



Dipartimento di Giurisprudenza Cattedra di Diritto Tributario dell'Impresa

**SPLIT PAYMENT: LA SCISSIONE DEI PAGAMENTI
CONTRO L'EVASIONE DELL'IVA**

RELATORE:

Chiar.ma Prof.ssa
Livia Salvini

CANDIDATA:

Sara Coccia
Matr. 107353

CORRELATORE:

Chiar.mo Prof.
Giuseppe Melis

ANNO ACCADEMICO 2015-2016

*A mia madre e a mio padre
che non mi lasciano mai la mano.*

INDICE

INTRODUZIONE.....	8
--------------------------	----------

CAPITOLO I

“L’Europa Contro l’Evasione IVA”

1. L’IVA nell’Unione Europea.....	11
1.1 La natura giuridica dell’imposta sul valore aggiunto.....	11
1.2 L’evoluzione storica dell’IVA.....	18
1.3 La Struttura Essenziale dell’Imposta.....	31
1.3.1 Neutralità dell’IVA risultante dal meccanismo di rivalsa-detrazione... 32	
1.4 L’Evasione dell’Iva: Profili di Maggiore Criticità.....	43
1.4.1 Gli Scambi Intracomunitari.....	43
1.4.2 Gli Adempimenti Formali: Fatturazione e Autofatturazione.....	54
2. Il “VAT Gap” nei Paesi dell’Unione Europea.....	59
2.1 Il Libro Verde sul Futuro dell’IVA.....	64
3. Le possibili soluzioni per la riduzione del “VAT Gap” elaborate dalla Commissione Europea.....	66
3.1 Cooperazione Amministrativa tra Stati membri.....	66
3.1.1 Scambio di Informazioni su Richiesta.....	68
3.1.2 Scambio di Informazioni Senza Preventiva Richiesta.....	68
3.1.3 Gruppo Eurofisc.....	69
3.1.4 Il Sistema VIES.....	70

3.2 Lo “Split Payment”	77
------------------------------	----

CAPITOLO II

“Lo Split Payment nell’ordinamento italiano”

1. Inquadramento normativo dell’istituto.....	85
1.1 Legge di stabilità 2015.....	85
1.2 Il nuovo Art. 17-ter del d.P.R. n. 633 del 1972.....	88
2. Ambito di applicazione del meccanismo di split payment.....	93
2.1 Ambito soggettivo di applicazione.....	94
2.2 Ambito oggettivo di applicazione.....	101
2.3 Operazioni escluse.....	103
3. Efficacia temporale.....	107
3.1 L’ autorizzazione del Consiglio UE.....	107
3.2 La Decorrenza dello Split Payment.....	110
4. Profili di Legittimità dell’art. 17-ter del d.P.R. n. 633 del 1972.....	115
4.1 Il Difficile Inquadramento Sistemico dello “Split Payment”.....	115
4.2 La Conformità dell’Istituto alla Disciplina Comune dell’Iva.....	117
4.3 Profili di Legittimità Costituzionale.....	119
4.4 Profili di legittimità Comunitaria (Rinvio).....	121

CAPITOLO III

“Gli adempimenti delle parti”

1. Gli Adempimenti dei fornitori.....	122
1.1 La Fatturazione delle Operazioni in Regime di Split Payment.....	122
1.2 La Gestione Contabile delle Operazioni in Regime di Split Payment.....	129
1.3 Le Note di Variazione.....	132
2. Gli Adempimenti delle Pubbliche Amministrazioni.....	138
2.1 Esigibilità dell'imposta per le Operazioni in Regime di Split Payment...	138
2.2 Le Modalità e i Termini di Versamento dell'Iva da Parte delle PA.....	140
3. Il Regime dei rimborsi.....	143
3.1 La Situazione di Credito Iva Permanente delle Imprese.....	143
3.2 Il Rimborso IVA prioritario.....	147
4. Monitoraggio degli adempimenti IVA e Sanzioni.....	152

CAPITOLO IV

“Gli Effetti dell'Applicazione del Meccanismo di Split Payment”

1. Riduzione del “gap IVA”.....	159
1.1 Le Pubbliche Amministrazioni come garanti del versamento dell'IVA...	159
1.2 Gli Effetti Finanziari dello Split Payment sull'Erario.....	161
2. La gestione finanziaria delle imprese.....	164
2.1 L'equilibrio finanziario delle imprese.....	164

2.2 Split Payment e la Frattura dell'Equilibrio.....	167
2.3 Profili di Legittimità Comunitaria dell'Istituto di Split Payment.....	172
CONCLUSIONI.....	177
BIBLIOGRAFIA.....	185

INTRODUZIONE

L'Iva rappresenta, ad oggi, la maggiore fonte di introiti per gli Stati membri dell'Unione Europea singolarmente considerati, e per l'Unione Europea stessa considerata nel suo insieme, dato che una percentuale dell'imposta riscossa a livello nazionale viene versata, da ogni Stato membro, nelle casse dell'Unione (l'Iva costituisce infatti una risorsa propria dell'Unione Europea). Per questa ragione assume particolare importanza il corretto funzionamento del meccanismo dell'imposta fino a giungere alla riscossione della stessa, così da pervenire al corretto assolvimento dell'Iva da parte dei soggetti passivi della stessa. Molto spesso questo non avviene a causa di pratiche fraudolente poste in essere dagli operatori, pratiche che si innestano sulla struttura dell'imposta, la più diffusa e dannosa delle quali è costituita dalle c.d. "frodi carosello". Accanto alle pratiche fraudolente, concorrono alla perdita di gettito Iva anche altri fattori come fallimenti, insolvenze, errori statistici, pagamenti ritardati ed elusione legale. Il fenomeno dell'evasione dell'Iva è in costante aumento, tanto che il contrasto all'evasione dell'imposta è arrivato a rivestire importanza principale nelle istituzioni europee. Si pensi che nel 2011 il "Gap Iva" in Europa è stato stimato in 193 miliardi di euro. Al fine di arginare il dilagante fenomeno dell'evasione dell'Iva la Commissione Europea ha messo a disposizione degli Stati membri numerosi strumenti, soprattutto di cooperazione amministrativa tra le autorità fiscali degli Stati. Tuttavia, la Commissione stessa ha negli ultimi anni preso coscienza della necessità, oltre

agli strumenti di cooperazione tra Stati, di riformare il meccanismo di riscossione dell'imposta così da renderlo più semplice, solido, ed efficace, e di conseguenza meno vulnerabile a pratiche fraudolente. Con questo intento è stato elaborato in sede Europea il meccanismo di "split payment", un metodo alternativo di riscossione dell'Iva secondo il quale l'acquirente di un bene o un servizio, al momento del pagamento, corrisponderà al cedente del bene / prestatore del servizio il corrispettivo al netto dell'Iva, che verrà invece versata dallo stesso acquirente ad un conto bancario Iva bloccato. Ebbene questo meccanismo dovrebbe, non incassando più il fornitore l'Iva dovuta per l'operazione, eliminare il rischio di evasione della stessa con conseguente rientro di gettito per gli Stati. Sebbene si presentasse come una grande occasione per gli Stati nel contrasto all'evasione dell'Iva, il proposto meccanismo di split payment ha immediatamente incontrato lo sfavore degli operatori economici, che hanno obiettato come l'istituto avrebbe gravemente minato la stabilità finanziaria delle imprese soggette alla sua applicazione, a causa del mancato incasso dell'Iva, necessario alla compensazione dell'imposta pagata sugli acquisti ed inoltre anche al finanziamento dell'impresa nel breve periodo. Nonostante fosse fortemente contrastato, il legislatore italiano ha deciso di cogliere l'occasione introducendo il meccanismo di split payment, seppure ad applicazione limitata al settore delle operazioni verso la Pubblica Amministrazione, con l'obiettivo di un cospicuo recupero di gettito Iva.

Ebbene, il presente elaborato si propone di analizzare l'istituto dello split payment così come introdotto e regolamentato nell'ordinamento italiano, ponendo particolare attenzione ai profili che hanno sollevato maggiori incertezze e difficoltà in punto di applicazione. Si propone inoltre di analizzare gli effetti sortiti in concreto dall'applicazione dell'istituto, da un lato in relazione all'obiettivo di contrasto dell'evasione dell'Iva, nel quale l'istituto trova la sua ragion d'essere, dall'altro lato in relazione alle imprese soggette alla sua applicazione. Essendo l'Italia il primo ed unico Stato ad aver implementato, fino ad ora, il meccanismo di split payment, l'esperienza italiana si pone quale strumento pratico di verifica degli effetti e delle preoccupazioni prospettate a livello Europeo al momento di proposizione dell'istituto.

Al fine di permettere un più completo inquadramento sistematico dell'istituto, ho ritenuto necessario trattare, nella prima parte dell'elaborato, l'Iva in generale, fornendo un quadro sull'evoluzione dell'imposta, la sua struttura essenziale e le pratiche di evasione che sulla struttura essenziale dell'imposta si innestano, oltre ad un inquadramento dell'azione di contrasto all'evasione dell'imposta sul valore aggiunto che le istituzioni europee hanno sviluppato negli ultimi anni.

CAPITOLO I

L'IVA IN EUROPA: L'ORIGINE E L'EVOLUZIONE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO NELLA COMUNITA' EUROPEA

Sommario: 1. L'IVA nell'Unione Europea – 1.1 La natura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto – 1.2 L'evoluzione storica dell'IVA – 1.3 La Struttura Essenziale dell'Imposta – 1.3.1 La Neutralità dell'Iva risultante dal Meccanismo di Rivalsa-Detrazione – 1.4 L'Evasione dell'Imposta sul Valore Aggiunto: Profili di Maggiore Criticità – 1.4.1 Gli Scambi Intracomunitari – 1.4.2 Gli Adempimenti Formali: Fatturazione e Autofatturazione – 2. Il “VAT Gap” nei Paesi dell'Unione Europea – 2.1 Il Libro Verde sul Futuro dell'Iva – 3. Le Possibili Soluzioni per la Riduzione del “VAT Gap” Elaborate dalla Commissione Europea – 3.1 Cooperazione Amministrativa tra Stati Membri – 3.1.1 Scambio di Informazioni su Richiesta – 3.1.2 Scambio di Informazioni Senza Preventiva Richiesta – 3.1.3 Gruppo Eurofisc – 3.1.4 Il Sistema VIES – 3.2 Lo “Split Payment”.

