

Roberto Convenevo

# Come approdare al regime definitivo dell'Iva nell'Unione Europea



*Roberto Convevole*

**Come approdare al regime definitivo dell'Iva  
nella Unione Europea**

[r.convevole@gmail.com](mailto:r.convevole@gmail.com)

# Indice

## Premessa

1. Il progetto della Commissione del 1985: la tassazione delle esportazioni nel paese di origine
    - 1.1. Il mercato unico del 1993
  2. Le proposte della Commissione del luglio 1996: la tassazione degli scambi intra-comunitari nel paese del domicilio fiscale del fornitore
    - 2.1. Gli sviluppi successivi culminati con la proposta del 2008
  3. L'adozione del quadro VT nel 2004 da parte dell'Italia
    - 3.1. Il quadro VT a livello provinciale
  4. Costruzione del modello per il regime definitivo
    - 4.1. La centralità dei consumi finali
    - 4.2. Le deviazioni dal modello puro
      - 4.2.1. *La macroeconomia dell'Iva*
  5. Il quadro VT Europeo
    - 5.1. Il problema delle aliquote ridotte
  6. L'ampiezza della compensazione Iva (clearing)
    - 6.1. Funzionamento del Clearing House Mechanism
    - 6.2. Alimentazione del Clearing House Mechanim e monitoraggio dei flussi
    - 6.3. I saldi commerciali intra-UE pubblicati dalla Commissione nel 2008
      - 6.3.1. *Il caso particolare della Germania*
  7. I vantaggi del sistema definitivo
    - 7.1. Gli svantaggi del regime definitivo
  8. Considerazioni conclusive
- Appendici
- A1 Esempio di calcolo del coefficiente correttivo dell'aliquota media ponderata
- A2 Confronto tra Reckon (2009) ed i risultati del questionario della Corte dei Conti europea del 1998
- Appendice A3: Il problema delle diverse aliquote medie ponderate per: BIT, BID e BIND.
- Appendice A4: European Union trade balances and VAT gap in 2006

## Sintesi

Dal 1° gennaio 1993, l'Iva relativa agli scambi di beni e servizi tra Stati membri è disciplinata dal cosiddetto "regime transitorio". La sua principale caratteristica è la circolazione di tali beni e servizi senza imposta mentre la loro tassazione avviene nello Stato membro di destinazione. Varie fonti concordano nel considerare la circolazione in esenzione d'imposta come un fattore fondamentale della crescita dell'evasione Iva negli ultimi anni. Alcuni tentativi di realizzare il regime definitivo, basato sulla tassazione all'origine, sono finora risultati vani.

Nel 2005 fu introdotto nel modello di dichiarazione Iva dell'Italia il quadro VT (*Ripartizione territoriale dell'Iva al consumo*). I soggetti passivi, distinguendo le cessioni tra operazioni verso *soggetti Iva* ed operazioni verso *consumatori finali*, indicano per queste ultime la regione nella quale sono avvenute le vendite. In tal modo è possibile ripartire l'Iva netta su base regionale.

Mutuando a livello UE la soluzione italiana, si potrà approdare al regime definitivo. La soluzione proposta consiste nell'utilizzare le dichiarazioni Iva per determinare i "consumi finali totali" (famiglie e pubblica amministrazione), integrandoli con delle poste per tener conto di alcune peculiarità dell'Iva. In sostanza, dati amministrativi e statistici determineranno la base imponibile che rimane incisa dall'Iva. La compensazione delle entrate tra Stati membri (dai paesi di *produzione* a quelli di *consumo*) verrebbe in tal modo calcolata sulla base Iva effettivamente dichiarata e non già su quella "teorica" come ipotizzato dalla Commissione nel 1996.

Il regime definitivo sarebbe caratterizzato da tre elementi costitutivi: il quadro VT Europeo (con indicazione anche delle cessioni intra-UE); l'aliquota del 15% applicata alle cessioni intra-UE ad aliquota normale; l'alimentazione del fondo di compensazione (Clearing House Mechanism) mediante due flussi. Un primo flusso è rappresentato dall'1% dell'Iva versata periodicamente dalle imprese direttamente al CHM. Questo meccanismo è identico per tutti gli Stati membri. Un secondo flusso finanziario verrebbe invece attivato solo dalle amministrazioni di quegli Stati membri che si trovano in surplus negli scambi intra-UE.

L'adozione del regime definitivo consentirebbe di stroncare definitivamente la possibilità di realizzare transazioni fittizie (le cosiddette 'frodi carosello') ed eliminerebbe anche l'economia sommersa che si origina da importazioni intra-UE non dichiarate. Nel complesso è lecito attendersi una crescita dell'Iva netta nella UE di circa 15-20 miliardi di euro su base annua, a cui vanno aggiunti incassi uguali o superiori per le imposte dirette e gli oneri sociali (moltiplicando dell'evasione). La tassazione all'origine si configura come un vero **gioco win-win**.

Ragionevolmente, due anni al massimo sarebbero necessari per realizzare il nuovo sistema a partire dall'adozione delle prime misure e tenendo anche conto di un periodo di rodaggio.

## Summary

Since 1<sup>st</sup> January 1993, VAT related to trade of goods and services among Member States is ruled by the so-called “transitional regime”. Its main feature is the tax free circulation of goods and services which are then taxed in the Member State of destination. Several sources agree that tax-free circulation is a key factor for the increasing the tax evasion. Attempts made over the last years to shift to a VAT definitive regime have been unsuccessful.

In 2005, the Italian administration introduced Part VT (*Territorial distribution of VAT to final consumers*) in the VAT return form. Taxable persons, by distinguishing transfers into operations regarding *holders of VAT numbers* and operations regarding *final consumers*, indicate for the latter the region in which sales are made. In this way it is possible to allocate the actual VAT revenue on a regional basis.

If Italy’s scheme is transposed at the EU level, a change over to the definitive regime may take place. The proposed solution consists of using VAT returns to assess “the total final consumption” (by householders and public administration), integrating it with specific data taking account of some VAT peculiarities. Essentially, administrative and statistical data will determine the VAT taxable amount. Hence, the clearing of VAT revenue among Member States (from the countries of *production* to those of *consumption*) would be calculated from the VAT basis actually declared and not from the “theoretical” VAT, as put forward by the Commission in 1996.

Three elements would characterize the definitive regime: the European Part VT (also specifying intra-EU sales); the rate of 15% applied to intra-EU sales at the normal rate; the feeding of the Clearing House Mechanism through two financial flows. A first flow is represented by 1% of the VAT periodically paid by companies to the CHM. This mechanism is identical in all Member States. A second flow would be activated only by administrations of Member States with an intra-EU trade surplus.

The adoption of a definitive regime would allow to definitively suppress the possibility to undertake fictitious transactions (the so-called “Carousel frauds”) and would also eliminate the black economy resulting from undeclared intra-EU imports. Altogether, one might estimate an increase of net VAT in the EU of about 15 to 20 billion Euro on annual basis; equivalent or higher revenues from direct taxes and social security contributions must be added (multiplying factor of evasion). Taxation at origin will take the form of a truly **win-win game**.

It would reasonably take two years at most to realize the new system, starting from the adoption of the first measures and also taking account of a period of adjustment.

## Scopo

Questo testo risponde in maniera organica alle domande **D1** (*A suo parere, il regime Iva attuale per gli scambi intra-UE è sufficientemente adattato al mercato unico o costituisce invece un ostacolo a trarne i massimi benefici?*) e **D2** (*In questo ultimo caso, quale regime Iva per le forniture e le prestazioni intra-UE considererebbe più adatto? In particolare pensa che l'imposizione nello Stato membro di origine sia ancora un obiettivo importante e realizzabile?*) del **Libro verde sul futuro dell'Iva**, COM (2010) 695.

## Premessa

In una recente intervista il Commissario europeo per la fiscalità Algirdas Semeta ha osservato che “l'Europa non sarà mai uno Stato solo, sotto il profilo tributario. Ci saranno sempre 27 differenti sistemi fiscali. Questo, però, non ci deve impedire di lavorare ad un modello di cooperazione integrato che sia in grado di armonizzare i meccanismi impositivi e, dov'è possibile, di unificarli”<sup>1</sup>. E nella conferenza di Milano il Commissario ha poi osservato come sia necessario porre fine a 18 anni di regime transitorio con un approccio “open mind”<sup>2</sup>.

Nelle pagine che seguono si presenta una soluzione semplice, concreta e gestibile per passare al regime definitivo Iva (**tassazione all'origine**) come preconizzato costantemente da tutte le Direttive in materia emanate dalla Commissione. La proposta è attuabile in un lasso di tempo ragionevole (massimo due anni da contarsi a partire dall'adozione delle prime misure) secondo una tempistica che verrà delineata al termine. I diversi aspetti di contorno, che necessariamente accompagnano questo disegno ambizioso, potranno essere precisati in una seconda stesura del documento dopo aver ricevuto le osservazioni da parte dei partecipanti alla discussione così meritoriamente aperta dalla Commissione il primo dicembre 2010<sup>3</sup>.

Il testo è così articolato. Nei primi paragrafi si ricostruisce l'exkursus delle tre proposte avanzate nel corso del tempo dalla Commissione per l'adozione del regime definitivo. Si descrive poi il funzionamento del quadro VT adottato dall'Italia per regionalizzare l'Iva. Nel quarto e quinto paragrafo si illustra il modello logico per costruire il regime definitivo. Successivamente si descrive il funzionamento del meccanismo di clearing. Nel paragrafo conclusivo si delineano le tappe delle principali azioni da intraprendere per realizzare il regime.

---

<sup>1</sup>. Cfr. “Abuso del diritto, soluzione UE” in *Il Sole 24 Ore* del 2 aprile 2011. Il commissario Semeta ha poi osservato: “L'Iva e la definizione di una base imponibile UE per l'imposta sulle società, per esempio, sono due ambiti in cui è possibile abbattere le ‘frontiere di carta’ issate dalla Comunità. Come un'intesa più stretta si può trovare nella lotta alle frodi o nella delimitazione dell'abuso del diritto, in modo da punire i furbi senza compromettere la libera circolazione di capitali e imprese”.

<sup>2</sup>. European Commission – Taxation and customs union, “*Conference on Green paper*”, Milano 6 May 2011. Nel corso della Conferenza c'è anche chi ha suggerito di bandire l'espressione “regime definitivo dell'Iva” e dunque procedere speditamente sulla strada del miglioramento pragmatico del regime provvisorio. Siamo pertanto alla vigilia di una svolta storica.

<sup>3</sup>. Il modello che viene descritto nel paragrafo 4 è in grado di reggere a tutte le critiche che avrebbe formulato Maurice Lauré nell'esaminarlo. Ritengo infatti di essere in grado di rispondere in maniera convincente alle obiezioni di Lauré (1993), formulate discutendo il progetto della Commissione per il regime definitivo, riportate alle pagine 252-257 del suo libro. Per motivi di spazio non posso immaginarmi e gestire una simile discussione, peraltro fondamentale.

L'exkursus storico è, a mio avviso, indispensabile perché come diceva Cicerone "*Historia magistra vitae*" ed oggi parlare di regime definitivo appare come una proposta eterodossa<sup>4</sup>. Chi vuole saltare l'exkursus può cominciare a leggere il testo dal paragrafo 3.

### **1. Il progetto della Commissione del 1985: la tassazione delle esportazioni nel paese di origine**

Nel *Libro bianco* del giugno 1985 (COM (85) 310) la Commissione presentò un programma per il completamento del Mercato Unico. Tra le varie proposte vi era quella dell'abolizione delle barriere fiscali e dei controlli alle frontiere interne. Per quanto riguarda l'Iva, l'idea era che "the sale would be taxable in the hands of the vendor and the VAT incurred by the purchaser would be deductible irrespective of the Member state in which it has been charged".

Veniva tuttavia indicato da parte della Commissione che la divergenza delle aliquote tra SM avrebbe creato una distorsione della concorrenza e aperto potenzialità alla frode. La Commissione concludeva che "no means exists of removing the frontier controls and thus the frontiers if there are significant tax and corresponding price differences between the Member states".

Nel febbraio 1986, l'Atto Unico Europeo (Articolo 13) sanciva il principio che "Il mercato interno comporta uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni del presente trattato".

Nel 1987 la Commissione presentò una comunicazione (COM (87) 320) relativa al "completamento del mercato interno". In questa comunicazione la Commissione descrive a grandi linee la sua strategia che verte sulla soppressione delle frontiere fiscali, l'armonizzazione minimale della fiscalità indiretta, tenendo conto dei vincoli di bilancio degli SM, in particolare per evitare le distorsioni della concorrenza e lo sviamento degli scambi commerciali, e la modifica dei meccanismi di imposizione delle operazioni di import ed export.

Tale comunicazione era caratterizzata da quattro proposte specifiche:

a) *la progressiva convergenza delle aliquote Iva* (COM (87) 321 e COM (87) 324): un'aliquota normale (tra il 14% ed il 20%) da applicarsi alla maggior parte di beni e servizi; un'aliquota ridotta (tra il 4% ed il 9%) da applicarsi ai prodotti di prima necessità, alle derrate alimentari (con l'eccezione delle bevande alcoliche), ai prodotti energetici per il riscaldamento e l'elettricità domestica, alle forniture di acqua, ai prodotti farmaceutici, ai libri, ai giornali e periodici ed al trasporto delle persone;

b) *l'abolizione delle frontiere fiscali* (COM (87) 322): le vendite intracomunitarie di beni e servizi vengono assoggettate allo stesso regime delle vendite interne. I concetti di 'esportazione' e 'importazione' tra SM vengono aboliti e quindi i principi di sgravio impositivo all'esportazione e d'imposizione all'importazione.

c) *la creazione di un meccanismo che destinasse l'Iva incassata nel paese esportatore al paese di consumo finale sotto forma di compensazione tra Stati* (COM (87) 323). Poiché l'Iva applicata e riscossa nello Stato membro di vendita dei beni e servizi diventa deducibile nello SM di acquisto, quest'ultimo SM verrebbe a riscuotere *in fine* solo l'Iva sul valore aggiunto generato da operatori di

---

<sup>4</sup>. **Historia vero testis temporum, lux veritatis, vita memoriae, magistra vitae, nuntia vetustatis**: "la storia, testimone delle età, luce del vero, vita del ricordo, maestra di vita, messaggera del passato", Cicerone: *De oratore*, 2, 9, 36. Citazione tratta dal "*Dizionario delle sentenze latine e greche*", a cura di Renzo Tosi, BUR 2000, Rizzoli. La mia opinione è che senza la storia non vi sia la cultura e l'Europa, nel mondo occidentale, è soprattutto cultura.

questo SM. Scopo del “Clearing House Mechanism” (CHM) è precisamente quello di trasferire allo Stato membro di acquisto (e consumo) la parte di Iva riscossa nello SM di vendita.

Utilizzando le dichiarazioni periodiche Iva compilate dalle imprese, ciascuno SM avrebbe fornito alla Commissione una distinta mensile riassuntiva in maniera complessiva l’Iva raccolta e l’Iva detratta relativamente agli scambi intra-comunitari. Sul saldo della posizione così calcolata, gli SM avrebbero versato le eccedenze al CHM, concetto poi abbandonato nella successiva formulazione del regime definitivo del 1996 (cfr. il paragrafo 2).

All’epoca, la grande maggioranza degli Stati membri manifestò la propria contrarietà a queste proposte: perdita di sovranità, rischi di sviamento degli acquisti da parte dei consumatori finali ecc. Il Consiglio Ecofin di Creta del settembre 1988 chiede allora alla Commissione di riconsiderare le sue proposte e nel Consiglio europeo di Roma del dicembre 1990 si arriva ad una soluzione di compromesso basata sull’adozione di un regime transitorio per l’Iva, a partire dal 1° gennaio 1993, con l’intesa di arrivare al regime definitivo dal 1° gennaio 1997.

### **1.1. Il mercato unico del 1993**

La realizzazione del mercato unico nel 1993 ha avuto come conseguenza l’abolizione dei controlli alle frontiere fiscali. La Comunità ha pertanto adottato il sistema transitorio dell’Iva che mantiene i diversi sistemi fiscali, ma abolendo i controlli alle frontiere delle merci che da allora circolano liberamente nell’Unione Europea.

Il sistema transitorio funziona sulla base di tre principi:

- *la fine delle restrizioni all’acquisto per i viaggiatori (soggetti privati) che sono incisi dall’Iva nel paese di origine dei beni che essi acquistano, ad eccezione dell’acquisto di veicoli nuovi e delle vendite a distanza;*
- *l’abolizione dei controlli alle frontiere per le imprese, abolizione che consente a queste ultime di beneficiare della soppressione dei costi legati all’adempimento delle formalità doganali;*
- *il mantenimento della tassazione nel paese di destinazione al fine di preservare le entrate fiscali di ciascuno SM.*

La contropartita per l’abolizione delle formalità alle frontiere è rappresentata dai modelli Intrastat: ogni trimestre le imprese devono comunicare un consuntivo delle loro cessioni intracomunitarie per singolo cliente e devono compilare una dichiarazione statistica dettagliata concernente i loro movimenti di merci con gli altri SM. Questa dichiarazione inviata alle rispettive amministrazioni doganali serve per la redazione delle statistiche del commercio estero intra-comunitario. Inoltre la cooperazione tra le diverse amministrazioni fiscali nazionali si avvale di una base dati europea di controllo incrociato delle dichiarazioni (sistema VIES).

In conclusione, il sistema transitorio è un sistema basato sul principio di origine per i soggetti privati e sul principio di destinazione per le transazioni tra soggetti Iva.

## **2. Le proposte della Commissione del luglio 1996: la tassazione degli scambi intra-comunitari nel paese del domicilio fiscale del fornitore**

La proposta del 1996 (COM (96) 328) è la seconda ed ultima messa a punto dalla Commissione per quanto riguarda il passaggio al regime definitivo e si articola in tre punti salienti:

- a) *luogo unico di imposizione per gli operatori;*
- b) *meccanismo macroeconomico di compensazione (clearing) basato su indicatori statistici e non già di natura amministrativa;*

c) *adozione di aliquote Iva identiche ovvero entro una forchetta molto stretta* (normale e ridotta).

Nel formulare il primo punto la Commissione ha ragionato come se la CEE all'epoca, e la UE oggi, fosse una entità di tipo federale (come ad es. gli Stati Uniti d'America e la Svizzera, oppure la Repubblica federale tedesca) e non già un'unione economica (ed oggi anche monetaria) tra Stati sovrani ed indipendenti. Pertanto le imprese multinazionali economicamente attive in molteplici SM avrebbero finito col presentare un'unica dichiarazione Iva nello Stato di residenza fiscale e versare lì tutta l'imposta raccolta nei diversi Stati<sup>5</sup>.

Come venne osservato all'epoca da vari studiosi, la scelta della Commissione finiva con l'equiparare l'Iva, che è un'imposta reale, alle imposte dirette che sono invece riferibili a persone giuridiche o fisiche (imposta sulle società ed imposta personale)<sup>6</sup>.

Quest'ultima è un'osservazione importante che può essere meglio colta con la seguente argomentazione. I sistemi economici contemporanei costruiscono il sistema fiscale generale sulle imprese che interpretano tre ruoli distinti nei riguardi del fisco: sono *sostituti d'imposta* nei riguardi dei salariati (oneri sociali e ritenute sull'imposta personale); sono *soggetti passivi* per quanto riguarda l'imposta sulle società; sono *esattori* per conto dello Stato per quanto riguarda l'Iva.

La natura di unione economica e monetaria della Unione Europea e non già di stato federale o di confederazione non consente di avere ai fini Iva un luogo unico di dichiarazione fiscale (per le imprese multinazionali) dal momento che l'Iva è un'imposta sui consumi finali che si sono realizzati in un certo territorio (in questo caso il singolo Stato membro).

Il discorso dell'imposta reale può essere chiarito con un ulteriore esempio. Ipotizziamo un cittadino europeo particolarmente ricco che possieda una o più abitazioni in 10 distinti SM. Ebbene le tasse sugli immobili, dovute in base alle diverse legislazioni nazionali (ad es. Ici in Italia per le seconde case, la Taxe d'habitation in Francia, etc.) non potrebbero mai essere assolte con un'unica dichiarazione da presentarsi nello SM ove il cittadino in questione abbia posto il proprio domicilio fiscale<sup>7</sup>. Lo stesso dicasi per le imposte che il cittadino europeo avrà assolto di volta in volta

---

<sup>5</sup>. Nell'Annex B, pag. 31, di COM (1996) 328 la Commissione porta proprio l'esempio della Germania che è una Repubblica federale per sostenere le tesi sia del luogo unico di dichiarazione fiscale sia l'attribuzione del gettito con criteri statistici. "Questo risultati sono d'altra parte confermati dalle prassi esistente negli Stati membri a struttura federale come la Germania. Mentre l'Iva tedesca è un'entrata sia per la Repubblica federale sia per i Länder, questo Stato membro non ha mai applicato le disposizioni relative al luogo di imposizione all'interno della Germania per attribuire ai diversi Länder la loro parte di entrate; in effetti, un simile approccio avrebbe avuto come conseguenza una segmentazione del mercato tedesco, simile a quella che esiste oggi a livello comunitario. Per l'attribuzione dell'imposta sono state fissate altre regole, al di fuori del sistema fiscale".

L'argomentazione della Commissione per giustificare la scelta del luogo unico di dichiarazione Iva facendo riferimento alla Germania, che è stata uno dei membri fondatori della CEE, è fuorviante perché la Germania è diventata nel 1949 uno *stato federale* mentre invece la UE è una unione di *Stati indipendenti e sovrani*. La tesi della Commissione espressa nel 1996 è in realtà **un sillogismo**.

Ciò che la Commissione osservava nel 1996 è semplicemente che in Germania l'attribuzione dell'Iva ai Länder non avviene in base al luogo del consumo dei beni e neanche in base al luogo di versamento dell'imposta, bensì con il criterio della popolazione residente relativamente al 49% dell'Iva interna netta dopo aver detratto la contribuzione dovuta alla UE per la terza risorsa, cfr. Pola (2011).

<sup>6</sup>. **"Le imposte reali colpiscono isolatamente i singoli tipi di reddito, senza ricostruire l'unità della persona che li possiede. Le imposte personali prendono invece in considerazione la condizione economica complessiva del soggetto passivo"**, Longobardi (2009) pag. 36. L'Iva colpisce il reddito quando esso viene speso in consumi. Nel passato esistevano soltanto imposte reali: "La transizione dalle imposte reali all'imposta personale muove dal Regno Unito, dove già nel 1840 prende forma un primo embrione di imposta personale. Seguono, lungo il corso del XX secolo, gli altri paesi: gli Stati Uniti nel 1919, la Germania nel 1920", ivi pag. 38.

Il paradosso in cui cade la Commissione nel 1996, con la proposta del luogo unico di imposizione ai fini Iva, è stato più volte illustrato da Mauro Maré nei diversi scritti riportati nei riferimenti bibliografici.

<sup>7</sup>. L'esempio del patrimonio immobiliare vale ovviamente anche per le imprese, piccole o grandi che siano, che possono legittimamente possedere immobili, sia strumentali che abitativi, in tanti diversi Stati della UE.

nell'acquisto delle singole abitazioni (imposte di registro e simili). Queste imposte saranno state versate nei singoli SM. Gli esempi mostrano con chiarezza come gli *immobili* ed il *consumo finale* di beni e servizi siano indissolubilmente legati al *“territorio”* ove sono ubicati gli immobili e dove si sono realizzati i consumi.

