



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Il trasferimento dei certificati grigi alla luce della legge di stabilità per il 2015*

di *Valentina Zampaglione*

Avvocato e Dottore di ricerca in Istituzioni e politiche ambientali, tributarie, previdenziali e finanziarie

Dipartimento di Giurisprudenza

Università degli Studi di Napoli "Federico II"

Parole chiave: Emissions Trading – Certificati grigi – Iva – frodi a carosello – legge di stabilità per il 2015 – reverse charge – inversione contabile – detrazione iva – irregolarità formali – buona fede – sanzioni omesso reverse charge – L. n. 19/2014 – direttiva n. 2013/43/UE – Risoluzione n. 71/E del 20 marzo 2009 – d.P.R. 1972 n. 633 – circ. n. 37/E.

ABSTRACT

This paper is an analysis on the taxation of the trade of gray certificate after the Italian stability law for the year 2015 with which it is imposed the reverse charge to the national trade too. There are also references to the most recent and important decisions declared by the European Court of Justice and the national Court in this topic. In particularly way are pointed the decisions about the possibility to deduce the Vat on European trade in the case of formal irregularities, the amount of the sanctions for having not make the reverse charge and the possibility to deduce Vat for people that are including in the fraudulent operation without its voluntary.

The work ends with a reflection that emphasizes the importance of the transition to a definitive Vat system of taxation at Community level.

SINTESI

Il presente lavoro costituisce un'analisi del trattamento fiscale del trasferimento dei certificati grigi alla luce delle novità introdotte con legge di stabilità per il 2015 con cui, nella speranza di arginare il fenomeno delle frodi a carosello Iva, il legislatore ha sottoposto al regime dell'inversione contabile (reverse charge) anche gli scambi privi dei requisiti di extra-territorialità. Non mancano riferimenti ai più recenti e rilevanti arresti giurisprudenziali in materia, con particolare riguardo alla questione della detraibilità dell'Iva sugli acquisti intracomunitari in caso di omessa integrazione e registrazione delle fatture o di soggetti inconsapevolmente coinvolti in operazioni concertate ai fini di evasione e all'entità delle sanzioni applicabili per omesso reverse charge.

Il lavoro si conclude con una riflessione che sottolinea l'importanza del passaggio ad un regime di tassazione Iva definitivo a livello comunitario.

SOMMARIO: 1. Premessa: il sistema dello scambio delle quote di emissione; 2. La pratica delle frodi a carosello Iva; 3. La risposta del legislatore comunitario: il *reverse charge* interno; 4. Il regime fiscale delle cessioni delle quote CO₂ nell'ordinamento italiano alla luce della legge di stabilità per il 2015; 5. Riflessioni conclusive: l'importanza di un regime fiscale definitivo.

1. Premessa: il sistema dello scambio delle quote di emissione

Al fine di onorare gli impegni assunti con la Convenzione Quadro delle Nazioni Unite sui cambiamenti climatici (UNFCCC)¹ e con il Protocollo di Kyoto,² il 13 ottobre 2003 l'Unione Europea ha adottato la direttiva n. 2003/87/CE³ (c.d. *direttiva emissions trading*) che - realizzando un obiettivo chiave del sesto

¹ La Convenzione Quadro delle Nazioni Unite sui Cambiamenti Climatici - adottata a Rio De Janeiro nel 1992 e ratificata dalla UE con Decisione del Consiglio 94/69/CE del 15 dicembre 1993 - ha, quale obiettivo finale, la stabilizzazione delle concentrazioni di gas a effetto serra nell'atmosfera, ad un livello che prevenga qualsiasi pericolosa interferenza antropica sul sistema climatico.

² Protocollo di Kyoto alla «Convenzione Quadro delle Nazioni Unite sui Cambiamenti Climatici» dell'11 dicembre 1997, approvato dalla UE con decisione del Consiglio n. 2002/358/CE del 25 aprile 2002. In tale sede sono state individuate le fonti/attività industriali principalmente responsabili delle emissioni di gas serra e gli Stati industrializzati firmatari (individuati nell'allegato I) hanno assunto collettivamente l'impegno formale di ridurre del 5,2% le emissioni antropiche aggregate rispetto ai livelli del 1990 nel periodo compreso tra il 2008 ed il 2012 ed a trasferire risorse finanziarie e tecnologiche nei Paesi in via di sviluppo. Sono stati individuati, inoltre, alcuni settori prioritari nei quali i Paesi firmatari sono stati chiamati ad elaborare politiche ed azioni operative specifiche ed ad assumere l'impegno di incrementare l'efficienza energetica e le potenzialità di assorbimento dei gas rilasciati in atmosfera. Sotto il profilo politico-economico sono stati eliminati i fattori di distorsione dei mercati ed incentivate le azioni finalizzate alla riduzione delle emissioni.

Per una panoramica dei principali temi del protocollo, si veda Giovanna Golini, *Il Protocollo di Kyoto ancora nel limbo*, in *Amb. E sviluppo*, 2001, 6, pag. 553 ss.

³ In Italia, l'attuazione della direttiva n. 2003/87/CE è avvenuta inizialmente in maniera incompleta ed in ritardo rispetto al termine del 31 dicembre 2003, fissato dall'articolo 31 della medesima direttiva.

Tale attuazione, infatti, è stata effettuata originariamente con decreto legge n. 273 del 12 novembre 2004, convertito in legge, con modificazioni, dalla legge n. 316 del 30 dicembre 2004, recante disposizioni urgenti per l'applicazione della direttiva n. 2003/87/CE in materia di scambio di quote di emissione dei gas ad effetto serra nella Comunità Europea.

Detto decreto, tuttavia, non determinava l'integrale attuazione della direttiva nell'ordinamento italiano. Conseguentemente il 14 marzo 2005 la Commissione UE apriva una procedura di infrazione nei confronti dell'Italia.

L'attuazione integrale della direttiva n. 2003/87 /CE è infine avvenuta con il Decreto legislativo 4 aprile 2006, n. 216 «Attuazione delle direttive nn. 2003/87/CE e 2004/101/CE in materia di scambio di quote di emissioni dei gas a effetto serra nella Comunità, con riferimento ai meccanismi di progetto del Protocollo di Kyoto ».

programma di azione⁴ - ha istituito un sistema per lo scambio di quote di emissione di gas ad effetto serra nella Comunità ed ha modificato la direttiva n. 96/61/CE⁵ del Consiglio.

Ispirato al meccanismo flessibile enunciato per la prima volta dall'art. 17 del protocollo di Kyoto, il sistema comunitario di *emissions trading* si basa sul metodo *cap and trade*:⁶ fissato un tetto massimo di emissioni consentite (*cap*), tutti gli operatori che rientrano nell'ambito d'applicazione del sistema possono esercitare la propria attività solamente se muniti di autorizzazione dell'autorità competente⁷ e possono scegliere se ridurre le emissioni (investendo in nuove infrastrutture meno dannose per l'ambiente) o coprire le emissioni prodotte restituendo all'autorità competente tanti certificati grigi (le c.d. *european unit allowances*, Euas) quante sono state le emissioni prodotte nell'anno precedente; il sistema di gestione delle quote si presenta fortemente flessibile: le quote di emissione non devono, infatti, corrispondere in tempo reale alle emissioni

⁴ Sesto Programma Comunitario di Azione in materia di Ambiente, istituito con decisione n. 1600/2002/CE del Parlamento e del Consiglio, del 22 luglio 2002. Tale atto identifica nel cambiamento climatico una delle quattro aree prioritarie di intervento della Comunità postulando l'istituzione, per il 2005, di un sistema comune per lo scambio di emissioni. Per approfondimenti, si veda Giovanna Golini, *Il Sesto Programma comunitario di azione in materia di ambiente*, in *Ambiente e sviluppo*, 2002, 12, pag. 1139 ss.