1. L'IVA nell'Unione Europea

1.1 La natura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto

L'imposta sul valore aggiunto (IVA) è un'imposta su beni e servizi, elaborata ed istituita a livello Europeo. Fu introdotta per la prima volta in Francia nel 1954, e successivamente implementata nei 28 Stati membri dell'Unione Europea a partire dagli anni '60, in base ad un modello tracciato da diverse direttive comunitarie, la più importante delle quali è la direttiva 17

maggio 1977 n. 77/388/CEE (Sesta Direttiva sull'IVA), più volte emendata. L'imposta è oggi disciplinata a livello europeo dalla Direttiva del Consiglio Europeo 2006/112/EC, una riformulazione della Sesta Direttiva, entrata in vigore il 1 gennaio 2007. La direttiva codifica tutte le modifiche apportate alla Sesta direttiva originale, chiarendo la normativa dell'UE sull'IVA attualmente in vigore.

Per comprendere la ratio giustificatrice del tributo e la sua origine è necessario rivolgere l'analisi al Trattato di Roma¹, nel quale il sistema comunitario dell'imposta sul valore aggiunto trova la sua ragion d'essere. Il Trattato istituì una Comunità Economica Europea nella quale instaurare un mercato comune. All'art. 3 il Trattato disponeva le condizioni necessarie per raggiungere gli obiettivi stabiliti nell'art.2, in particolare disponeva, alle lettere g) e h), che l'azione della Comunità comportava la necessità di un regime inteso a garantire che la concorrenza non fosse falsata nel mercato interno e la necessità del ravvicinamento delle legislazioni nella misura necessaria al funzionamento del mercato comune. Inoltre, la lettera c) del medesimo art. 3 del suddetto Trattato disponeva un'azione diretta alla creazione di un mercato interno caratterizzato dall'eliminazione degli ostacoli alla libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi, e dei capitali². Il Trattato di Roma codificava il progetto di unificazione Europea come fusione fisica ed economica

¹ Firmato il 25 marzo 1957, entrato in vigore il 1 gennaio 1958, istituisce la Comunità Economica Europea (CEE).

² A. COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale: contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, CEDAM, 2000.

dei Paesi aderenti, che implicava necessariamente la creazione di un mercato comune esteso a tutti gli Stati membri della Comunità³. La creazione di un mercato europeo avente le caratteristiche di un mercato nazionale comporta la necessità della libera circolazione di persone, beni, e servizi al suo interno senza incontrare barriere fisiche ed ostacoli di natura fiscale. La realizzazione dell'obiettivo fu possibile con la eliminazione delle frontiere fra i Paesi dell'Unione e con il conseguente adeguamento delle strutture di controllo e di cooperazione sovranazionale, per impedire che l'abolizione delle formalità delle frontiere favorisse il proliferare di attività illecite⁴. Per rendere possibile la creazione e il corretto funzionamento di un siffatto mercato all'interno della Comunità il Trattato di Roma stabiliva poi la necessità del ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri, non in via generale, ma solo nella misura in cui fosse necessario per il corretto funzionamento del mercato comune. L'idea originale della Comunità Economica Europea era quella di creare un unico territorio a regime fiscale uniformato, idea che fu quasi subito abbandonata in quanto irrealistica, necessitando per la sua realizzazione di un'armonizzazione dei sistemi fiscali degli Stati membri troppo ampia e la creazione di vere e proprie imposte europee. Essendo il gettito proveniente dalle tasse la maggiore fonte di entrate per gli Stati, essi non acconsentirono a cedere la loro sovranità in materia tributaria. L'idea del territorio fiscale uniformato fu dunque sostituita

³ P. CENTORE, *Iva Europea e Nazionale*, IPSOA, IV Edizione.

⁴ M. AUJEAN, *Value Added Tax in the Internal Market, a first Assessment*, EC Tax Review n. 1 del 1995; P. CENTORE, *IVA europea, aspetti interpretativi ed applicativi dell'IVA nazionale e comunitaria*, quarta edizione, IPSOA, 2006, p. 5.

dalla neutralità fiscale tra gli Stati membri, che avrebbe instaurato un regime di eguali condizioni di competizione tra gli Stati membri attraverso la creazione di un sistema comune di imposte sul consumo⁵. Il Trattato di Roma è stato modificato dapprima dal Trattato di Maastricht⁶, cambiando il suo nome in Trattato che istituisce la Comunità Europea, e dal Trattato di Lisbona⁷ poi, cambiando il nome in Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (in seguito TFUE). Ad oggi, l'Unione Europea si fonda sul Trattato sull'Unione Europea (TUE) e sul Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE)⁸.

Per la creazione di un mercato all'interno del quale i beni e i servizi potessero circolare liberamente, all'abolizione delle frontiere dei singoli Stati membri della Comunità, completata nel 1969, non poteva sostituirsi l'ostacolo dato dalle differenti tassazioni in tema di imposte indirette tra gli Stati membri, che creava di fatto una distorsione della concorrenza⁹ tra i diversi Stati e differenti condizioni di produzione all'interno di ciascuno Stato¹⁰. Gli ostacoli fiscali al corretto funzionamento di un mercato interno sono molteplici: il trattamento fiscale differenziato tra servizi e prodotti interni e quelli importati,

⁵ V. TYC, (2008), "*Harmonization of indirect taxes in the European Union*", International Journal of Law and Management, Vol. 50 Iss 2 pp. 87 - 92

⁶ Firmato a Maastricht il 7 febbraio 1992 dai 12 Paesi membri dell'allora Comunità Europea.

⁷ Firmato a Lisbona il 13 dicembre 2007.

⁸ Art. 1 TUE: "[...] *L'Unione si fonda sul presente trattato e sul trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea*".

⁹ A. FRIGNANI e M. WAELBROECK, in *Disciplina della concorrenza nella CE*, UTET, Torino, 1996, pag. 7 definiscono la concorrenza come il "[...] *motore essenziale dello sviluppo economico*".

¹⁰ Vladimir TYC, (2008), "*Harmonization of indirect taxes in the European Union*", International Journal of Law and Management, Vol. 50 Iss 2 pp. 87 - 92.

trattamenti fiscali differenziati per contribuenti residenti e non residenti, (per le grandi imprese) doversi attenere alle disposizioni di 27 differenti amministrazioni finanziarie, doversi attenere a 27 differenti legislazioni fiscali sostanziali e procedurali, e così via. Tutti questi ostacoli creano una frammentazione del mercato, specialmente ai confini nazionali, spingendo gli operatori economici a rimanere ad operare nel loro mercato domestico e condizionando indirettamente di conseguenza gli altri operatori (lavoratori, investitori, ecc.) nelle loro scelte¹¹. All'eliminazione delle barriere fisiche rappresentate dalle dogane doveva quindi corrispondere anche l'eliminazione delle barriere fiscali, condizione senza la quale non sarebbe stato possibile raggiungere l'obiettivo della creazione di un mercato unico. Pur rimanendo la politica fiscale una prerogativa di esclusiva competenza degli Stati, un ravvicinamento delle legislazioni in materia di imposte indirette era quindi sentito come necessario per permettere la realizzazione di un mercato unico caratterizzato dalla libera circolazione dei beni e dei servizi in regime di libera concorrenza. L'integrazione dei sistemi fiscali degli Stati Membri si rendeva quindi necessaria in qualche misura¹². L'integrazione degli ordinamenti fiscali degli Stati può essere di due tipi: negativa o positiva. L'integrazione negativa, anche chiamata integrazione attraverso le proibizioni, si sostanzia nell'abolizione delle norme fiscali di un Paese Membro incompatibili con le

¹¹ B. TERRA, P. WATTEL, *European Tax Law*, 2008, Wolters Kluwer, Capitolo 4.

¹² Sull'armonizzazione fiscale Europea: S. CNOSEN, *Tax Co-ordination in the European Community*, Series on International Taxation n. 7, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, The Netherlands, 1987; A.J. EASSON, *Taxation in the European Community*, London, UK, 1994.

disposizioni del TFUE, solitamente attraverso le pronunce della Corte Europea di Giustizia. L'integrazione positiva, invece, si realizza attraverso la legislazione, il coordinamento, e la cooperazione a livello dell'Unione (attraverso quindi l'armonizzazione delle leggi nazionali in materia fiscale). L'armonizzazione delle imposte indirette è stata realizzata in gran parte attraverso l'adozione di misure di integrazione positiva (Regolamenti e Direttive Europee); questo perché, essendo le imposte indirette delle imposte sulle transazioni, hanno un effetto diretto sul mercato e devono quindi essere abolite o uniformate per poter realizzare il libero scambio all'interno del mercato comune¹³.

Il TFUE si occupa delle imposte indirette negli articoli 110-113. L'art.113 è la base giuridica per la realizzazione dell'armonizzazione delle imposte sul consumo, in quanto dispone espressamente che il Consiglio adotti le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte indirette *nella misura in cui siano necessarie per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza*¹⁴. Come base per l'armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari l'Unione ha adottato il sistema dell'imposta sul valore aggiunto (IVA),

¹³ B. TERRA, P. WATTEL, "European Tax Law", Wolters Kluwer, 2008.

