

d'imposta, anziché agire su aliquote o esenzioni, più imbarazzanti da giustificare rispetto ad altre categorie di contribuenti). Una documentazione analitica, per l'agricoltura, è prevista solo ai fini IVA, per ragioni ulteriormente agevolative, in quanto l'imposta detraibile è stabilita in misura pari all'imposta applicata sulle vendite, consentendo quindi all'agricoltore una rendita IVA in quanto l'imposta dovuta sulle vendite eccede quella pagata sugli acquisti effettivi (vedi *infra*).

*Catasto fabbricati tra redditi e valori*

Il catasto fu previsto anche per i fabbricati, che però non comportano redditi da attività, come l'agricoltura, ma da patrimonio, attraverso le locazioni immobiliari. I fabbricati classificati in catasto come capannoni industriali, negozi, laboratori, artigiani concorrono al reddito facendo risparmiare all'impresa titolare un canone di locazione.

Il reddito dei fabbricati, commerciali o abitativi, dati in locazione è determinato in base ai canoni risultanti dai contratti, mentre non ci addentriamo nella deduzione dei costi.

Ne risulta quindi che i redditi riportati nei registri catastali dei fabbricati rilevano oggi soprattutto, previa conversione tramite coefficienti, ai fini delle imposte patrimoniali, come la suddetta imposta di registro e l'IMU.

L'evasione in senso materiale delle imposte sui redditi da locazione è frequente quando il rapporto è tra persone fisiche, specie quando tra esse sussistono precedenti rapporti di fiducia. Quando invece una delle parti è un'organizzazione o un imprenditore, il rapporto viene formalizzato, anche per dedurre il canone.

In questa situazione appare ingiustificata, anche a fini antievasione, l'assoggettabilità opzionale del canone di locazione a una imposta sostitutiva (c.d. "cedolare secca") con aliquota del 21% o anche inferiore per i c.d. canoni concordati, vistati dalle associazioni di categoria di inquilini o proprietari.

#### **4.12. L'IVA come imposta documentale sui consumi: il senso del "valore aggiunto"**

*Dalla determinazione fisica dei consumi a quella documentale*

La stessa documentazione aziendale indicata ai parr.4.1 e 4.3 consente di determinare anche il presupposto economico d'imposta costituito dal consumo, senza utilizzare l'antica visibilità fisica delle merci, secondo la tradizione storica di cui al par.1.4.

Le spese per consumi sono infatti diventate visibili tramite la documentazione delle aziende presso cui sono effettuati i consumi stessi, secondo il circuito consumo-reddito di cui al par.2.1. L'utilizzazione della medesima documentazione contabile aziendale consente di riferire anche all'IVA le considerazioni svolte sull'esercizio d'impresa, il momento impositivo e l'inerenza.

Questa determinazione contabile dei consumi consente di aumentare enormemente la sfera applicativa dell'imposta, estendendola ai consumi di servizi, prima tassati solo indirettamente, nella misura in cui incorporavano merci tassate. Resta ovviamente la caratteristica di base di tutte le imposte sul consumo, che fanno leva per ovvi motivi di praticità sul fornitore del consumatore, anziché sui consumatori, molto più numerosi, e coinvolti per cifre limitate.

*Neutralità rispetto alle operazioni business to business*

L'imposta generale sul consumo, con un'aliquota ordinaria del 22% e aliquote ridotte (4% e 10%) per categorie di consumi socialmente rilevanti, è chiamata imposta "sul valore aggiunto". La definizione voleva enfatizzare l'imposizione solo sul consumo, cioè le operazioni b2c di cui al par.1.11. Rispetto ad esse è neutrale il numero e l'importo delle operazioni intermedie (b2b) *a monte* del consumo, come si dice in gergo tecnico; questa neutralità rispetto alle suddette operazioni b2b è un riflesso generale del principio di neutralità di cui al par.1.12; il consumo è insomma sempre quello, quali che siano gli scambi *a monte*, a seconda dell'integrazione o frammentazione delle fasi produttive, organizzative, logistiche, amministrative etc.