⁵ Direttiva n. 96/61/CE del Consiglio, del 24 settembre 1996, sulla prevenzione e la riduzione integrate dell'inquinamento. Con l'adozione della nuova direttiva n. 2003/87/CE è stato modificato l'articolo 9 della direttiva n. 96/61/CE, in modo da evitare che gli impianti ora inclusi nel meccanismo di *emissions trading* siano soggetti a limiti di emissioni dirette di gas serra ex direttiva n. 96/61/CE e possano invece essere esentati, a discrezione degli Stati membri, da requisiti di efficienza energetica, in relazione a unità di combustione o ad altre unità che emettono anidride carbonica sul sito.

⁶ Al sistema *cap and trade* si contrappone il sistema della *baseline and credit* in cui non è fissato un limite massimo delle emissioni totali, ma viene individuato un livello di riferimento (*baseline*) cui viene rapportato il bilancio di emissioni di ogni singolo inquinatore. I crediti di emissioni vengono rilasciati solamente laddove l'operatore sia riuscito a ridurre l'inquinamento prodotto al di sotto del livello di riferimento. Oltre ai primi programmi di *emissions trading* degli Stati Uniti, gli esempi più noti di sistemi *baseline-and-credit* sono i cosiddetti meccanismi di progetto previsti dal Protocollo di Kyoto.

⁷ Così è stabilito all'art. 4 della direttiva in applicazione del quale «gli Stati membri provvedono affinché a decorrere dal 1° gennaio 2005, nessun impianto possa esercitare le attività elencate all'Allegato I che comportino le emissioni specificate in relazione a tale attività, a meno che il relativo gestore non sia munito di un'autorizzazione rilasciata da una autorità competente».

effettivamente avvenute, solo a fine anno scatta l'obbligo di consegnare all'amministrazione le quote pari ai quantitativi di gas inquinanti effettivamente emessi.⁸

I certificati grigi sono collocati nella fase *upstream* del processo produttivo⁹ e a partire dal 2013 devono essere acquistati sulle piattaforme d'asta;¹⁰ ad avviso della dottrina dominante¹¹ si tratta di nuovi beni, immateriali e limitati che danno il diritto di immettere in atmosfera 1 tonnellata di gas inquinante ma incorporano anche il diritto di essere vendute e trasferite. Le quote possono essere acquistate e vendute anche da soggetti non rientranti obbligatoriamente nel sistema: qualsiasi persona fisica e giuridica sia pubblica che privata, autorizzata e non (art. 19 della direttiva) può scambiare le quote (*trading*).¹² Pertanto, le imprese virtuose (ovvero le imprese che immettono in atmosfera meno gas inquinanti rispetto alle quote/certificati posseduti) possono vendere le quote non utilizzate alle imprese meno virtuose, traendone il relativo profitto. D'altra parte

⁸ Nello specifico gli operatori sono tenuti a comunicare all'autorità competente entro il 30 dicembre le emissioni prodotte nell'anno precedente e, poi, a restituire entro il 30 aprile le quote necessarie per coprire le emissioni prodotte. Pertanto, gli operatori agli operatori è riconosciuto un arco di tempo di quattro mesi per poter procurare sul mercato le quote

⁹ Assegnatari dei limiti e diritti di emissione sono, dunque, i produttori e non i consumatori (fase *downstream*).

Per approfondimenti ed una simulazione dei risultati dei vari modelli di *emissions trading*- distinti sulla base, *inter alia*, del metodo e del livello di allocazione dei diritti di emissione, nonché dei settori produttivi e dei gas serra inclusi nel meccanismo di scambio - si veda Adam Rose E Gbadedo Oladosu, *Greenhouse Gas Reduction Policy in the United States: identifying winners and losers in an expanded permit trading system*, The Energy Journal, IAEE Publication, vol. 23, n. 1/2002, 1-18.

¹⁰ Nella prima fase d'implementazione del sistema le quote sono state assegnate gratuitamente alle imprese al fine di evitare di porre su di esse eccessivi costi di riduzione delle emissioni. A partire dall'1 gennaio 2013 l'assegnazione gratuita è stata gradualmente sostituita con l'assegnazione onerosa mediante asta in modo da evitare difformità di trattamento tra le imprese esistenti e le nuovi entranti.

¹¹ E. CICIGOI e P. FABBRI, *Mercato delle emissioni ad effetto serra*, Bologna, Mulino, 2009; GAMBARO F.L., *Emissions trading tra aspetti pubblicistici e profili privatistici*, in *Cel Eur*, 2005; JACOMETTI V., *Lo scambio delle quote di emissione. Analisi di un nuovo strumento di tutela dell'ambiente in prospettiva comparatistica*, Giuffrè, 2010.

¹² Il *trading* delle quote, che si presentano come documenti dematerializzati, è reso possibile da un sistema di contabilizzazione su appositi registri.

le imprese meno virtuose sono spinte all'acquisto dei crediti sul mercato, onde evitare l'applicazione della sanzione pecuniaria (il cui ammontare è determinato dalla stessa direttiva),¹³ il cui versamento non esonera dall'obbligo di restituzione delle quote per le emissioni in eccesso.

L'EU ETS ha dato vita al più grande mercato del carbonio ad oggi esistente – e in termini di gas controllati e di operatori coinvolti – ed è stato assunto quale modello per l'implementazione di altri nuovi sistemi di scambio delle quote di emissione. Se ben strutturato e utilizzato nelle circostanze opportune, l'EU ETS è uno strumento utile per affrontare i problemi ambientali, in particolar modo per il risparmio dei costi ed il positivo impatto sociale.

2. La pratica delle frodi carosello Iva

Le frodi fiscali connesse agli scambi delle quote di CO₂ rappresentano la principale doglianza del sistema dello scambio delle quote di emissione.¹⁴

Invero, la direttiva prevede la libera circolabilità delle quote di emissione all'interno dell'UE, così da consentire la creazione di un vero e proprio mercato europeo di certificati CO₂, per cui gli stessi possono essere oggetto di compravendita da parte di qualsiasi operatore, sia comunitario che extra-

¹³ L'art. 16 della direttiva ET prescrive che Per ciascuna tonnellata di biossido di carbonio equivalente emessa da un impianto il cui gestore non ha restituito le quote di emissione, l'ammenda per le emissioni in eccesso corrisponde a 40 € per il primo triennio e a 100 € per i periodi successivi.

¹⁴ A testimonianza delle dimensioni del fenomeno, occorre evidenziare che – in applicazione delle disposizioni anti-riciclaggio contenute nell'art. 6, comma 7, lettera b), del D.Lgs. n. 231/2007 – anche la Banca d'Italia si è preoccupata di impartire agli intermediari bancari e finanziari ed ai professionisti stringenti direttive al fine di incentivare l'individuazione e la segnalazione di quei comportamenti anomali, assunti dai clienti, potenzialmente idonei a rilevare il coinvolgimento in una frode all'Iva intracomunitaria. Cfr. Comunicazione della U.I.F. del 15 febbraio 2010; lo schema operativo proposto dalla Banca d'Italia «descrive possibili anomalie soggettive e oggettive riconducibili al suddetto fenomeno criminoso, rilevabili soprattutto dagli intermediari bancari, attraverso la verifica della congruità dei volumi e della frequenza delle transazioni con l'attività economica svolta dal cliente. Nella valutazione assumono centralità le informazioni riguardanti gli assetti costitutivi e proprietari dell'impresa e la documentazione attestante le finalità economiche sottostanti alle transazioni».

comunitario, sia il gestore di un impianto che emette gas ad effetto serra sia un semplice *trader* di certificati.