¹⁴ Art. 113 TFUE: "Il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza."

avente le due caratteristiche principali della neutralità¹⁵ (detrazione dell'IVA pagata sugli acquisti), e del principio della tassazione nel Paese di destinazione nelle transazioni tra soggetti passivi dell'imposta (l'IVA viene versata al Paese di destinazione finale del bene). Questo sistema di imposizione permette alle amministrazioni finanziarie di calcolare l'esatto ammontare di imposta sul bene in ogni fase di produzione e di scambio, e di dedurre esattamente quell'ammontare al momento dell'esportazione del bene, creando un sistema di imposizione trasparente e internazionalmente neutrale. Questo sistema di imposizione neutrale rende più facile e libero lo scambio tra gli Stati membri dell'Unione, cosa che non era possibile realizzare mantenendo le precedenti imposte cumulative, adottate da cinque dei sei Stati membri fondatori della CEE¹⁶, l'ammontare delle quali dipendeva dal numero di passaggi del prodotto nella catena di produzione; questo significa che l'ammontare finale dell'imposta sul bene dipendeva dal numero di fasi di produzione / scambio, ciò che rendeva più difficile e gravoso lo scambio internazionale dei beni e servizi, fungendo da deterrente verso lo scambio al di fuori del Paese di appartenenza¹⁷. Il Consiglio

¹⁵ Giurisprudenza comunitaria consolidata sostiene la neutralità come tratto qualificante dell'iva in quanto garantisce la piena concorrenzialità delle imprese all'interno del mercato comune Europeo; si citano sentenze della Corte di Giustizia: 1 aprile 1982, causa C-89/81, *Hong Kong Trade*; sentenza 3 marzo 1988, causa C-252/86, *Bergandi*; sentenza 20 giugno 1996, causa C-155/94, *Wellcome trust*; sentenza 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07, *Ecotrade*; sentenza 6 febbraio 2014, causa C-424/12, *Fatoria*.

¹⁷ P. BORIA, *Diritto Tributario Europeo*, Giuffrè Editore, Seconda Edizione, 2015, p. 337: "[...] L'attenuazione degli squilibri fiscali sul prezzo dei beni e servizi che circolavano all'interno del mercato comune europeo veniva giudicato come uno dei principali fattori di promozione della libertà di concorrenza tra imprese comunitarie."

ha adottato numerose Direttive sull'imposta sul valore aggiunto, limitando e talvolta escludendo del tutto la sovranità nazionale in tema di determinazione della base imponibile e di esenzioni dall'imposta sulla cifra d'affari¹⁸.

L'IVA è quindi un'imposta neutrale, proporzionale al prezzo del bene, applicata in via generale in ogni fase di produzione e scambio di beni e servizi, costruita, per gli scambi intracomunitari, secondo un sistema di non imponibilità dell'operazione nel Paese di origine ed imposizione nel Paese di destinazione finale del bene, e di detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti nelle precedenti fasi di produzione, che rende la circolazione dei beni e dei servizi all'interno dell'Unione neutrale, contribuendo alla realizzazione di uno spazio di libera circolazione dei beni e dei servizi stessi all'interno dell'Unione Europea.

1.2 L'evoluzione storica dell'IVA nell'Unione Europea

La base per l'armonizzazione delle imposte indirette è nell'art. 99 del Trattato di Roma originale, che attribuiva al Consiglio, su proposta della Commissione e previa consultazione del Comitato Economico e Sociale e del Parlamento, la competenza ad adottare disposizioni che riguardavano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo, e ad altre imposte indirette, ma solamente nella misura in

¹⁸ B. TERRA, P. WATTEL, *EU Tax Law*, 2008; Chapter 2, pp. 7-10.

cui fossero necessarie ad assicurare appunto l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno¹⁹.

La prima sede di discussione sull'introduzione di un sistema comune di imposte sulla cifra d'affari fu il Trattato di Parigi, che istituì la Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio. Nonostante non fossero presenti tracce nel Trattato del potenziale ostacolo che differenti imposte sulla cifra d'affari potessero costituire per la creazione di un mercato comune del carbone e dell'acciaio, si avvertiva già al tempo l'impatto negativo che il differente regime delle imposte sul consumo potesse avere tra gli Stati membri della Comunità. Così, l'Alta Autorità della Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio istituì, nel 1953, il Comitato di Tinbergen, incaricato di analizzare l'impatto che differenti sistemi di imposizione sulla cifra d'affari degli Stati membri della Comunità potessero avere sulla creazione del mercato comune del carbone e dell'acciaio. Ebbene, il Comitato espresse nella sua relazione conclusiva, il Tinbergen Report²⁰, la necessità dell'adozione di un sistema comune di imposta sulla cifra d'affari applicabile al mercato del carbone e dell'acciaio. Il sistema comune d'imposta eliminava il problema dei differenti costi che i produttori si trovavano ad affrontare nei diversi Paesi membri della Comunità, dati dai

¹⁹ Oggi trasfuso nel TFUE, precisamente nell' art. 113 (ex art.93 TCE), che dispone: *"Il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza"*.

²⁰ Report on the problems raised by the different turnover tax systems applied within the Common Market, Report prepared by the Committee of Experts set up under Order No. 1-53 of the High Authority, dated March 5, 1953, Luxembourg, 8 April 1953.

diversi livelli di tassazione sui beni e risultanti poi in una cospicua diversità di prezzo finale del prodotto, situazione che impediva di fatto uno scambio nel mercato a pari condizioni e di conseguenza impediva la concreta circolazione libera dei prodotti all'interno del mercato comune del carbone e dell'acciaio. Il Tinbergen Report fu quindi il primo documento ufficiale nella storia dell'integrazione europea ad esprimere l'idea che diversi sistemi di imposizione indiretta negli Stati membri potessero costituire un ostacolo alla creazione e al funzionamento di un mercato comune nel settore del carbone e dell'acciaio, costituendo il primo passo verso l'armonizzazione di dette imposte²¹.

Successivamente, lo Spaak Report, che esponeva l'idea della creazione di un mercato comune generale e non più limitato settorialmente, sollevò il problema della distorsione che differenti discipline legislative nazionali potevano creare al corretto funzionamento del mercato comune, esprimendo quindi l'esigenza di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri. Sulla scorta di queste considerazioni, soprattutto sulla base del Tinbergen Report e della posizione assunta dalla Francia, la quale affermò che per entrare a far parte del mercato comune era necessario rafforzare l'armonizzazione delle disposizioni fiscali degli Stati membri, gli autori del Trattato istitutivo della Comunità Economica Europea ritennero indispensabile inserire all'interno del Trattato le "Disposizioni Fiscali", precisamente gli articoli da 95 a 99²². In

²¹ R. DE LA FERIA, *VAT and the EC Internal Market: The Shortcomings of Harmonisation*, Oxford University Centre for Business Taxation, WP 09/29.

²² B. TERRA e J. KAJUS, *Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2014.

particolare modo, gli autori del Trattato di Roma ritennero che l'esistenza di differenti sistemi di imposta sulla cifra d'affari fossero incompatibili con gli obiettivi della nuova Comunità che veniva ad esistere, attribuendo così all'art. 99 la funzione di rimuovere queste incompatibilità, dando in tal modo inizio al processo di armonizzazione delle imposte indirette negli Stati membri²³. Nello specifico, l'art. 99 del Trattato CEE disponeva che il Consiglio adottasse le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo, ed altre imposte indirette, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione. La disposizione limitava poi l'attività di armonizzazione a quelle disposizioni necessarie ad assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno. Agendo sulla scorta dell'art. 99, quindi, la Commissione Europea, nel 1960, costituì dei gruppi di lavoro formati da esperti con il compito di determinare se un'armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari fosse in concreto necessaria per la costituzione del mercato comune, e quali metodi utilizzare per realizzare questa armonizzazione²⁴. La conclusione più importante arrivò dal Comitato fiscale e finanziario guidato dal Prof. Fritz Neumark, il quale affermò nel Neumark Report la necessità che gli Stati membri sostituissero le imposte sulla cifra d'affari a carattere cumulativo²⁵ con un sistema generale di imposta sul

²³ A. COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale: contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, CEDAM, 2000.

²⁴ Ben TERRA, Julie KAJUS, *A guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2014.

²⁵ Al tempo, 5 dei 6 Stati fondatori della Comunità Economica Europea (precisamente Belgio, Francia, Germania, Italia, Lussemburgo e Paesi Bassi) utilizzavano un sistema di imposte a cascata, o cumulative; solamente la Francia aveva già introdotto nel suo sistema fiscale l'imposta sul valore aggiunto. In Italia era stata adottata l'IGE (imposta generale sull'entrata), "[...] la quale consisteva

valore aggiunto esattamente proporzionale al prezzo del bene caratterizzato da: un'aliquota più o meno uguale in tutti gli Stati membri, disposizioni sulle esenzioni simili in tutti gli Stati membri, l'applicazione in tutti gli stadi della produzione e commercializzazione²⁶. L'imposta sul valore aggiunto rispondeva all'esigenza di adottare un'imposta neutra di tassazione degli scambi nei passaggi intermedi di beni e servizi, gravante sull'ultimo consumatore di un dato prodotto o servizio, indipendentemente dal numero di passaggi precedenti, che rendesse possibile la libera circolazione dei beni, evitando le distorsioni derivanti dalle differenti tassazioni interne e delle imposizioni protezionistiche all'importazione, che rischiavano di causare distorsioni della concorrenza nel territorio comunitario²⁷. Secondo il Comitato per realizzare un siffatto sistema di imposta bisognava realizzare un processo di armonizzazione a più fasi, al termine del quale si doveva giungere ad una disciplina uniforme dell'IVA in tutti gli Stati membri sotto il profilo del regime applicabile, delle esenzioni, e delle aliquote. Così, prendendo le mosse dal Neumark Report, la Commissione Europea sottopose al Consiglio nel 1962 una proposta di Direttiva che prevedesse l'adozione di un sistema comune di imposta sul valore aggiunto da

anch'essa in una forma di prelievo generalizzato sulle entrate di denaro realizzate in occasione e per effetto della cessione di beni e delle prestazioni di servizi. Tale imposta era definita plurifase cumulativa a cascata in quanto si applicava a ciascun passaggio del ciclo produttivo -distributivo sull'intero ammontare oggetto della cessione o della prestazione. La natura cumulativa del tributo comportava che nel susseguirsi dei passaggi l'imposta venisse applicata senza consentire la detrazione del tributo assolto sui passaggi precedenti. [...] l'importo dovuto a titolo d'imposta era tanto maggiore quanto più numerosi erano gli scambi intervenuti sul bene prima della sua immissione definitiva al consumo." F. PADOVANI, L'imposta sul valore aggiunto, in Istituzioni di Diritto Tributario, Giuffrè Ed., 2014, pp. 383-384.