La seconda condizione nella proposta del 1996 discende logicamente dalla prima. Infatti, la Commissione afferma che il meccanismo di clearing non si deve basare su indicatori di natura amministrativa<sup>8</sup>. Non volendo utilizzare le dichiarazioni Iva la Commissione parla di un meccanismo “macroeconomico” sul quale basare il clearing e molto acutamente si fa riferimento allo schema del *Relevé delle risorse proprie* (Iva)<sup>9</sup> opportunamente modificato per tenere conto dell'esistenza dell'economia sommersa e quindi dell'evasione fiscale<sup>10</sup>.

Ciò fatto si arriva alla seguente conclusione: **“La quota di ogni Stato membro nel totale delle entrate teoriche Iva di tutti gli Stati membri costituirà la chiave di ripartizione fra gli Stati membri del gettito Iva totale della Comunità (grassetto mio).**

---

<sup>8</sup>. “Il sistema auspicato dalla Commissione crea uno spazio fiscale comunitario ed implica l'abbandono dell'attribuzione diretta delle entrate Iva attraverso il sistema impositivo sostituendolo con un meccanismo di riattribuzione. A questo proposito la Commissione intende sottolineare che la **riattribuzione delle entrate fra gli Stati membri non dovrà assolutamente basarsi su dati provenienti dalle dichiarazioni fiscali dei soggetti passivi**. Tale approccio sarebbe infatti incompatibile con la scelta di un solo luogo di imposizione per operatore perché reintrodurrebbe il controllo della circolazione materiale dei beni”, COM (96) 328 pag. 16.

<sup>9</sup>. In Consiglio (1977) si riporta il Regolamento n. 2892/77 che dispone i criteri che gli Stati membri devono seguire per determinare il loro contributo in termini di terza risorsa Iva, avendo due alternative: a) metodo della dichiarazione; b) metodo delle entrate. Il metodo b), che è stato alla fine scelto da tutti gli Stati membri, consiste, in base all'articolo 6 del Regolamento, nel determinare “la base delle risorse Iva calcolata dividendo il totale delle entrate nette di Iva incassate dallo Stato membro per l'aliquota media ponderata dell'Iva, espressa in frazione, calcolata alla quarta cifra decimale applicando il metodo comune di calcolo definito all'articolo 7”. E l'articolo 7 recita: “1. Per il calcolo della ponderazione delle varie aliquote di cui all'articolo 6, lo Stato membro ripartisce per l'aliquota applicata tutte le operazioni che sono imponibili ai sensi della propria legislazione nazionale e che, tenuto conto dell'articolo 17 della direttiva 77/388/CEE, sono gravate da Iva non detraibile da parte del cessionario. In tale ripartizione per aliquote, si fa una distinzione tra le seguenti categorie: - consumi finali delle famiglie sul territorio definito dall'articolo 3 della direttiva 77/388/CEE per lo Stato membro interessato e i consumi collettivi delle amministrazioni private; - acquisti correnti delle amministrazioni pubbliche; - formazione lorda di capitale fisso degli altri settori, nella misura in cui è gravata da Iva non detraibile; - consumi intermedi, nella misura in cui sono gravati da Iva non detraibile. Le operazioni che, conformemente all'articolo 28, paragrafo 2 della direttiva 77/388/CEE, sono oggetto di esenzione con rimborso delle imposte pagate allo stadio anteriore sono considerate operazioni imponibili ad aliquota 0%. 2. Questa ripartizione per aliquota applicata e per categoria è determinata tramite dati desunti dai conti nazionali, conformemente al sistema europeo dei conti economici integrati, e ripartiti, se necessario, con l'ausilio di dati adeguati. I conti nazionali in questione sono quelli relativi al penultimo anno precedente l'esercizio finanziario per il quale occorre calcolare la base delle risorse Iva. 3. La ponderazione di ciascuna aliquota applicata corrisponde quindi al rapporto tra il valore delle operazioni relative a tale aliquota e il valore totale dell'insieme di queste operazioni. 4. Lo Stato membro che durante un esercizio modifica l'aliquota Iva applicabile a tutte le operazioni o a talune di esse o il regime fiscale di alcune operazioni, calcola in tempo utile la nuova aliquota media. Quest'ultima è applicata alle entrate provenienti dall'applicazione dell'aliquota o del regime modificati”.

Attualmente i funzionari della Commissione visitano gli Stati membri ogni due anni per controllare l'alimentazione statistica dei Relevé la cui struttura è rimasta immutata dal 1980 ad oggi.

<sup>10</sup>. Un ruolo importante per chiarire questo punto, che nei testi della Commissione non è sempre cristallino, venne svolto all'epoca da Ifo Institute (1995) e da Parsche, Steinherr, Waller (1996). Utilizzando le tavole input-output di Francia, Italia e Regno Unito nei due testi menzionati viene ricostruito puntigliosamente il peso dell'economia sommersa presente implicitamente nelle rispettive contabilità nazionali dei 3 Stati membri per concludere che il meccanismo di clearing avrebbe dovuto basarsi su un **“nucleo centrale di contabilità nazionale basato su statistiche finanziarie”** chiamato anche sinteticamente **“calcolo centrale globale”**. Più precisamente “con un simile approccio di clearing macroeconomico, il calcolo globale assume un'importanza molto maggiore di quanto non sia generalmente il caso, sebbene i dati macroeconomici abbiano comunque un ruolo nella distribuzione del gettito (ad es. le risorse proprie della UE). E' pertanto necessario che questo procedimento venga monitorato dalla Corte dei Conti europea”. In sostanza, Parsche, Steinherr e Waller si riferiscono alle *statistiche strutturali* che scaturiscono dalle indagini campionarie sulle imprese prima che esse vengano integrate dalla contabilità nazionale con la stima dell'economia sommersa (cfr. Cipriani-Polito (2001) citati nell'Appendice A2).

In pratica questo sistema di riattribuzione macroeconomica delle entrate Iva degli Stati membri potrebbe essere applicato facilmente utilizzando i metodi di calcolo delle risorse proprie Iva. (...) Un sistema di questo tipo garantirà molto meglio del regime attuale la completa attribuzione delle entrate Iva in funzione di tutto il consumo finale avvenuto nel territorio di ogni Stato membro”<sup>11</sup>.

Va qui aperto un inciso per puntualizzare un aspetto cruciale. Attualmente il metodo di calcolo delle risorse proprie non è in grado di separare all’interno dei beni e servizi imponibili i flussi che effettivamente rimangono incisi dall’Iva da quelli che invece si sottraggono all’imposizione tramite l’evasione. E’ per questo motivo che la base imponibile Iva desunta dal Relevé rappresenta la **base teorica in assenza di evasione**; ed applicando ad essa l’aliquota media ponderata si ottiene l’**Iva teorica in assenza di evasione**. Il meccanismo che si illustra nel paragrafo 3 risolve definitivamente l’**impasse** nella quale si è trovata la Commissione nel 1966 dal momento che consente di misurare i consumi finali che sono stati **effettivamente assoggettati all’Iva**, risolvendo così il problema dell’economia sommersa presente implicitamente nella contabilità nazionale (*stima esauriente* del prodotto interno lordo, come previsto dalle direttive comunitarie in materia).

La terza condizione della proposta della Commissione riguardava le aliquote Iva che avrebbero dovuto armonizzarsi perché altrimenti il meccanismo di clearing non avrebbe potuto funzionare. Ma anche questa è un’obiezione che può essere superata come vedremo fra poco.

Con queste caratteristiche è ben comprensibile come la proposta di regime definitivo formulata nel 1996 sia risultata inaccettabile per gli Stati membri. In aggiunta alle critiche formulate verso la proposta del 1987 gli SM obiettarono che i controlli sulle imprese multinazionali sarebbero stati impossibili per le singole amministrazioni fiscali interessate, generando confusione amministrativa tra gli Stati e rischi di sovrapposizione di ruoli.

Ma si deve riflettere sulla circostanza che il postulato iniziale (la tassazione degli scambi intra-comunitari nel paese del domicilio fiscale del fornitore) era ed è **logicamente inconsistente** per le argomentazioni riportate poco fa.

## 2.1. Gli sviluppi successivi culminati con la proposta del 2008

Nel giugno del 2000 la Commissione pubblica una comunicazione che illustra la sua “strategia per migliorare il funzionamento del sistema Iva nel contesto del mercato interno”<sup>12</sup> prendendo atto del fallimento delle proposte precedenti del 1987 e del 1996. Nelle considerazioni introduttive la Commissione osserva che “la proroga del regime transitorio obbligherà gli Stati membri a riconoscere la necessità di porre maggiormente l’accento sui controlli e su una più intensa cooperazione amministrativa in grado di arginare il problema delle frodi posto in evidenza nella relazione della Commissione sulla cooperazione amministrativa e sul controllo dell’Iva. Il fatto che il regime transitorio implichi la circolazione in franchigia fiscale di beni tra Stati membri causa

---

<sup>11</sup>. COM (96) 328, pag. 17. Questa conclusione è così importante che è opportuno riportare integralmente un passo di pag. 33 dell’Annexe B (*Description technique détaillé du programme*): “Le Conseil ayant souligné, dans ses conclusions susmentionnées, le caractère de la TVA comme impôt général sur la consommation, **la Commission estime que le meilleur moyen de déterminer les recettes de chaque Etat membre correspondant à la consommation imposable qui a eu lieu sur son territoire, consiste à établir, sur base statistique, cette consommation**. En effet, dans le cadre du calcul du PIB/PNB à partir des comptes nationaux, chaque Etat membre dispose, en principe, de toutes les données nécessaires. Un tel calcul, qui ressemble à ceux effectués pour la détermination du taux moyen pondéré dans le cadre des ressources propres TVA de la Communauté, permettra d’établir les recettes théoriques de chaque Etat membre. **Ce système serait d’une grande simplicité tant pour les opérateurs que pour les administrations** (grassetto mio)”.

<sup>12</sup>. Cfr. COM (2000) 348 finale.

inevitabilmente dei rischi, in particolare di “caroselli di frode”, contro i quali è necessario adottare provvedimenti energici”<sup>13</sup>. A questo proposito la Commissione precisa come “il commercio intracomunitario frutta ogni anno circa 930 miliardi di euro. L’Iva rappresenta, a seconda delle stime degli Stati membri dal 15% al 25% di tale importo, ossia circa 162,75 miliardi di €. Stando alle stime della Commissione, la frode ammonta al 5%, vale a dire una perdita di entrate fiscali di circa 8 miliardi di euro ogni anno”<sup>14</sup>.

Tornando a COM (2000) 348, senza rimettere in questione il principio della tassazione nel paese di origine come “obiettivo a lungo termine della Comunità”, la Commissione non lo considera più come una priorità a breve termine: “Occorre sottolineare che il mercato interno può funzionare e funzionerebbe meglio con un regime Iva fondato sull’imposizione nello Stato membro di origine, sia in termini di semplicità amministrativa (e, di conseguenza, di riduzione dei costi per le imprese) che di minore sensibilità alla frode (che garantirebbe quindi una maggiore stabilità delle entrate fiscali). Va tuttavia riconosciuto che a causa della situazione e delle circostanze attuali (in particolare il fatto che non siano riunite le condizioni per procedere speditamente sulla via del riavvicinamento intensivo dei tassi di imposizione e delle legislazioni, oltre alla difficoltà di porre in essere un meccanismo totalmente affidabile di riallocazione delle entrate), è poco probabile ottenere risultati significativi in tempi brevi”<sup>15</sup>.

Con l’aggravarsi del fenomeno delle frodi intra-comunitarie, a metà del primo decennio del nuovo secolo, il Consiglio Ecofin del 5 giugno 2007 chiede alla Commissione di esaminare due misure di più ampia portata per combattere le frodi dell’Iva: a) la tassazione delle cessioni intracomunitarie; b) l’introduzione di una procedura di “inversione contabile generalizzata”.

Limitandoci al primo punto vediamo brevemente cosa rispose la Commissione il 22 febbraio 2008 facendo di nuovo ricorso a consulenti esterni<sup>16</sup>. Astenendosi dal fornire nuove valutazioni sulle perdite di gettito degli SM derivanti dalle frodi carosello e dalla circolazione di merci *hors tax* (stimate da osservatori indipendenti tra i 23 ed i 30 miliardi di euro su base annua<sup>17</sup>) la Commissione suggerisce un regime definitivo con due caratteristiche: 1) adozione di un’aliquota unica del 15% per tassare tutte le cessioni intra-comunitarie; 2) compensazione micro-economica su base bilaterale fondata sulle dichiarazioni ricapitolative.

La prima caratteristica è molto importante e si tratta di una novità per la Commissione la quale, a dieci anni dalla sua prima formulazione, ha finito con l’acceptare un suggerimento formulato da Keen e Smith nel 1996<sup>18</sup>. Come vedremo nel paragrafo 5.1. la formulazione dell’aliquota unica per

---

<sup>13</sup>. Ivi, pag. 5

<sup>14</sup>. Ibidem, nota 4.

<sup>15</sup>. COM (2000) 348 finale.

<sup>16</sup>. “Tenuto conto del periodo di tempo relativamente limitato a disposizione della Commissione, i risultati dell’analisi si basano principalmente su studi specifici effettuati da una società di consulenza, il cui valore rimane limitato, sulle risposte ai questionari inviati alle amministrazioni finanziarie, sui contributi delle imprese e sull’analisi dei funzionari della Commissione”, pag. 4 di COM (2008) 109 definitivo.

<sup>17</sup>. Le fonti indipendenti sono molteplici; ne riportiamo alcune: a) House of Lords (2007), “Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU”, European Union Committee, 20th Report of Session 2006-07, HL Paper 101 (2007), 25 May; b) Europol Press release: Experts discuss “Missing Trader Inter-Community Fraud”, 13 December 2006; c) l’Eurocanetproject report (“Attempt to measure cross border VAT fraud. Breakdown within the EU - OCS SPF Finances Belgique”); d) Kovacs (2007, “Open speech”, Conference “Tackling VAT fraud: possible ways forward”, Brussels, 29 February 2007. Accanto a queste stime globali ve ne sono poi alcune che si limitano alle frodi intra-UE stimate per singoli Stati membri: Agenzia Tributaria (2006), Osservatorio del delitto fiscale, Primer informe, December; HM Revenue & Customs: Measuring Tax Gaps 2010, An Official Statistics Release 16th September.

<sup>18</sup>. Michael Keen e Stephen Smith “VIVAT an alternative VAT for the EU. The future of value added tax in the European Union”, in Economic Policy, n. 23 ottobre 1996. Questo importante saggio era finalizzato a suggerire un

tassare le cessioni intra-comunitarie va meglio articolata per evitare che si formino dei “rimborsi” nello SM di origine causati dalla differenza tra aliquota al 15% e le aliquote ridotte in vigore sia negli SM “esportatori” sia in quelli “importatori”.

Nel formulare la seconda caratteristica (compensazione su base bilaterale) la Commissione riprende lo strumento delle dichiarazioni ricapitolative della proposta del 1987, abbandona l’idea del Clearing House Mechanism e di conseguenza opta per un sistema bilaterale di compensazione. Questa variante è stata probabilmente ideata per superare le critiche ricevute sul CHM. Sennonché, come si suol dire, si cade dalla padella nella brace perché la Commissione, nella proposta del 2008, ragiona come se l’Unione Europea non esistesse e dunque ciascuno Stato membro si dovesse arrangiare con gli altri 26 Stati membri. Ergo, la compensazione su base bilaterale rappresenta un passo indietro rispetto alla compensazione macro-economica formulata nel 1996.

E’ chiaro che una volta scelta la strada della compensazione bilaterale, meccanismo che può essere fonte di litigi infiniti tra i singoli Stati membri, la Commissione finisca col mettere le mani avanti allorché dichiara: “La difficoltà principale –per il regime definitivo, n.d.r.- sul piano politico è quella della dipendenza delle entrate fiscali dei singoli Stati membri dai trasferimenti di altri Stati membri. Dato che l’impatto di tale misura potrebbe equivalere al 10% del gettito complessivo dell’Iva, per un volume complessivo di 30 miliardi di euro a livello UE, logicamente la questione è sapere se gli Stati membri sono disposti ad accettare una tale dipendenza” (...) “in caso di risposta negativa, ogni sistema che implichi un meccanismo di compensazione sarebbe escluso. In questo caso, la tassazione a destinazione delle operazioni intracomunitarie sarebbe l’unica possibilità”<sup>19</sup>.

### 3. L’adozione del quadro VT nel 2004 da parte dell’Italia

Nella dichiarazione annuale dell’Iva per l’anno d’imposta 2004 si è realizzata in Italia un’importantissima novità<sup>20</sup>. Con un meccanismo molto semplice è stato ideato un criterio oggettivo per ancorare l’imposta alla regione nella quale si sono realizzati i consumi finali<sup>21</sup>. Come

---

percorso realistico per approdare al regime definitivo Iva superando quello transitorio. I due autori britannici suggerivano “the adoption of a fully harmonised rate of VAT for transactions between registered traders, while allowing continued cross-country diversity in rates applied to final sales (pag. 402)”. Essi pertanto non avevano in mente ciò che ha realizzato otto anni dopo l’Agenzia delle Entrate con il quadro VT ma, implicitamente, facevano riferimento ad un concetto analogo allorché suggerirono di stabilire un’aliquota standard, identica per tutti gli Stati membri della UE, da applicare a tutte le operazioni imponibili, sia interne che intra-UE, che vedevano come contraenti i soli soggetti Iva. Ciò equivale, logicamente, a distinguere le vendite imponibili verso soggetti Iva da quelle verso consumatori finali (o equiparati tali). Queste ultime sarebbero state tassate con aliquote decise liberamente da ciascun Stato membro. La separazione delle vendite, a seconda dell’acquirente, coincide esattamente con il ragionamento sviluppato da Maré e Vitaletti (1996). Quest’ultima era però una soluzione più radicale che nel 2004 si concretizzerà nell’adozione del quadro VT delle dichiarazioni Iva da parte dell’Italia.

<sup>19</sup>. COM (2008) 109 finale, pag. 7.

<sup>20</sup>. Si precisa che l’Italia è l’unico Stato membro della UE a non disporre attualmente delle dichiarazioni periodiche Iva (mensili o trimestrali). Esiste pertanto un’unica dichiarazione annuale che viene presentata da 2 a 9 mesi dopo la chiusura dell’anno fiscale di riferimento.

<sup>21</sup>. Sulla relazione tra Iva e consumi finali Vitaletti (2002) osservava quanto segue: “L’Iva è un’imposta sui consumi finali delle famiglie (per circa il 75% del totale della base imponibile) a dispetto del suo nome che lascia intendere che sia un’imposta sul ‘valore aggiunto’. Erroneamente si ritiene che essa sia un’imposta sulla produzione. Ma non è vero. L’equivoco ha delle conseguenze. Si è creata infatti una confusione sulla natura di questa imposta che individua il cespite di riferimento con tecniche complesse che hanno finito per oscurare quello che era l’oggetto primario dell’imposta. L’Iva, infatti, si correla come gettito ai consumi, non al valore aggiunto, e sarebbe importante mettere in evidenza questa sua *natura originaria*, cosa che tecnicamente si può fare. Tramite il *frazionamento delle vendite* ( a partita Iva ed a non-partita Iva). E’ un vero paradosso l’esistenza di un’imposta sui consumi che non faccia vedere al suo interno i consumi”.

si vede nella tabella 1 il quadro VT (*Ripartizione territoriale dell'Iva a consumo*) è composto da due sezioni e ciascuna è composta da due colonne.

**Tabella 1: Il quadro VT della dichiarazione Iva italiana**

QUADRO VT		1		2	
RIPARTIZIONE TERRITORIALE DELL'IVA AL CONSUMO		Totale operazioni imponibili		Totale imposta	
VT1	Ripartizione delle operazioni effettuate nei confronti di consumatori finali e di soggetti titolari di partita IVA		,00		,00
		Operazioni imponibili verso consumatori finali	,00	Imposta	,00
		Operazioni imponibili verso soggetti IVA	,00	Imposta	,00
		Operazioni imponibili verso consumatori finali		Imposta	
VT2	Abruzzo	1	,00	2	,00
VT3	Basilicata	1	,00	2	,00
VT4	Bolzano	1	,00	2	,00
VT5	Calabria	1	,00	2	,00
VT6	Campania	1	,00	2	,00
VT7	Emilia Romagna	1	,00	2	,00
VT8	Friuli Venezia Giulia	1	,00	2	,00
VT9	Lazio	1	,00	2	,00
VT10	Liguria	1	,00	2	,00
VT11	Lombardia	1	,00	2	,00
VT12	Marche	1	,00	2	,00
VT13	Molise	1	,00	2	,00
VT14	Piemonte	1	,00	2	,00
VT15	Puglia	1	,00	2	,00
VT16	Sardegna	1	,00	2	,00
VT17	Sicilia	1	,00	2	,00
VT18	Toscana	1	,00	2	,00
VT19	Trento	1	,00	2	,00
VT20	Umbria	1	,00	2	,00
VT21	Valle d'Aosta	1	,00	2	,00
VT22	Veneto	1	,00	2	,00

Nella prima sezione (VT1) il dichiarante deve riportare il totale delle operazioni imponibili e la relativa imposta. Questo totale va poi diviso tra operazioni imponibili verso “consumatori finali”, con la relativa imposta, ed operazioni imponibili verso “soggetti Iva” e relativa imposta.

Dopo aver effettuato questa distinzione il dichiarante deve indicare la regione (o le regioni) nella quale si sono realizzate le operazioni imponibili verso i consumatori finali. In questa evenienza, l'operatore deve indicare il valore delle operazioni imponibili e la relativa imposta<sup>22</sup>.

Il quadro VT consente pertanto di assegnare a ciascuna regione italiana la compartecipazione al gettito Iva in funzione dell'effettivo consumo finale realizzato in loco, rappresentato dalle vendite dichiarate e quindi dalla base imponibile effettiva regionalizzata. Pertanto la distribuzione del gettito Iva avviene utilizzando una fonte amministrativa risolvendo così due problemi: quello

<sup>22</sup>. E' molto interessante osservare quanto sia ampia la platea di soggetti Iva che effettua cessioni a consumo finale. Nel 2006 il quadro VT è stato compilato da 5.054.189 soggetti Iva. Di questi 2.389.727 hanno effettuato operazioni imponibili solo nei riguardi di altri soggetti Iva; 893.903 hanno effettuato operazioni solo nei riguardi di consumatori finali; e ben 1.770.559 soggetti Iva hanno effettuato cessioni miste (sia ad imprese sia a consumatori finali). Quest'ultimo dato è abbastanza sorprendente. Il fenomeno delle cessioni miste esisterà anche negli altri Stati membri dal momento che il mercato è molto cambiato negli ultimi 30 anni, e questa osservazione conferma l'importanza concettuale del quadro VT.

rapresentato dal fatto che il versamento dell'Iva avviene presso la sede legale delle imprese che può non coincidere con il luogo di consumo finale e quello di evitare l'utilizzo di criteri statistici che per definizione avvantaggiano le regioni caratterizzate da maggiore evasione fiscale.