Tale possibilità di operare sul mercato senza particolari requisiti, unitamente alla perdurante vigenza di un regime transitorio di tassazione degli scambi tra Stati membri ai fini dell'Iva,¹⁵ ha favorito l'emersione del fenomeno, ben collaudato, delle frodi carosello Iva.¹⁶

Il meccanismo alla base delle frodi carosello Iva è 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.¹⁷ 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*¹⁸ – residente in un altro stato

¹⁵ Anche in seno alla dir. n. 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, è stato chiarito che il regime vigente per la tassazione degli scambi commerciali fra Stati membri è transitorio e che sarà sostituito da un regime definitivo basato, in linea di principio, sulla tassazione di beni e servizi nello stato membro di origine. Allo stato attuale, questo rimane un obiettivo incompiuto per la mancanza di alcune condizioni fondamentali – tra cui l'uniformità delle aliquote, dei metodi di determinazione della base imponibile e delle sanzioni – indispensabili per la completa realizzazione del mercato unico, nonostante sia noto che un'efficace azione di contrasto alle frodi Iva non può prescindere dall'adozione di un regime definitivo di tassazione delle operazioni intracomunitarie.

¹⁶ Le frodi a carosello sono frequenti nei rapporti commerciali intracomunitari ove vige il regime della tassazione nello stato membro di destinazione del bene oggetto dello scambio: il cedente, dopo avere acquistato un bene in un altro stato membro dell'Unione Europea, non versa all'erario l'IVA esposta in fattura, mentre il cessionario ne accredita l'importo chiedendone il rimborso (in tale ipotesi, la detrazione potrà essere negata solo nel caso in cui si dimostri la malafede o la connivenza con il cedente).

¹⁷ 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.

¹⁸ Le cartiere manifestano generalmente (e prevedibilmente) inadeguata copertura finanziaria e cessano di esistere dopo il "carosello" delle operazioni sopra delineate, che di norma trovano compimento in un lasso di tempo brevissimo, tale da renderne nebulosa la *facies* fraudolenta. Inoltre, la cartiera risulta quasi sempre priva di strutture adeguate all'esercizio dell'attività di impresa (pur essendo dotata di numero di partita Iva nello stato di appartenenza). E pur tuttavia la sua "entrata in campo" permette all'acquirente di detrarre l'imposta pur non avendola mai versata, dato che l'acquisto dal *missing trader* è avvenuto al netto dell'imposta (unitamente, va da sé, alla remunerazione per l'emissione della fattura comprensiva di Iva).

membro. La società (B) acquista, quindi, le merci senza pagamento dell'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.¹⁹ Il *broker* (C) procede 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 essere²⁰ - le quali

¹⁹ 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).

²⁰ Dalla buona fede dipende la possibilità di effettuare le detrazioni Iva. La Corte di Giustizia Europea, con un orientamento costante, ha riconosciuto la detraibilità dell'imposta a vantaggio di soggetti che, nel condurre operazioni intracomunitarie di acquisto di beni, si trovano inconsapevolmente coinvolti in operazioni concertate a fini di evasione. Nello specifico, ad avviso della Corte di Giustizia, trattandosi di un diritto previsto espressamente dalla normativa, il diritto a detrazione costituisce un principio fondamentale nel sistema dell'iva comunitaria che opera a prescindere da quanto accaduto in eventuali fasi precedenti all'acquisto o alla vendita o a quelle successive; per cui, se l'imposta a monte o a valle non risultasse versata, il soggetto passivo può comunque portarsi in detrazione l'iva versata per l'acquisto dei beni, da quella dovuta in relazione alla vendita degli stessi. Inoltre, poiché il diniego del diritto alla detrazione si pone sempre e comunque in termini derogatori rispetto alla cornice generale dell'iva, laddove sussista regolare fattura, spetta all'Amministrazione dimostrare quali componenti oggettive siano atte a comprovare la sussistenza di circostanze da cui desumere l'effettiva conoscenza o la conoscibilità dell'operazione, sì da ricomprenderla nella cornice di un'attività volta a concretare un fenomeno evasivo mediante specifiche condotte del fornitore-cedente o di altro operatore commerciale (Cfr. sentenza del 21 giugno 2012, resa nelle cause C-80/11 e C-142/11; sentenza del 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04, C-440/04). Invero, ad avviso della Corte di Giustizia non è possibile richiedere particolari incombenze a chi ha detratto l'imposta sul valore aggiunto. Tuttavia, relativamente ad una cessione intracomunitaria di beni, laddove l'Amministrazione finanziaria provi che soggetto passivo risulti essere coinvolto in una frode fiscale nell'ambito di

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.

Oltre all'evasione dell'imposta, tale fenomeno comporta 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

una cessione a catena i diritti di detrazione, di non imponibilità o rimborso dell'IVA, non spettano anche nel caso in cui « l'ordinamento nazionale non preveda il diniego nelle fattispecie in esame e che la frode avvenga in uno stato membro diverso rispetto a quello in cui il soggetto passivo ha chiesto di godere dei diritti di detrazione, esenzione o rimborso» (Cfr. sentenza del 18 dicembre 2014, n. 131/13, Cause riunite C-131/13, C-163/13 e C-164/13, *Staatssecretaris van Financiën c. Schoenimport "Italmoda"* Ma.Pr. vof.).

All'impostazione della giurisprudenza comunitaria, dove è tenuto in debito conto il profilo soggettivo del contribuente, si è contrapposta per lungo tempo la giurisprudenza nazionale, in cui è prevalsa un'impostazione oggettiva. Invero, ad avviso della Corte Cassazione una volta constatata da parte dell'Amministrazione finanziaria l'esistenza di una frode carosello e l'evasione dell'Iva da parte della "cartiera" sussiste in capo all'acquirente l'onere di provare la propria buona fede nell'inconsapevole partecipazione all'accordo simulatorio e di aver adottato tutte le misure idonee per assicurarsi che l'operazione non rientrasse in una frode (cfr. Cass. Civ., sent. n. 9107 del 6 giugno 2012; cfr. altresì sent. n. 8132 dell'11 aprile 2011, n. 1364 del 21 gennaio 2011 e n. 867 del 20 gennaio 2010). La Suprema Corte, dunque, presume (presunzione *ius tantum*) la conoscenza della frode e la consapevole partecipazione all'accordo simulatore da parte del beneficiario finale laddove sia stato posto in essere il meccanismo e gli scopi tipici delle "frodi carosello" per cui esclude la detraibilità dell'Iva da parte del beneficiario finale in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, anche se le predette operazioni siano state effettivamente compiute e le relative fatture, al pari dell'intera documentazione contabile, sembrano perfettamente regolari (cfr. Cass. Civ., ord. n. 6400 del 13 marzo 2013; in seno a tale pronunciamento, sono state altresì richiamate le seguenti sentenze: Cass. SS.UU. n. 30055 del 23 dicembre 2008 e Cass. sent. n. 867 del 20 gennaio 2010). Pertanto, per vedersi riconoscere la legittima detrazione dell'Iva assolta in acquisto, il contribuente dovrebbe fornire la (non facile) prova della correttezza del proprio operato, dimostrando l'effettiva esistenza del proprio fornitore (dotato di una struttura imprenditoriale), nonché l'assenza di qualsivoglia vantaggio economico derivante dall'inconsapevole coinvolgimento nella frode accertata (diversamente riscontrabile, ad esempio, in caso di ottenimento di un profitto in assenza di rischi imprenditoriali, di acquisto di prodotti a prezzi inferiori, di ritorno di pagamenti fatti per contanti). Il contribuente si libera solo provando di aver correttamente dato impulso a detta attività, con la conseguente esclusione di qualsiasi profilo di *culpa in eligendo* o *in vigilando*. Tuttavia, la Corte di Cassazione, nella sentenza n. 13 marzo 2013, n. 6229, in relazione ad un'ipotesi di frode carosello, ha rilevato che «incombe sull'Amministrazione l'onere di provare, ancorché solo presuntivamente, gli elementi di fatto che concretizzano la frode nonché la partecipazione ad essa del contribuente ovvero la sua consapevolezza».

conseguito. 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.