²⁶ Michel AUJEAN, *L'évolution de la fiscalité en Europe sous l'impulsion de la Commission: 50 ans du Traité de Rome*, Gazette du Palais- Gazette européenne N°38, 2007.

²⁷ F. LAURIA, *L'Unione Europea*.

parte degli Stati membri. Il Consiglio adottò la Prima e la Seconda Direttiva in materia di armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari nel 1967²⁸. Con le prime due direttive la Comunità adottò quindi l'IVA come imposta a vocazione europea sugli scambi, sollecitandone il recepimento da parte degli Stati membri. Tuttavia, le due Direttive in materia di imposta sul valore aggiunto lasciavano largo spazio alla libertà dei singoli Stati membri di determinare la disciplina dell'imposta, in special modo riguardo alla determinazione delle aliquote e della base imponibile, risultando in un sistema di imposta tutt'altro che armonizzato e comune a tutti gli Stati membri.

Una svolta determinante nella direzione dell'armonizzazione dell'imposta venne da una decisione adottata dal Consiglio il 21 Aprile 1970, n. 70/243, di creare un sistema di risorse proprie per finanziare le casse dell'Unione Europea, una parte delle quali provenisse dal gettito iva dei singoli Stati membri. Da qui la considerazione che per basare il sistema di risorse proprie dell'UE sull'iva riscossa dagli Stati membri, la determinazione della base imponibile dell'imposta doveva essere necessariamente uniformata in tutti i Paesi facenti parte della Comunità in modo da assicurare che il contributo fosse effettivamente commisurato all'attitudine economica dei singoli Stati membri²⁹. Allo stesso modo, anche il sistema delle esenzioni doveva essere uniformato negli Stati membri, poiché più numerose sono le esenzioni permesse, più sarà

²⁸ Direttive n. 67/227/CEE e n. 67/228/CEE: La prima enuncia i principi fondamentali del sistema comune dell'iva, la seconda disciplina la struttura e le modalità di applicazione del sistema comune dell'iva.

²⁹ Michel AUJEAN, *Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future*.

conseguentemente ridotta la base imponibile sulla quale calcolare l'ammontare di imposta dovuto. In questi assunti trova origine la Sesta Direttiva³⁰ Iva, proposta dalla Commissione Europea nel 1973, e adottata dal Consiglio nel 1977. La Sesta Direttiva³¹ lascia invariati i principi fondamentali sui quali si fonda il sistema dell'iva come delineato nelle prime due Direttive, precisamente la natura giuridica del tributo, che viene definito come imposta generale sul consumo³², ma riformula il regime comunitario dell'iva, dettando in molte norme una disciplina assai più articolata e precisa rispetto a quella delineata nella Seconda Direttiva, specialmente in riferimento agli elementi fondamentali ai fini del meccanismo di applicazione del tributo. La Direttiva delinea una disciplina dettagliata e completa del presupposto del tributo e delle sue modalità applicative, che restringe di fatto i margini di discrezionalità applicativa delle singole legislazioni nazionali. Il fine della direttiva è quello di individuare una base imponibile uniforme in tutti gli Stati membri. La disciplina della Direttiva restringe significativamente il margine di discrezionalità degli Stati membri nella disciplina nazionale di attuazione della Direttiva stessa, in particolare con riferimento al campo di applicazione dell'imposta, la soggettività passiva e la determinazione delle operazioni imponibili, proprio con l'obiettivo di pervenire

³⁰ Direttiva del Consiglio n. 77/388/CEE, 17 maggio 1977, *in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme.*

³¹ Sui presupposti e le principali novità apportate dalla Sesta Direttiva: J. REUGEBRINK, *The Sixth Directive for the Harmonisation of Value Added Tax.*

³² Così J. REUGEBRINK, *The Sixth Directive for the Harmonisation of Value Added Tax*: "In the First Directive of 11 April 1967 the Member States adopted a common standpoint as to the character of VAT. In this directive it is established that VAT raised in the European Community is to be regarded as a *general tax on consumption.*"

ad una disciplina uniforme della base imponibile. È opinione condivisa che la Sesta Direttiva costituisca un codice europeo dell'imposta sul valore aggiunto³³. Alla Sesta Direttiva ne sono seguite numerose altre nella prima fase di armonizzazione dell'imposta sul valore aggiunto³⁴.

Dalla natura europea dell'imposta discende l'esistenza di una disciplina intrinsecamente uniforme per tutti gli Stati membri dell'Unione Europea, dettata dalle direttive che disciplinano il tributo. Questo è un corollario del principio stabilito dall'art. 249, par. 3 del Trattato istitutivo della Comunità Europea, secondo il quale le direttive europee vincolano lo Stato membro cui sono rivolte per quanto riguarda il risultato da raggiungere; ciò determina una disciplina tendenzialmente omogenea per tutti gli Stati membri dell'Unione. Inoltre, in virtù del disposto dell'art. 234 del Trattato di Roma, il giudice competente in materia di interpretazione in via pregiudiziale dei precetti contenuti nelle direttive è la Corte di Giustizia, la quale garantisce così l'uniformità sul piano esegetico e sul piano applicativo dei precetti comunitari³⁵. Analizzando le statuizioni della Corte di Giustizia e le disposizioni delle direttive in materia di IVA, possono essere estrapolati dei principi generali che costituiscono la base comune del tributo, dalla quale le singole norme di attuazione degli ordinamenti

³³ Così la definisce FORTE U., *L'iva comunitaria e l'iva italiana prima e dopo il 1993*, in *Fisco*, 1992; J. SCHOLSEM -C., *La T.V.A. impot européen*; TIMMERMANS J. -P., GHISLAIN T.J.J., *Value Added Tax (v.a.t.)*.

³⁴ Per ulteriori approfondimenti sui contenuti delle Direttive IVA: Ben TERRA, Julie KAJUS "A guide to the EU VAT Directives", IBFD, 2007.

³⁵ A. COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale: contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, CEDAM, 2000.

interni non possono prescindere. Inoltre, la Sesta direttiva fornisce delle definizioni aventi portata comunitaria che rivelano come alcuni principi fondamentali ai fini dell'applicazione dell'imposta devono essere definiti in modo unitario e non possono essere ampliati o modificati dal legislatore nazionale, essendo ritenuti già completi sul piano dispositivo nel diritto comunitario³⁶. È compito dei singoli Stati membri dare poi attuazione alle direttive europee attraverso l'emanazione di leggi contenenti la disciplina puntuale dell'istituto secondo i principi delle proprie legislazioni nazionali. In materia di IVA, seguendo le considerazioni appena esposte, è lasciato un margine di elaborazione delle norme nazionali per la disciplina della materia negli ordinamenti interni sempre meno ampio³⁷.

Il concetto di armonizzazione esprime il procedimento di adeguamento di un'imposta interna ad un modello unico, riconosciuto o imposto in virtù del Trattato.³⁸ Il processo di armonizzazione tende a realizzare la “eliminazione tra gli Stati membri degli ostacoli alla libera circolazione delle persone, dei servizi e dei capitali” e la creazione di un “regime inteso a garantire che la concorrenza

³⁶ Sul rapporto tra la normativa comunitaria e la normativa nazionale, P.BORIA, *Diritto Tributario Europeo*, Giuffrè Editore, Seconda Ed., 2015, pp. 342-343.

³⁷ A. COMELLI, “IVA comunitaria e IVA nazionale: contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto”, CEDAM, 2000

³⁸ Sul significato di armonizzazione fiscale nella Comunità Europea: C. SACCHETTO, voce *Armonizzazione fiscale*, *Enciclopedia Treccani: Nell'ambito della Comunità europea, procedimento attraverso cui si rendono affini le discipline normative di determinati tributi comuni agli Stati membri, al fine di eliminare le distorsioni di origine fiscale che ostacolano la libera concorrenza nel mercato unico e di non discriminare merci, persone, servizi e capitali in base alla nazionalità. Armonizzare non vuol dire unificare, ma solo adeguarsi a un tipo comune (presupposto, base imponibile, aliquote) ed eliminare le divergenze più significative.*

non sia falsata nel mercato comune”.³⁹ In questo quadro si inserisce l’attenzione sulla disciplina della tassazione indiretta sul consumo dei beni e dei servizi, regolata dal Trattato di Roma del 1957, istitutivo della Comunità Europea, che dà la prima spinta verso la creazione di un’imposta che renda possibile la libera circolazione dei beni evitando le distorsioni dipendenti dalle diverse tassazioni interne. La creazione dell’IVA come imposta europea fu spinta dal suo aspetto aggregante degli scambi sovranazionali. La scelta di un’imposta sul valore aggiunto venne vista, nello spirito del Trattato, come un metodo di tassazione trasparente e neutrale nei passaggi intermedi di circolazione dei beni e dei servizi e come uno strumento ideale per realizzare il libero scambio evitando distorsioni dipendenti dalle differenti tassazioni interne agli Stati membri. Il Trattato dispone, all’art. 93, la necessità di armonizzare le legislazioni nazionali in relazione alle imposte sulla cifra d’affari, alle imposte di consumo, e in generale a tutte le imposte indirette. Stabilisce poi all’art. 94, come strumento principale per realizzare l’armonizzazione delle legislazioni, le direttive, deliberate dal Consiglio all’unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento Europeo e del Comitato Economico e Sociale. Il Trattato individua come necessaria un’armonizzazione delle legislazioni in materia di imposte indirette al fine della creazione e del corretto funzionamento del mercato unico Europeo. Il concetto di armonizzazione esprime il procedimento di adeguamento di una imposta interna ad un modello unico,

³⁹ Art. 3, lett. c) e g) Trattato Cee.

riconosciuto o imposto in virtù del Trattato. Il processo di armonizzazione tende ad assicurare l'eliminazione fra gli Stati membri degli ostacoli alla libera circolazione delle persone, dei servizi, e dei capitali, ed inoltre favorisce la creazione di un regime inteso a garantire che la concorrenza non sia falsata nel mercato comune. L'IVA è lo strumento adatto a raggiungere gli obiettivi di unificazione dei mercati interni perché si configura, nella sua struttura essenziale, come imposta neutrale per effetto del meccanismo di detrazione dell'imposta gravata a monte nei passaggi intermedi.