Come risulta chiaro dalla tabella 1, il quadro VT consente di avere su scala regionale due informazioni: la *base imponibile* (operazioni imponibili verso consumatori finali) e l'*imposta* corrispondente. Per motivi didattici, al fine di illustrare la enorme potenzialità del quadro VT, nella tabella 2 si confrontano solo le composizioni percentuali dell'*imposta regionalizzata* e dell'*Iva versata* dagli operatori (le prime due colonne), mettendole poi in relazione con i consumi finali

<b>Tabella 2: Confronto dell'imposta regionalizzata con i versamenti Iva ed i consumi delle famiglie ISTAT. Composizioni percentuali. Anno 2006</b>					
Ripartizione territoriale dell'IVA al consumo	Regione	IVA da VT	IVA versata	Consumi Istat	
<b>S</b> <b>E</b> <b>Z</b> <b>I</b> <b>O</b> <b>N</b> <b>E</b> <b>2</b>	<b>VT2</b>	Abruzzo	2,0707	0,8968	1,8896
	<b>VT3</b>	Basilicata	0,5931	0,3674	0,7073
	<b>VT4</b>	Bolzano	1,2363	1,1960	1,0517
	<b>VT5</b>	Calabria	2,0672	0,2979	2,6634
	<b>VT6</b>	Campania	6,0589	2,0002	7,3268
	<b>VT7</b>	Emilia Romagna	8,9618	5,6907	8,5506
	<b>VT8</b>	Friuli Venezia Giulia	2,2899	1,2926	2,2197
	<b>VT9</b>	Lazio	11,1150	23,1973	10,1803
	<b>VT10</b>	Liguria	3,1613	1,7011	3,1719
	<b>VT11</b>	Lombardia	19,0354	35,7594	18,1388
	<b>VT12</b>	Marche	2,6401	1,3074	2,6258
	<b>VT13</b>	Molise	0,4011	0,0574	0,4345
	<b>VT14</b>	Piemonte	7,6698	7,2920	8,0482
	<b>VT15</b>	Puglia	4,6015	1,5920	5,3273
	<b>VT16</b>	Sardegna	2,6171	0,7985	2,3766
	<b>VT17</b>	Sicilia	5,7035	1,9241	6,7072
	<b>VT18</b>	Toscana	7,4700	4,1398	6,9281
	<b>VT19</b>	Trento	1,2142	0,8397	1,0877
	<b>VT20</b>	Umbria	1,5349	1,0894	1,4090
	<b>VT21</b>	Valle D'Aosta	0,3315	0,3492	0,3030
	<b>VT22</b>	Veneto	9,2267	8,2109	8,8527
		<b>totale</b>		<b>100</b>	<b>100</b>

delle famiglie di contabilità nazionale. Nelle regioni italiane si applicano ovunque le medesime aliquote Iva e dunque non vi sono distorsioni al di là di ciò che deriva dalla diversa struttura dei consumi della famiglie (nelle regioni più ricche i consumi alimentari pesano di meno rispetto al peso nelle regioni meno ricche) che ha un effetto molto contenuto.

Se si guarda innanzitutto la seconda colonna, si vede bene come la Lombardia ed il Lazio risentano della domiciliazione fiscale delle grandi imprese e raccolgano da sole poco meno del 60% di tutta l'Iva versata. Però, l'Iva versata in Lombardia e nel Lazio si è invece *materializzata* per più della metà in altre regioni, come risulta dalla prima colonna della tabella. Infatti il gettito che alla fine spetta alla Lombardia è soltanto il 19,04% del totale e quello che spetta al Lazio è l'11,11%. Se si

disponesse di dati analoghi a livello UE si vedrebbe che il gettito Iva si “concentra” in termini relativi in Germania che è lo SM più popoloso e sviluppato e con l’adozione del regime definitivo tale concentrazione crescerebbe perché la Germania è di gran lunga il maggiore esportatore (cessioni intra-UE) dell’Unione Europea. Se si confronta la terza colonna con la prima si vedono gli errori nei quali si cadrebbe qualora l’Iva fosse attribuita alle regioni in base ai consumi statistici delle famiglie. Infatti, se il dato regionale della terza colonna è maggiore del corrispondente valore della prima colonna significa che la regione in questione evade più della media di tutte le regioni.

### **3.1. Il quadro VT a livello provinciale**

Nei primi mesi del 2011 sono state definitivamente approvate le linee guida del federalismo fiscale italiano. Con riferimento all’Iva, è stata prevista una compartecipazione anche delle province e dei comuni al gettito dell’imposta. Pertanto, il prossimo passo che farà l’amministrazione italiana sarà quello di avere il quadro VT della dichiarazione Iva con l’indicazione delle Province ove si sono realizzate le cessioni imponibili. Di conseguenza il quadro VT fornirà in futuro le informazioni necessarie per le 107 province italiane. Per l’assegnazione ai Comuni si utilizzerà invece un criterio basato sulla popolazione residente<sup>23</sup>. Questa scelta operata dal Governo italiano è molto importante perché utilizza il criterio amministrativo più decentrato possibile (vale a dire i Comuni) per distribuire il gettito Iva e contemporaneamente pone le condizioni per *responsabilizzare* le amministrazioni comunali, provinciali e regionali nel contrasto all’evasione che, per i motivi spiegati prima, riguarda essenzialmente i consumi finali delle famiglie. Se si concentrano i controlli sull’ultimo anello della catena produttiva (importazione→produzione→ingrosso→dettaglio) si è in grado di recuperare a ritroso tutta la filiera dell’economia in nero (economia sommersa)<sup>24</sup>. Tutti questi ragionamenti non sarebbero stati possibili, in maniera organica, se non fosse stato ideato il quadro VT della dichiarazione Iva.

In sostanza, il quadro VT rispetta il *principio dell’equità* perché impedisce che le regioni con più alta propensione all’evasione vengano premiate nell’assegnazione del gettito Iva, cosa che invece accadrebbe con l’utilizzo di criteri statistici. Lo stesso concetto di equità deve valere anche per la scelta del meccanismo/strumento in base al quale deve funzionare il sistema definitivo.

## **4. Costruzione del modello per il regime definitivo**

### **4.1. La centralità dei consumi finali**

L’architrave per l’attribuzione dell’Iva ai singoli Stati membri è rappresentata dalle cessioni a consumo finale riportate nel quadro VT che abbiamo appena visto. Quest’ultimo deve comprendere: a) le vendite a non-partite Iva (i consumatori finali); b) le vendite alle Amministrazioni pubbliche ed alle istituzioni sociali non-profit; c) le vendite realizzate in regime “Iva monofase” (tabacchi,

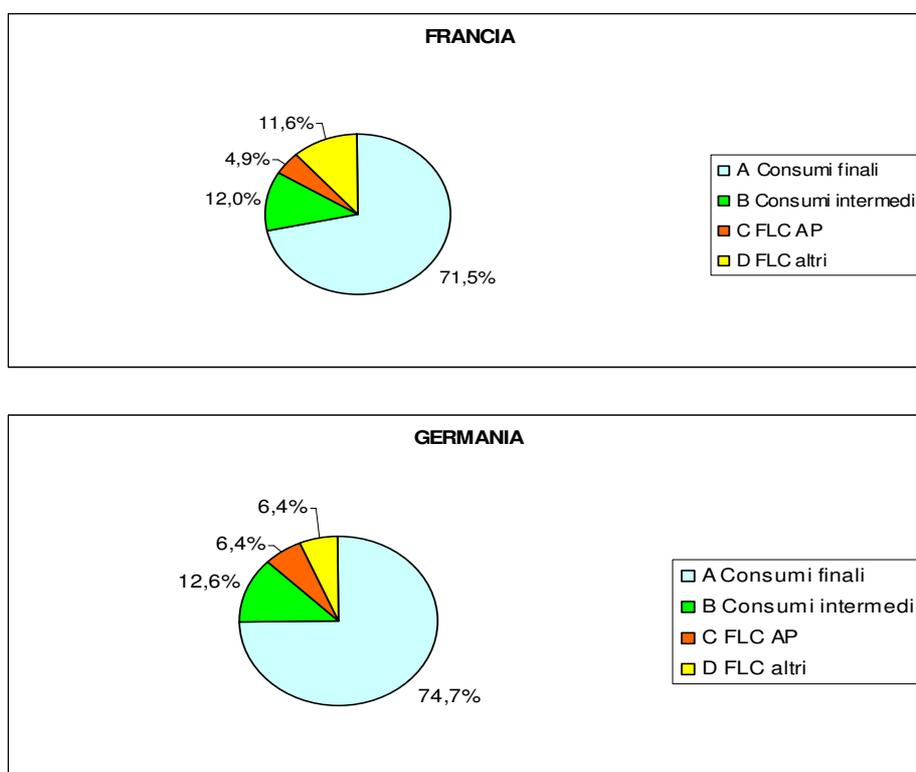
---

<sup>23</sup>. Cfr. L’articolo 2 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 recante disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale. In Italia esistono circa 8.000 Comuni. Quando si esce dai capoluoghi di provincia ci si imbatte spesso in grandi centri commerciali il cui bacino di utenza coinvolge molti distinti Comuni. Pertanto la scelta del criterio della popolazione residente nei singoli Comuni è sicuramente quello più appropriato per suddividere il gettito Iva provinciale a livello comunale.

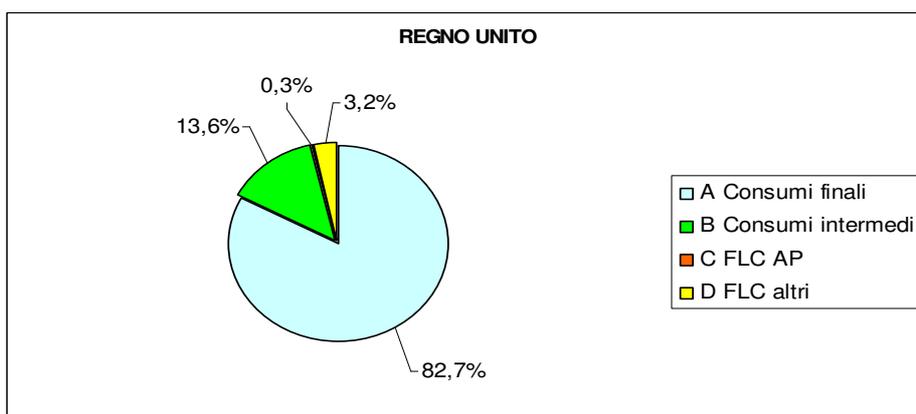
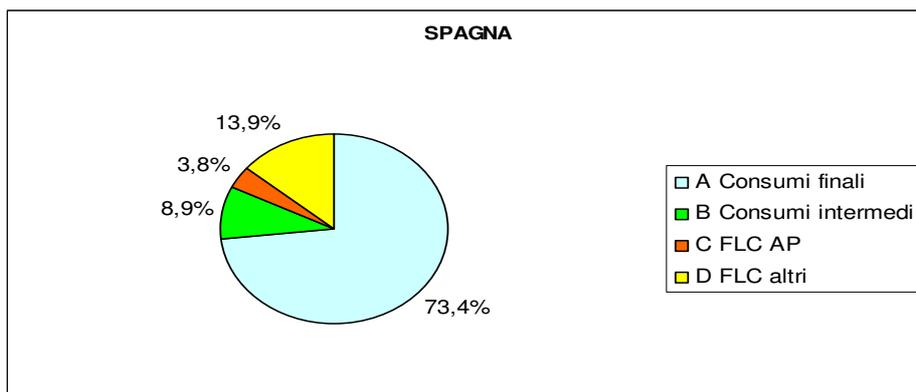
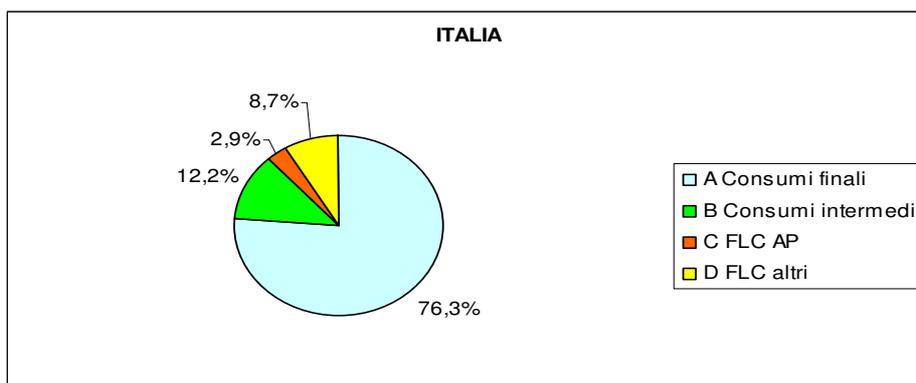
<sup>24</sup>. **Se si parte dal commercio al dettaglio nel fare i controlli ai fini Iva, la sottofatturazione delle vendite operate dai commercianti farà emergere anche quella parte di filiera produttiva che si è realizzata non applicando l’imposta: dettaglio→ingrosso→produzione→importazione. Il caso più frequente è infatti quello di un parziale occultamento delle vendite da parte dei dettaglianti i quali, per coerenza dei loro dati di bilancio economico, sono invogliati a chiedere forniture senza Iva ai grossisti, ecc. ecc.**

fiammiferi, periodici, ecc.) –(payment of tax at a preceding stage (tobacco, matches, periodicals))<sup>25</sup>. Chiamiamo questo aggregato “Consumi finali totali” (CFT). Prendiamo ora in considerazione i 5 Stati membri più grandi in termini di popolazione, che rappresentano i 2/3 dell’economia della UE, e vediamo qual è il peso dei CFT sulla Base Imponibile Totale dell’Iva (BIT), in assenza di evasione, utilizzando le informazioni presenti in: Reckon (2009), European Commission (2004a), (2004b) e (2006) e nei dati di contabilità nazionale dei rispettivi Stati desunti da Eurostat per il 2006. La cosa ideale, ovviamente, sarebbe quella di disporre dei Relevé Iva (Base di calcolo risorse proprie) che gli SM compilano ogni anno. Sfortunatamente questi dati non sono pubblici mentre la loro disponibilità rappresenterebbe un’operazione di trasparenza in generale. Miei eventuali errori di calcolo non inficiano il ragionamento. Il modello che si sta illustrando, qualora venisse adottato, si baserà necessariamente sulla metodologia dei Relevé nei modi che verranno specificati di seguito.

**Figura 1: la composizione della base imponibile teorica (BIT) in 5 Stati membri nel 2006**



<sup>25</sup>. Poiché la monofase si ferma al produttore-distributore, le cessioni imponibili che questi soggetti effettueranno ai commercianti al dettaglio saranno necessariamente riportate nel VT1 come vendite a partite Iva. Tali operazioni imponibili vanno dunque riattribuite alle operazioni a consumo finale. Il problema è di facile soluzione dal momento che si tratta di cessioni regolate da un regime speciale previsto dalla VI Direttiva.



**Nota Bene:** B si riferisce al settore privato; FLC è la formazione lorda di capitale.

**Fonte:** Elaborazioni per il 2006 su dati European Commission citati nel testo.

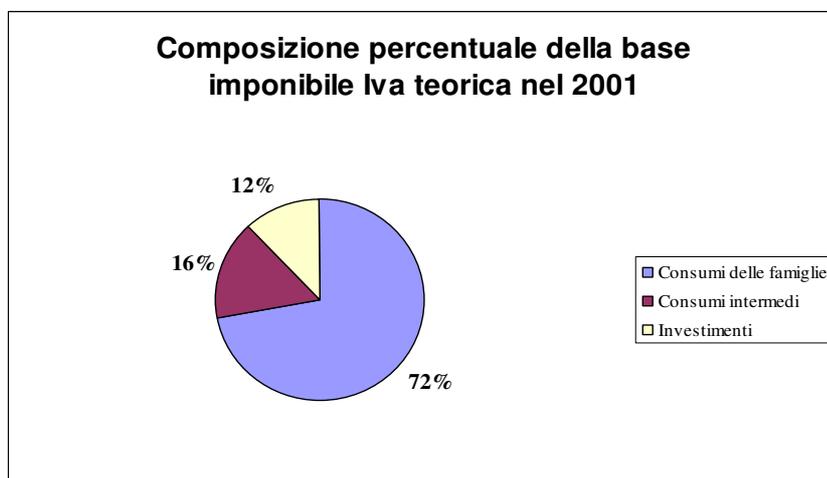
Come si vede dalla figure precedenti il peso dei CFT oscilla da un minimo del 71% ad un massimo dell'82% della base imponibile totale in assenza di evasione (cfr. in particolare European Commission (2004a)). Se ne deduce che nonostante la VI Direttiva prima, e la Direttiva 112 dal 1° gennaio 2007 in poi, le legislazioni nazionali continuano a presentare alcune peculiarità<sup>26</sup>. A questo

<sup>26</sup>. Già Longobardi et al. (1991b), pag. 622, osservava che "l'ammontare effettivo delle componenti pre-dettaglio dell'Iva (che i francesi chiamano 'les rémanences de la TVA') dipenderà, nei diversi paesi, dalla normativa nazionale sui diversi aspetti che concorrono a determinarle. In Italia esse ammontano circa un quarto dell'intero gettito; in Francia sono, probabilmente, ancora più rilevanti. E' allora evidente che risulta impossibile studiare adeguatamente gli effetti economici dell'Iva senza conoscere l'ammontare e la distribuzione per settore di queste componenti. Gli studi disponibili sull'Iva soffrono tutti, in qualche misura, del limite dovuto al mancato trattamento dell'Iva pre-dettaglio". Osservare che se la grande abbondanza di dati statistici riportati nei Relevé fosse stata resa disponibile alla comunità scientifica, probabilmente sarebbe stato possibile fare dei passi in avanti sulla strada di un sistema Iva davvero comune.

punto si può fare un'osservazione molto interessante. Dal momento che l'evasione Iva esiste in tutti gli Stati membri, il peso percentuale dei “consumi finali”, che risultano effettivamente tassati, sulla Base Imponibile Dichiarata *implicitamente* nel sistema economico (BID) è sicuramente *inferiore* al peso riscontrato prima sulla Base Imponibile Teorica (BIT) della figura 1. Ciò conferisce al quadro VT una forza davvero notevole perché le amministrazioni fiscali sarebbero invogliate dal confronto tra dati amministrativi (le dichiarazioni Iva) e dati statistici di contabilità nazionale a contrastare l'evasione sul proprio territorio con ogni mezzo<sup>27</sup>. Grazie al quadro VT le amministrazioni fiscali saranno in grado di fare considerazioni molto mirate per indirizzare i controlli, attrezzandosi per far emergere le diverse filiere dell'economia sommersa<sup>28</sup>.

Per meglio mostrare questa conclusione si riporta nella figura 2 un esercizio fatto per l'Italia confrontando i dati desunti dalle dichiarazioni Iva con la contabilità nazionale dopo aver risolto tutti i problemi metodologici del caso<sup>29</sup>. Ora, se nelle componenti “consumi intermedi” ed “investimenti” non c'è evasione, dal momento che tali componenti sono desunte da fonti statistiche (bilanci delle imprese, contabilità nazionale) e/o amministrative (dichiarazioni Iva)<sup>30</sup>, tutto si scarica sulla componente “consumi delle famiglie”: la differenza di peso dei consumi finali delle famiglie, nelle due figure riferite all'Italia, sintetizza bene la questione dell'evasione Iva e fornisce anche degli spunti di riflessione per coloro che dovranno analizzare questa proposta per costruire il regime definitivo dell'Iva. L'evasione Iva sarà sempre maggiore nell'ultimo anello della catena produttiva (le vendite al dettaglio) ma sarà presente anche nella filiera produttiva precedente. In Italia, nel 2001, alla fine di conti, la base imponibile dell'Iva risulta composta solo per il 53% dai consumi finali delle famiglie.

**Figura 2: Composizione della base totale imponibile (BIT) e della base imponibile dichiarata (BID)**

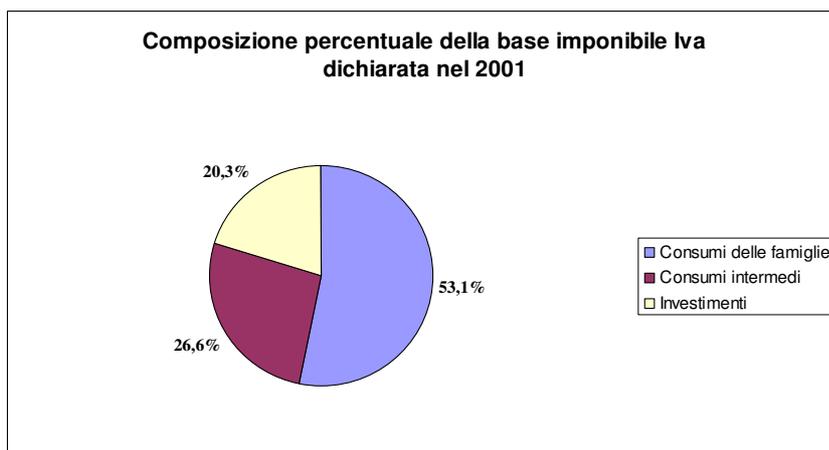


<sup>27</sup>. Il confronto tra VT e contabilità nazionale è quanto viene fatto nella tabella 2 riportata nel paragrafo 3.

<sup>28</sup>. Nei modelli di dichiarazione Iva esiste un quadro anagrafico, che consente di conoscere il settore di attività economica del dichiarante, che può essere abbinato al quadro VT: si ottiene in tal modo il quadro VT per settore merceologico. A questo punto i dati fiscali possono essere confrontati con le tavole Input-Output della contabilità nazionale, oppure con altre statistiche relative ai settori merceologici, oppure con le indagini sui consumi finali (imponibili) delle famiglie.

<sup>29</sup>. **Si presti attenzione al fatto che nella figura 2 i consumi delle amministrazioni pubbliche sono inclusi tra i consumi intermedi del settore privato per valutare meglio il peso dell'evasione fiscale nei consumi finali delle famiglie).**

<sup>30</sup>. La tesi dell'assenza di evasione su queste componenti della BIT discende dal fatto che si sta parlando di consumi intermedi con Iva indetraibile (soggettiva ed oggettiva) e di investimenti indetraibili (abitazioni della famiglie, riqualificazione del patrimonio edilizio, in detraibilità soggettiva, autovetture ed altri beni).



Fonte: Elaborazioni su Convenevole, Pisani (2003).

#### 4.2. Le deviazioni dal modello puro

Nonostante l’Iva sia un’imposta sui consumi finali con versamenti frazionati lungo tutta la filiera, l’esistenza di settori di attività economica, quali ad es. le banche e le assicurazioni, che sono esenti dall’applicazione dell’imposta, fa sì che essi rimangano incisi dall’Iva gravante sui loro acquisti. I consumi intermedi dei settori esenti, o esclusi come le amministrazioni pubbliche, rappresentano pertanto le “*deviazioni dal modello puro*” (DPM)<sup>31</sup> dell’Iva ideale<sup>32</sup>. Per quanto detto in precedenza, le deviazioni dal modello puro vanno stimate tramite le fonti abitualmente utilizzate per costruire il Relevé. In sostanza, ciò che per i 5 Stati membri considerati prima appare come il complemento a 100 dei “consumi finali”, in assenza di evasione, sono esattamente le “deviazioni dal modello puro”<sup>33</sup>. Ora, questa fetta di BIT di ciascuno Stato membro viene stimata in termini assoluti ogni anno da tutti gli Stati membri della UE e le aliquote applicate sono note. Nella tabella 3 si evidenzia un’approssimazione del valore assoluto dei DMP per i 5 Stati membri (colonna 8).

Come si vede il peso della componente DMP nella BIT varia da circa il 17% per il Regno Unito a circa il 28% della Francia. Negli ultimi 30 anni la contabilità nazionale ha fatto molti progressi.

<sup>31</sup>. L’espressione “deviazioni dal modello puro” ritengo sia stata coniata da Maré, Sarcinelli, Vitaletti (1998) con riferimento ai flussi di cui si sta parlando. Il ragionamento sottostante l’espressione è sviluppato anche in Maré-Vitaletti (1996). Tuttavia, la prima formulazione del concetto di **frazionamento dell’Iva riscossa sulle cessioni** (vendite a partite Iva e vendite a non-partite Iva) risale al dicembre 1994 e si trova nel “*Libro bianco*”, firmato dall’allora Ministro delle Finanze Giulio Tremonti, che a pag. 107 recita: “L’attribuzione alle regioni di una quota rilevante dell’Iva si basa sulla filosofia di tassare le cose, portata avanti dalla riforma. Inoltre, essa consente di attribuire alle Regioni risorse legate al consumo e non alla residenza (ad esempio, se u piemontese o uno straniero visitano Napoli e qui consumano beni e servizi, la regione Campania può così partecipare al relativo gettito Iva). Si tratta di un criterio coerente con l’amministrazione del territorio che, tra l’altro, crea un interesse regionale a ridurre l’evasione di questa imposta. A questi vantaggi fa da contrasto la necessità di introdurre **meccanismi per individuare i consumi effettivamente realizzati nelle Regioni, per l’attribuzione del relativo gettito** (grassetto mio)”. Il quadro VT dell’Iva ha realizzato nel 2004 quanto previsto dalla riforma Tremonti del dicembre 1994.