3. La risposta del legislatore comunitario: il reverse charge interno

Per fronteggiare tale situazione, l'Unione Europea con la direttiva del 10 marzo 2010 n. 23 ha implementato la disciplina della direttiva n. 2006/112 introducendo al nuovo articolo 199 *bis* la facoltà per gli Stati membri di applicare il meccanismo della *reverse charge* (facoltativo)²¹ anche alle transazioni nazionali prive di profili di extra-territorialità, ove si tratti di trasferimenti di quote di emissione di gas ad effetto serra definiti all'art. 3 della direttiva n. 2003/87/CE o di trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla stessa direttiva. Invero, sottoponendo allo stesso trattamento fiscale tutte le operazioni, sia quelle interne con applicazione Iva, che quelle internazionali senza versamento finanziario dell'imposta, si è pensato di eliminare il motivo principale di frode.²²

Con la direttiva n. 2013/43/UE, poi, oltre ad ampliare il novero delle operazioni soggette facoltativamente ad inversione contabile da parte degli Stati membri,²³

²¹ Si tratta di un meccanismo antielusivo che si rivolge a settori sensibili dell'economia, particolarmente esposti a rischi di frodi fiscali.

²² È interessante rilevare come, già prima della direttiva comunitaria gli Stati membri avevano adottato misure per far fronte al grave problema delle frodi Iva, apportando modifiche al regime di tassazione delle operazioni interne: la Francia aveva dichiarato esenti le operazioni interne, il Regno Unito aveva azzerato Iva per tali operazioni, mentre l'Olanda e la Spagna avevano optato per un'inversione contabile.

²³ Si tratta delle cessioni di telefonini cellulari, concepiti come dispositivi fabbricati o adattati per essere connessi ad una rete munita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche, con o senza altro utilizzo; delle cessioni di dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale; delle cessioni di gas ed energia elettrica a un soggetto passivo rivenditore ai sensi dell'art. 38, par. 2, della direttiva n. 2006/112/CE; delle cessioni di certificati relativi a gas ed energia elettrica; delle prestazioni di servizi di telecomunicazione di cui all'art. 24, par. 2, della direttiva n. 2006/112/CE; delle cessioni di *console* di gioco, *tablet PC*, e *laptop*; delle cessioni di cereali e di colture industriali, fra cui semi oleosi e barbabietole, che non sono di norma destinati al consumo

il periodo d'applicazione della misura è stato esteso dal 30 giugno 2015 al 31 dicembre 2018.

L'Italia si è avvalsa di tale facoltà solamente con la recentissima legge di stabilità per il 2015 (legge n. 19/2014),²⁴ applicando il regime dell'inversione contabile ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definite all'articolo 3 della direttiva n. 2003/87/CE²⁵ e ai trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla predetta direttiva,²⁶ ove effettuate dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2018.²⁷

Pertanto, con l'applicazione del *reverse charge* interno, previsto dall'articolo 17, comma 5, del D.P.R. n. 633/72, viene sospeso il pagamento dell'Iva in tutte le operazioni tra soggetti passivi e l'assolvimento dell'Iva è posto a carico del cessionario, soggetto passivo d'imposta: la fattura è emessa dal

finale senza aver subito una trasformazione; della cessione di metalli grezzi e semilavorati, fra cui metalli preziosi, quando non sono altrimenti contemplati dall'art. 199, par. 1, lett. d), della direttiva n. 2006/112/CE, dai regimi speciali applicabili ai beni d'occasione e agli oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione a norma degli artt. 311-343 della stessa direttiva o dal regime speciale per l'oro da investimento ai sensi degli artt. 344-356 della direttiva.

²⁴ L'articolo 1, comma 629, della legge di stabilità per il 2015, ha previsto ulteriori ipotesi di *reverse charge*, a decorrere dalle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2015. Nello specifico sono state integrate le fattispecie di cessioni di cui all'articolo 74, comma 7, del D.P.R. n. 633/72, introducendovi la cessione dei *pallet* recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo ed è stato integrato l'elenco delle attività già previste dall'articolo 17, comma 6, del D.P.R. n. 633/72 includendovi: le prestazioni di servizi di pulizia negli edifici (lettera *a-ter*); il settore edile (lettera *a* e lettera *a-ter*); il settore energetico: trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra (lettera *d-bis*), trasferimenti di certificati relativi al gas e all'energia elettrica (lettera *d-ter*), cessioni di gas e di energia elettrica a soggetti passivi rivenditori (lettera *d-quater*); la grande distribuzione organizzata: cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati, supermercati, discount alimentari (lettera *d-quinquies*).

²⁵ Nuova lettera *d-bis* del sesto comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972.

²⁶ Nuova lettera *d-ter* del sesto comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972.

²⁷ Quanto al momento di effettuazione trattandosi, come vedremo da qui a poco, di prestazioni di servizi generiche di cui all'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972, l'art. 6 così come riformato con la legge comunitaria 2010 (L. 15 dicembre 2010 n. 217) che ha recepito nel nostro ordinamento le direttive Iva nn. 2008/117/CE, 2009/69/CE e 2009/162/CE, è opportuno distinguere a seconda se il committente sia soggetto passivo stabilito o meno nel territorio dello stato. Invero nel primo caso si deve aver riguardo al momento del pagamento del corrispettivo o, se anteriore, quello della fatturazione. Mentre le prestazioni di servizi generiche rese a soggetti passivi non stabiliti nel territorio dello stato, così come pure le prestazioni di servizi ricevute da soggetti passivi non stabiliti nel territorio dello stato, si considerano effettuate al momento di ultimazione.

cedente/prestatore, senza addebito di Iva, con l'annotazione "inversione contabile" e l'eventuale indicazione della norma; al cessionario spetta integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e annotare la stessa fattura sia nel registro delle fatture emesse o corrispettivi (entro il mese di ricevimento o anche successivamente, ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese), sia nel registro degli acquisti. Tale meccanismo, evitando di fatto l'incasso dell'imposta da parte del cedente e la rivalsa da parte del cessionario, precluderebbe alle società fittizie la possibilità di riscuotere un'Iva che non sarà mai più riversata nelle casse dello stato.

Ciò posto, è possibile delineare il regime fiscale applicabile agli scambi di quote di emissione CO₂.

4. Il regime fiscale delle quote CO₂ nell'ordinamento italiano alla luce della legge di stabilità per il 2015

Per consolidato orientamento comunitario e nazionale, le cessioni di quote CO₂ vanno qualificate come prestazioni di servizi ai fini dell'applicazione dell'IVA. Invero, nelle linee guida in materia di applicazione dell'Iva al trasferimento delle quote di emissione del 2005,²⁸ la Commissione Europea ha qualificato tali cessioni quali prestazioni di servizi, facendole rientrare nella previsione dell'art. 9, co. II, lett. e) della direttiva CEE n. 77/388 precisando, inoltre, che all'operazione non si applica nessuna delle possibili disposizioni di esenzione contemplate all'art. 13 della medesima direttiva.²⁹ Alla medesima conclusione sono giunti il Comitato Iva e, a livello nazionale, l'agenzia delle

²⁸ Il documento è riportato in allegato alla lettera del 27.10.2005 indirizzata dalla Commissione al segretario generale di Eurelectric (associazione delle aziende elettriche europee).

²⁹ La non applicabilità dell'articolo della direttiva in materia di esenzioni esclude ogni possibile riconducibilità della cessione delle quote di emissioni nell'ambito della disciplina di esenzione prevista, in generale, per la negoziazione degli strumenti finanziari (lett. d) paragrafo B dell'art. 13 della Direttiva 77/388).

entrate. Quest'ultima,³⁰ in risposta ad un interpello di una società svizzera operante nella commercializzazione di certificati di CO2 e di certificati verdi, nella risoluzione n. 71/E ha osservato che, sotto il profilo oggettivo, le operazioni relative ai certificati CO2, in quanto riconducibili alle cessioni di diritti immateriali, si qualificano come prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 3, co. II, n. 29, del DPR n. 633/1972,³¹ che comprende, non solo le prestazioni relative ai diritti d'autore, ai diritti relativi ai modelli e disegni industriali, ma anche le cessioni relative a diritti o beni simili ai precedenti, tra cui andrebbero ricomprese anche le cessioni delle quote di emissione.