Il Trattato di Roma stabilisce quindi come necessaria la realizzazione di un certo grado di armonizzazione tra i sistemi fiscali degli Stati membri, ma quale grado di armonizzazione si considera ottimale per la completa realizzazione del mercato unico? Alcuni sostenevano (come il Primo Ministro del Regno Unito) che la convergenza necessaria dei sistemi fiscali si sarebbe raggiunta in modo naturale sul libero mercato, poiché la competizione tra Stati nelle singole normative fiscali sarebbe poi sfociata in una uniformità tributaria complessiva. Dall'altro lato, altri si espressero a favore della diversità tra i singoli sistemi fiscali degli Stati membri, in quanto riflettono i diversi contesti socio-economici nei quali si sviluppano⁴⁰. La Commissione, dal lato suo, supportata da una serie di Comitati consultivi, inizialmente interpretò i precetti

⁴⁰ S. CNOSEN, *The Case for Tax Diversity in the EU*, 1990.

fiscali contenuti nel Trattato di Roma come un mandato ad uniformare completamente il regime tributario negli Stati membri⁴¹.

Cnossen⁴² riflette sul fatto che la Comunità Europea fu creata sul presupposto che il rafforzamento della Comunità nella sua totalità accrescesse le sicurezze nella salvaguardia dell'integrità delle singole parti costituenti (gli Stati membri), e che quindi la Comunità fu creata dagli Stati per gli Stati, e non il contrario (gli Stati creati per e dalla Comunità). Su questo presupposto, Cnossen opera un'inversione della questione iniziale, essendo il problema riguardante la tassazione non più in che modo realizzare un sistema fiscale uniforme applicabile all'interno della Comunità, ma piuttosto quello di stabilire quanta diversità in materia tributaria potesse mantenersi tra i sistemi fiscali degli Stati membri senza ostacolare la costituzione e il funzionamento del mercato unico. Cnossen ritiene che le differenze tra i singoli sistemi fiscali degli Stati riflettano le differenti situazioni economiche e sociali degli Stati stessi, così come la diversa percezione da Stato a Stato del ruolo che ricopre la tassazione

⁴¹ Commissione Europea : *"The level of taxes influences a wide range of factors, including the structure of consumption and hence of production, company profitability, the location of investment projects and, generally speaking, the conditions of competition. With the prospect before us of a thrust of economic integration, these various factors must not be artificially influenced by differences in tax burdens. Eventually, therefore, closer alignment of these burdens will be necessary"*.

⁴² Sijbren Cnossen is a Professor at the Economics Faculty of the University of Pretoria, Academic Partner of CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, and Emeritus Professor of Economics at Maastricht University, The Netherlands, and of Tax Law at Erasmus University Rotterdam. He has held appointments at the Law Schools of Harvard University, New York University and the University of Florida, the College of Europe at Bruges, and The Netherlands Institute for Advanced Study. Professor Cnossen has served with the Fiscal Affairs Department of the International Monetary Fund (IMF) and the Dutch Tax Service. Further, he has been a consultant to the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), the European Commission, the IMF, the World Bank, the Harvard Institute for International Development (HIID), and the United States Agency for International Development (USAID). He is a senior economic advisor to the International Tax and Investment Center (ITIC).

nella società, e che siano quindi ineliminabili in ultima istanza, dovendosi l'armonizzazione fiscale disposta dal Trattato di Roma attuarsi quindi facendo convergere i sistemi fiscali degli Stati membri su criteri generali comuni, rimanendo la disciplina di dettaglio delle imposte modellata sulla struttura economica e sociale del singolo Paese.

La diversità tra i singoli sistemi fiscali non è affatto incompatibile con l'obiettivo della costituzione di un mercato unico, né ostacola il suo corretto funzionamento. Questo assunto è peraltro confermato dall'esperienza degli Stati Uniti e del Canada, ad esempio, che evidenziano come i sistemi fiscali degli Stati federali possono essere ampiamente differenti l'uno dall'altro, esistendo però un mercato unico perfettamente funzionante⁴³. In effetti, dopo la prima fase di integrazione delle politiche fiscali degli Stati membri per quanto riguarda la tassazione indiretta, l'idea di una completa uniformizzazione dell'imposta venne abbandonata in quanto irrealistica, lasciando spazio piuttosto al ravvicinamento delle legislazioni sulla struttura dell'imposta.

Dopo l'abolizione delle frontiere fiscali nel 1991 venne introdotta, con una Direttiva del Consiglio, una disciplina transitoria⁴⁴ per la regolamentazione della tassazione degli scambi intercorrenti tra operatori appartenenti a diversi Stati membri, poiché l'obiettivo era quello di regolare gli scambi intracomunitari esattamente come gli scambi effettuati all'interno del mercato

⁴³ BIRD, *Tax Harmonisation in Federations and Common Markets*, 1988.

⁴⁴ Michel AUJEAN, *VAT in the Single Market: the transitional Arrangements Explained*, EC Tax Review N°2, 1992.

di uno Stato membro. Questa disciplina è contenuta nella Sesta Direttiva in materia di IVA.

Ad oggi, quindi, gli Stati membri conservano la loro sovranità in materia tributaria, potendo regolamentare i sistemi fiscali interni a patto che siano conformi alle norme Europee.

1.3 La Struttura Essenziale dell'Imposta

Siamo arrivati ora ad analizzare la struttura dell'imposta come ideata in sede europea ed oggi disciplinata dalla Direttiva 2006/112/CE, attuata in Italia con il D.p.r. 633/1972.

L'IVA può essere definita come un'imposta generale sul consumo, applicata sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi in ogni stadio di produzione e commercializzazione degli stessi, esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi stessi⁴⁵. Caratteristica principale dell'imposta è la neutralità, garantita dal meccanismo della rivalsa e della detrazione.

⁴⁵ Art. 1, c. 2, Dir. 2006/112/CE: "Il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione."; G. FALSITTA, *Manuale di diritto Tributario*, XI Ed., CEDAM, p. 815, la definisce "[...] un'imposta plurifase non cumulativa, in quanto è applicata ad ogni fase del ciclo produttivo-distributivo, ma l'Erario acquisisce ad ogni passaggio solo la differenza (o frazione) tra l'imposta sulle operazioni attive e quella sugli acquisti, quale acconto sull'imposta definitivamente acquisita nel momento del passaggio del bene o del servizio al consumo finale. Codesta differenza assoggetta ad imposizione il << valore aggiunto >> che, nel ciclo produttivo-distributivo di beni e servizi, si è formato presso il singolo soggetto passivo (imprenditore o lavoratore autonomo). [...] la denominazione dell'imposta ne fotografa efficacemente il carattere di prelievo per frazioni o segmenti di quote di valore aggiunto prodotte all'origine."

1.3.1 La neutralità dell'IVA risultante dal meccanismo di rivalsa-detrazione

Elemento essenziale dell'imposta sul valore aggiunto è la neutralità dell'imposta per i soggetti passivi di essa. Neutralità dell'imposta per i soggetti passivi significa che l'imposta è indifferente rispetto al numero degli eventi imponibili che accadono tra l'inizio del processo produttivo e la sua conclusione, e quindi al frazionamento dell'attività, o viceversa, alla sua concentrazione in un unico complesso aziendale. L'imposta è quindi neutrale, caratterizzata dalla insensibilità nei riguardi della conformazione organizzativa assunta nel processo produttivo⁴⁶. L'IVA grava in senso giuridico sul soggetto passivo, che dovrà versarla all'Erario in conseguenza della realizzazione del presupposto d'imposta (cioè quando effettua una operazione imponibile), ma allo stesso tempo è creditore verso il cessionario/committente per l'IVA dovuta sull'operazione. Allo stesso modo il soggetto passivo che acquista beni o servizi sarà debitore dell'IVA verso il suo fornitore, ma potrà poi detrarla dall'IVA dovuta sulle operazioni attive da lui effettuate. L'IVA è quindi neutrale per i soggetti passivi in senso economico.⁴⁷ Il connubio di rivalsa e detrazione è una componente essenziale del tributo, così che l'una non può non implicare anche l'altra.

⁴⁶ G. GAFFURI, *Diritto Tributario 2016*, CEDAM, VIII Edizione 2016, pp. 512-513, descrive come dalla neutralità dell'imposta discenda la trasparenza della stessa, che consiste nel fatto di poter determinare con esattezza il carico fiscale di ogni singolo atto della serie che genera il bene o il servizio. Il gravame tributario è così misurabile con certezza.

⁴⁷ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto Tributario, Parte Speciale*, UTET, 2012. CGE, 29 Luglio 2010, causa C-188/09, punto 20: "il funzionamento normale del sistema comune dell'IVA [...] garantisce la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività."

Secondo lo schema applicativo dell'imposta, l'IVA è dovuta allo Stato da ogni soggetto passivo al momento della cessione di un bene o della prestazione di un servizio. Il soggetto passivo però, detrae dall'IVA dovuta (IVA a debito) l'ammontare di imposta che ha gravato i suoi acquisti (IVA a credito). Questo schema applicativo dell'imposta è valido fino al passaggio finale del bene/servizio dal soggetto passivo al consumatore finale⁴⁸, il quale non potrà detrarre l'IVA pagata sul suo acquisto⁴⁹. L'imposta grava quindi, in ultima istanza, solo sul consumatore finale⁵⁰.

