa parlarsi di comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale.

3) *Ove si constati un comportamento abusivo, le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato.*

(20) Cfr. F. Ciani "Misure difensive antiabuso nell'IVA" in Boll. Trib. n. 3/2007, pag. 238 e seguenti e Poggioli, *La Corte di Giustizia elabora il concetto di comportamento abusivo in materia di IVA e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?* in Riv. Dir. Trib. n. 5/2006, pag. 122 e seguenti.

(21) Cfr. R. Portale "Il reverse charge si estende all'immobile strumentale" in Il Sole 24 Ore, 4 luglio 2007, pag. 33.

(22) Vedasi la Comunicazione COM (2006) 555 del 28.09.2006.

(23) Vedasi la Comunicazione COM (2006) 404 del 19.07.2006.

(24) Nella citata direttiva sono stati individuati alcuni settori per i quali le misure antielusive non sono soggette alla preventiva autorizzazione della Commissione Europea, mentre per gli altri resta ancora in vigore tale obbligo.

(25) Vedi Dir. 69/2006, art. 1, par. 6: "Allo scopo di prevenire la frode e l'evasione fiscale, gli Stati membri possono adottare misure affinché la base imponibile per una cessione di beni o una prestazione di servizi sia pari al valore normale. L'opzione è esercitata soltanto per la cessione di beni e la prestazione di servizi a destinatari con cui sussistono legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici quali definiti dallo Stato membro. A tal fine, i vincoli stretti possono comprendere il rapporto tra datore di lavoro e lavoratore dipendente, la famiglia del lavoratore dipendente o altre persone strettamente collegate al lavoratore dipendente". Cfr. anche P. Centore, M. Piazza "Sul valore normale doppio binario Italia-UE" in Il Sole 24 ore del 28.05.2007, pag. 33.

(26) Vedi Dir. 69/2006, art. 1, par. 7: "Ai fini della presente direttiva, per "valore normale" si intende l'intero importo che, per ottenere i beni o servizi in questione in quel momento, un cliente, al medesimo stadio di commercializzazione in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare in condizioni di libera concorrenza ad un cedente o prestatore indipendente all'interno del territorio dello Stato membro in cui l'operazione è assoggettata all'imposta.

Qualora non siano accertabili cessioni di beni o prestazioni di servizi analoghe, il valore normale non è fissato al di sotto del prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, o, in mancanza del prezzo di acquisto, del prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni ovvero, nel caso di prestazioni di servizi, non al di sotto dell'importo delle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione della prestazione di servizi."

(27) Cfr. D. Pesole, "Oltre 270 miliardi sfuggono all'IVA" in Il Sole 24 ore del 14.06.2007, pag. 5.

(28) Vedi R. Portale, G. Romano "Armi teoriche nella lotta alle frodi" in Il Sole 24 Ore del 21.05.2007, pag. 36.

(29) Vedasi Laura Letizia "Profili evolutivi della disciplina del reverse charge nell'ordinamento fiscale europeo e nazionale" in Innovazione e Diritto n. 3/2007, pg. 120 e seguenti. Cfr. anche l'intervista a Vernon Smith, Premio Nobel 2002 per l'Economia su Il Sole 24 ore del 27.06.07, pag. 5 di Franco Vergnano "Stupido il prelievo sui redditi, meglio tassare i consumi".

(30) Cfr. Lino Terlizzi , “ *Made in Italy, seduzione svizzera*” su *Il Sole 24 Ore* del 27.06.07, pag. 20.