Si tratta, inoltre, di prestazioni di servizi generiche di cui all'art. 7 *ter* del D.P.R. 1972 n. 633, non configurandosi alcuna delle deroghe previste dagli artt. 7 *quater* a 7 *septies* dello stesso decreto Iva.

Prima di analizzare lo specifico regime fiscale, è necessario distinguere i trasferimenti tra privati dalle assegnazioni ai privati dalla pubblica autorità. Invero, nel caso di assegnazione l'operazione è sempre esclusa da Iva sia essa a titolo gratuito che oneroso: nel primo caso per carenza del presupposto oggettivo (carenza di corrispettivo previsto dall'art. 3, co. II, del DPR 633/72) e di quello soggettivo, trattandosi di operazioni poste in essere da un soggetto pubblico nella sua veste di pubblica autorità (cfr. art. 4 DPR 633/72 e art. 4 direttiva n. 77/3438); per le assegnazioni a titolo oneroso per carenza del solo presupposto soggettivo. Tuttavia in applicazione dell'art. 4, co. V, della direttiva CEE n. 77/388, anche il soggetto pubblico può essere considerato soggetto passivo d'imposta relativamente a tali operazioni "quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa

³⁰ Ris. dell'agenzia delle entrate n. 71/E del 20 marzo 2009, cfr. Dezzani f., Dezzani I., *Risoluzione n. 71/E del 20 marzo 2009 – Protocollo di Kyoto. Certificati CO2: scritture contabili*, in *Fisco*, 2010, 5, 639 ss.

³¹ DPR 26 ottobre 1972, n. 633, recante istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (GU n. 292 dell'11 novembre 1972, SO).

importanza.”

Nell’analisi del trattamento fiscale dei trasferimenti di quote di emissione tra privati è, poi, necessario porre un’ulteriore distinzione a seconda che si tratti di operazioni nazionali o transazionali.

Invero, nel caso di cessioni di quote tra soggetti passivi d’imposta appartenenti a due diversi paesi dell’UE, l’operazione si considera territorialmente rilevante ai fini Iva nel paese dell’acquirente. In tale caso, l’acquirente sarà tenuto ad applicare la locale imposta sul valore aggiunto attraverso il meccanismo *reverse charge* (o auto fatturazione), disciplinato per quanto riguarda la normativa nazionale all’art. 17, co. III, del DPR n. 633/72.

Quanto alle operazioni nazionali, a partire dal 1° gennaio 2010, l’art. 7 *ter* del d.p.r. 1972 n. 633 prevede un regime diversificato in relazione allo *status* del soggetto che acquisisce le quote;³² si distingue tra operazioni³³ *business to*

³² L’amministrazione finanziaria ha precisato che è necessario verificare che il prestatore sia soggetto passivo d’imposta in via preventiva, rispetto ad ogni valutazione in merito alla posizione del committente. Invero, nel caso di prestatore classificabile come “privato” (c.d. *consumer*), l’operazione è in ogni caso esclusa dal campo di applicazione dell’Iva, per carenza del presupposto soggettivo, a prescindere dalla qualifica del committente della prestazione. E ciò si rende applicabile, non solo laddove il prestatore sia un soggetto nazionale, ma anche nel caso in cui lo stesso sia non residente (comunitario o meno). A tale fine, l’art. 7, lettera d), del D.P.R. n. 633/1972, considera “stabiliti” in Italia:

- i soggetti domiciliati nel territorio dello Stato, o ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all’estero;
- i soggetti diversi dalle persone fisiche che hanno la sede legale o quella effettiva nel territorio dello Stato;
- le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti domiciliati o residenti all’estero.

A tale proposito, la circ. n. 37/E ha precisato che in ambito Iva è considerata “stabile” qualsiasi organizzazione caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e da una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentire all’organizzazione medesima di ricevere ed utilizzare i servizi che le sono forniti per le proprie esigenze, e di fornire a sua volta i servizi (art.11 del reg. n. 282/2011) e che per verificare l’esistenza di una stabile organizzazione non è sufficiente ottenere il numero di partita Iva, ma è necessario ottenere la prova della sussistenza dei suddetti requisiti “sostanziali”. Nella circ. n. 37/E, sono state, poi, analizzate le seguenti situazioni:

- committente stabilito in più di uno Stato: la prestazione si considera effettuata nel Paese in cui è ubicata la sede dell’attività economica del committente, a meno che lo stesso non abbia una stabile organizzazione, destinataria del servizio, nel qual caso la prestazione deve considerarsi effettuata nel luogo in cui è ubicata la stabile organizzazione;

• soggetto con più stabili organizzazioni localizzate in più Paesi: al fine di stabilire quale stabile organizzazione assuma la qualifica di committente della prestazione, si deve aver riguardo alla natura ed all'utilizzazione dei servizi forniti, all'organizzazione che risulta essere contrattualmente il committente del servizio ed all'organizzazione che provvede al pagamento del servizio stesso.

Infine, in ordine al momento di effettuazione della verifica della qualità del committente, in applicazione dell'art. 25 del reg. n. 282/2011, «per l'applicazione delle norme relative al luogo delle prestazioni di servizi si tiene conto esclusivamente delle circostanze esistenti al momento del fatto generatore dell'imposta. Eventuali cambiamenti successivi alla destinazione del servizio ricevuto non influiscono sulla determinazione del luogo della prestazione, purché non sussista alcuna pratica abusiva».

³³ La circ. n. 37/E precisa che una volta verificato lo *status* del committente, è necessario indagare se per la specifica operazione lo stesso agisca o meno nella veste di soggetto passivo d'imposta. Anche per tale requisito, l'Agenzia delle Entrate di fatto richiama le indicazioni del reg. Ue n. 282/2011, e segnatamente l'art. 19. Tale disposizione prevede tre "situazioni": nel caso di servizi destinati ad uso esclusivamente privato o dei dipendenti del soggetto passivo, è esclusa la soggettività passiva Iva in capo al committente (art. 19, I co., reg. Ue n. 282/2011). A tale proposito, l'Agenzia precisa che «la previsione comunitaria citata debba intendersi riferita ai casi in cui il servizio è destinato ad un uso privato delle persone facenti parte degli organi delle società o enti in esame, ovvero dei dipendenti degli stessi. Nel caso in cui, invece, il committente sia una persona fisica non è sufficiente che lo stesso eserciti attività imprenditoriale, artistica o professionale, ma è necessario che il prestatore del servizio effettui una valutazione di compatibilità complessiva, per verificare che il servizio medesimo sia acquistato nell'esercizio di detta attività». In buona sostanza, secondo l'agenzia delle entrate, anche nelle società commerciali, per le quali le norme interne contengono una presunzione assoluta di commercialità, si potrebbe verificare il caso di un servizio per il quale il luogo di rilevanza territoriale deve individuarsi in base alle regole previste per i servizi "B2C" (tassazione nel paese del prestatore). Pertanto, relativamente alle società commerciali e agli enti e alle associazioni di cui all'art. 4, co. II, n. 1) e 2) del D.P.R. n. 633/1972 - per cui il predetto decreto Iva prevede una presunzione di soggettività passiva ai fini Iva - si presume che le prestazioni siano acquisite sempre nella veste di soggetto passivo, ad eccezione del caso indicato dalla circ. n. 37/E, ovvero in cui i servizi siano destinati esclusivamente ad un uso privato da parte del committente, ovvero dei suoi dipendenti. Nel caso in cui, invece, il servizio sia utilizzato promiscuamente sia per "uso privato" (compreso quello dei dipendenti) sia per "fini professionali" il terzo comma dell'art. 19 del regolamento prevede che la prestazione di servizi rientra nel campo di applicazione dell'art. 44 della dir. n. 2006/112, nel senso che si rende applicabile, per l'intero corrispettivo, il regime di individuazione del luogo di tassazione previsto per i servizi resi a soggetti passivi d'imposta (B2B) e, quindi, la tassazione nel paese del committente. Infine, nell'ipotesi in cui il destinatario del servizio abbia comunicato al prestatore il proprio numero di identificazione ai fini Iva, il secondo comma dell'art. 19 del regolamento, per evidenti motivi di semplificazione, prevede che il prestatore, a meno che non disponga di informazioni contrarie, «può considerare che i servizi sono destinati all'attività economica del destinatario». Su tale aspetto, l'agenzia delle entrate con la circ. n. 37/E ha precisato che in alcuni casi l'analisi circa la "destinazione" del servizio (alla sfera imprenditoriale o privata) può essere particolarmente agevole, e ciò in funzione della natura degli stessi come nel caso dell'imprenditore individuale nazionale che acquista da un avvocato spagnolo una consulenza relativa ad un problema matrimoniale. È evidente che tale servizio riguarda la sfera personale del committente nazionale, ragion per cui il prestatore spagnolo applicherà il criterio di localizzazione previsto per i servizi "B2C", con conseguente tassazione nel paese del prestatore, ancorché il committente nazionale abbia comunicato la sua partita Iva al