La neutralità dell'IVA è conseguita attraverso il meccanismo della “rivalsa-detrazione”; solo il corretto funzionamento di entrambi gli istituti può

⁴⁸ M. BEGHIN, *Diritto Tributario*, II Ed., CEDAM, 2015, per consumatore finale si intende il soggetto che non acquista beni e servizi per produrre, per rivendere, oppure per lo svolgimento di una professione, e cioè per alimentare una attività economica, bensì ci si riferisce a quel soggetto che acquista beni e servizi da utilizzare in proprio, oppure a beneficio dei propri familiari, fuori dal contesto produttivo.

⁴⁹ G. FALSITTA, op. cit. , precisa come pur non avendo un diritto di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto da lui corrisposto, il consumatore finale conserva il diritto di rimborso dell'imposta che abbia corrisposto ma che non sia dovuta, diritto che può esercitare attraverso un'azione in sede civilistica nei confronti del fornitore che ha esercitato indebitamente la rivalsa. V. Corte di Giustizia, sentenza 15 dicembre 2011, causa C-427/10 *Banca Antoniana Popolare Veneta*; Cass. 10 dicembre 2014, n. 25988; Cass. 24 febbraio 2015, n. 3627; Cass. 20 luglio 2012, n. 12666.

⁵⁰ Cfr. Corte di Giustizia, causa 391/85, “Commissione c. Regno del Belgio”, 4 febbraio 1988, par. 23 : *“Tuttavia, ad ogni passaggio, l'IVA è dovuta solo previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei vari elementi costitutivi del prezzo. Una volta giunto al consumatore finale, che non sia un soggetto passivo, il bene resta gravato dall'IVA per un importo proporzionale al prezzo che detto consumatore ha pagato al proprio fornitore.”*; G.FALSITTA, op. cit. , p.816: *“[...] il consumatore corrisponde l'imposta non su una frazione del valore del bene o del servizio acquistato ma sul valore pieno, ancorchè l'imposta che esso corrisponde a titolo definitivo, in quanto consumatore finale, sia già stata riscossa dall'Erario per le frazioni di valore aggiunte prodotte nei passaggi precedenti all'ultimo.”*

L. LODI, Conferme della Corte di Giustizia sulla Neutralità dell'IVA e possibili soluzioni, in *Corr. Trib. N.30 del 2015*, p. 2331 : *“Nella fisiologia dell'applicazione dell'imposta, la neutralità del tributo è garantita, nella fase del ciclo economico in cui il soggetto passivo è parte attiva dell'operazione, dalla possibilità per costui di recuperare il tributo medesimo nei confronti del cessionario o committente, attraverso la rivalsa: il soggetto rimane infatti indenne dal pagamento del tributo, traslando il peso finanziario dell'imposta sul cessionario o committente.”*

assicurare che l'IVA risulti neutrale nei passaggi intermedi di produzione e scambio dei beni e servizi.

L'istituto della rivalsa⁵¹ è uno strumento volto ad attuare il trasferimento di un tributo; nei casi di rivalsa, cioè, la legge pone l'obbligazione tributaria a carico di un soggetto, ma attribuisce a quello stesso soggetto il potere di rivalersi nei confronti di un altro soggetto per il tributo assolto. Dunque, in conseguenza dell'applicazione dell'istituto in questione, il soggetto tenuto a corrispondere l'imposta all'Erario non ne è gravato economicamente in virtù del dovere di trasferire tale onere ad un altro soggetto che dovrà farsi carico dell'imposta. Con il meccanismo della rivalsa, quindi, dovendosi applicare l'Iva in ogni fase della produzione e commercializzazione di un bene, e dovendosi poi ogni operatore economico intermedio (soggetto passivo d'imposta) rivalere sul cessionario del bene o committente del servizio per l'imposta da lui dovuta all'Erario, si attua un trasferimento dell'imposta tra i vari operatori economici (soggetti passivi Iva), fino ad arrivare a conseguire l'obiettivo stesso dell'Iva, cioè il passaggio

⁵¹ F. RANDAZZO, Definizione di Rivalsa: *“La rivalsa è fenomeno nel diritto tributario tradizionalmente inquadrato tra gli strumenti attraverso i quali il soggetto che ha corrisposto un tributo, oppure è tenuto a pagare un tributo, trasferisce il relativo onere economico ad un altro soggetto.”* In Enciclopedia Giuridica Treccani.

C. TODINI, *Imposta sul Valore Aggiunto*, in Enciclopedia Giuridica Treccani: *“La rivalsa è quell'istituto che consente la traslazione palese dell'IVA (Salvini, L., Rivalsa nel diritto tributario, in Dig. comm., XIII, Torino, 1996), prevedendo che il soggetto tenuto ad assolvere l'imposta nei confronti dell'erario (soggetto attivo della rivalsa) vanta un diritto/obbligo di traslare giuridicamente e non solo economicamente l'onere del tributo su un soggetto diverso (soggetto passivo della rivalsa). La circostanza che la rivalsa sia prevista dalla norma interna come un vero e proprio obbligo giuridicamente normato (a differenza delle direttive che non prevedono analoga disposizione) e che detto obbligo sia peraltro rafforzato, nel comma 4, dall'esplicita nullità di ogni patto contrario alla rivalsa, consente di ritenere che il legislatore abbia voluto attribuire specifica rilevanza giuridica al meccanismo traslativo dell'imposta (soltanto nel comma 3 dell'art. 18 si prevedono tassative fattispecie in cui la rivalsa è meramente facoltativa, in relazione ad operazioni a titolo gratuito o in autoconsumo).”*

finale del bene o servizio al consumatore finale, unico soggetto che rimane gravato dell'imposta in via definitiva.⁵²

A norma dell'art.18 del d.P.R. 633/1972, il diritto di rivalsa deve essere esercitato dal cedente/prestatore ogni qualvolta effettui un'operazione imponibile nei confronti del cessionario / committente, in modo da neutralizzare il debito tributario⁵³. In realtà, come emerge anche dalla norma, la rivalsa è un diritto-dovere del soggetto passivo, che ogni volta che effettua un'operazione imponibile per la quale si rende debitore d'imposta verso l'Erario, si rende al contempo creditore nei confronti della controparte contrattuale (cessionario / committente), nei confronti della quale ha il dovere di rivalersi⁵⁴. L'effettuazione di un'operazione imponibile non è però sufficiente perché nasca il credito di rivalsa in capo al cedente/prestatore; affinché nasca il diritto-dovere di rivalsa, il soggetto passivo d'imposta (cedente/prestatore) deve addebitare l'Iva al cessionario in fattura. Nel momento di effettuazione di un'operazione imponibile (a norma dell'art. 6 d.P.R. 633/1972) nasce dunque per il cedente/prestatore, a norma dell'art. 21 del medesimo d.P.R., l'obbligo di

⁵² D. MARSICO, L. ZOANI, *Limiti all'esercizio del diritto di rivalsa*, in "L'IVA" n. 2 del 2009, pag. 21.

⁵³ Sul diritto-dovere di rivalsa, v. G. MANDO' e D. MANDO', *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, IPSOA, Edizione XXXI, 2012, pp. 328-332; F. RANDAZZO, voce *Rivalsa*, in *Enciclopedia Giur. Treccani*; L. FERLAZZO NATOLI, *Diritto Tributario*, Giuffrè Editore, pp. 485-487.

⁵⁴ P. CENTORE, *IVA 2015*, VIII Edizione, IPSOA, 2015: "Il carattere obbligatorio della rivalsa viene meno al ricorrere delle fattispecie stabilite dal c. 3 dell'art. 18 d.P.R. 633/1972. Si tratta, in particolare, delle cessioni gratuite di beni e della destinazione all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore, ovvero di coloro che esercitano un'arte o professione, o a finalità comunque estranee all'esercizio dell'impresa, arte, o professione; delle prestazioni di servizi nell'ipotesi del c.d. autoconsumo di servizi resi (...) per l'uso personale o familiare dell'imprenditore, ovvero a titolo gratuito- per finalità extra imprenditoriali." In tali casi il credito di rivalsa è facoltativo, ovvero il soggetto attivo ne può disporre liberamente, quindi se non viene esercitata dal soggetto attivo, questi rimane definitivamente inciso dall'imposta non solo giuridicamente, ma anche economicamente, come se fosse il consumatore finale del bene ceduto, sul quale l'onere del tributo viene traslato.

emettere fattura e a norma dell'art.18 del d.P.R.. 633/72 l'obbligo di addebitare l'Iva in fattura. È quindi a seguito dell'emissione della fattura che nasce in capo al soggetto attivo dell'operazione un credito nei confronti del proprio cessionario o committente, oltrechè una serie di obblighi fiscali ai fini dell'assolvimento dell'imposta verso l'Erario. La rivalsa si esercita con l'addebito dell'imposta al soggetto passivo dell'operazione, realizzata attraverso la maggiorazione del corrispettivo pattuito per la cessione o prestazione; quindi al credito per il corrispettivo si aggiunge un altro credito, distinto rispetto a quello connesso all'operazione imponibile sottostante, pari all'Iva gravante sull'operazione effettuata dal soggetto attivo⁵⁵. Per le operazioni per le quali non è prescritta l'emissione della fattura, il prezzo o il corrispettivo si intende comprensivo dell'imposta⁵⁶.

Si è detto che il diritto di rivalsa è anche un obbligo per il cedente/prestatore, ma, precisa Tesauro, “[...] *l'obbligo ha per oggetto l'emissione della fattura, con addebito della rivalsa. Il soggetto passivo Iva ha l'obbligo di far sorgere il diritto di rivalsa...*”⁵⁷. L'obbligo è costituito quindi dalla nascita del credito, non già dall'esercizio del credito di rivalsa, che il creditore è libero poi di esercitare o meno. Il medesimo art. 18 dispone poi, al

⁵⁵ F. BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna, 1979, p. 89.