<sup>32</sup>. Longobardi (2009), pag. 246, definisce l’**Iva ideale** “quella che risulta equivalente, secondo il modello teorico, a una monofase al dettaglio e **Iva reale** quella che si osserva nel funzionamento concreto”. Infatti, per “come viene di fatto applicata, l’Iva si discosta in misura rilevante dalla ipotesi di perfetta equivalenza con una monofase al dettaglio, perché finisce per gravare anche sui consumi intermedi (e sugli investimenti)”. In Italia Longobardi (1989), pag. 64, è stato tra i primi a sottolineare il carattere ‘ibrido’ dell’Iva comunitaria: “Nelle configurazioni che ha assunto nelle esperienze concrete l’Iva è dunque, indipendentemente dall’incidenza economica effettiva, un’imposta *ibrida*, in parte corrispondente ad una monofase al dettaglio, in parte assimilabile ad imposte sulle fasi precedenti”. Sull’importanza delle ‘*Pre-retail Components of VAT*’ nella costruzione di una matrice Iva input-output si veda il paragrafo 3 di Longobardi et al. (1991a) pag. 38-39.

Esiste oramai ovunque una contabilità nazionale trimestrale e certamente si potranno utilizzare nuovi indicatori che prima non esistevano.

**Tabella 3: L'IVA e le sue basi imponibili: teorica (BIT), dichiarata (BID), non dichiarata (BIND) - €m 2006**

	1 IVAT	2 IVAC	3 = 1-2 Gap Iva	4 AMP	5=1:4 BIT	6=2:4 BID	7=5-6 BIND	8 DMP	9 CFT
<b>Francia</b>	140.817	131.017	-9.800	15,01	938.155	872.865	65.290	275.000	663.155
<b>Germania</b>	164.115	147.150	-16.965	14,54	1.128.714	1.012.036	116.678	289.000	839.714
<b>Italia</b>	119.197	92.860	-26.337	14,72	809.762	630.842	178.920	210.000	599.762
<b>Spagna</b>	63.013	61.595	-1.418	10,75	586.167	572.977	13.191	156.000	430.167
<b>Regno Unito</b>	155.697	128.721	-26.976	13,22	1.177.738	973.684	204.054	204.000	973.738
<b>Totale</b>	<b>642.839</b>	<b>561.343</b>	<b>-81.496</b>	<b>13,85</b>	<b>4.640.536</b>	<b>4.052.231</b>	<b>588.305</b>	<b>1.134.000</b>	<b>3.506.536</b>

**Composizioni percentuali**

<b>Francia</b>	21,9055	23,3399	12,0251	3,0345	20,2165	21,5404	11,0979	24,2504	18,9120
<b>Germania</b>	25,5297	26,2139	20,8170	3,5366	24,3229	24,9748	19,8329	25,4850	23,9471
<b>Italia</b>	18,5423	16,5425	32,3169	2,5686	17,4498	15,5678	30,4127	18,5185	17,1041
<b>Spagna</b>	9,8023	10,9728	1,7400	1,3579	12,6315	14,1398	2,2422	13,7566	12,2676
<b>Regno Unito</b>	24,2202	22,9309	33,1010	3,3552	25,3794	24,0283	34,6851	17,9894	27,7692
<b>Totale</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>13,8527</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

**Nota Bene:** BIT = BID + BIND; BIT = DMP +CFT

**Fonte:** colonne 1 e 2 Reckon (2009); colonna 4 Convevole (1998) e European Commission (2006); colonne 8 e 9 European Commission (2004a) e (2004b).

In conclusione le voci che compongono le DMP possono essere stimate tramite la contabilità nazionale, i bilanci delle società interessate (banche ed assicurazioni, ecc.) oppure tramite le dichiarazioni fiscali dei soggetti interessati (Iva gravante sugli acquisti dei soggetti con attività esenti).

*4.2.1. La macroeconomia dell'Iva*

Nella descrizione e quantificazione delle DMP (deviazioni dal modello puro) per i 5 Stati membri della tabella 3, sono state utilizzate le seguenti **identità**:

- (1)  $BIT = DMP + CFT$  la base teorica Iva in assenza di evasione è uguale al valore delle DMP più la stima di contabilità nazionale dei consumi finali totali (somma dei consumi finali delle famiglie, dei consumi della Pubblica amministrazione e degli enti no profit);
- (2)  $BID = DMP + CFTd$  la base Iva che rimane incisa dall'imposta è uguale alla somma dei DMP e dei consumi finali totali dichiarati. La chiamiamo base imponibile dichiarata;
- (3)  $BIND = CFnd$  la base Iva evasa, cioè la base imponibile non dichiarata, consiste nei consumi delle famiglie non dichiarati in quanto sfuggiti alla tassazione;
- (4)  $BID + BIND = BIT$  la somma delle basi Iva dichiarate e non dichiarate corrisponde alla base totale in assenza di evasione. La BIT è quella che viene calcolata nei Relevé al fine di determinare l'aliquota media ponderata (AMP).

Alle quattro identità precedenti va aggiunta la seguente specificazione: i CFTd (consumi finali totali dichiarati) sono quelli desunti dalla sezione 1 del quadro VT. In altri termini, i CFTd che rimangono incisi dall'Iva sono quantificati tramite le dichiarazioni Iva mentre i DMP possono essere ricavati statisticamente come specificato nel Regolamento n. 2892/77 (cfr. la precedente nota (9)).

Dopo aver ricostruito gli aspetti macro-economici dell'Iva, **per il passaggio al regime definitivo sono necessari pochi strumenti ed il principale è rappresentato dall'adozione del quadro VT da parte degli Stati membri.** Il secondo strumento è rappresentato da un'aliquota unica da applicare alle cessioni intracomunitarie che sono attualmente tassate ad aliquota normale e coincidente con l'aliquota normale più bassa oggi in vigore. Questa aliquota, che è pari al 15%, non può essere utilizzata anche per le cessioni di beni ad aliquota ridotta perché darebbe luogo a rimborsi generati a causa del nuovo regime definitivo e questo sarebbe un fatto disdicevole<sup>34</sup>. Si deve pertanto arrivare a definire un'armonizzazione minimale sull'aliquota ridotta e ciò rappresenta un sacrificio veramente piccolo rispetto ai grandi vantaggi che il sistema definitivo porterebbe in dote. Va infatti ricordato che il peso dei beni ad aliquota ridotta è nettamente inferiore al peso dei beni ad aliquota normale. Comunque sia, anche per i beni ad aliquota ridotta si dovrà determinare l'aliquota da utilizzare nelle cessioni intra-UE da parte degli Stati membri<sup>35</sup>.

## 5. Il quadro VT Europeo

Delineati i due utensili per costruire il regime definitivo, tutti gli Stati membri dovrebbero adottare il quadro VT che è stato descritto prima. In analogia al modello attualmente in vigore in Italia la prima sezione serve a distinguere le cessioni interne a partite Iva da quelle a consumatori finali, alle Amministrazioni pubbliche ed alle istituzioni sociali private. Tuttavia è importante, a questo stadio, evidenziare anche il totale delle cessioni intra-UE affinché le imprese forniscano subito un quadro esauriente della loro situazione ai fini Iva. La tabella 4 è un'ipotesi di quadro VT Europeo.

Va valutata l'opportunità di tenere eventualmente separate le vendite a privati da quelle alle Amministrazioni pubbliche ed enti no profit per riscontri/controlli successivi da parte delle amministrazioni fiscali sulla componente acquisti delle Amministrazioni pubbliche.

La seconda sezione del quadro VT Europeo verrebbe compilata solo dagli operatori che hanno effettuato cessioni intra-UE: per ogni singolo Stato membro si riportano le cessioni e la relativa imposta applicata con aliquota uniforme al 15% per i beni tassati ad aliquota normale<sup>36</sup>. Attualmente solo due Stati membri (Cipro e Lussemburgo) hanno l'aliquota normale al 15%. Qualora questi due Stati dovessero in futuro portarla al 16%, ovvero a valori superiori, la loro nuova aliquota normale verrebbe adottata da tutti per tassare le cessioni intra-UE<sup>37</sup>.

Nel giro di poco tempo si arriverebbe alla eliminazione dei modelli Intrastat (scambi intracomunitari). Questi modelli esistono da molti anni, sono complessi e ritenuti molto inaffidabili<sup>38</sup>.

---

<sup>34</sup>. Su questo aspetto si veda il successivo paragrafo 5.1.

<sup>35</sup>. Una volta determinata di comune accordo l'aliquota ridotta per le cessioni intra-UE, la Commissione dovrà determinare la tabella di beni, identica per tutti gli Stati membri che adottano aliquote ridotte, che gli operatori prenderanno a riferimento per tassare le loro cessioni intra-UE. Tutti i beni non presenti nella tabella in questione, andranno tassati con l'aliquota del 15%.

<sup>36</sup>. Nel modello VTE precedente, nell'elenco dei 27 SM dell'Unione Europea manca l'Italia in quanto è lo Stato membro dichiarante. Identica cosa accadrebbe per gli altri 26 Stati membri.

<sup>37</sup>. L'aliquota normale immediatamente superiore al 15% è attualmente quella della Spagna e di Malta che hanno adottato il 18%.

<sup>38</sup>. Sulla inaffidabilità dei modelli Intrastat si veda l'Appendice 4, in maniera particolare il caso dell'Olanda che denota un surplus commerciale superiore a quello della Germania nel biennio 2005-6.

**Tabella 4: Fac-Simile QUADRO VT Europeo: Stato membro ITALIA (IT)**

Tabella 4: Fac-Simile QUADRO VT Europeo: Stato membro ITALIA (IT)					
Ripartizione delle operazioni imponibili effettuate nei confronti di soggetti Intra-UE, consumatori finali e di soggetti titolari di partita IVA	VT1	descrizione	imponibile	imposta	
				1	2
		Totale operazioni imponibili		3	4
		Operaz. Imponibili Intra-UE		5	6
		Operazioni Impon. verso consumatori finali		7	8
SEZIONE 1		Operaz. Imponibili soggetti IVA			
Ripartizione territoriale dell'IVA Intra-UE		descrizione	imponibile	imposta	
		VT2	AT Austria		
		VT3	BE Belgio		
	S	VT4	BG Bulgaria		
		VT5	CY Cipro		
	E	VT6	CZ Rep. Ceca		
		VT7	DE Germania		
	Z	VT8	DK Danimarca		
		VT9	EE Estonia		
	I	VT10	EL Grecia		
		VT11	ES Spagna		
	O	VT12	FI Finlandia		
		VT13	FR Francia		
	N	VT14	HU Ungheria		
		VT15	IE Irlanda		
	E	VT16	LT Lituania		
		VT17	LU Lussemburgo		
		VT18	LV Lettonia		
	2	VT19	MT Malta		
		VT20	NL Olanda		
		VT21	PL Polonia		
		VT23	PT Portogallo		
		VT24	RO Romania		
		VT25	SI Slovenia		
		VT26	SK Slovacchia		
		VT27	SV Svezia		
		VT28	UK Regno Unito		
			Totale		

L'imposta totale esposta nella sezione 2 del VTE costituisce un controllo concettuale per verificare il funzionamento del Clearing House Mechanism che, come si vedrà nella tabella 6, si baserà *in primis* sui dati riportati nella sezione 1 del quadro VTE e sulle DMP desunte dal Relevé risorse proprie. In alternativa, si veda la successiva tabella 7, il CHM si può basare sulle *quote dei singoli Stati membri sul totale europeo* delle basi imponibili implicitamente dichiarate tramite il versamento dell'Iva netta da parte dei singoli Stati membri, applicando un coefficiente correttivo (ratio factor) per tenere conto dell'esistenza di diverse AMP. In questo secondo modo si porta a

compimento, in maniera *coerente*, il disegno della Commissione del 1996 avendo risolto alla radice il problema rappresentato dall'evasione dell'Iva presente nella stima del Pil. Infatti, nella prima sezione del quadro VTE non c'è evasione, trattandosi di dati dichiarati dalle imprese. Viene così risolta in maniera definitiva la problematica trattata nel paragrafo 2 ed in particolare nella nota (8).

### 5.1. Il problema delle aliquote ridotte

Come già detto, per i beni ad aliquota ridotta si deve arrivare alla determinazione di un'aliquota ridotta uguale per tutti da utilizzare per tassare le cessioni intra-comunitarie dei beni ad aliquota ridotta. Questa proposta si differenzia pertanto da quella avanzata da Keen e Smith nel 1996. Si tratta di una diversità importante finalizzata ad evitare il sorgere di rimborsi. Facciamo l'esempio del latte che in Italia è tassato al 4%. Una parte cospicua del latte che viene lavorato in Italia è acquistato in Germania. Se questo latte arrivasse in Italia con un'aliquota del 15% e servisse a produrre dei derivati che sono venduti anch'essi sul mercato italiano con un'aliquota al 4%, le imprese italiane che utilizzano latte tedesco per la loro produzione si troverebbero costantemente in posizione creditoria. Il nuovo sistema di regime definitivo verrebbe percepito come più complicato del regime transitorio.

In sostanza, gli Stati membri che attualmente adottano aliquote ridotte, e che vogliono introdurre il regime definitivo, dovrebbero convergere su un valore uniforme oppure concordare su un *livello minimo* che non possa essere sfiorato al ribasso. Questo livello minimo individuerrebbe l'aliquota ridotta da utilizzare nelle cessioni intra-UE da parte degli SM che, aderendo al nuovo regime, applicheranno l'aliquota ridotta sulle cessioni intra-UE per i beni riportati in una tabella merceologica che individua i beni ad aliquota ridotta in comune tra gli Stati membri che hanno aliquote ridotte. Non si tratta di un grosso sforzo "finanziario" e comunque chi vuole aderire al regime definitivo dovrebbe almeno adottare questa armonizzazione.

## 6. L'ampiezza della compensazione Iva (clearing)

L'attuazione del principio di origine per il regime definitivo rende indispensabile l'adozione di un House Clearing Mechanism (HCM) al fine di destinare l'Iva generatasi in uno SM produttore allo SM di consumo finale (o ipotizzato tale; le eccezioni come la ri-esportazione sono irrilevanti perché comunque ci sarà sempre uno SM di destinazione finale). L'area economica della UE è molto

**Tabella 5: Scambi commerciali tra 5 Stati membri, milioni €**

	Francia		Germania		Italia		Spagna		Regno Unito		Totali
	Cessioni	Acquisti	Cessioni	Acquisti	Cessioni	Acquisti	Cessioni	Acquisti	Cessioni	Acquisti	
<b>Francia</b>	0	0	90.000	67.000	41.500	33.000	30.500	32.000	23.000	30.500	<b>347.500</b>
<b>Germania</b>	67.000	90.000	0	0	46.000	62.000	20.000	41.500	39.000	61.000	<b>426.500</b>
<b>Italia</b>	33.000	41.500	62.000	46.000	0	0	16.000	22.000	10.000	18.000	<b>248.500</b>
<b>Spagna</b>	32.000	30.500	41.500	20.000	22.000	16.000	0	0	12.500	13.000	<b>187.500</b>
<b>Regno Unito</b>	30.500	23.000	61.000	39.000	18.000	10.000	13.000	12.500	0	0	<b>207.000</b>
<b>Totali</b>	<b>162.500</b>	<b>185.000</b>	<b>254.500</b>	<b>172.000</b>	<b>127.500</b>	<b>121.000</b>	<b>79.500</b>	<b>108.000</b>	<b>84.500</b>	<b>122.500</b>	<b>1.417.000</b>
<b>Iva al 15%</b>	24.375	27.750	38.175	25.800	19.125	18.150	11.925	16.200	12.675	18.375	
<b>Acquisti - Cessioni</b>	<b>22.500</b>		<b>-82.500</b>		<b>-6.500</b>		<b>28.500</b>		<b>38.000</b>		<b>0</b>
<b>Clearing Iva</b>	<b>3.375</b>		<b>-12.375</b>		<b>-975</b>		<b>4.275</b>		<b>5.700</b>		<b>0</b>

Fonte: Nostre elaborazioni su dati Istituto Commercio Estero

integrata e pertanto gli scambi intra-comunitari sono imponenti. Se, per semplicità ci si limita ai 5 SM considerati prima si osserva la seguente realtà riferita al 2006<sup>39</sup>.

I dati degli scambi intra-comunitari sono stati riportati a coerenza che, ovviamente, non esiste, se non per caso, nelle fonti di partenza (cfr. ad esempio l'Appendice 4) e così è possibile avere un'idea dell'ampiezza dei fenomeni.

Il totale dell'interscambio (somma di cessioni ed acquisti) è considerevole: 1.417 miliardi di euro. Anche considerando solo le cessioni si tratta pur sempre di oltre 700 miliardi di euro (circa il 16% della BIT dei 5 Stati Membri).

Nell'ultima riga della tabella c'è la quantificazione della compensazione Iva che sarebbe necessaria: la Germania nel 2006 deve versare al CHM 12,3 miliardi di euro e l'Italia poco meno di 1 miliardo. Gli altri 3 Stati membri ricevono dal CHM (la Francia 3,4 mld; la Spagna 4,3 mld; il Regno Unito 5,7 mld). Nell'esempio fatto, il CHM vale un po' più del 2% dell'Iva di competenza dei 5 SM considerati nel loro complesso (ovviamente le percentuali per i singoli SM possono essere diverse e quella riferita alla Germania sarà la percentuale maggiore per i motivi che si sono detti prima).

### 6.1. Funzionamento del Clearing House Mechanism

La tassazione delle cessioni intra-UE provoca per definizione uno spostamento nella pre-esistente allocazione del gettito Iva. In sostanza se utilizziamo i dati degli scambi commerciali riportati nella tabella 5 e passiamo al regime definitivo, il nuovo gettito Iva prima della compensazione finale (clearing) sarà quello riportato nella prima colonna della successiva tabella 6 ed il gettito finale attribuito a ciascun Stato membro sarà quello della colonna 7.

Vediamo le varie fasi del procedimento. Con il regime definitivo i singoli Stati membri incassano direttamente l'Iva netta riportata nella prima colonna della tabella 6. Se applichiamo all'Iva

**TABELLA 6: Simulazione dei flussi dell'imposta e delle basi imponibili nel regime definitivo**

Fonte	Tesoro	AMP	Base implicita	VTE 1	DMP	BID	IVAC	clearing
Variabile	1 Iva netta incassata	2 AMP	3=1:2x100	4 CFT	5 DMP	6=4+5	7=6x2:100	8=7-1
<b>Francia</b>	127.642	15,0100	850.380	597.865	275.000	872.865	131.017	3.375
<b>Germania</b>	159.525	14,5400	1.097.146	723.036	289.000	1.012.036	147.150	-12.375
<b>Italia</b>	93.835	14,7200	637.466	420.842	210.000	630.842	92.860	-975
<b>Spagna</b>	57.320	10,7500	533.209	416.977	156.000	572.977	61.595	4.275
<b>Regno Unito</b>	123.021	13,2200	930.567	769.684	204.000	973.684	128.721	5.700
<b>Totale</b>	<b>561.343</b>	<b>13,8527</b>	<b>4.052.232</b>	<b>2.928.403</b>	<b>1.134.000</b>	<b>4.062.403</b>	<b>561.343</b>	<b>0</b>
<b>Composizioni percentuali</b>								
<b>Francia</b>	0,2273868		0,2098547	0,2041607	0,2425044	0,2148641	0,2333992	
<b>Germania</b>	0,2841845		0,270751	0,2469044	0,2548501	0,2491224	0,2621392	
<b>Italia</b>	0,1671616		0,1573123	0,1437105	0,1851852	0,155288	0,1654247	
<b>Spagna</b>	0,1021123		0,1315841	0,1423905	0,1375661	0,1410438	0,1097279	
<b>Regno Unito</b>	0,2191548		0,2296432	0,2628339	0,1798942	0,2396817	0,229309	
<b>Totale</b>	1		1	1	1	1	1	

<sup>39</sup>. Francia, Germania, Italia, Spagna e Regno Unito rappresentano i 2/3 dell'economia dell'Unione Europea.

incassata la rispettiva aliquota media ponderata si ottiene la base implicita sottostante il gettito (colonna 3). In parallelo, tuttavia, tramite le dichiarazioni Iva periodiche e riepilogative, le amministrazioni finanziarie con l'aiuto dell'istituto centrale di statistica determinano le due componenti della propria base finale imponibile Iva: CFTd (colonna 4) e DMP (colonna 5).

La somma di queste due componenti fornisce il totale della base imponibile effettiva e cioè la BID che spetta ai singoli Stati membri. Poiché la BID è stata determinata dai singoli Stati membri utilizzando le dichiarazioni Iva (la sezione 1 del quadro VTE fornisce la componente CFTd) ed altre fonti statistiche (per la componente DMP)<sup>40</sup>, il gettito Iva che spetterà loro scaturisce dall'applicazione dell'aliquota media ponderata alla BID. Nella colonna 7 è riportato il gettito di pertinenza dei singoli Stati membri e nella colonna 8 è riportato l'ammontare del Clearing House Mechanism. Lo scarto che si osserva, pari allo 0,25% di tutta l'imposta dei 5 SM, dipende dalla diversità tra l'aliquota al 15% che regola gli scambi intra-UE e le singole AMP. Con un meccanismo iterativo lo scarto viene riallocato.

Tuttavia, non è questa l'unica strada possibile per determinare la IVAC dei singoli Stati membri. Si può infatti ragionare, come suggerito nel 1996 dalla Commissione, in termini di quote percentuali della BID complessiva europea spettanti ai singoli Stati membri<sup>41</sup>. Però questa strada necessita obbligatoriamente della uniformità delle aliquote. Dal momento che tale uniformità non esiste si può applicare un coefficiente correttivo che tenga conto della diversità di aliquote medie ponderate (AMP)<sup>42</sup>. Nella tabella 7 si procede in tal senso e compare una nuova colonna 5 (le quote di BID dei singoli Stati) e poi quella del coefficiente correttivo che è calcolato rapportando ciascuna AMP degli Stati al valore medio ponderato della somma dei 5 Stati. In tal modo le quote delle BID possono essere corrette per tenere conto delle diverse aliquote e quindi si può calcolare il gettito

**Tabella 7: Simulazione alternativa dei flussi nel regime definitivo Iva - €m 2006**

Fonte	Tesoro	Dichiarazioni Iva	Relevé	Clearing House Mechanim	CHM	Relevé	CHM	Ivac finale
Variabile	1 Iva netta incassata	2 VTE Sezione 1	3 DMP	4=2+3 BID	5 quote di BID Totale	6 AMP	7 Coeff. correttivo	8=5x7x gettito totale
Francia	127.642	597.865	275.000	872.865	0,2148642	15,01	1,086264	131.017,0
Germania	159.525	723.036	289.000	1.012.036	0,2491224	14,54	1,0522504	147.150,0
Italia	93.835	420.842	210.000	630.842	0,1552879	14,72	1,0652768	92.859,9
Spagna	57.320	416.977	156.000	572.977	0,1410438	10,75	0,7779705	61.595,0
Regno Unito	123.021	769.684	204.000	973.684	0,2396817	13,22	0,9567228	128.721,0
<b>Totale</b>	561.343	2.928.404	1.134.000	4.062.404	1	<b>13,818004</b>	1	<b>561.342,9</b>

<sup>40</sup>. Per le banche e le assicurazioni si possono utilizzare i bilanci ma anche le dichiarazioni Iva perché è sempre possibile ricavare gli acquisti imponibili a prescindere dall'applicazione del pro-rata.