*L'equivoco del valore aggiunto e l'imposta diretta sul consumo*

La definizione di imposta sul valore aggiunto è fuorviante, evocando il concetto di valore aggiunto economico (par.1.11) diverso dal consumo per una numerosa serie di variabili, dai rapporti con l'estero a quelli con soggetti non imprenditori, compreso lo stato, e altri indicati al par. 4.6. Quest'equivoca denominazione ha avuto anche inconvenienti pratici quando sono state istituite imposte sul valore aggiunto economico in senso tecnico come l'IRAP in Italia (par. 4.6). L'IVA viene considerata tradizionalmente un'imposta "indiretta", come le antiche imposte sui consumi commisurate alla quantità delle merci; tuttavia la determinazione contabile dell'imponibile consentirebbe persino di considerare più esattamente l'IVA come imposta diretta sul consumo.

#### 4.13. *Segue*: Tecniche per determinare contabilmente il consumo nell’IVA tra detrazione e “non imponibilità”

*Detrazioni e crediti IVA*

L’obiettivo, indicato al paragrafo precedente, di assoggettare ad imposta il solo consumo, richiede di rendere irrilevanti gli scambi di beni e servizi tra operatori economici, cioè *b2b*; essi sono infatti *costi*, e non *consumi*, come anticipato al par.1.11 e precisato al par.4.5 sull’inerenza. A tal fine si puntò sull’applicazione dell’imposta in tutti gli scambi di beni e servizi, compresi quelli *b2b*, accreditando però tale imposta all’acquirente, tramite la detrazione-credito; se infatti l’IVA sugli acquisti supera quella sulle vendite la differenza è rimborsabile, coerentemente con la logica suddetta.

*Motivo dei crediti iva*

Tuttavia le aziende creano valore, non lo distruggono, e una stabile posizione di credito IVA è più anomala di quanto sia una stabile posizione di perdita nelle imposte sui redditi. Essa è spiegabile con circostanze particolari, come significative esportazioni e operazioni assimilate, su cui l’IVA non è dovuta per l’intuitiva ragione che il consumo avviene all’estero (paragrafo 4.14); ciò esclude un’imposta sui consumi in Italia, a prescindere dall’esistenza o meno di un’imposta sui consumi nel paese in cui i beni sono destinati (questo riguarda solo lo stato estero, non quello del fornitore). Altri crediti possono dipendere da aliquote sulle vendite inferiori a quella sugli acquisti, o da occasionali grossi investimenti in impianti e rimanenze di merci; l’IVA viene infatti detratta immediatamente, senza seguire le vicende del valore fiscalmente riconosciuto del bene di cui al par.4.4 come l’ammortamento. Anche distruzioni o furti di beni possono giustificare crediti IVA, anche se spesso sono inscenati per merci in realtà cedute “in nero”, come indicato al par.3.7.

*Meccanismo cliente fornitore*

Se il cliente non chiede la fattura significa che è un consumatore finale, con l’applicazione dei concetti indicati al par. 2.1; il fornitore è il contribuente di diritto, che intrattiene i rapporti col fisco e si rivale sul consumatore contribuente di fatto. Quest’ultimo è persino inconsapevole dell’IVA in quanto negli acquisti da dettaglianti il prezzo esposto al pubblico o pattuito è comprensivo dell’imposta, da scorporare in caso di richiesta di fattura. Negli acquisti da altri soggetti-IVA il corrispettivo deve invece essere maggiorato dell’imposta. Quest’ultima viene addebitata dal fornitore soggetto IVA al cliente, e registrata tra i

propri debiti verso il fisco; il cliente soggetto IVA chiede la fattura per detrarre l'imposta da quella dovuta sulle proprie vendite; richieste di fattura possono ovviamente provenire anche da consumatori finali per detrazioni IRPEF (par.5.4) o altre esigenze extratributarie, come richieste di risarcimento o rimborsi assicurativi.