⁵⁶ Art. 18, c. 2, D.p.r. 633/72 . In questi casi la rivalsa non risulta collegata all'emissione della fattura, ma all'effettuazione dell'operazione (art. 18, comma 2, d.P.R. 633/1972); è il caso delle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate dai commercianti al minuto (e soggetti assimilati), con riferimento ai quali l'art. 22 del d.P.R. 633/1972 stabilisce che l'emissione della fattura non è obbligatoria. P. CENTORE, *IVA 2015*, VIII Edizione, IPSOA, 2015.

⁵⁷ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto Tributario, Parte Speciale*, UTET, 2012, p.229.

comma 3, la nullità dei patti che escludono la rivalsa, rendendo quindi il rapporto di rivalsa indisponibile⁵⁸. La rivalsa, afferma la Suprema Corte di Cassazione⁵⁹, può essere esercitata anche dopo che è decorso il termine per l'emissione della fattura, poiché non esiste una norma che limiti nel tempo la rivalsa. Inoltre, il cedente/prestatore può esercitare la rivalsa anche dopo aver ricevuto un avviso di accertamento, purché prima paghi l'imposta, le sanzioni e gli interessi⁶⁰.

Al diritto-dovere del cedente/prestatore di emettere fattura con addebito dell'Iva per effetto della rivalsa, corrisponde il diritto del cessionario/committente di ricevere la fattura con addebito dell'imposta, e conseguentemente il dovere in capo ad esso di corrispondere l'Iva di rivalsa. Il ricevimento della fattura con addebito dell'imposta è presupposto necessario, insieme all'annotazione della fattura nel registro degli acquisti, per l'esercizio della detrazione⁶¹. Il diritto di detrazione è sancito a livello europeo all'art. 17, paragrafi 1 e 2, della VI Direttiva CEE, trasfuso nell'art. 19 del D.p.r. 633/72, garantisce la neutralità dell'imposta sancita nella VI Direttiva, e dunque non può essere limitato da disposizioni della legislazione nazionale; ai sensi del

⁵⁸ F. TESAURO, op. cit. p.230 : *"l'indisponibilità concerne l'obbligo del cedente di emettere fattura con addebito dell'imposta (ossia l'obbligo di costituirsi creditore); una volta sorto il credito di rivalsa, e, quindi, il diritto di detrazione del cessionario verso l'Erario, le prescrizioni della legge fiscale sono adempite; l'effettivo pagamento è un fatto tra privati, liberamente negoziabile, cui il Fisco è estraneo"*.

⁵⁹ Cass., 4 febbraio 1992, n. 1212, in Riv. Dir. Trib., 1992, II, 416.

⁶⁰ Per una trattazione più approfondita del rapporto tra rivalsa e accertamento, v. P. CENTORE, *IVA 2015, IPSOA, VIII Edizione, 2015*, pp. 402-404; P. CENTORE, *Codice IVA Nazionale e Comunitaria Commentato*, IPSOA, II Edizione, 2012.

⁶¹ F. RANDAZZO, *Le rivalse tributarie*, 2012, p.120;

citato articolo “...Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.” Presupposto per l'esercizio del diritto di detrazione, come confermato dalle pronunce della Corte di Giustizia, è il possesso della fattura o di un documento equivalente⁶². Con la detrazione, il soggetto passivo d'imposta detrae “[...] dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione.”⁶³ Nel caso di acquisti interni, il soggetto passivo detrae l'Iva che gli viene addebitata in fattura, mentre nel caso di importazioni detrae l'Iva risultante dalle bollette doganali. Come già detto, presupposto della detrazione è l'addebito dell'imposta in fattura; non è quindi necessario, per esercitare il diritto di detrazione, il pagamento dell'imposta dovuta, come anche dispone il già citato art.19 del d.P.R. Iva quando afferma che la detrazione ha per oggetto l'imposta assolta o dovuta; è quindi sufficiente la fattura con addebito

⁶² Corte di giustizia, 29 aprile 2004, C-152/02, Terra Baubedarf-Handel GmbH e Finanzamt Osterholz-Scharmbeck: “[...] l'art. 18, n. 2, primo comma, della direttiva medesima deve essere interpretato nel senso che il diritto alla deduzione deve essere esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale ricorrono i due requisiti prescritti da tale disposizione, vale a dire che la cessione dei beni o la prestazione dei servizi abbia avuto luogo e che il soggetto d'imposta sia in possesso della fattura o del documento che possa considerarsi equivalente secondo i criteri fissati dallo Stato membro interessato.”

⁶³ Art. 19, comma 1, D.p.r. 633/1972.

dell'imposta per poter esercitare il diritto di detrazione⁶⁴. Tuttavia, il possesso della fattura con addebito dell'Iva non è sufficiente per poter esercitare il diritto di detrazione, necessitandosi anche di un altro presupposto: l'annotazione nel registro degli acquisti delle fatture e bollette doganali relative a beni e servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte, o professione.

Requisito fondamentale per l'esercizio del diritto di detrazione è l'inerenza dell'acquisto⁶⁵: una correlazione tra l'acquisto e l'attività d'impresa, artistica o professionale. Ciò vuol dire che gli acquisti di beni e servizi devono essere effettuati da un soggetto passivo d'imposta e devono essere destinati ad operazioni che attribuiscono il diritto alla detrazione del tributo; quindi se questi acquisti sono destinati alla "sfera personale" del soggetto passivo, il requisito dell'inerenza verrà conseguentemente a mancare e l'Iva risulterà totalmente indetraibile. La dottrina intende il principio di inerenza come afferenza dell'acquisto all'attività economica del soggetto passivo. Di conseguenza, gli acquisti destinati ad operazioni attive poste in essere al di fuori dell'attività d'impresa non consentiranno l'esercizio del diritto di detrazione, mancando appunto il requisito essenziale dell'inerenza⁶⁶. I criteri di determinazione

⁶⁴ Principio confermato anche dalla Corte di Giustizia, 29 marzo 2012, causa C-414/10, Véleclair: "[...] ricorrono le condizioni di sostanza e di forma previste dalla direttiva 2006/112 per l'esercizio del diritto a detrazione, in particolare quella che esige che il soggetto passivo disponga di una fattura che attesti l'effettiva realizzazione della cessione dei beni e che sia conforme ai requisiti di detta direttiva. Quindi [...] il diritto a detrazione può essere negato solamente nel caso in cui il soggetto passivo interessato sapesse o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuta a monte nella catena di fornitura."

⁶⁵ In questo senso anche Cass. Civ., 9 aprile 2003, n. 5599.

⁶⁶ N. FORTE, *Manuale IVA 2016*, Maggioli 2016, p.862 sulla funzione del principio di inerenza: "La relazione di accompagnamento al decreto istitutivo dell'iva ha precisato che il principio di inerenza

dell'inerenza dell'acquisto variano a seconda della natura del soggetto passivo d'imposta che vuole esercitare il diritto. Per quanto concerne le persone fisiche e gli enti non commerciali, l'inerenza andrà verificata di volta in volta, caso per caso; mentre per quanto concerne invece le compagini di cui all'art. 4, nn. 1 e 2⁶⁷ del d.P.R. iva, gli acquisti dovrebbero sempre ritenersi effettuati nell'esercizio dell'impresa. L'agenzia delle Entrate si è a sua volta pronunciata in questo senso sul requisito dell'inerenza, affermando che *“deve essere individuato uno stretto rapporto di strumentalità”* tra l'esercizio dell'attività svolta dal soggetto passivo e l'utilizzo del bene o del servizio⁶⁸. La Corte di Cassazione si è pronunciata nel senso che attività imprenditoriale è solo quella indicata nell'oggetto sociale, e dunque non sarà detraibile l'Iva assolta sugli acquisti non riconducibili a tale oggetto⁶⁹.

deve intendersi finalizzato ad evitare che possano beneficiare della detrazione i beni e le prestazioni di servizi che non sono utilizzati nell'esercizio dell'attività di impresa. Pertanto nei loro confronti il soggetto imprenditore si configura quale consumatore finale, non anche soggetto passivo di imposta.”

⁶⁷ Art. 4, nn. 1 e 2, comma 2, D.p.r. 633/72: *“Si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese: 1) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice, dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limitata, dalle società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, dalle società estere di cui all'art. 2507 del codice civile e dalle società di fatto; 2) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da altri enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole.”*

⁶⁸ Risoluzione Agenzia delle Entrate, n. 244/E, 23 luglio 2002.

⁶⁹ Cass. Civ., 17 febbraio 2010, n.3706; N. Forte, *Manuale IVA 2016*, Maggioli, p.816: *“Tuttavia, questo è un orientamento che non si ritiene condivisibile, ritenendosi invece che l'inizio di una nuova o ulteriore attività imprenditoriale in assenza di variazione dell'oggetto sociale può determinare al massimo un'inversione dell'onere della prova, e che quindi in quel caso sarà l'imprenditore a dover dimostrare l'effettivo inizio di una nuova attività imprenditoriale; ove l'imprenditore fornisca la prova, il diritto alla detrazione non gli potrà essere precluso solamente a causa di un adempimento formale quale la variazione dell'oggetto sociale.”*

Per quanto riguarda l'onere della prova dell'inerenza degli acquisti ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione⁷⁰, un orientamento ormai consolidato della Corte di Cassazione lo pone a carico del contribuente, in quanto è tale soggetto a dover far valere un proprio diritto. La Suprema Corte afferma, tra l'altro, seppure indirettamente, l'irrelevanza della forma giuridica dell'impresa ai fini della presunzione d'inerenza, che andrà quindi accertata caso per caso, valutando la possibilità di utilizzo dell'acquisto effettuato. In sostanza, il requisito dell'inerenza dovrà ritenersi sussistente in presenza di elementi tali da far ritenere che il bene possa essere potenzialmente utilizzabile nell'attività di impresa⁷¹.