business (B2B) e operazioni *business to consumer* (B2C).³⁴ Per cui, nel caso in cui il committente è soggetto passivo (B2B) è prevista la tassazione nel paese del committente; nel caso, invece, in cui il committente non è soggetto passivo (B2C) la tassazione è nel paese del prestatore.

Nel caso in analisi, trattandosi di cessioni di quote che consentono agli impianti industriali di coprire le emissioni prodotte, appare difficile ipotizzare un trasferimento a favore di soggetti non imprenditori o, comunque, non esercenti professionalmente l'attività di commercio di quote CO₂, per cui la maggior parte delle operazioni ricadranno nel regime B2B.

Tanto premesso, in applicazione delle nuove regole di territorialità fissate per la prestazione dei servizi in attuazione della direttiva n. 2008/8/CE:³⁵

- se l'acquirente/cessionario è soggetto passivo³⁶ in Italia, l'operazione sarà

prestatore spagnolo. Allo stesso modo, ha precisato la circ. n. 37/E, il servizio di consulenza reso ad un imprenditore francese da parte di un soggetto italiano, relativo all'organizzazione dell'impresa, si considera afferente l'impresa stessa, con conseguente applicazione del criterio di localizzazione previsto per i servizi "B2B" (rilevanza territoriale nel paese del committente).

Infine, laddove il committente sia un soggetto extra Ue, e il servizio sia compatibile per un utilizzo sia per finalità personali, che per un uso imprenditoriale, la circ. n. 37/E ha chiarito che il prestatore potrà richiedere al committente gli elementi a supporto della non riconducibilità dell'acquisto alla sfera privata, così da giustificare la mancata applicazione del criterio previsto per i servizi "B2B".

³⁴ L'agenzia delle entrate con la circolare del 29 luglio 2011, n. 37/E è intervenuta a commento delle innovazioni apportate, in materia di territorialità Iva dei servizi, dal D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18, entrate in vigore il 1° gennaio 2010, tenuto conto che delle disposizioni del regolamento UEn. 282/2011, applicative della direttiva n. 2006/112 efficaci dal 1° luglio 2011.

Per un primo commento, si veda M. Peirola, *L'Agenzia ritorna sulla territorialità Iva dei servizi*, e S. Cerato-m. Bana, *Prestazione di servizi: debitore d'imposta è il cessionario o committente*, in "Il Quotidiano del Commercialista", www.eutekne.info, del 30 luglio 2011.

³⁵ Su cui v. M. Basilavecchia, *La territorialità delle prestazioni di servizi nell'Iva: immediata efficacia delle direttive europee e ritardi del legislatore domestico*, in "Riv. dir. nav.", 2010, 3 ss.; M. Logozzo, *La territorialità ai fini iva delle prestazioni di servizi generiche*, in "Corr. trib.", 2010, 919, ss. e S. Mecarelli, R.R. Scalesse e G. Tinelli, *Introduzione allo studio giuridico dell'Imposta sul Valore Aggiunto*, Torino, 2012, 45 ss.

³⁶ Ai sensi dell'art. 7 *ter*. Comma II, del D.P.R. n. 633/1972, che ha recepito l'art. 43 della Dir. n. 2006/112, al fine di applicare la regola territoriale delle prestazioni di servizi di cui al precedente comma 1 (trattasi dei servizi c.d. "generici") il committente è considerato un "soggetto passivo" per le prestazioni di servizi ad essi rese, qualora rientri in una delle seguenti categorie: 1. esercenti attività d'impresa, arti o professioni: tuttavia, le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni di servizi ricevute nello svolgimento dell'attività

d'impresa, di arte o professione; 2. enti, associazioni e altre organizzazioni, di cui all'art. 4, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972, anche quando agiscono al di fuori dell'attività commerciale o agricola; 3. enti, associazioni ed altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini Iva. Dunque, in conformità all'art. 43 della Dir. n. 2006/112, la nozione di soggetto passivo prevista nell'art. 7-ter è piuttosto ampia, tale da ricomprendere sia gli enti non commerciali anche quando agiscono al di fuori dell'attività commerciale, nonché gli enti non commerciali che non svolgono alcuna attività commerciale, ma che sono identificati ai fini Iva. Tali ultimi soggetti, è bene ricordarlo, sono enti identificati ai fini Iva, per obbligo o per scelta, per l'assolvimento dell'imposta sugli acquisti intracomunitari di beni, di cui all'art. 38, comma 6, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, e per i quali è in ogni caso precluso il diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti.

Come si desume dal contenuto del comma 2 dell'art. 7-ter, che si riferisce, come precisato, alla soggettività passiva per i servizi resi, è necessario evidenziare due aspetti:

- rispetto a imprenditori individuali e professionisti, rimane il "dualismo" tra l'utilizzo nella sfera privata del servizio (nel qual caso il committente non riveste la qualifica di soggetto passivo), e l'utilizzo del servizio stesso nella sfera imprenditoriale/professionale (in tal caso, invece, il committente è soggetto passivo Iva);
- nel caso di enti, associazioni ed altre organizzazioni, al fine di verificare lo *status* di soggetto passivo, è sufficiente il possesso della partita Iva, a differenza di quanto accadeva fino al 2009, in cui era necessario accertare l'effettivo utilizzo del servizio (se la prestazione era riferita alla sfera istituzionale, il committente si qualificava come privato, mentre se l'utilizzo del servizio era riferito alla sfera commerciale dell'ente, tale soggetto era considerato soggetto passivo).

Ulteriormente, la circ. n. 37/E ha precisato che non rientrano nel novero dei soggetti passivi nemmeno le società di godimento, di cui all'art. 4, comma 5, secondo periodo, lettere a) e b), del D.P.R. n. 633/1972, mentre i contribuenti minimi, di cui all'art. 1, commi 96-117, della L. 24 dicembre 2007, n. 244, come già precisato nella circ. 21 giugno 2010, n. 36/E, rivestono lo *status* di soggetto passivo solamente per i servizi acquisiti, e non anche per quelli resi.

In merito alla prova dello status del committente, la circ. n. 37/E ha richiamato di fatto il contenuto dell'art. 18 del Reg. UE n. 282/2011, per il quale è necessario distinguere in funzione della circostanza che il committente sia stabilito o meno in un Paese Ue.