<sup>41</sup>. Cfr Annexe B: *Description technique détaillée du programme* di COM (1996) 328. In particolare l'Annex 1-*Explication et fonctionnement pratique d'un système de réattribution macro-économique des recettes TVA*. La chiave di volta della descrizione è rappresentata dalla **"Part relative de chaque Etat membre dans les recettes théoriques"**. Pertanto i 5 Stati membri, resi anonimi, dell'esempio fornito dalla Commissione nel 1996 contribuiscono a formare il totale delle Recettes théoriques della comunità in esame avendo preliminarmente determinato un'aliquota Iva uguale per tutti e pari al 18%. Poiché nella realtà, e quindi nel nostro esempio di tabella 6, le aliquote medie ponderate sono tutte diverse la strada delle quote parti di gettito "teorico" non è percorribile mentre lo è quella delle rispettive BID, cioè delle basi imponibili "dichiarate" che, in quanto tali, non sono affette da evasione. Nella tabella 7 il coefficiente correttivo, calcolato sulle rispettive AMP, serve per "correggere" le singole BID. Per una illustrazione maggiore di questo meccanismo si rimanda all'appendice A1.

<sup>42</sup>. Per la genesi di questo meccanismo, illustrato in Convevole (1998), si rimanda all'appendice A1.

finale spettante (è la colonna 8). Lo scarto che si vede, pari allo 0,25% dell'Iva netta totale, dipende da un problema di approssimazione che può essere risolto reiterando il meccanismo.

## 6.2. Alimentazione del Clearing House Mechanism e monitoraggio dei flussi

Il problema che si pone ora è come *alimentare* il fondo di compensazione in maniera continuativa e come *monitorare* i flussi di formazione dell'Iva sia lorda che netta (Iva a debito versata e rimborsi liquidati dalle amministrazioni fiscali). L'ideale sarebbe avere un meccanismo che leghi i due aspetti: monitoraggio ed alimentazione. Per risolvere questo problema si possono adottare varie soluzioni che sottendono scelte strategiche tra loro diverse. Vediamole brevemente.

### 6.2.1. I versamenti periodici

Allorché le imprese versano l'Iva interna, secondo le scadenze abituali oggi esistenti per l'Iva interna nei diversi Stati membri, l'1% di tale versamento (relativo a tutte le operazioni imponibili senza alcuna distinzione tra cessioni interne e cessioni intracomunitarie) viene conferito direttamente alla Clearing House della Commissione, tramite versamenti telematici, ed alimenta un fondo che servirà a finanziare il meccanismo di compensazione tra gli Stati membri ed il pagamento della risorsa propria Iva.

Va precisato che le imprese non subiranno alcun aggravio finanziario dal momento che l'1% che verrà "girato" alla Clearing House è la centesima parte del versamento che le imprese effettuano di routine e corrisponde logicamente ad un "trasferimento" di imposta dallo Stato membro, ove opera l'impresa che versa, nei riguardi della UE.

Se si volesse dare una spinta all'integrazione europea in senso federale (unione di Stati sovrani), ma senza toccare l'autonomia fiscale degli Stati membri, la soluzione del versamento diretto alla Clearing House dell'1% del versamento Iva complessivo rappresenta la soluzione ideale: il versamento alla Clearing House avverrebbe senza alcuna complicazione amministrativa usando un canale telematico<sup>43</sup>. Questa percentuale consentirebbe il *monitoraggio dell'Iva versata periodicamente* e rappresenterebbe, nel caso limite, un *acconto* dei pagamenti che gli Stati membri dovranno dare in termini di terza risorsa.

La quota dell'1% dell'Iva versata garantisce: il monitoraggio istantaneo dell'imposta versata nei singoli Stati membri consentendo, nella massima trasparenza, di osservare ciò che accade e di alimentare una fonte di finanziamento per il bilancio UE; rappresenta inizialmente un "*credito infruttifero*" che i singoli Stati vantano.

Posto in questi termini, si tratta di un *primo flusso* di alimentazione del fondo di compensazione *identico* per tutti gli Stati membri e con un grande significato ideale.

Un *secondo flusso* di alimentazione del fondo di compensazione, additivo rispetto al primo, potrebbe invece riguardare quegli Stati membri che hanno un perenne e consistente surplus nel commercio intra-UE prendendo a riferimento l'ultimo triennio di dati antecedenti l'anno "t" in questione. In questo caso, su base mensile, gli Stati membri con surplus permanente verserebbero

---

<sup>43</sup>. In Italia, ad esempio, esiste dal 1998 il modello di versamento F24 che serve a convogliare tutti i versamenti per tutte le imposte. Inizialmente gestito dal sistema bancario oggi il modello F24 è gestito telematicamente. Il caso italiano può essere studiato per vedere come concepire il versamento di cui si parla nel testo.

direttamente una seconda percentuale ulteriore della propria Iva netta per far fronte in maniera celere e continuativa alle esigenze degli SM in deficit commerciale strutturale<sup>44</sup>. Il caso più emblematico è rappresentato dalla Germania.

Ciò che va escluso è un meccanismo di compensazione su base bilaterale. Nell'esempio che si è fatto prima nella tabella 5 ci sarebbero 20 flussi (a coppie, con segno mutato) (N x N-1). Nell'Europa a 27 i flussi sarebbero 702 ed il sistema sarebbe nel suo complesso ingestibile. Invece, se si ipotizza una Clearing House dell'Unione, che gestisce tutta la materia, i saldi sono uguali al numero di Stati membri aderenti: al massimo sono 27.

### **6.3. I saldi commerciali intra-UE pubblicati dalla Commissione nel 2008**

In allegato alla comunicazione COM (2000) 348 la Commissione riporta una tabella che espone i saldi commerciali dei 27 SM limitatamente agli scambi intra-UE. Per il biennio 2005-06 si espongono i deficit ed i surplus dei singoli Stati membri: 16 SM hanno nel 2006 una bilancia in deficit e quindi "sarebbero ricevitori netti mentre gli 11 Stati membri sarebbero debitori netti". La fotografia fatta dalla Commissione sulle bilance commerciali può trarre in inganno il lettore dal momento che appare come se il singolo Stato membro avesse una sola possibilità: essere in *surplus* oppure in *deficit* commerciale. Poiché la Commissione suggerisce un meccanismo di clearing su base bilaterale, ogni singolo Stato membro avrebbe in realtà *26 possibilità di surplus o di deficit* nei riguardi dei 26 suoi partner all'interno della UE.

Ad esempio, nel caso dei 5 Stati membri della tabella 5, la Francia avrebbe un surplus con la Spagna ed il Regno Unito mentre sarebbe in deficit con la Germania e l'Italia. Con il sistema preconizzato dalla Commissione, la Francia dovrebbe gestire due flussi in "uscita" e due flussi in "entrata" ed i flussi dovrebbero necessariamente essere governati dalle dichiarazioni ricapitolative su base bilaterale, con complicazioni e disguidi che è facile immaginare.

Tutto sarebbe invece molto più semplice se si ragionasse in maniera *consolidata* come nella tabella 6. In questo caso la Francia avrebbe un'unica *posizione creditoria netta* nei riguardi degli altri quattro Stati membri. Nell'Appendice 4 si riporta la tabella dei "saldi commerciali" della UE pubblicata dalla Commissione nel 2008 e si faranno alcune considerazioni.

#### *6.3.1. Il caso particolare della Germania*

Per le caratteristiche cui si è accennato prima, la Germania riveste un ruolo particolare nella costruzione del regime transitorio. E' infatti molto probabile che la Germania debba retrocedere un'Iva a tutti gli altri Stati membri dell'Unione e dunque la Germania diventerà *debitore netto* di Iva verso tutti gli altri Stati membri. Trattandosi di un caso particolare, i versamenti mensili che la Germania effettuerà al fondo di compensazione potrebbero essere dell'ordine dell'8-10% del proprio gettito netto Iva.

Questo fatto, lungi dal rappresentare una criticità per l'introduzione del regime definitivo, rappresenterà invece un suo **punto di forza** dal momento che la tassazione all'origine delle cessioni

---

<sup>44</sup>. Si presti attenzione alla circostanza che il primo flusso è versato direttamente dalle imprese quando esse liquidano la loro Iva allo Stato membro di appartenenza: il 99% viene versato alla rispettiva amministrazione di appartenenza e l'1% viene versato alla Commissione; il secondo flusso è invece versato alla Commissione dal singolo Ministero dell'Economia degli Stati membri in surplus strutturale.

intra-comunitarie tedesche farà crollare le frodi intra-comunitarie che avvengono nei partner commerciali della Germania<sup>45</sup>. Lo stesso vale per le cessioni intra-UE di tutti gli Stati membri.

## 7. I vantaggi del sistema definitivo

Nel volgere di pochi anni si sarà in grado di semplificare molto gli adempimenti amministrativi oggi esistenti (modelli Intrastat, ecc.) e le amministrazioni nazionali potranno concentrarsi sui controlli in loco sulle imprese.

I sistemi nazionali diventeranno meno onerosi perché caleranno i costi di gestione dell'Iva dal momento che automaticamente si genererà un minor numero di rimborsi in ciascun Stato membro. Non si tratta di un aspetto di poco conto.

Si osserverà una crescita cospicua del gettito sin dal primo anno di regime definitivo e questo, tendenzialmente, sarà un dato acquisito. Ma i vantaggi finanziari non si limitano all'Iva. Il venir meno della black economy legata al regime transitorio farà crescere anche il gettito delle imposte dirette. E' questo un aspetto spesso trascurato dai fiscalisti ma ben chiaro agli economisti. Infatti, come osservò venti anni fa il ministro Giulio Tremonti **“l'Iva prima di produrre il proprio gettito ‘filtra’ tutti gli imponibili”**<sup>46</sup> e dunque si può affermare che quando si verifica un'evasione dell'Iva l'impresa che la pone in essere realizza un *risparmio fiscale multiplo* per via del meccanismo del **moltiplicando** e del **moltiplicatore** dell'evasione<sup>47</sup>.

Vi è poi un ulteriore effetto negativo che verrebbe meno abbandonando il regime transitorio ed è quello che alcuni autori chiamano il “joint income tax and VAT chain-evasion” per le frodi carosello; meccanismo in base al quale dai vantaggi per l'ideatore della truffa sbocciano altri guadagni collaterali per i sodali<sup>48</sup>. Quest'ultimo aspetto ci fa capire come “la presenza di un sistema istituzionale che premia il comportamento fraudolento crea le basi per la sua persistenza” fino ad arrivare ad un “sistema auto-rinforzante e di difficile sradicamento”. Da una simile situazione si può

---

<sup>45</sup>. Un piccolo aneddoto serve più di tante chiacchiere. Ad ottobre 2010 ho proceduto alla sostituzione della caldaia a gas del mio appartamento (riscaldamento ed acqua calda) scegliendo una caldaia tedesca leader del mercato. Nonostante in Italia esista un grosso incentivo fiscale per il risparmio energetico (pari al 36% del costo sostenuto dai consumatori), il tecnico che ha fatto il sopralluogo mi ha chiesto seraficamente: “lei vuole la fattura?”. Se non l'avessi richiesta, la ditta interpellata mi garantiva comunque la garanzia della caldaia per due anni. Qual è la morale dell'esempio? Il concessionario italiano della caldaia tedesca vende una parte delle caldaie importate senza applicare l'Iva e questo è possibile perché a monte, cioè nel momento della importazione dalla Germania, la caldaia arriva *hors taxe* trattandosi di acquisto intra-UE. Con il regime definitivo questa vendita in nero non sarà più possibile perché la caldaia tedesca arriverà con una Iva europea del 15% ed il concessionario italiano applicherà alla sua vendita l'Iva italiana che è pari al 20%. Il tecnico mi ha proposto l'acquisto in nero perché il risparmio fiscale che la sua ditta avrebbe conseguito era molto maggiore del mio (io non avrei pagato il 20% di Iva) se misurato in termini di: a) mancato versamento dell'Iva italiana sul suo valore aggiunto; b) mancato versamento degli oneri sociali sul maggior reddito conseguito; e quindi c) mancato versamento ai fini Irpef, e poi d) mancato versamento ai fini Irap. Questo semplice esempio mostra come l'evasione dell'Iva sia il *moltiplicando* dell'evasione complessiva.

<sup>46</sup>. Tremonti, Vitaletti (1991)

<sup>47</sup>. Più precisamente il *moltiplicando* è rappresentato dalla base imponibile Iva sottratta alla tassazione; mentre il *moltiplicatore* è rappresentato dal rapporto tra la somma delle aliquote delle imposte dirette e degli oneri sociali non dichiarati e l'aliquota dell'Iva frodata.

<sup>48</sup>. Fedeli, Forte (1998): “we consider joint income tax and VAT chain evasion, acknowledging that decisions are not taken in isolation, but result from negotiation between purchasers and suppliers in the chain of exchanges from producers/importers to final consumer”. Un esempio concreto di quanto argomentato dall'ex ministro delle Finanze Francesco Forte è riportato nella successiva nota (63).

uscire solo cambiando le regole del gioco e quindi “individuando le opportune modifiche per risolvere il problema alla radice, riducendo le ‘finestre’ all’evasione”<sup>49</sup>.

Con il passaggio al regime definitivo, le frodi carosello intra-UE scompariranno integralmente dal momento che tutte le cessioni intra-UE saranno tassate all’origine. *Coeteris paribus* cresce l’Iva di competenza (actual VAT) della UE e se il fondo di compensazione funziona a dovere, cresce l’Iva di competenza di ciascun singolo Stato membro. Insomma, si tratta di un vero **gioco win-win**: tutti gli Stati membri trarranno dei vantaggi finanziari dal passaggio al regime definitivo dell’Iva.

### 7.1. Gli svantaggi del regime definitivo

Si può obiettare che gli operatori nazionali possono costruirsi a piacimento delle false detrazioni Iva simulando dei falsi acquisti intra-comunitari. Questo tipo di frode è sempre esistita tramite le “cartiere nazionali” e va ovviamente tenuta sotto controllo. Nel corso di verifiche o controlli mirati i grandi acquisti intra-comunitari verranno controllati chiedendo la collaborazione delle altre amministrazioni. Citare COM 2008 come generatori di panico.

In definitiva, se ci si riflette, quella delle false detrazioni intra-comunitarie diventa una “non obiezione” perché non si inventa una nuova modalità delittuosa (le cartiere sono sempre esistite) mentre invece scompaiono le facilitazioni di cui hanno goduto gli ideatori delle frodi carosello.

Per concludere su questo punto: ***non vi sono svantaggi di sorta nel passaggio al regime definitivo!***

## 8. Considerazioni conclusive

**8.1.** Il successo mondiale che ha arriso all’Iva dalla sua prima parziale introduzione nel 1954 in Francia è a tutti ampiamente noto. L’Iva gode di ottima salute in tutti gli Stati del mondo che l’hanno adottata ad eccezione dell’Unione Europea dove l’imposta vive da molti anni *una crisi acuta*<sup>50</sup>. L’opinione di chi scrive è che, qualora non si avesse il coraggio di passare al regime definitivo, non si possa escludere che l’Iva da fattore aggregante e trainante dell’integrazione europea quarant’anni fa si possa oggi trasformare in fattore di crisi dell’Unione aggiungendosi agli altri aspetti finanziari che attualmente rendono incerto l’orizzonte dell’economia europea.

Viene qui in mente un celebre articolo di fondo pubblicato sul Financial Times il 1° febbraio del 2006 significativamente intitolato *Europe’s VAT regime is like a Swiss cheese* che così concludeva la sua impietosa analisi. “L’Iva è stata un’invenzione europea con un successo clamoroso, diffusasi a tutti i paesi industriali eccetto gli Stati Uniti, ed ha dietro di sé più di cento paesi. E’ una tassa efficiente, e l’unica che si possa adattare alla rapida terziarizzazione mondiale. E’ perciò veramente

---

<sup>49</sup>. Di Lorenzo (2011). Secondo questo autore, le modifiche che la politica fiscale può apportare ad un dato assetto istituzionale, riducendo le “finestre” all’evasione, sono ben più importanti delle carenze negli apparati di controllo, in quanto discendono da precise scelte legislative e/o regolamentari.

<sup>50</sup>. “L’intensificarsi del fenomeno delle frodi Iva a livello europeo fa emergere con tutta evidenza l’inadeguatezza delle strutture di accertamento nazionali e dei presidi per lo scambio di informazione tra Stati. L’azione di contrasto nazionale e internazionale incontra notevoli difficoltà soprattutto nell’individuazione degli schemi fraudolenti, sempre più complessi, flessibili, trasversali e caratterizzati da una fitta ragnatela di collegamenti tra operatori. A ciò si aggiunge una scarsa probabilità di recupero del gettito evaso, in ragione dell’inconsistenza patrimoniale dei soggetti che vengono artatamente interposti negli schemi illeciti”, Borselli (2006) pag. 38. Analogamente COM (2003) 614 osserva a pag. 18: “VAT fraude, particularly carousel fraud, has become a real worry to Member States. There are no reliable statistics for its incidence at UE level, but the amount of VAT evaded is undoubtedly considerable”.

ironico vedere i suoi progenitori europei farne sempre più scempio, è tempo per essi di iniziare a chiudere tutte queste scappatoie”<sup>51</sup>.

**8.2.** D'altra parte sono altrettanto significative le motivazioni espresse da un panel di esperti americani qualche anno fa per sconsigliare l'adozione dell'Iva negli Stati Uniti. Si tratta di un ragionamento paradossale che vale la pena di ricordare per l'insegnamento che se ne può trarre.

Il Presidente George W. Bush aveva insediato il 7 gennaio 2005 un President's Advisory Panel bipartisan per ridisegnare il sistema fiscale federale. L'anno successivo la commissione rassegna le sue conclusioni e nel capitolo dedicato all'eventuale introduzione dell'Iva se ne sconsiglia alla fine l'adozione con il seguente ragionamento: “I membri del Panel sono concordi nel ritenere che gli incassi derivanti dall'Iva renderebbero possibile l'abbassamento delle imposte sul reddito e ciò creerebbe un sistema più efficiente potendo ridurre le distorsioni economiche ed i disincentivi creati dalla nostra imposta sul reddito. Tuttavia il Panel non ha raggiunto un accordo sul raccomandare o meno l'adozione dell'Iva”. L'opinione dei contrari all'adozione era argomentata con la “preoccupazione che introdurre l'Iva avrebbe potuto portare troppo in alto il livello complessivo dei prelievi nel corso del tempo e posto le basi per lo sviluppo di un più largo intervento del governo federale” – in altre parole, che l'Iva sarebbe stata “una macchina per fare soldi (*money machine*)”<sup>52</sup>. Nel contesto statunitense l'Iva sarebbe un'imposta federale gestita dal governo centrale. Questo, secondo la commissione presidenziale finirebbe, soprattutto nel lungo periodo, col dare troppo potere di spesa al governo centrale rispetto ai singoli Stati. L'argomentazione del rigetto è *dunque di tipo paradossale: l'Iva è un'imposta troppo efficiente!* Nel capitolo dedicato all'esame dell'Iva, i membri del Panel concordemente affermano: a) adottare l'Iva consente di far diminuire l'evasione esistente nelle imposte dirette prima della sua introduzione<sup>53</sup>; b) con un'Iva al 17,6% è possibile adottare per le imposte dirette un minor numero di scaglioni con aliquote significativamente più basse<sup>54</sup>.

**8.3.** Tornado alla crisi che vive l'Iva europea, che per alcuni aspetti è diventata una *credit machine* che le imprese disoneste possono attivare come se si trattasse di un Bancomat, il passaggio al regime definitivo, con i suoi corollari illustrati nel testo, potrebbe rappresentare un nuovo fattore di integrazione e di sviluppo per la UE. A portata di mano vi sono tra i 15 ed i 20 miliardi di euro per la sola Iva, su base annua, che possono essere recuperati dalle frodi carosello e dall'evasione *tout court* abbandonando il regime transitorio. A ciò si aggiungerà una somma uguale, se non maggiore, per le imposte dirette e per gli oneri sociali come specificato nel paragrafo 7.

---

<sup>51</sup>. L'occasione per questo caustico, ma condivisibile, articolo era fornita dall'ennesimo scontro sulle aliquote ridotte per i servizi ad alta intensità di lavoro.

<sup>52</sup>. La trattazione dell'Iva è nel capitolo VIII del rapporto mentre l'espressione ‘money machine’ è contenuta nelle sue conclusioni (cfr. President's Advisory Panel (2006)).

<sup>53</sup>. “Un certo ammontare di evasione è inevitabile in qualsiasi sistema fiscale. Per il 2001, l'Irs stima che il tasso di evasione per le imposte sul reddito fosse compreso tra il 18 e 20 per cento delle imposte dovute. Alcuni analisti suggeriscono che l'introduzione dell'Iva ridurrebbe alquanto il tasso di evasione nel sistema”, President's Advisory panel (2006) pag. 202. L'argomento utilizzato per spiegare la tesi è quello della maggiore documentazione cartacea (*paper trial*) degli acquisti per poter usufruire delle detrazioni Iva. Questa documentazione cartacea fornita da una parte terza (i fornitori) “faciliterebbe gli audit fiscali ed indurrebbe le imprese ad ottemperare interamente sia nei riguardi dell'Iva che dell'imposta sulle società. Sotto la vigente imposta sul reddito, i tassi di adempimento spontaneo sono più alti quando esiste una parte terza che fornisce informazioni oppure opera una ritenuta alla fonte”. Ibidem.

<sup>54</sup>. Per approfondimenti ulteriori su questi aspetti si rimanda a Convevole (2009), capitolo secondo.

Una simile prospettiva dovrebbe troncarsi sul nascere le obiezioni avverse a questa scelta. Con il regime transitorio sono infatti aumentati i falsi rimborsi ed è cresciuta l'Iva a credito. Questi due fenomeni minano alla radice il corretto funzionamento dell'imposta. Poiché crediti e rimborsi sono aspetti fisiologici dell'imposta, è con la loro corretta gestione amministrativa che si misura l'efficienza sistemica dell'Iva<sup>55</sup>.

Dopo tanti anni dovrebbe essere chiaro a tutti che le negatività del regime transitorio non sono circoscritte alle sole "frodi carosello", che certamente rappresentano l'aspetto più grave e preoccupante, ma si concretizzano anche nella creazione di *economia sommersa* nelle *attività produttive legali*, che si originano da importazione intra-UE non dichiarate, che hanno finito per contagiare anche gli Stati membri che prima ne erano relativamente immuni.

Il passaggio al regime definitivo consentirà innanzitutto di restringere in maniera visibile l'area dell'evasione. Ciò rappresenta un interesse oggettivo per l'Unione ma anche per i singoli Stati che potranno destinare le risorse umane, e finanziarie, oggi impegnate in defatiganti e scarsamente remunerativi controlli, in altre attività di contrasto nei mercati nazionali<sup>56</sup>.

Vi è poi un ulteriore elemento a favore dell'uscita dal regime transitorio. La soluzione prospettata rappresenta la sola strada in grado di rendere compatibili *le spinte autonomiste* interne ai singoli Stati membri con il *rafforzamento* dell'Unione politica *sovranazionale*.<sup>57</sup> Insomma, la maggiore integrazione fiscale che sarà possibile con l'adozione del regime definitivo, *rappresenta*, in definitiva, *un ottimo surrogato dell'unione politica*.