*Applicazione per masse  
e indetraibilità da  
esenzioni*

Questo confronto tra IVA sulle vendite e detrazione sugli acquisti non avviene ovviamente correlando singole vendite con relativi acquisti, ma *per masse* cioè confrontando tutta l'IVA sulle vendite con la detrazione sugli acquisti. Il regime particolare di vendite esenti, perché socialmente rilevanti, (sanitarie, educative, abitative etc.) o perché non riguardanti consumi, come operazioni bancarie, assicurative, finanziarie etc, comporta un simmetrico divieto di detrarre l'IVA sugli acquisti. La logica, dettata dall'Unione Europea, è di limitare l'agevolazione al valore aggiunto economico (par.1.8) creato dall'operatore esente, penalizzando l'esternalizzazione di funzioni aziendali su fornitori terzi. L'esenzione si riduce quindi man mano che aumentano i costi gravati di IVA, diventando penalizzante nel caso limite di ricavi esenti inferiori ai costi che, per questo motivo, hanno IVA indetraibile.

*Il criterio della non  
imponibilità*

La detrazione è però troppo complessa per essere applicabile ai rapporti tra stati diversi, anche dell'Unione Europea dov'è applicata l'IVA. Fino all'abolizione delle dogane interne all'Unione Europea (1993) l'importatore versava l'IVA in dogana e poi la detraeva, come si continua a fare oggi nei rapporti coi paesi extra UE. Nei rapporti intracomunitari fu invece necessario, per rendere irrilevanti le operazioni b2b, considerarle non imponibili: il cliente dichiarava al fornitore di essere soggetto d'imposta, e l'operazione era comunicata agli uffici tributari dei due paesi.

*False spedizioni  
all'estero*

Nessuna delle due amministrazioni fiscali coinvolte è però in grado di riscontrare in modo sistematico operazioni innumerevoli, ed è quindi facile entrare in possesso di merci senza alcun gravame di IVA, approvvigionando poi piccoli commercianti al dettaglio che vendono "in nero", sgravando da imposta l'intera filiera produttiva distributiva. Non è difficile infatti trovare presso negozietti, venditori ambulanti, mercatini, e simili, prodotti di largo consumo a prezzi competitivi rispetto a quelli della grande distribuzione.

Fin qui siamo nel campo dell'ordinaria evasione al dettaglio, mentre le frodi IVA, aggrediscono anche affidabili organizzazioni amministrative, compresa la Grande Distribuzione, con l'obiettivo di ridurre i costi. L'ultimo fornitore al dettaglio acquista infatti da un subfornitore che gli addebita l'IVA senza versarla, usandola per pagare il prezzo al fornitore effettivo, di merci anch'esse in genere provenienti da suddette vendite intra-UE.

Per l'ultimo acquirente imprenditore, che rivende al dettaglio, questo riduce in pratica il prezzo, in un caso di evasione aziendale di cui al par. 2.4. Basandosi sulle asimmetrie detrazione/non imponibilità si possono addirittura mettere in piedi operazioni dirette a far sorgere detrazioni per IVA non versata, anche senza beni o servizi sottostanti, come nella truffa posta in essere anni addietro inserendosi nelle strutture contabili di Telecom Sparkle e Fastweb.

Contro tali c.d. *frodi carosello*, così chiamate per il numero delle società interposte, è stato progressivamente esteso il già indicato sistema della non imponibilità delle operazioni intermedie di importo consistente, svolte verso operatori affidabili, come enti pubblici, aziende quotate, grande distribuzione.

#### **4.14. Collegamento territoriale di consumi e redditi**

*Collegamenti territoriali  
dei presupposti  
d'imposta*

I paesi esteri non interessano qui come rifugio rispetto al potere amministrativo d'imposizione; interessa invece la ripartizione tra gli stati dei presupposti economici d'imposta collegati a paesi diversi, c.d. *transnazionali o cross border*.

A tal fine il consumo è il presupposto più semplice da collegare territorialmente, basandosi sullo stato in cui è ubicato il consumatore; per questo le esportazioni sono irrilevanti ai fini IVA, come anticipato al par.4.12. Se quindi il fornitore si trova in un paese diverso, come nelle vendite a distanza via internet, deve registrarsi nello stato del consumatore come i grandi operatori del web, tipo Amazon, Google, Uber, Airbnb.

*Vendite a distanza o  
tra consumo e reddito*

Mentre l'imposizione sul consumo riguarda solo lo stato in cui esso avviene, il reddito a monte del consumo va ripartito tra gli stati che vi contribuiscono. Invece di preoccuparsi dei piccoli operatori del web