In presenza di committente comunitario, l'art. 18 del regolamento prevede, al punto 1, due situazioni in cui, «salvo che disponga di informazioni contrarie, il prestatore può considerare che un destinatario stabilito nella Comunità ha lo *status* di soggetto passivo»: la prima è quella in cui il committente ha comunicato al prestatore il proprio numero individuale di identificazione Iva, in cui ai fini della conferma dello *status* di soggetto passivo, non è sufficiente la comunicazione del committente, avente ad oggetto il proprio numero di partita Iva, ma è, invece, necessaria la conferma della validità di tale codice identificativo. Sotto il profilo operativo, il prestatore nazionale, come ricordato anche nella circ. n. 37/E, è dunque tenuto ad attivare per riscontrare, tramite il sistema VIES, che la partita Iva comunicatagli è attiva. Nel secondo caso, invece, il committente non ha ancora ricevuto un numero di identificazione Iva, ma ne fatto richiesta: in tal caso si se il committente ha comunicato al prestatore di aver fatto richiesta del numero di identificazione (punto 1, lettera b) questi è tenuto a procedere al fine di ottenere qualsiasi prova attestante che il committente sia un soggetto passivo, effettuando una verifica di ampiezza ragionevole dell'esattezza delle informazioni fornite dal destinatario, applicando le ordinarie procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento. Si tratta, in buona sostanza, di eseguire gli ordinari controlli che nella prassi degli operatori economici sono già eseguiti per verificare il profilo della controparte; in assenza della comunicazione della partita Iva, invece, il committente non riveste la qualifica di soggetto passivo d'imposta, salvo che il prestatore disponga di informazioni contrarie.

Committente extra Ue: atteso che la qualificazione non comunitaria del soggetto impedisce una

tassata in Italia e ciò indipendentemente dal luogo in cui è stabilito il cedente venditore (art. 7 *ter* primo comma, lett. a), d.p.r. 1972 n. 633);

– se l'acquirente/cessionario non è un soggetto passivo Iva in Italia ma in altro paese europeo o extracomunitario e il cedente/venditore è un soggetto passivo Iva in Italia l'operazione non è tassabile ai fini Iva in Italia, sempre per la regola che prevede la tassazione nel luogo del committente;

– nel caso, invece, del cedente soggetto passivo Iva italiano nei confronti di un acquirente UE non soggetto passivo dell'imposta nel proprio paese, l'operazione si considera territorialmente rilevante in Italia ai fini Iva (cfr. art. 7, co. IV, lett. e) del DPR 633/72).³⁷

Inoltre, sia nel caso di trasferimenti comunitari che nazionali il cessionario/committente adempie gli obblighi di fatturazione di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 (*reverse charge*).³⁸

verifica della partita Iva, l'art. 18 del regolamento prevede due "opzioni" per la verifica dello *status* del committente:

- il rilascio di un certificato da parte delle autorità fiscali del Paese in cui il committente è residente, attestante che lo stesso svolge un'attività economica che gli conferisce il diritto ad ottenere il rimborso dell'Iva, a norma della Dir. n. 85/560/CEE del 17 novembre 1986;
- in mancanza del suddetto documento, il committente può dimostrare il proprio *status* di soggetto Iva se dispone di un numero di partita Iva, o analogo, idoneo ad identificare le imprese nel Paese di stabilimento del destinatario. In ogni caso, è possibile comunque fornire qualsiasi altra prova idonea a verificare lo *status* di soggetto passivo del committente. In tale ipotesi, al pari di quanto visto per il committente comunitario, è necessario che sia svolta una "verifica di ampiezza ragionevole dell'esattezza delle informazioni fornite dal destinatario applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento".

³⁷ Criterio invocato dalla prassi, nella Ris. Min. n. 71/2009, in vigore della normativa anteriore, che per i certificati verdi, il cui utilizzo è circoscritto al territorio dello Stato, conduceva all'imponibilità ai fini Iva in Italia anche delle cessioni onerose effettuate nei confronti di soggetti extracomunitari.

³⁸ La Corte di Giustizia UE (causa c-590/13/2014) ha definitivamente risolto l'annosa questione relativa al possibile, o meno, esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva sugli acquisti intracomunitari di beni imponibili in caso di omessa integrazione e registrazione delle fatture, ex artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993. Ad avviso della Corte di Giustizia nell'ambito del regime di inversione contabile, il principio fondamentale di neutralità dell'imposta esige che il diritto alla

5. Riflessioni conclusive: l'importanza di un regime fiscale definitivo

Il fenomeno delle frodi a carosello Iva rappresenta il principale *gap* del sistema di *emissions trading* comunitario, un sistema particolarmente efficace ed efficiente nella lotta ai cambiamenti climatici, nei cui confronti la Commissione europea ha sempre mostrato una grande fiducia. Invero, nonostante i poco soddisfacenti risultati raggiunti nelle prime fasi di applicazione, legati soprattutto alla recessione del 2008 che ha portato una riduzione della produzione e dunque delle emissioni, l'EU ETS se ben strutturato ed adeguatamente applicato può svolgere un ruolo chiave nella lotta ai cambiamenti climatici grazie alla sua grande flessibilità ed accettabilità politica.

detrazione Iva sia accordato se gli obblighi sostanziali risultano soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dal soggetto passivo. I requisiti sostanziali richiesti dalla legislazione comunitaria, in materia di acquisti intracomunitari imponibili, esigono «che tali acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo, che quest'ultimo sia parimenti debitore dell'Iva attinente tali acquisti e che i beni di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili». Laddove detti requisiti sostanziali risultino rispettati, il diritto alla detrazione dell'Iva dovuta sugli acquisti intracomunitari non può dunque essere negato per il non rispetto di meri obblighi formali, quali quelli di integrazione e annotazione delle fatture. La normativa UE permette agli Stati membri di stabilire le formalità per l'esercizio del diritto a detrazione, ma queste formalità non devono andare oltre quanto strettamente necessario per controllare la corretta applicazione del meccanismo dell'inversione contabile.

In merito alle sanzioni applicabili in caso di omesso *reverse charge*, pare opportuno segnalare che secondo un consolidato orientamento della giurisprudenza nazionale di legittimità, a prescindere dalla soluzione relativa alla detraibilità o meno dell'imposta nei casi di omesso *reverse charge*, la sanzione applicabile è quella dal 100 al 200% dell'Iva (con un minimo di 258 euro), di cui all' art. 6, comma 9-bis, primo periodo, del D.Lgs. n. 471/1997, nonostante dalla violazione non derivi alcun danno erariale. Sul punto, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 8038 del 3 aprile 2013, ha affermato che una siffatta sanzione “realizza un giusto temperamento fra gli interessi finanziari dello Stato e quelli del contribuente inadempiente agli obblighi di fatturazione, non perpetuando alcuna lesione di principi comunitari di proporzionalità ed adeguatezza”. Diverso è invece l'orientamento dei giudici comunitari in materia; con le sentenze *Ecotrade*, *EMS-Bulgaria Transport* (causa C-284/11 del 12 luglio 2012) ed *Equoland* (causa C-272/13 del 17 luglio 2014) è stato infatti chiarito che in caso di non corretta applicazione del *reverse charge* può trovare applicazione una sanzione pecuniaria proporzionata al danno erariale commesso, non una sanzione (come quella prevista nell'ordinamento italiano) che, nella misura, equivale a rimettere in discussione il diritto alla detrazione. In materia è intervenuta di recente il decreto attuativo della delega. Di recente la Corte di Cassazione con la sentenza n. 14767/2015 depositata lo scorso 15 luglio sembra essersi uniformata all'orientamento comunitario mostrandosi contraria all'applicazione delle sanzioni dal 100% al 200% dell'Iva non versata in quanto configgenti con il principio di proporzionalità delle sanzioni. Il legislatore italiano è di recente intervenuto con il d.lgs. 24 settembre 2015 n. 158. Per un approfondimento vedi infra nota n. 41.

Le frodi Iva – che oltre all'evasione dell'imposta comportano anche una distorsione della libera concorrenza consentendo di immettere sul mercato prodotti a prezzi più competitivi grazie all'illecito risparmio d'imposta- potranno essere debellate solamente con il passaggio ad un sistema di tassazione definitivo a livello comunitario. L'inversione contabile non basta.

La decisione del legislatore nazionale di ampliare la sfera d'applicazione del *reverse charge* solamente ad alcuni specifici settori a rischio tra quelli indicati dal legislatore comunitario trova fondamento in specifiche valutazioni di opportunità fiscale.