**8.4.** Nel 1996 la Commissione aveva osservato che "le régime transitoire donne aux Etats membres **le sentiment illusoire d'avoir conservé une pleine souveraineté** dans la détermination de leur recettes et le fonctionnement global de la TVA: en réalité la complexité et la subjectivité du système, les divergences d'application qu'il révèle ainsi que son indaptation aux nouveaux défis économiques, **pèsent sur la compétitivité des entreprises sans garantir aux Etats membres la sécurité de percevoir les recettes auxquelles ils ont droit**"<sup>58</sup>.

Dopo il passaggio al regime definitivo sarà possibile, e certamente più agevole, passare alla **rifusione globale del sistema comune dell'Iva** imboccando la strada di una maggiore armonizzazione come giustamente auspicato dal Green Paper del dicembre 2010.

---

<sup>55</sup>. In quest'ottica è opportuno riflettere sulla seguente affermazione di Keen e Lockwood (2007), pag 4: "I meccanismi dell'imposta a credito e dei rimborsi (e le loro potenziali imperfezioni) sono ciò che fa la differenza tra l'Iva e, ad esempio, un'imposta monofase sulle vendite al consumo (...) sono la fonte caratteristica di ogni guadagno o perdita di efficienza collegata all'Iva".

In altri termini, la superiorità dell'Iva rispetto alle imposte monofase scompare se non si è in grado di gestire correttamente il meccanismo dei crediti e dei rimborsi.

<sup>56</sup>. Occorre anche riflettere sul fatto che molto raramente si riesce a recuperare il denaro sottratto con le frodi intra-UE perché i soggetti artatamente interposti si caratterizzano per l'inconsistenza patrimoniale. Le possibili strategie da adottare per risalire a ritroso la filiera del nero sono discusse nel capitolo sesto di Convevole (2009).

<sup>57</sup>. Acutamente Vitaletti (2002) osserva a proposito: "L'Iva è un'imposta nata in Francia a metà degli anni cinquanta del secolo scorso ed è stata successivamente adottata dalla Comunità Europea negli anni settanta. E si sempre detto che prima della moneta unica si sarebbe dovuto adottare il regime definitivo Iva che avrebbe dovuto costituire il sostegno per la moneta unica. Oggi l'Iva è l'imposta più centralistica che ci sia mentre invece essa è strettamente collegata ai consumi finali avvenuti sul territorio (il comune, la provincia, la regione). Riuscire ad evidenziare i consumi come base imponibile man mano che essi si formano consentirebbe di restituire l'Iva al territorio e dunque, conseguentemente, l'imposta potrebbe diventare il cardine del federalismo fiscale. **Per questa strada si può anche risolvere il problema del passaggio al regime definitivo**" (grassetto mio).

<sup>58</sup>. Pag. 51 dell'Annexe B di COM (96) 328 def.

**8.5.** La tassazione del commercio intra-UE, nonostante fornisca un *esito nullo* in termini di Iva netta (la somma totale di tutte le cessioni intra-UE è uguale alla somma totale degli acquisti intra-UE), comporterà una *cospicua crescita* dell'Iva netta finale di tutta la UE perché tutte le cessioni intra-UE verrebbero incise dall'imposta. *In sostanza, cesserebbe la circolazione di merci hors taxe*<sup>59</sup>. Un'argomentazione simile fu alla base del funzionamento del progenitore della TVA francese vale a dire la « *Taxe à la production* » (Tap) sui prodotti industriali che era stata adottata nel 1936 e che nel 1948 cambiò pelle abolendo il regime di sospensione d'imposta per gli scambi interni al settore industriale (il meccanismo originario del 1936), sostituendolo con un regime di "pagamenti frazionati per contenere le frodi"<sup>60</sup>. La Tap modificata nel 1948 era pertanto innovativa perché adottando il meccanismo della detrazione 'imposta da imposta' riusciva ad evitare gli effetti cumulativi a cascata e dunque consentiva ai soggetti passivi di non rimanere incisi da essa. **L'adozione del regime definitivo, ristabilendo la catena del funzionamento dell'Iva, porrà la parola fine sia alle frodi carousel sia alla circolazione delle merci senza imposta (economia sommersa).**

**8.6.** Vediamo ora quale potrebbe essere la tempistica per il passaggio al regime definitivo.

a) La prima misura concerne ovviamente l'introduzione del quadro VTE nelle dichiarazioni periodiche e riepilogative dell'Iva per tutti gli Stati membri che aderiscono. L'adozione del VTE può avvenire anche in corso d'anno ed è chiaro che servirà un **periodo di rodaggio**.

b) Contestualmente la Commissione adotta un Relevé Iva su base trimestrale per tutti gli Stati membri senza esclusioni.

c) In contemporanea si attiva il monitoraggio del gettito netto Iva (Iva versata meno rimborsi liquidati) su base mensile e trimestrale e si costituisce una banca dati che faccia dialogare questi dati di gettito Iva con i principali indicatori statistici della contabilità nazionale trimestrale. Tale banca dati sarebbe accessibile a tutti gli Stati membri e ciò rafforzerebbe la fiducia nelle istituzioni europee.

d) Rapidamente si deve arrivare ad elaborare in maniera più precisa e celere le statistiche dell'ultimo anno di regime transitorio, dopo aver aggiornato le procedure per il Relevé.

e) Prima dell'entrata in vigore ufficiale del regime definitivo (tassazione all'origine) si può pensare, al fine di dare la massima tranquillità agli Stati membri, di adottare il quadro VTE *senza tassare* le cessioni intra-UE<sup>61</sup>. In questo modo le imprese e le amministrazioni nazionali hanno la

---

<sup>59</sup>. Sappiamo infatti che "l'applicazione dell'aliquota sulle vendite non produce gettito netto, se l'importo risultante può essere detratto per intero dall'acquirente, come avviene di solito quando questi è un soggetto Iva; produce gettito netto, se la detrazione non avviene o avviene solo in parte", Vitaletti (2010), pag. 132.

<sup>60</sup>. "Da allora in poi, tutti i soggetti passivi assolvevano integralmente la Tap sulle loro vendite, ma imputavano sulla somma così determinata, al fine di recuperarli, gli importi di Tap che i loro fornitori avevano fatturato in occasione degli acquisti effettuati successivamente alla precedente dichiarazione", Lauré (1993) pag. 228.

<sup>61</sup>. Con riferimento alla bozza di VTE riportata nel paragrafo 5, nel periodo di rodaggio accadrebbe quanto segue. La sezione 1 del quadro VTE viene integralmente compilata dalle imprese con l'unica eccezione della casella numero 4 che viene **oscurata**. In questo modo le imprese distinguono le cessioni imponibili interne tra quelle effettuate nei riguardi di altre imprese (soggetti Iva) da tutto il resto (consumatori finali ed Amministrazioni pubbliche ed enti senza fini di lucro); a questi flussi le imprese dovranno soltanto aggiungere il valore complessivo delle cessioni intra-UE. Nella sezione 2 le imprese dovranno compilare solo la prima colonna (valore delle cessioni agli Stati membri) e troveranno oscurata la seconda colonna. Poiché il quadro VTE verrà gestito telematicamente, le singole amministrazioni potranno elaborare velocemente i dati, comunicarli alla Commissione, e quindi si può procedere alla simulazione di quello che accadrebbe col regime definitivo. Non è da escludersi che il periodo rodaggio del quadro VTE venga accompagnato da un *effetto deterrenza* derivante dall'obbligo alle imprese di riportare nella dichiarazione Iva le vere cessioni imponibili intra-UE dal momento che le imprese non potranno escludere a priori che i dati comunicati nella fase di sperimentazione dalle amministrazioni fiscali possano essere utilizzati per finalità di controllo. In sostanza, con la

possibilità di familiarizzare con le novità ed entrare nella logica del nuovo meccanismo. Questo periodo di rodaggio può essere limitato ad un semestre. Al termine prestabilito per la fine del periodo di rodaggio il sistema definitivo di tassazione all'origine entra in vigore (dal 1° gennaio dell'anno t) e le imprese assoggetteranno all'imposta anche le cessioni intra-UE.

Il vantaggio sia materiale che psicologico del punto e) è evidente. Da un lato le amministrazioni fiscali e la Commissione potranno procedere a valutazioni, simulazioni, analisi della qualità dei dati trasmessi nel VTE, ecc. ed individuare, pertanto, eventuali punti deboli o falle e quindi adottare le contromisure necessarie. Le imprese dal canto loro, avranno la possibilità di digerire con calma le novità qualitative del quadro VTE e dunque attrezzarsi di conseguenza per non arrivare impreparate alla tassazione delle cessioni intra-UE ed alla separazione delle vendite interne tra consumo finale e soggetti Iva. Un'adeguata campagna di informazione agevolerà il cambiamento.

**8.7.** Nel 1993 Maurice Lauré era stato facile profeta allorché osservò che con l'adozione del regime transitorio “il campo d'azione per le frodi criminali risulta così ampliato considerevolmente, perché la soppressione delle frontiere consente oramai alle due forme più gravi di evasione – l'acquisto senza fattura e la vendita senza fattura- di realizzarsi preferibilmente nelle transazioni intracomunitarie, mentre l'assenza di un comando unificato sulle amministrazioni fiscali autonome riduce l'efficacia dei controlli incrociati”<sup>62</sup>. Nel gennaio del 2007 è apparsa sulla stampa italiana la notizia di una frode carosello di grandi proporzioni che coinvolgeva la Fastweb e la Telecom Italia-Sparkle in Italia e società inglesi, olandesi ed americane. Nel 2010 è iniziato il processo in tribunale e l'ampiezza della frode è apparsa drammatica<sup>63</sup>. Poiché si trattava di acquisti intra-Ue e successive cessioni intra-Ue o verso società di comodo panamensi, di traffico telefonico inesistente, per la parte relativa al commercio intra-UE questa frode è stata resa possibile dall'esistenza del regime transitorio dell'Iva. Se ci fosse stato il regime definitivo la frode non sarebbe stata realizzabile.

**8.8.** L'Iva ha rappresentato una pietra miliare nella costruzione della Comunità Europea. Oggi da fattore unificante rischia di diventare causa di disgregazione per il persistere del regime transitorio. La rilevanza dell'imposta nel sistema fiscale deriva dal fatto che può esser considerata la prima imposta **veramente moderna** in quanto connette tra di loro tutti gli attori del tessuto economico

---

sperimentazione del VTE, le imprese intuirebbero perfettamente che il cambiamento delle regole del gioco che si profila all'orizzonte accresce il rischio di essere controllate e pertanto cambierebbe la loro *percezione del rischio*. Poiché i sistemi fiscali si basano sull'adempimento spontaneo, il mutamento della percezione del rischio diventa cruciale. Il concetto di *diversa percezione* del rischio è alla base di una relazione svolta recentemente dal Governatore della Banca d'Italia Mario Draghi il quale ha affermato: “Le crisi accelerano sempre il processo di cambiamento. (...) Dopo il crollo della Lehman Brothers .... due sono state le forze trainanti. La prima è la diversa percezione del rischio. (...) La seconda forza di cambiamento nasce dall'iniziativa politica delle autorità”; cfr. Mario Draghi “*Banche ombra e quel vizio dello shopping normativo*” Il Sole 24 Ore del 16 settembre 2010.

<sup>62</sup>. Lauré (1993) pag. 251. Maurice Luaré (1917-2001) è stato l'ideatore della T.V.A. adottata dal governo francese nel 1954. Infatti, nel 1951 il Lauré aveva discusso la sua tesi di dottorato in diritto proprio sulla “*Taxe sur la valeur ajoutée*”, all'indomani di una missione di studio sui metodi di lavoro dell'amministrazione fiscale statunitense da lui diretta nell'ambito degli aiuti del piano Marshall ai paesi europei. L'obiettivo che Lauré si prefiggeva era quello di favorire con ogni mezzo la crescita della produttività delle imprese evitando di colpire gli investimenti che avrebbero consentito di adottare processi produttivi innovativi.

<sup>63</sup>. Il Corriere della Sera del 25 febbraio 2010 ha così sintetizzato la frode: 190 milioni di euro sono i compensi pagati a 51 società sparse per il mondo; 96 milioni di utili sul fittizio incremento di fatturato di Fastweb e Telecom-Sparkle; circa 330 milioni di euro il danno arrecato allo Stato italiano per il mancato versamento dell'Iva.

senza avere con essi alcun rapporto di tipo personale<sup>64</sup>. L'Iva è il perno attorno al quale ruota la fiscalità contemporanea; è neutrale per i soggetti di diritto, è razionale nella sua applicazione e dunque rappresenta sul versante fiscale l'astrazione del mercato. Poiché l'Iva tassa i singoli scambi lasciando incisi i consumatori finali, e lo scambio è alla base del sistema economico, essa rappresenta il luogo di socializzazione degli aspetti fiscali del sistema economico e quindi del contratto sociale sul quale si edifica il sistema politico. In questo risiede la modernità dell'Iva rispetto alle imposte dirette riconducibili alle persone (fisiche o giuridiche). Mentre queste ultime tassano il "risultato" dell'attività produttiva, che tende a scomparire quando i bilanci sono redatti solo per fini fiscali, l'Iva tassa il "presupposto" del risultato cioè lo scambio, la singola transazione: la differenza è radicale.

In conclusione, la risposta alla domanda retorica formulata da Chris Needham (*Can VAT survive in the EU?*) è affermativa se si ha il coraggio di approdare al regime definitivo<sup>65</sup>.

Mentre ritengo che la soluzione del **Grande Fratello Fiscale**, cui molti fanno affidamento, potrebbe risultare illusoria<sup>66</sup> oltre che di difficile realizzazione<sup>67</sup>. L'idea è seducente ma poiché viviamo in uno stato di diritto, che pone dei limiti oggettivi alle amministrazioni finanziarie, è probabile che ci saranno non pochi ostacoli giuridici da superare. E, comunque, non va mai sottovalutata la creatività delle imprese quando si tratta di sottrarsi agli obblighi fiscali per risparmiare soldi o per "guadagnarli" frodando l'Iva.

Insomma, per definizione, non esistono misure risolutive una volta per tutte.

\*\*\*

---

<sup>64</sup>. Nel concludere la Conferenza di Milano del 6 maggio 2011, il Sottosegretario di stato del Ministero dell'Economia e delle Finanze Luigi Casero ha sottolineato il fatto che "**l'Iva ha una logica cartesiana**" e che la sua neutralità e trasparenza furono decisive nella scelta del Comitato Neumark nel 1962 per armonizzare le imposte sulla cifra d'affari.

<sup>65</sup>. Chris Needham della General Electric ha tenuto un "Keynote speech" nella Conference di Milano sul tema "Adapting the VAT system to large and pan-European business". Sarebbe interessante conoscere il numero di imprese pan-European rispetto alla platea complessiva delle partite Iva in tutta l'Unione Europea.

<sup>66</sup>. Fin dalla pubblicazione del racconto di George Orwell *1984*, il termine "Grande Fratello" (in inglese Big Brother, fratello maggiore) è entrato nel lessico come sinonimo di abusi di un potere pubblico, con riferimento particolare alle libertà civili. Nella società che Orwel descrive, tutti sono sotto la completa sorveglianza da parte delle autorità, soprattutto tramite grandi teleschermi. L'essere costantemente controllati viene ricordato con la frase "*Il Grande Fratello vi guarda*", che rappresenta la "verità" centrale della propaganda nello stato di Oceania. Nell'adattamento cinematografico di Michael Redford la faccia del Grande Fratello invade la mente dei cittadini da teleschermi giganti situati in Victory Square. George Orwell fece parte delle Brigate internazionali durante la guerra civile di Spagna (luglio 1936 – aprile 1939).

<sup>67</sup>. In Italia, la prima misura fiscale adottata dal nuovo governo nella primavera del 2008 è consistita nell'abolire l'elenco clienti-fornitori reintrodotta nell'estate 2006 dal precedente governo. Si trattava di un elenco riepilogativo elettronico, molto semplice e di facile compilazione da parte delle imprese, che riportava per singola partita Iva la totalità delle rispettive vendite ed acquisti. Incrociando questi elenchi, molti uffici territoriali dell'Agenzia delle Entrate sono riusciti nel 2010 a scovare degli evasori totali che avevano incassato un'Iva dai loro fornitori ma non l'avevano successivamente riversata all'erario. Questo piccolo aneddoto la dice lunga sulla realizzazione del **Grande Fratello fiscale** che dovrebbe raccogliere tutte le fatture emesse da tutte le imprese per risolvere i problemi del regime transitorio dell'Iva europea. Osserva a questo proposito COM (2010) 695 a pag. 19: "Tutti i dati di fatturazione sono inviati in tempo reale a una banca dati centrale di controllo dell'Iva. Le autorità fiscali otterrebbero le informazioni in tempi molto più rapidi di quanto sia possibile attualmente e alcuni obblighi Iva vigenti potrebbero essere soppressi. Il ricorso alla fatturazione elettronica per tutte le operazioni da impresa a impresa renderebbe il sistema più efficiente e meno oneroso".

## Appendici

### A1 Esempio di calcolo del coefficiente correttivo dell'aliquota media ponderata

A margine dello *Special Report 6/98 della Corte dei Conti europea* (cfr. la successiva appendice A2) venne effettuata una riflessione finalizzata a mostrare un meccanismo per realizzare il regime definitivo senza dovere prima rendere uniformi le aliquote medie ponderate dei diversi Stati membri. Nella tabella A1.2. di pagina 34 si riportano in basso due esempi numerici di compensazione del gettito (esempio **A** ed esempio **B**) che si basano sui dati elaborati a suo tempo dal questionario della Corte dei conti per l'anno 1993.

Nell'esempio **A** la chiave per la redistribuzione del gettito è rappresentata dall'Iva teorica dei quattro Stati membri considerati (cioè la chiave è rappresentata dalle *quote percentuali di ciascuno Stato sul gettito teorico complessivo*) come preconizzato dalla Commissione nel 1996. Se la riattribuzione del gettito avvenisse con questo criterio, gli Stati membri con maggiore evasione otterrebbero un indebito vantaggio. Pertanto, il meccanismo di compensazione basato sul gettito teorico va scartato.

Nell'esempio **B** la chiave per la redistribuzione del gettito è rappresentata dalle quote percentuali della base imponibile implicitamente dichiarate dagli Stati membri e desunte dalle elaborazioni dei loro Relevé. Si tratta delle basi sottostanti i gettiti di partenza effettivamente incassati. Anche in questo caso si ottiene una redistribuzione indebita di gettito: ora sono gli SM con un'aliquota media ponderata inferiore a quella media comunitaria ad avvantaggiarsi. Gli Stati membri con una AMP superiore, a quella media comunitaria, finanziano gli altri. Per evitare la indebita redistribuzione, le quote di base imponibile devono essere "corrette" per dei coefficienti che tengano conto dell'esistenza di diverse AMP nei singoli Stati membri.

Questi primi due esempi sono utili per così dire "in negativo"; essi consentono di individuare quali debbano essere i requisiti dell'indicatore da utilizzare per il meccanismo di clearing..

Il primo esempio è servito per scartare l'ipotesi di riattribuzione fondata sul *gettito teorico*, per motivi del tutto evidenti. Il secondo mostra come la riattribuzione basata sulle *quote di consumo* implicitamente dichiarate sia la strada giusta ma da sola essa non è sufficiente dal momento che esistono diverse AMP tra gli Stati considerati. Si dovranno pertanto correggere le quote di consumo dei singoli Stati con un coefficiente che tenga conto dell'esistenza delle diverse AMP, è quanto viene fatto i nel successivo esempio **C** riportato al termine della tabella A1.1. nella pagina seguente. Questo terzo esempio è molto astratto e dunque volutamente particolare. Esistono due Stati membri che, per via della divisione del lavoro, producono entrambi un solo bene che viene commercializzato e venduto a consumo finale nell'altro Stato membro.

Nella figura 1 viene applicato il principio di destinazione, vale a dire il principio esistente dal 1993 in poi. Pertanto il gettito relativo alla vendita della merce prodotta dal paese X si realizza nel paese Y dove il bene viene consumato e dove esiste un'aliquota Iva del 20%. Analogamente, il gettito relativo alle vendite della merce prodotta dal Paese Y e consumata nel Paese X si materializza in quest'ultimo ove vige un'aliquota del 15%. In presenza di un consumo imponibile pari a 30 in entrambi gli Stati, il gettito netto risulterà pari a 6 nello Stato Y e pari a 4,5 nello Stato X. Tali gettiti derivano pertanto dalle vendite a consumo finale effettuate nei due Stati alle quali si applicano le rispettive aliquote vigenti.

Se si passa al principio di origine (figura 2), si osserva un mutamento nella distribuzione del gettito derivante dall'imposizione sul luogo di produzione oltre che di consumo, quest'ultimo per la sola parte afferente alla distribuzione commerciale finale. In questo caso, le esportazioni prima di essere tali producono un gettito netto anche nello Stato di origine. Permane, ovviamente, l'esistenza di due aliquote diverse.

Esauriti tutti i passaggi dell'Iva, lo Stato Y si trova con un gettito complessivo pari a 7 e lo Stato X con un gettito complessivo pari a 3,5. Nonostante il consumo finale non si sia modificato (è 30 in ciascuno Stato), lo Stato Y ha incassato una unità in più di gettito e lo Stato X una unità in meno rispetto alla situazione precedente. Si dovrà quindi procedere ad una compensazione che sia in grado di ristabilire una situazione identica a quella di partenza (vale a dire il caso dell'applicazione del principio di destinazione).

**Tabella A1.1. Figure 1: Principe de la Destination**

Pays X TVA 15%			
Entreprise	Ax	Bx	
	vend	achète	vend
Prix	10	10	20
	1,5	-1,5	0
TVA nette	1,5		-1,5
<b>Recette</b>	<b>0</b>		

Pays Y TVA 20%	
Cy	
achète	vend
20	30
	+ 6
<b>6</b>	

Pays Y TVA 20%			
Entreprise	Ay	By	
	vend	achète	vend
Prix	10	10	20
	2	-2	0
TVA nette	2		-2
<b>Recette</b>	<b>0</b>		

Pays X TVA 15%	
Cx	
achète	vend
20	30
	+ 4,5
<b>4,5</b>	

Recette nettes: Pays X= 4,5; Pays Y = 6. Recettes nettes totales = 10,5.  
 Consommation fiscale: Pays X = 30; Pays Y = 30; Consommation totale = 60.

**Figure 2: Principe de l'Origine**

Pays X TVA 15%			
Entreprise	Ax	Bx	
	vend	achète	vend
Prix	10	10	20
	1,5	-1,5	3
TVA nette	1,5		1,5
<b>Recette</b>	<b>+ 3</b>		

Pays Y TVA 20%	
Cy	
achète	vend
20	30
-3	+ 6
	3
<b>+ 3</b>	

Pays Y TVA 20%			
Entreprise	Ay	By	
	vend	achète	vend
Prix	10	10	20
	2	-2	+4
TVA nette	2		2
<b>Recette</b>	<b>+ 4</b>		

Pays X TVA 15%	
Cx	
achète	vend
20	30
-4	+ 4,5
	0,5
<b>+ 0,5</b>	

Recette nettes: Pays X= 3,5; Pays Y = 7. Recettes nettes totales = 10,5.  
 Consommation fiscale: Pays X = 30; Pays Y = 30; Consommation totale = 60.  
 Compensation nécessaire: Pays X = +1; Pays Y = -1.

	(1) recettes avant réattribution	(2)TMP	(3) parties relatives de la consommation	(4) coefficient correction TMP	3x4 parties corrigées (5)	recettes après réattribution (6) = (5)x10,5	(7) montants réattribués
EMX	3,5	15%	50%	0,8571429	42,85715	4,5	-1
EMY	7,0	20%	50%	1,428571	57,14286	6,0	1
Total	10,5	17,50%	(60) 100%	(17,50%) 2	100%	10,5	0

La réattribution des recettes se base sur les parties relatives de la consommation finale des 2 EM, multipliée par un coefficient de correction du TMP. De cette façon il n'existe aucune distorsion de réattribution.