Invero, l'applicazione del *reverse charge* interno, sospendendo il pagamento dell'imposta in tutti i passaggi tra soggetti passivi e facendo ricadere l'onere della riscossione e del versamento dell'imposta sull'ultimo anello della catena, ossia sui dettaglianti, sposta semplicemente il rischio di eventuali frodi 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, per cui con il meccanismo dell'inversione contabile anziché porre un freno alle frodi Iva si correrebbe il rischio di favorire un suo dilagare su ampia scala.

Pertanto, si rende comunque necessario un monitoraggio costante dell'amministrazione finanziaria su tutti quegli indicatori che potrebbero segnalare situazioni a rischio, come ad esempio i bassi prezzi di vendita al pubblico rispetto al valore normale del bene, la concentrazione dei flussi commerciali dei beni a "rischio frode" su taluni operatori e/o zone geografiche. Ne discende che un'applicazione generalizzata di tale meccanismo comporterebbe un aumento degli adempimenti a carico sia degli operatori che dell'autorità fiscale, con ciò configgendo, così, 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. A ciò si aggiunga la limitata disponibilità 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.

Si può concludere, dunque, che il regime dell'inversione contabile è un'eccezione al sistema, che se utilizzato in modo mirato verso alcuni beni e servizi particolarmente esposti alle frodi, «contrariamente ad un meccanismo di applicazione generale [...], non influisce negativamente sui principi fondamentali del sistema dell'Iva, quali i pagamenti frazionati». Tale meccanismo, inoltre, è «una misura temporanea da applicarsi in attesa di soluzioni legislative a più lungo termine intese a rendere il sistema Iva più resistente di fronte ai casi di frode».³⁹

A livello comunitario la lotta all'evasione fiscale richiede la cooperazione di tutte le autorità di tutti gli Stati membri anche in termini di scambio di informazioni e, soprattutto, l'uniformazione delle discipline nazionali in modo da realizzare l'auspicato passaggio al regime Iva definitivo caratterizzato dalla tassazione degli scambi commerciali nello stato membro d'origine.

Infine, è da rilevare che tale sistema di tutela dell'ambiente, ancorché flessibile, se da una parte stimola l'investimento in fonti rinnovabili, dall'altra comporta comunque dei costi per le imprese che si trovano di fronte ad un bivio: ridurre le emissioni inquinanti investendo in nuove infrastrutture o coprire le emissioni acquistando sul mercato certificati grigi. A ciò si aggiunga la l'eccessiva rigidità⁴⁰ ed onerosità delle sanzioni⁴¹ previste di recente dal

³⁹ Cfr., da ultimo, il settimo e ottavo "considerando" della direttiva 2013/43/UE.

⁴⁰ Invero, il legislatore non ha posto alcuna distinzione in base alla dimensione delle realtà aziendali.

⁴¹ Il dlgs. 24 settembre 2015 n. 158 in tema di sanzioni penali ed amministrative, approvato dal Consiglio dei ministri in seconda lettura e con previsione di applicazione dal prossimo anno

legislatore italiano per il caso di mancato *reverse charge* ed in particolare per il caso di mancato versamento dell'Iva certificata, che sembrano rispondere alla (perversa) logica di procurare entrate allo Stato e testimoniano l'eccessiva discrezionalità del legislatore nell'esercitare la potestà riconosciutagli dalla

2017, interviene sull'articolo 6 del D. Lgs. 471/1997 in tema di *reverse charge*, riscrivendo integralmente i commi da 9-bis a 9-bis3. Il comma 9-bis (la cui applicazione viene correttamente estesa a tutte le forme di inversione contabile previste dal sistema IVA) distingue ora due ipotesi: a) quella in cui il cedente/prestatore emette correttamente fattura senza applicazione dell'imposta ed il cessionario/committente non pone in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile: si applica una sanzione in misura fissa, compresa tra euro 500 e euro 20.000, a condizione che la fattura ricevuta non sia stata totalmente occultata (quindi annotata almeno ai fini delle imposte dirette). Se, invece, mancasse tale annotazione, la sanzione è applicata in misura proporzionale (dal 5 al 10 per cento) ed è commisurata all'imponibile, con un minimo di 1.000 euro; b) quella in cui il cedente/prestatore non emette la fattura entro quattro mesi dall'operazione e il cessionario/committente non provvede a regolarizzare, entro trenta giorni, l'omissione: in tal caso si applicano la sanzione proporzionale (dal 5 al 10 per cento), commisurata all'imponibile e con un minimo di 1.000 euro, la sanzione per indebita detrazione e quella per infedele dichiarazione.

Il comma 9-bis1 detta le eccezioni alla regola del precedente comma. Si delinea l'ipotesi di irregolare assolvimento dell'imposta, con applicazione di una sanzione in misura fissa (da 250 a 10.000 euro), quando l'imposta è stata applicata ordinariamente e versata dal cedente/prestatore in luogo dell'applicazione del *reverse charge*. La sanzione grava il cessionario/committente - che è il vero debitore dell'imposta - con solidarietà del cedente/prestatore. È, comunque fatto salvo il diritto alla detrazione ed è evitato l'obbligo di regolarizzazione dell'operazione in capo al cessionario/committente. Viene, inoltre, prevista una sanzione più grave in capo al cessionario/committente quando l'applicazione dell'imposta in regime ordinario in luogo del *reverse charge* è determinata da intenti fraudolenti. In tal caso la sanzione applicabile è quella base (dal 90 al 180 per cento). Il comma 9-bis2 prevede l'applicazione di una sanzione in misura fissa (da 250 a 10.000) in capo al cedente/prestatore, salvaguardando il diritto alla detrazione del cessionario, ma senza obbligo di regolarizzazione dell'operazione, per le ipotesi in cui l'imposta è stata erroneamente assolta dal cessionario/committente con il meccanismo dell'inversione contabile in luogo dell'assolvimento ordinario, per operazioni riconducibili alle ipotesi di *reverse charge*, ma per le quali non ricorrevano tutte le condizioni per la sua applicazione. Anche in tale ipotesi, è prevista la solidarietà del cessionario/committente con il cedente/prestatore (vero debitore dell'imposta). Viene, infine prevista una sanzione più grave in capo al cedente/prestatore - per i casi in cui l'applicazione dell'imposta in *reverse charge* in luogo del regime ordinario è determinata da intenti fraudolenti. In tal caso la sanzione si applica nella misura base dal 90 al 180 per cento. Infine, nel comma 9-ter viene disciplinata l'ipotesi di errata applicazione del *reverse charge* ad operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad imposta. In tale caso, nella contabilità IVA devono essere eliminati sia il debito che il credito erroneamente registrati, con effetti neutrali. È salvaguardato il diritto al recupero dell'imposta eventualmente non detratta (per indetraibilità soggettiva od oggettiva) attraverso la nota di variazione o la richiesta di rimborso ai sensi dell'art. 21 del decreto legislativo 546 del 1992. La medesima procedura si applica anche per le operazioni inesistenti, con effetti sostanzialmente neutri, salva l'applicazione della sanzione dal 5 al 10 per cento dell'imponibile.

Corte di giustizia europea nella determinazione delle sanzioni.⁴² Invero, delle sanzioni così pesanti potrebbero essere giustificate solamente in caso di frode ed inoltre, non tengono conto delle differenti dimensioni delle realtà aziendali.

Questo, unitamente al rigoroso sistema di responsabilità amministrativa degli enti dettato con il dlgs. 231/2001, incide fortemente sullo sviluppo del sistema economico italiano, che si caratterizza per la presenza soprattutto di imprese di piccole dimensioni, e scoraggia gli investimenti stranieri nel nostro paese.

⁴² Secondo giurisprudenza costante della Corte di Giustizia gli Stati Membri restano competenti a scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate, pur nel rispetto del principio di proporzionalità.