**Fonte:** Convevole (1988)

**Tabella A1.2. Anno 1993, dati del questionario Corte, valori in miliardi di ECU**

	1) PNB	2) BASE STAT.	3) BASE DICH.	4) BASE NON DICH.	5) PNB DICH.	6) GETTITO EFFETT.	7) GETTITO TEORICO	8) AMP	9) COSTRUZIONE AMP Σ4 SM	10) BASE STAT/ PNB	11) BASE DICH./ PNB	12) BASE DICH. Su PNB dichiarato (3*100)/5	13) GETTITO su PNB (6:1)	14) GETTITO su PNB DICH. (6:5)
<b>F</b>	1056,3	608,01	513,79	94,22	962,08	77,12	91,27	15,01	3,72	57,56	48,64	53,4	7,3	8,02
<b>D</b>	1596,72	890,73	806,75	83,98	1512,74	109,22	120,59	13,54	5,27	55,78	50,53	53,33	6,84	7,22
<b>I</b>	785	496,19	326	170,19	614,81	46,01	70,03	14,11	2,22	63,21	41,53	53,02	5,86	7,48
<b>UK</b>	932,24	579,28	425,92	153,36	778,88	56,32	76,6	13,22	2,72	62,14	45,69	54,68	6,04	7,23
<b>Totale</b>	4370,26	2574,21	2072,46	501,75	3868,51	288,67	358,49		13,93	58,9	47,42	53,57	6,61	7,46

**COMPOSIZIONI PERCENTUALI**

	1	2	3	4	5	6	7
<b>F</b>	24,17	23,62	24,79	18,78	24,87	26,72	25,46
<b>D</b>	36,54	34,6	38,93	16,74	39,11	37,83	33,64
<b>I</b>	17,96	19,28	15,73	33,92	15,89	15,94	19,53
<b>UK</b>	21,33	22,5	20,55	30,57	20,13	19,51	21,37
<b>Totale</b>	100	100	100	100,01	100	100	100

**ESEMPI DI COMPENSAZIONE DEL GETTITO**

<b>A</b>	GETTITO EFFETTIVO	GETTITO TEORICO	in %	GETTITO ATTRIB.	SCARTI
<b>F</b>	77,12	91,27	25,46	73,49	3,63
<b>D</b>	109,22	120,59	33,64	97,11	12,11
<b>I</b>	46,01	70,03	19,53	56,38	-10,37
<b>UK</b>	56,32	76,6	21,37	61,69	-5,37
<b>Totale</b>	288,67	358,49	100	288,67	0

<b>B</b>	GETTITO EFFETTIVO	B. DICH. IN % TOT	GETTITO ATTRIB.	SCARTI	TMP
<b>F</b>	77,12	24,79	71,56	5,56	15,0101
<b>D</b>	109,22	38,93	112,38	-3,16	13,5385
<b>I</b>	46,01	15,73	45,41	0,6	14,1135
<b>UK</b>	56,32	20,55	59,32	-3	13,2229
<b>Totale</b>	288,67	100	288,67	0	13,9289

Fonte: Convevole (1988)

Un criterio può essere quello di ripartire il gettito in base alle quote di consumo effettivo (nel nostro caso ogni Stato ha il 50% del consumo complessivo), dal momento che l'Iva è un'imposta finale sui consumi non deducibili. Poiché il gettito totale è 10,5 il 50% corrisponde a 5,5, unità. Pertanto a ciascuno Stato spetterebbe un gettito di 5,25. Operando in tal modo, però, si osserva una redistribuzione del gettito rispetto alla situazione iniziale (quella nella quale vigeva il principio di destinazione). Infatti, lo Stato Y ha perso 0,5 unità di gettito rispetto a prima, mentre lo Stato X ha ottenuto 0,5 unità in più. Come nel caso dell'esempio **B** (della tabella sul questionario della Corte dei Conti) lo Stato con aliquota Iva più bassa si avvantaggia in termini di gettito.

Come si è già detto prima, le quote di consumo finale sono effettivamente la chiave di volta del meccanismo di compensazione ma, poiché esistono aliquote diverse, le quote di consumo vanno "corrette" per tenere conto di tale diversità. Nella parte finale dell'esercizio (colonne 4 e 5 in basso alla figura 2) si vede come deve essere costruito il coefficiente di correzione: aliquota dello Stato Y diviso per AMP complessiva ed analogamente per lo Stato X<sup>68</sup>.

In conclusione i tre esempi illustrati mostrano come:

- a) la chiave di volta del meccanismo di riattribuzione non è costituita da un fantomatico gettito "teorico", comunque definito. Questo perché il passaggio dal regime transitorio a quello definitivo negli esempi precedenti, *coeteris paribus*, *non muta il valore complessivo del gettito comunitario*, bensì unicamente la sua *composizione*<sup>69</sup>;
- b) la chiave di volta è invece costituita dalle *quote percentuali di consumo*, opportunamente *corrette* per le diverse AMP, le quali rimangono inalterate rispetto alla situazione esistente nel regime transitorio, *coeteris paribus*;
- c) è concretamente possibile riattribuire il gettito pur in presenza di diverse AMP nei singoli Stati (ovvero di diverse aliquote normali).

---

<sup>68</sup>. Va precisato che per costruire la AMP in un esempio più vicino alla realtà nella quale esistano molteplici Stati, le singole AMP vanno a loro volta ponderate con i pesi delle basi (implicitamente) dichiarate.

Se si applica la soluzione appena illustrata anche all'esempio **B** precedente del questionario della Corte dei Conti, scompaiono gli effetti redistributivi che si erano manifestati attribuendo il gettito solo in funzione delle quote di consumo dichiarato. Vediamo infatti come, nel caso dello Stato F, il rapporto tra la sua AMP (15,0101) e la **AMP totale** (13,9289) dia un valore pari a 1,077623 che moltiplicato per il valore della quota di consumo (24,79) fornisce un valore pari a (26,7143) che applicato al gettito effettivo totale (288,67) ci ridà il gettito effettivo di pertinenza dello Stato F.

A questo punto, mutando a piacere il gettito effettivo incassato dai singoli Stati, perché si passa al principio di origine, **ma lasciando immutato il gettito complessivo** dei 4 Stati, si può ripristinare la situazione di partenza –cioè quella esistente quando vigeva il principio di destinazione- usando come chiave di riattribuzione le quote di consumo "corrette" per tenere conto delle differenze delle AMP rispettive.

Tornando all'esempio finale della Figure 2 si constata come il gettito totale di 10,5 è quello che risulta applicando la AMP dei due Stati al valore complessivo del consumo non deducibile (base imponibile totale). Questa semplice relazione è dal 1979 alla base del calcolo del Relevé delle risorse proprie comunitarie per l'Iva.

<sup>69</sup>. Nell'unico esempio di meccanismo di riattribuzione illustrato nell'Annexe B del programma di lavoro della Commissione (DG XXI/C/1 del //6/1996) pag. 54-59, la chiave di volta per la riattribuzione è rappresentata dal "**gettito teorico dell'anno N**" che risulterebbe nel complesso maggiore delle "**gettito prima della riattribuzione**" (quello teorico essendo pari a 3.528 e quello prima della riattribuzione pari a 3.360 (gettito effettivamente incassato). La differenza tra questi due dati è rappresentata, ovviamente, dall'evasione complessiva dell'Iva degli SM considerati dalla Commissione nel suo esempio numerico.

## **A2 Confronto tra Reckon (2009) ed i risultati del questionario della Corte dei Conti europea del 1998** (Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee C 241 del 31 luglio del 1998)

Nel 2009 la società britannica Reckon, esperta in regolamentazione economica, normativa a tutela della concorrenza ed analisi dei dati, ha pubblicato uno studio sul VAT gap nella Unione Europea. Infatti, la Directorate General for Taxation and Customs Union aveva lanciato nel 2006 un bando di gara per uno studio su tre aspetti dell'evasione fiscale nella UE<sup>70</sup>. Si è trattato di un'iniziativa molto importante da parte degli uffici della Commissione che governano l'Iva comunitaria ed è encomiabile l'intento di trasparenza che era sotteso all'iniziativa. Non era la prima volta che le istituzioni comunitarie indagavano il problema dell'evasione Iva. Ma nel 2006 si decise che sarebbero stati resi pubblici i risultati dell'analisi affidata alla società Reckon, con ciò innovando la prassi precedente.

Nel lontano 1989 la stessa Directorate General condusse uno studio interno per gli anni 1980-84 su 9 Stati membri che non venne divulgato<sup>71</sup>. Nel 1997 il tema venne ripreso dalla Corte dei Conti europea di Lussemburgo che replicò l'analisi sui medesimi 9 Stati membri del primo studio della Commissione: "Basandosi sulla metodologia utilizzata in particolare dai servizi della Commissione nel 1989, la Corte ha ripetuto tale calcolo per nove Stati membri, per il periodo q1991-1993. Il calcolo è fondato sui dati ricavati in particolare dai conti nazionali che gli Stati membri elaborano per la fissazione della base imponibile della risorsa Iva ed è stato inviato agli Stati membri interessati e alla Commissione"<sup>72</sup>. Gli esiti complessivi, senza il dettaglio delle stime per i singoli Stati membri, dell'indagine della Corte dei Conti vennero pubblicati nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee, n. C 241, del 31 luglio 1998, con il titolo: "*Relazione speciale n. 6/98 sul bilancio del sistema delle risorse basate sull'Iva e sul Pnl corredata dalle risposte della Commissione*". Nel paragrafo 4.19 della sua relazione, la Corte dei Conti conclude scrivendo: "Raffrontando i risultati del calcolo della Corte con quelli del calcolo analogo effettuato dai servizi della Commissione nel 1989 per il periodo 1980-1984, si constata, per i paesi che hanno formato oggetto di due inchieste, che la differenza complessiva tra le entrate Iva riscosse e l'Iva teorica, in percentuale delle entrate riscosse, è aumentata di più del 60% dieci anni dopo. Questa è un'indicazione dell'aumento della frode sull'Iva"<sup>73</sup>.

Senza voler fare alcun processo alle intenzioni, il punto di metodo che qui si vuole ricordare è il seguente: ogni tentativo di stimare il VAT gap può essere esperito solo facendo un confronto tra i dati del gettito Iva di competenza ed il gettito teorico che si avrebbe in assenza di evasione.

---

<sup>70</sup>. Taxud/2006/AO- 010 - Realizzazione di uno studio finalizzato a quantificare ed analizzare l'ampiezza dell'evasione fiscale negli Stati membri della UE a 25 in materia di Iva, accise ed imposta sulle società. Più in particolare, "si tratterà di un contratto costituito da 3 moduli: nel primo modulo, lo studio dovrà fornire delle stime concernenti l'evasione Iva e le ripercussioni sulle entrate fiscali negli Stati membri, come definito di seguito negli obiettivi. Nel secondo modulo, lo studio dovrà presentare i risultati dell'analisi quantitativa dell'evasione delle accise nella UE. Il terzo modulo impianterà un'analisi dell'evasione in materia di imposta sulle società nella UE".

<sup>71</sup>. E' probabile che lo studio del 1989 sul Vat gap venne fatto perché, osservando le grandi differenze di gettito Iva rapportato al Pil tra i maggiori Stati membri, si stava aprendo la strada alla problematica della "**quarta risorsa**" per finanziare la CEE. La quarta risorsa sarebbe stata definita nel 1994 e la decisione n. 94/168/ CE, Euratom della Commissione del 22/2/1994 (Gazzetta Ufficiale della Comunità Europea, L. 77 del 19/3/1994) ha imposto agli Stati membri di procedere alla stima esauriente del Pil, vale a dire di includere le attività svolte in nero nella misurazione del Pil.

<sup>72</sup>. La citazione è tratta dalla Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee C 241, pag. 70.

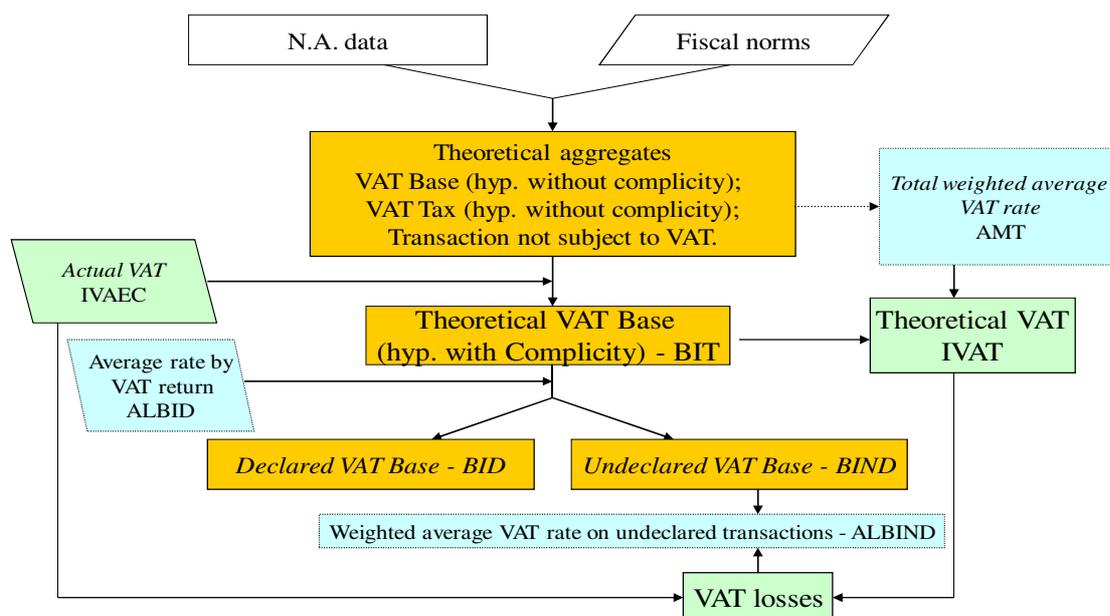
<sup>73</sup>. E nel paragrafo 4.17 la Corte dei Conti precisa. "Da tale calcolo emerge che, per il periodo indicato, la differenza tra le entrate Iva riscosse e l'Iva teorica è rilevante. Su una base ponderata, tale differenza è complessivamente superiore all'1% del totale dei Pnl dei paesi considerati. Essa rappresenta il 21% circa del totale delle entrate riscosse da questi stessi Stati membri, vale a dire circa 70 miliardi di ECU in media annuale. Un importo che è vicino all'attuale bilancio comunitario complessivo".

Quest'ultimo calcolo può essere fatto solo utilizzando i flussi di contabilità nazionale secondo la metodologia riassunta nella nota (9) del paragrafo 2. Tuttavia, la bontà di un simile confronto dipende dal grado di stima esauriente del Pil dei singoli Stati Membri. Qualsiasi carenza dal lato della stima del Pil si riflette, automaticamente, in una sottostima del VAT Gap. Pertanto, quegli Stati membri, come ad esempio l'Italia, che effettuano in maniera più diligente e completa l'esercizio della stima esauriente del PIL saranno caratterizzati, inevitabilmente, da un maggiore VAT Gap (si veda ad es. Corte dei Conti (2011) alla fine di questa appendice).

Se raffrontiamo tra loro i risultati delle tre indagini condotte negli ultimi 25 anni emergono due cose importanti. C'è uno Stato membro che in passato era caratterizzato da **evasione negativa** ed ora ha un'evasione minima. C'è poi un altro Stato membro che in passato era caratterizzato da un'evasione simile a quella italiana (che è sempre stata storicamente la più elevata della UE) e che ora sembra essere quasi immune dall'evasione. In quest'ultimo caso, ci sono due possibilità: o il Pil è sottostimato oppure lo Stato membro ha ottenuto risultati talmente eccellenti nella lotta all'evasione Iva che andrebbero studiati accuratamente da parte di tutta la Unione Europea.

In genere lo schema metodologico che si segue è il seguente:

### Flow chart of the methodology

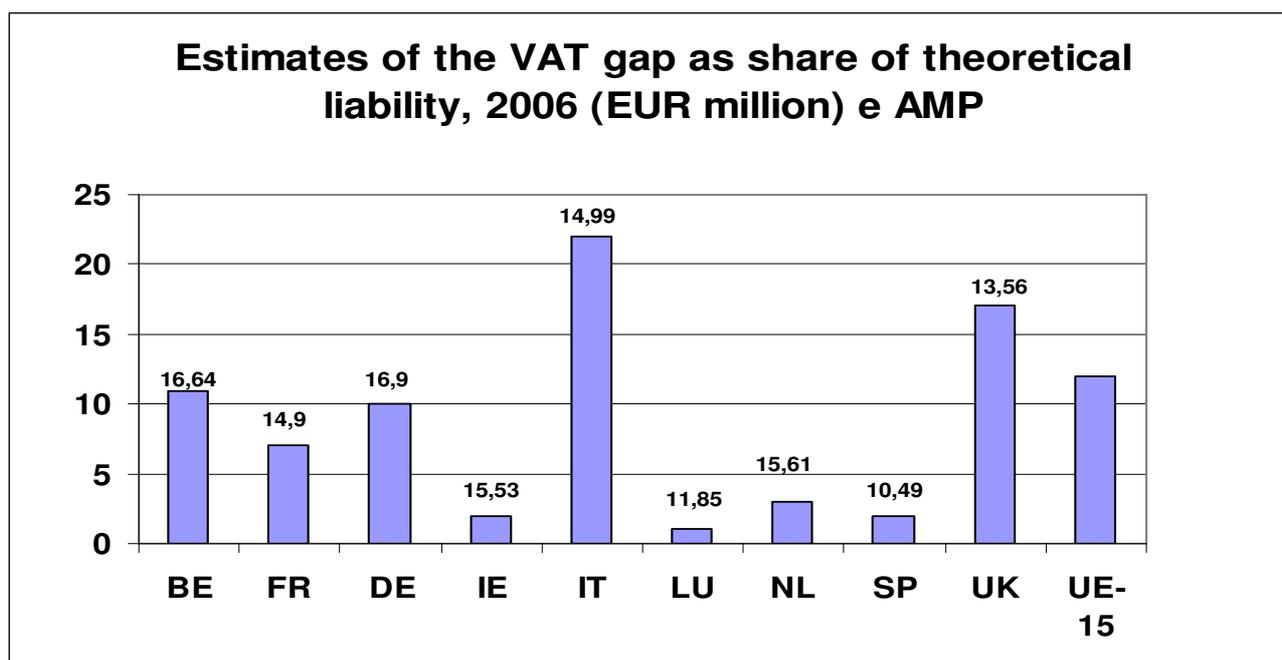
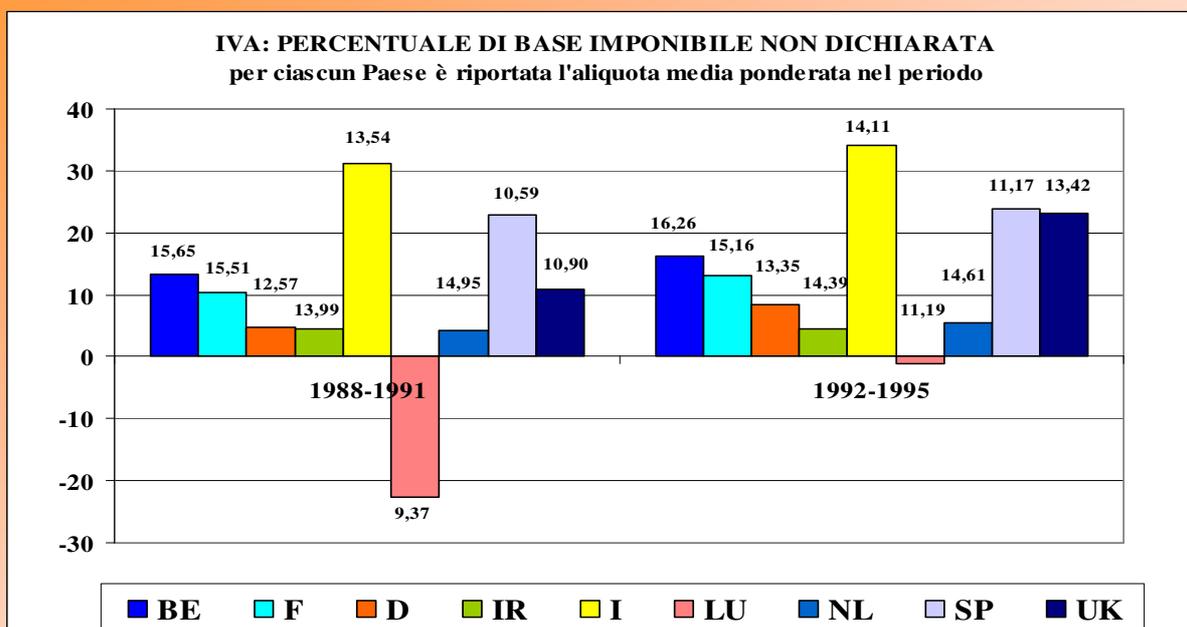


Fonte: Celozzi, Pisani (2009) e Pisani (2010).

Di seguito si riportano, sinteticamente e senza commentarli, i risultati delle tre indagini che, direttamente o indirettamente, le Istituzioni europee hanno condotto nell'ultimo quarto di secolo.

Per terminare, rilevo che sarebbe un grande contributo alla trasparenza se la sintesi dei calcoli presenti nel Relevé Own Resources di tutti gli Stati membri fosse pubblicata in uno spirito di collaborazione. In fin dei conti, basterebbe pubblicare solo la tabella che determina l'aliquota media ponderata dell'Iva (WAR).

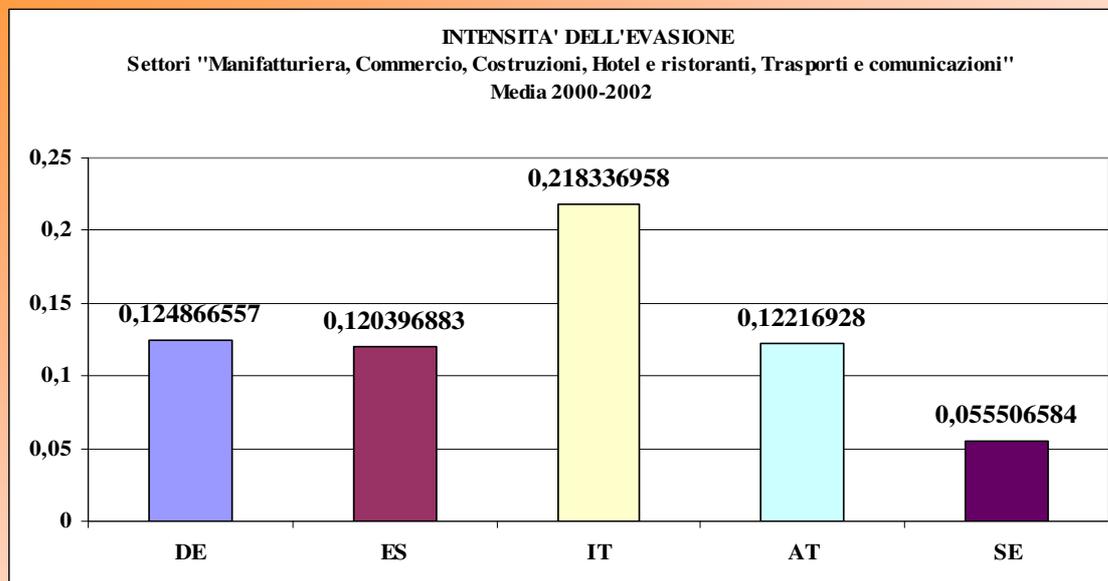
## L'indagine della Corte dei conti di Lux



Sul tema del grado di completezza dei dati di contabilità nazionale, per la stima esauriente del PIL, risulta preziosa la lettura di uno studio condotto da Cipriani-Polito nel 2003 e del quale si riporta l'esito finale. Precisando che, questa volta, la stima dell'evasione si basa sulla differenza tra i dati finali di contabilità nazionale del GNP e ciò che emerge dalle **statistiche strutturali** delle imprese. In altri termini, Cipriani e Polito hanno utilizzato una metodologia concettualmente simile a quella a suo tempo ideata da R. Parsche, M. Steinherr, S. Waller (1996) per criticare la proposta del 1996

della Commissione sul regime definitivo Iva che si fondava, come si è visto, sulle quote di base teorica dell'Iva dei singoli Stati membri sul totale dell'Unione<sup>74</sup>.

### **Intensità dell'evasione in alcuni paesi**



Fonte: Cipriani-Polito (2003)

Nell'ambito del settore privato dell'economia, Cipriani-Polito si limitano a considerare i seguenti settori: industria manifatturiera, industria delle costruzioni, commercio e pubblici esercizi, trasporti e comunicazioni.

### **Il Rapporto 2011 della Corte dei conti sul coordinamento della finanza pubblica**

Il 24 maggio scorso la Corte dei Conti ha pubblicato il suo rapporto annuale sul coordinamento della finanza pubblica e nel capitolo dedicato alle entrate tributarie la Corte ha pubblicato le due tabelle che si riproducono<sup>75</sup>. Nella tabella 3 viene effettuato un confronto sul VAT gap nel 2009 per cinque Stati membri. Come si può constatare le cifre relative a Italia, Spagna ed Olanda sono significativamente diverse da quelle illustrate in Reckon (2009) anche se la fonte di calcolo sembra essere la medesima, vale a dire il Relevé delle risorse proprie Iva. Nella tabella 4 la Corte pubblica un confronto tra le stime di Reckon per il 2006 e quelle del Dipartimento delle Finanze del MEF.

Se si considerano tutte le stime riportate in questa appendice, sorge spontanea la necessità di concepire una metodologia di base condivisa a livello internazionale per condurre analisi simili.

<sup>74</sup>. Mentre R. Parsche, M. Steinherr, S. Waller (1996) utilizzarono le tavole Input-Output per stimare l'economia sommersa (di Italia, Francia e Regno Unito) implicitamente inclusa nella contabilità nazionale, Cipriani-Polito (2003) hanno utilizzato i dati Eurostat delle statistiche strutturali per arrivare anch'essi alla stima dell'economia sommersa implicitamente inclusa nel valore aggiunto dei settori esaminati.

<sup>75</sup>. Corte dei Conti (2011), capitolo relativo al Governo delle entrate, p. 69

## IL VAT GAP IN SEI PAESI EUROPEI NEL 2009

(milioni di euro)

Variabili	Italia	Francia	Spagna	Germania	Regno Unito (**)	Olanda
<i>entrate nette</i>	85.261	125.933	39.831	176.320	81.729	35.265
<i>AMP</i>	15,02%	15,00%	10,56%	16,84%	11,67%	15,63%
<i>Imponibile teorico (*)</i>	892.551	933.642	622.907	1.149.358	823.462	263.706
<i>base Iva effettiva</i>	567.72	839.725	377.189	1.046.867	700.307	225.595
<i>rendimento Iva</i>	63,61%	89,94%	60,55%	91,08%	85,04%	85,55%
<i>Diff. Base effettiva/ imponibile teorico</i>	36,39%	10,06%	39,45%	8,92%	14,96%	14,45%

Fonte: MEF - Dipartimento delle Finanze

(\*) Stima anno 2007.

(\*\*) Importi in milioni di sterline

## Tavola 4

## IL VAT GAP: CONFRONTO FRA LE STIME MEF E QUELLE RECKON

Paesi	Reckon 2006	MEF 2009
Francia	7%	10,06%
Germania	10%	8,92%
Italia	22%	36,39%
Olanda	3%	14,45%
Spagna	2%	39,45%
Regno Unito	17%	14,96%

Osserva infatti la Corte dei Conti “è possibile rilevare che mentre per Germania, Francia e Regno Unito le valutazioni appaiono sostanzialmente convergenti, esse sono invece molto diverse negli altri tre casi, in due dei quali molto pronunciate. Più precisamente, nelle stime del MEF il *gap*-Iva risulta spostato verso l’alto, con le ‘punte’ della Spagna (dal 2 per cento al 39,45%) e dell’Italia (dal 22 per cento al 36,39 per cento). In termini relativi, la differenza è notevole anche per l’Olanda (il *gap* si quintuplica, da 3 al 14,45 per cento). Si tratta di differenze che in parte si spiegano, presumibilmente, anche con le diversità degli anni di stima. Ma, per la parte più significativa, esse sono molto probabilmente dovute al fatto che, nonostante che la metodologia applicata sia sostanzialmente la stessa, le stime possono risentire del condizionamento di una serie di fattori. Nel caso dell’Italia, in particolare, dovrebbero avere influito i rilevanti aggiustamenti operati dall’amministrazione finanziaria sia sul versante dei dati di contabilità nazionale, sia sul versante del gettito effettivo Iva (per effetto dell’adozione di una nozione più restrittiva e rigorosa, ‘nettata’ della variazione dei crediti”<sup>76</sup> rinviati all’anno successivo.

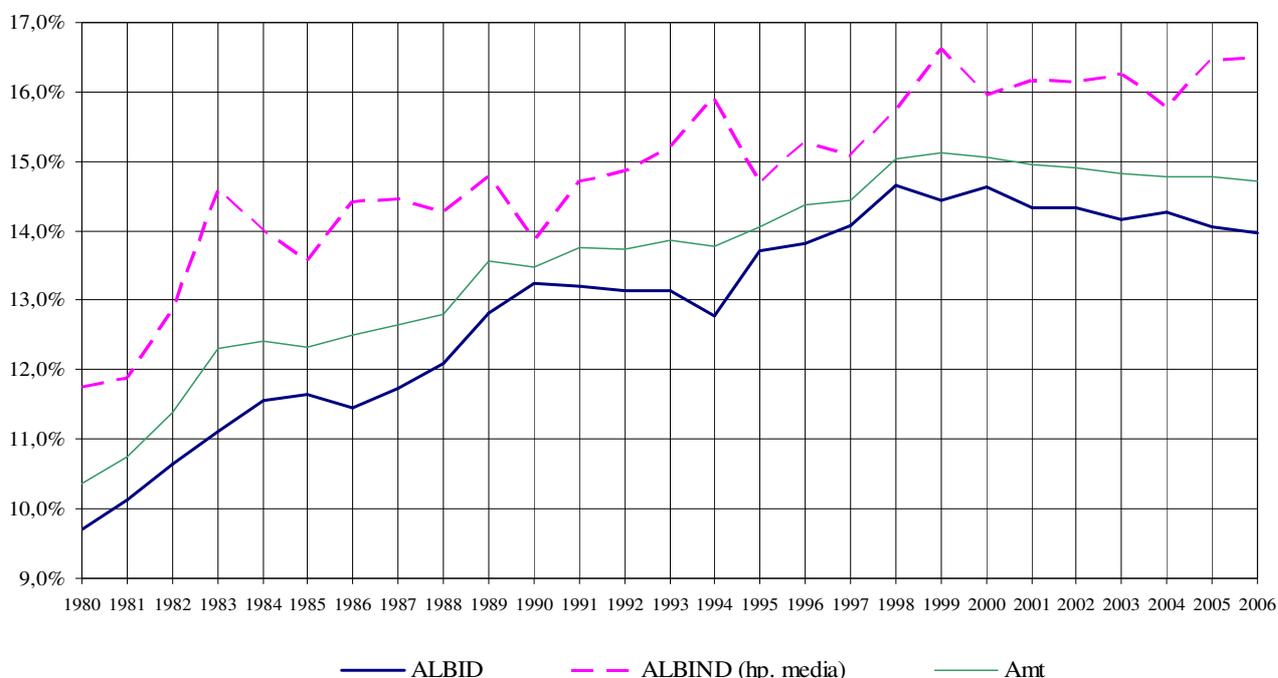
<sup>76</sup>. Corte dei Conti (2011), pag. 69.

### Appendice A3: Il problema delle diverse aliquote medie ponderate per: BIT, BID e BIND.

Questa appendice serve per mostrare alla Commissione ed agli esperti interessati a questi temi, che lo scrivente è ben consapevole che si debba studiare in maniera appropriata il problema della AMP della nota (9) nel paragrafo 2 e delle tabelle 6 e 7 nel testo. Infatti, solo negli Stati membri che abbiano un'unica aliquota Iva, **senza avere un'aliquota zero**, le aliquote sottostanti DMP, CFT e quindi BID saranno identiche anche in presenza di frodi ovvero di economia sommersa: in tale evenienza anche l'aliquota sottostante BIND sarà sempre identica. Se esistono almeno due aliquote Iva, compresa la zero rate, si pone il problema che adesso illustro brevemente.

In Italia l'Agenzia delle Entrate ha indagato a fondo questo tema ed ha sviluppato una specifica competenza che può risultare utile per gli approfondimenti in sede UE<sup>77</sup>.

**Figura 5.**  
**Aliquota sulle transazioni dichiarate (ALBID), su quelle non dichiarate (ALBIND) e media del sistema (Amt)**



Fonte: Marigliani- Pisani (2008)

Nella figura riportata si osserva come la Amt (aliquota media totale, che possiamo in prima battuta considerare anche come AMP) corrisponda alla AMP che viene determinata nel Relevé risorse proprie. Ma chi commette una frode Iva utilizzerà sicuramente l'aliquota più alta esistente, vale a dire la standard rate (ad esempio sui falsi costi deducibili ai fini Iva). Pertanto la ALBIND risulta sempre superiore alla AMT. L'opposto accade per ALBID, vale a dire l'aliquota Iva implicitamente sottostante la base imponibile dichiarata dalle imprese. Nel passaggio al regime definitivo dell'Iva questi aspetti andranno tenuti presenti e ci si dovrà attrezzare per condurre stime affidabili. Il tema

<sup>77</sup>. Il primo lavoro dove si esplicita, in maniera cosciente, la presenza nel sistema economico di diverse AMP è Convevole-Pisani (2003). Il tema viene poi ulteriormente approfondito in Marigliani-Pisani (2008) e trattato nelle sue implicazioni metodologiche in Celozzi-Pisani (2009).

sollevato andrebbe inserito nella compilazione del Relevé Own Resources ed i risultati dovrebbero essere fruiti dal Clearing House Mechanism.

#### Appendice A4: European Union trade balances and VAT gap in 2006

EU Trade balances and VAT gap in 2006 €m						
Member State	Trade deficit	Trade surplus	Theoretical VAT	VAT receipts	VAT gap	VAT gap share
AT	-8.376		22.844	19.735	3.109	13,61%
BE		22.700	25.360	22.569	2.791	11,01%
BG	-2.384		n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
CY	-3.042		n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
CZ		5.035	9.216	7.541	1.675	18,17%
DE		103.087	164.115	147.150	16.965	10,34%
DK		2.996	23.611	22.560	1.051	4,45%
EE	-2.852		1.325	1.215	110	8,30%
EL	-18.363		21.746	15.183	6.563	30,18%
ES	-37.406		63.013	61.595	1.418	2,25%
FI		122	15.176	14.418	758	4,99%
FR	-38.664		140.817	131.017	9.800	6,96%
HU		4.105	8.882	6.813	2.069	23,29%
IE		16.691	14.043	13.802	241	1,72%
IT	-738		119.197	92.860	26.337	22,10%
LT	-2.481		2.335	1.826	509	21,80%
LU		1.410	1.961	1.941	20	1,02%
LV	-3.459		1.751	1.374	377	21,53%
MT	-1.076		463	410	53	11,45%
NL		127.332	41.269	39.888	1.381	3,35%
PL	-3.608		23.784	22.127	1.657	6,97%
PT	-13.432		14.371	13.757	614	4,27%
RO	-7.647		n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
SI	-2.247		2.764	2.647	117	4,23%
SK		1.216	4.632	3.320	1.312	28,32%
SV		222	29.294	28.487	807	2,75%
UK	-57.459		155.697	128.721	26.976	17,33%
<b>Total</b>	<b>-203.234</b>	<b>284.916</b>	<b>907.666</b>	<b>800.956</b>	<b>106.710</b>	<b>11,76%</b>

Fonte: COM (2008) 109 colonne 1-2; Reckon (2009) le altre.

Se si tiene a mente che gli scambi intra-comunitari sono tutti elettronicamente tracciati tramite i modelli Intrastat e VIES, lo scarto consolidato di circa 82 miliardi di euro tra le posizioni di deficit e quelle di surplus che gli Stati membri dichiarano di avere è davvero sorprendente e dimostra l'inaffidabilità di queste fonti nel regime provvisorio che considera non imponibili le cessioni intra-UE. La sorpresa diventa stupore se si osserva il trade surplus attribuito all'Olanda: 127.322 milioni di euro nel 2006 (identico fenomeno nel 2005). Si tratta di un risultato logicamente impossibile che scaturisce, probabilmente, dall'esistenza del porto di Rotterdam nel territorio olandese<sup>78</sup>. Evidentemente vi sono delle duplicazioni nel calcolo che fa la Commissione ed un valore realistico del surplus commerciale Olandese potrebbe essere simile a quello del Belgio. Se così fosse, il segno

<sup>78</sup>. Il porto di Rotterdam è il più grande d'Europa e la canalizzazione del Reno e della Mosa consente di risalire fino a Basilea (Svizzera) ed all'interno della Francia. Nel 2006, Rotterdam è stato il settimo porto al mondo per movimentazione di container.

finale della UE Trade Balances cambia! Dal surplus riportato dalla Commissione si passa al deficit. Cosa più logica giacché le frodi saranno più frequenti sugli acquisti Intra-UE che non sulle cessioni (false “esportazioni” di beni in realtà venduti all’interno dei singoli SM). Comunque sia questa aleatorietà dei dati del commercio intra-UE può finire solo quando le cessioni saranno tassate nello Stato membro di origine.

\*\*\*

## Riferimenti

Atto Unico Europeo (1986): *Trattato*.

F. Borselli (2008): *Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union*, in “International VAT Monitor”, September/October

F. Celozzi, S. Pisani (2009): *Methodologies applied for estimating the Italian VAT tax gap*, Court of Auditor – Expert Group of the EU Superior Audit Institutions (SAIs) meeting, Rome.

COM (1985) 310 final: *Completing the internal market: White Paper from the Commission to the European Council*.

COM (1987) 320 final: *Completion of the internal market: approximation of indirect tax rates and harmonization of indirect tax structure: Global communication from the Commission*.

COM (1987) 321 final: *Proposal for a Council directive supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC – approximation of VAT rates -*

COM (1987) 322 final: *Proposal for a Council Directive completing and amending Directive 77/388/EEC Removal of fiscal frontiers*.

COM (1987) 324 final: *Proposal for a Council directive instituting a process of convergence of rates of value added tax and excise duties*.

COM (1996) 328 def: *Sistema comune dell’Iva. Programma per il mercato unico*.

COM (1987) 323 final: *Completing the internal market – The introduction of a VAT clearing mechanism for intra-community sales. Working document from the Commission*.

COM (2003) 614 final: *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee*.

COM (2004) 260 definitivo: *Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo sull’utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di Iva*.

COM (2008) 109 definitivo: *Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sulle misure di modifica del sistema IVA per combattere la frode*, 22 febbraio 2008.

G. Cipriani, C. Polito (2003): *Le statistiche di contabilità nazionale: un controllo dei dati è possibile?*, working paper Siep n. 195 (Società italiana di economia pubblica).

Consiglio (1977): *Regolamento (CEE, Euratom, CECA) n. 2892/77 del Consiglio, del 19 dicembre 1977, per l'applicazione alle risorse proprie provenienti dall'imposta sul valore aggiunto della decisione del 21 aprile 1970 relativa alla sostituzione dei contributi finanziari degli Stati membri con risorse proprie della Comunità.*

R. Convevole (1998): *Aspetti e problemi del Provisional final report dell'Ifo Istitut sulla "Quantification of the Vat base for selected EU countries as a macroeconomic approach within the framework of the country-of-origin arrangements,* mimeo.

R. Convevole, S. Pisani (2003): *Le basi imponibili Iva. Un'analisi del periodo 1982-2001,* in Documenti di lavoro dell'Ufficio Studi, Agenzia delle Entrate,  
<http://www1.agenziaentrate.it/ufficiostudi/pdf/2003/basi%20imponibili%20IVA%2082-01.pdf>

R. Convevole (2006): *A good start for the VT Part. Here are the first outcomes of the data included in the VT part of the 2005 VAT return,* Ufficio Studi Agenzia delle Entrate,  
[http://www1.agenziaentrate.it/ufficiostudi/pdf/2006/good\\_start\\_vt\\_part.pdf](http://www1.agenziaentrate.it/ufficiostudi/pdf/2006/good_start_vt_part.pdf)

R. Convevole (2009): *La material oscura dell'Iva. L'imposta che rappresenta un successo mondiale è l'epicentro della crisi fiscale italiana,* [www.ilmigliolibro.it](http://www.ilmigliolibro.it) editore.

European Commission (2004a): *Structure of the taxation systems in the European Union,* Luxembourg.

Corte dei Conti (2011): *Rapporto sul coordinamento della finanza pubblica,* 24 maggio.

Corte dei Conti Europea (1998): *Relazione speciale n. 6/1998 sul bilancio del sistema delle risorse basate sull'Iva e sul Pnl,* Lussemburgo, <http://www.eca.eu/>

P. Di Lorenzo (2011): *Tax evasion in a monetary circuit model,* Studi e Note di economia, Rivista economica del GruppoMontepaschi, forthcoming issue n. 3.

European Commission (2004b): *VAT indicators,* Taxation paper n. 2, Bruxelles.

European Union (2006): *VAT rates applied in the Member States at 1<sup>st</sup> September 2006.*

EUROSTAT (1997): *29<sup>o</sup> reunion du comité PNB: Note sur les travaux liés au système définitif de TVA,* Luxembourg.

Fedeli – Forte (1999): *Joint income-tax and VAT-chain evasion,* in "European Journal of Political Economy" vol. 15.

Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee C 241, 31 luglio 1998

M. Keen, S. Smith (1996): *VIVAT an alternative VAT for the EU. The future of value added tax in the European Union,* Economic Policy, n. 23 October.

Ifo Insitute (1995): *Quantification of the VAT base for selected EU countries as a macroeconomic clearing approach within the framework of the country-of-origin arrangements* (Provisional final report).

M. Lauré (1993): *Science fiscale,* Presses Universitaires de France.

E. Longobardi (1998): *Aspetti tributari del completamento del mercato interno,* in AA.VV. "Il mercato interno europeo", il Mulino, Bologna.

- E. Longobardi (1989): *L'Iva verso il '92 e oltre: un tributo europeo tra esigenze nazionali e iniziativa comunitaria*, in AA.VV. "Le imposte del 1992. Aspetti fiscali del completamento del mercato interno europeo", Franco Angeli, Milano.
- E. Longobardi, R. Bardazzi, M. Grassini (1991): *Value-Added Taxes and Other Indirect Taxes in an EEC Country Model: the Italian case*, in "Economic Systems Research", vol. 3, n° 1.
- E. Longobardi, R. Bardazzi, M. Grassini (1991): *Imposte indirette: dal sistema informativo all'analisi teorica*, in "Ricerche applicate e modelli per la politica economica", Servizio Studi della Banca d'Italia.
- E. Longobardi (2005): *Economia tributaria*, McGraw-Hill. Seconda edizione ampliata (2009).
- M. Maré, M. Sarcinelli, G. Vitaletti (1998): *A Solution to the Definitive VAT Regime of the European Union*, mimeo, January.
- M. Maré (1998): *Quale forma di tassazione dei consumi nell'Unione Europea e nelle strutture federali?*, Università di Roma la Sapienza.
- M. Maré, G. Vitaletti: *La tassazione dei consumi nell'Unione Europea. Effetti economici ed ipotesi di riforma*, il Fisco, n. 15, aprile 1996.
- M. Maré, G. Vitaletti (1997): *A decisive proposal for the definitive VAT regime of the European Union*, mimeo.
- M. Marigliani, S. Pisani (2008): *Analisi della compliance basata sui dati Iva: 1980-2006*, in Documenti di lavoro dell'Ufficio Studi, Agenzia delle Entrate, mimeo.
- Ministero delle Finanze (1994): *La riforma fiscale: Libro Bianco*, dicembre, <http://www.mef.gov.it/documenti/open.asp?idd=23072>
- R. Parsche, M. Steinherr, S. Waller (1996): *Quantifizierung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage fuer EU-Laender als makrooekonomischer Clearing-Ansatz im Rahmen der Ursprungslandregelung*, Ifo Institut.
- S. Pisani (2010): *Use of the results of tax gap measurement for structuring the Risk map and planning the activity of the Italian Revenue Agency*. 44th CIAT General Assembly: "The role of the Tax Administrations in the global crisis", Montevideo, Uruguay.
- GC. Pola (2011): *L'impossibile sfida del gettito mancato al Sud*, in Il Sole 24 Ore del 28 febbraio.
- Reckon (2009): *Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States*, report 21 September 2009.
- G. Tremonti, G. Vitaletti (1991): *La fiera delle tasse. Stati nazionali e mercato globale nell'età del consumismo*, il Mulino.
- U.S. Presidentials' Advisory Panel (2006): *Federal tax Reform*.
- G. Vitaletti (2002): *Due paradossi lessicali*, intervento al convegno "Gli studi di settore: strumento di controllo e di accertamento nei confronti delle piccole e medie imprese", Venezia 29-30 novembre 2002.
- G. Vitaletti (2010): *Principi fiscali ed economia globale*, Rivista di Diritto finanziario e Scienza delle finanze, fascicolo 2.

L'adozione dell'Iva, proposta nel 1962 dal *Comitato fiscale e finanziario* presieduto dal prof. Neumark, ha rappresentato una pietra miliare nella costruzione della Comunità Europea. Da fattore unificante quaranta anni fa, l'imposta rischia oggi di diventare causa di disgregazione per il persistere del regime transitorio. Mentre l'Iva gode di ottima salute nel mondo intero, in Europa vive una crisi acuta. Se gli Stati Uniti d'America preferiscono di non adottarla perché la ritengono un'imposta troppo efficiente (una *money machine* nelle mani del governo federale), l'Iva europea è invece diventata una sorta di "*credit machine*" che gli operatori disonesti utilizzano come un bancomat. L'adozione del regime definitivo rappresenta la sola strada per stroncare le frodi carosello e la nuova economia sommersa che si origina dalla circolazione di merci *hors taxe* nell'Unione.

La tassazione all'origine si configura come un vero **gioco win win** e rappresenterà un nuovo fattore di aggregazione nella UE capace anche di "contenere", con il conseguente rafforzamento dell'Unione politica sovranazionale, le spinte autonomiste che si manifestano in alcuni Stati membri.

Ragionevolmente, due anni al massimo sono necessari per realizzare il nuovo sistema a partire dall'adozione delle prime misure e tenendo anche conto di un periodo di rodaggio.

Roberto Convevole (Chieti, 1949) Ancien élève de l'Ecole Européenne à Luxembourg (1963-68), professore associato di Politica economica, è stato direttore dell'Ufficio Studi dell'Agenzia delle Entrate dall'aprile 2001 al marzo 2011. Nel 1997-98 è stato consulente presso la Corte dei Conti Europea collaborando alla Relazione speciale n. 6/98; dal 1990 al 1997 è stato ispettore presso il Secit (Servizio centrale degli ispettori tributari del Ministero delle Finanze).

La grafica della copertina è di [www.dariocali.com](http://www.dariocali.com)