Il principio di inerenza come recepito dalla normativa nazionale all'art.19 del d.P.R. IVA è meno restrittivo rispetto alla previsione contenuta nella normativa comunitaria, che prevede il principio di inerenza all'art. 168 della Direttiva 2006/112 CE, a norma del quale il diritto alla detrazione può essere esercitato nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati ai fini di operazioni soggette ad imposta⁷². La giurisprudenza comunitaria ha interpretato

⁷⁰ In generale sull'inerenza nell'Iva: A. COMELLI, *"Inerenza" ai fini dell'Iva e onere della prova*, in Riv. Giur. Trib. , 2000, pp. 584 e ss.; M. RAVACCIA, *Detrazione dell'Iva e principio di inerenza*, in Riv. Dir. Trib. n. 2 del 2000, p. 196; P. CENTORE, *Detrazione e inerenza: un richiamo al principio di effettività*, in Riv. Giur. Trib., 2009, p. 1079; M. PEIROLO, *La detraibilità dell'Iva e il requisito dell'inerenza all'attività dell'impresa*, in Riv. Giur. Trib. , 2004, pp. 851 e ss.

⁷¹ N. FORTE, *Manuale IVA 2016*, Maggioli, 2016; Cass. Civ., 12 maggio 2008, n.11765; Cass. Civ., 2010, n. 3706; sull'onere della prova in riferimento all'inerenza dei costi: M. DAMIANI, *Distribuzione in giudizio dell'onere della prova sull'inerenza dei costi*, in Corr. Trib. n.31 del 2016; Cass. Civ., 20 aprile 2016, n.7881.

⁷² N. FORTE, *Manuale IVA 2016*, Maggioli, 2016, pp. 862-863: "[...] Tale principio è stato recepito dall'art.19 in rassegna, sia pure in maniera meno stringente rispetto alla disposizione comunitaria, prevedendo la detraibilità dell'IVA a monte, a condizione che i beni ed i servizi acquistati non siano afferenti ad operazioni esenti o comunque non soggette ad imposta."

il principio sancito al suddetto art. 168 nel senso che è necessario che sussista un nesso immediato e diretto tra i beni e servizi acquistati a monte e le operazioni attive a valle. Più precisamente, secondo questo orientamento l'esercizio del diritto alla detrazione presuppone che il costo dei beni e servizi acquistati faccia parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni attive a valle⁷³.

Il legislatore prevede poi, all'art. 19-bis, delle ipotesi in cui il diritto di detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti a monte è ridotto o totalmente escluso. Il legislatore esclude la detraibilità dell'imposta gravata a monte per quelle tipologie di beni e servizi per le quali riconosce una difficoltà di distinguere l'utilizzazione privata da quella inerente all'attività, e dunque risolve la difficoltà ex lege con il divieto di scomputo della relativa imposta⁷⁴. In alcuni di questi casi, tuttavia, la detrazione è consentita se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa. Il legislatore esclude, ex art. 19, comma 2, la detraibilità dell'imposta pagata a monte sugli acquisti anche per i soggetti passivi che effettuano operazioni attive esenti. Di conseguenza, ai soggetti che effettuano esclusivamente operazioni esenti è preclusa qualsiasi detrazione sugli acquisti. Principio che discende dalla normativa comunitaria che però prevede, all'art.169 della Direttiva Iva, in via eccezionale, il diritto di

⁷³ Corte di Giustizia, 13 dicembre 1989, Causa C-342/87; Corte di giustizia, 8 giugno 2000, C-98/98.

⁷⁴ P. RUSSO, *Manuale di Diritto Tributario, Parte Speciale*, Giuffrè, 2002, p. 235; LUPI, *Sulla Detraibilità dell'IVA per i Beni Strumentali oggetto dell'attività propria dell'impresa*, in Riv. Dir. Trib., 1992; RAVACCIA, *Detrazione dell'IVA e principio di ineranza*, in Riv. Dir. Trib., 2000, II; LUPI, *Delega IVA e limiti alla detrazione sugli acquisti: dai criteri forfettari all'imputazione specifica*, in Rass. Trib., 1997;

detrazione per il soggetto passivo che effettua quelle operazioni espressamente previste dal citato articolo, nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini di operazioni relative ad attività economiche effettuate fuori dal territorio dello Stato membro in cui l'imposta è dovuta o assolta e che darebbero diritto alla detrazione se fossero effettuate nel territorio di tale Stato.⁷⁵

1.4 L'Evasione dell'Iva: Profili di Maggiore Criticità

1.4.1 Gli Scambi Intracomunitari

Si è accennato, nella parte della trattazione dell'evoluzione dell'Iva, come nel 1985 la Commissione ha emanato il Libro Bianco per il Completamento del Mercato Unico, presentato dall'allora Presidente della Commissione Delors. Nel Libro Bianco, abbandonata ormai l'idea di una completa omogeneizzazione della regolamentazione dell'imposta all'interno della Comunità, si auspicava ad un forte ravvicinamento delle legislazioni nazionali, da attuare in tre fasi, al termine delle quali realizzare i seguenti obiettivi: l'abolizione delle frontiere fisiche, l'abolizione delle barriere tecniche, e l'abolizione delle frontiere fiscali. La realizzazione di questi obiettivi avrebbe permesso la creazione di un Mercato Unico della Comunità entro il 1992. Nella sezione del documento riguardante l'abolizione delle frontiere fiscali erano presenti numerose disposizioni riguardanti la disciplina dell'Iva, poiché la

⁷⁵ Corte di giustizia, 22 dicembre 2010, C-277/09; Corte di giustizia, 8 giugno 2000, C-98/98.

Commissione riconobbe la stretta connessione intercorrente tra l'armonizzazione dell'imposta e la corretta creazione ed instaurazione del Mercato Interno⁷⁶. Il documento, sebbene riconoscesse come non necessaria un'identica regolamentazione dell'imposta nelle legislazioni interne degli Stati membri, affermava la necessità di una forte armonizzazione dell'imposta al fine di realizzare un sistema di imposizione nelle transazioni intra-comunitarie che funzionasse come l'imposizione all'interno degli Stati membri, imperniato sul principio di imposizione nel paese di origine.⁷⁷

Così, nel 1987 la Commissione presentò delle proposte per la riforma dei sistemi di tassazione indiretta focalizzati sull'armonizzazione delle aliquote dell'imposta, applicabili dal 1 gennaio 1993. Queste proposte erano state concepite in modo da permettere l'abolizione del sistema di esenzione delle esportazioni (cessioni intracomunitarie) e tassazione delle importazioni per le transazioni intracomunitarie, e contenevano poi, per quanto riguardava l'armonizzazione delle aliquote, un sistema basato su un'aliquota ridotta e una standard, entrambi oscillanti tra un valore minimo ed uno massimo fissati a livello Comunitario. Infine, la proposta della Commissione conteneva la previsione di un meccanismo di compensazione per le transazioni intercorrenti

⁷⁶ *Completing the Internal Market – White Paper from the Commission to the European Council*, COM(85) 310, 14 June 1985, p.42: "It is clear [...] that the harmonisation of indirect taxation has always been regarded as an essential and integral part of achieving a true common market. Momentum has been lost in recent years but this was due essentially to the impact of the recession on the economic policies of Member States and preoccupation with other problems. But progress is being resumed and now we must proceed vigorously if we are to achieve the target date of 1992 for the completion of the Internal Market."

⁷⁷ R. DE LA FERIA, *VAT and the EC Internal Market: The Shortcomings of Harmonisation*, Oxford University Centre for Business Taxation, 2009, pp. 6-7.

tra soggetti passivi appartenenti a diversi Stati membri, necessario in conseguenza della tassazione delle esportazioni così da poter riallocare nel Paese di consumo finale del bene l'imposta riscossa nel Paese di esportazione. Tuttavia, per effetto dell'opposizione degli Stati membri ad un siffatto sistema, dopo due anni la Commissione abbandonò la proposta e gli Stati membri si accordarono per un periodo transitorio, durante il quale l'imposta sarebbe stata disciplinata secondo il principio della tassazione nel Paese di destinazione del bene.

Nel 1991 fu adottato, e il 1 gennaio 1993 entrò in vigore, il regime transitorio in materia Iva per le operazioni intra-comunitarie, con la Direttiva n. 91/680/CEE, che modifica la direttiva n. 77/388/CEE. La direttiva è stata recepita in Italia con il D.L. 331/1993⁷⁸. Il regime transitorio era stato ideato per un utilizzo limitato a quattro anni, cioè fino al 31 dicembre 1996, ma è ad oggi ancora in vigore, seppur con gli aggiustamenti nel frattempo apportati all'impianto normativo dell'imposta, specie riguardo alle regole della territorialità delle operazioni.

⁷⁸ G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, I edizione, CEDAM 2015, p. 551 : *"Tale sistema è stato introdotto in considerazione della complessità dell'attuazione della tassazione nel Paese d'origine derivante dalla rilevante differenziazione delle aliquote d'imposta previste negli Stati membri, che avrebbe imposto, a fronte del riconoscimento in detrazione dell'imposta assolta a monte, una serie di compensazioni finanziarie tra Stati e conseguenti adempimenti formali, ma anche occasioni di litigio"*. Sul punto, anche A. GIOVANARDI, *Le frodi IVA: profili ricostruttivi*, Giappichelli Editore, pp. 7-8: *"Le ragioni dello stallo vanno individuate nel rifiuto degli Stati membri di accettare la detraibilità di un'imposta sugli acquisti riscossa da altro Stato membro, con conseguente perdita di controllo sul gettito per il meccanismo di gestione delle compensazioni che un siffatto sistema richiederebbe, per non dire delle modificazioni delle aliquote necessarie ad evitare le distorsioni che conseguirebbero allo spostamento dei flussi di acquisto verso i paesi comunitari che applicano le aliquote più basse"*.

La particolarità delle operazioni intra-comunitarie è che, a differenza delle operazioni interne, esse non si esauriscono in un unico territorio, e così nemmeno la loro rilevanza; questo vuol dire che le operazioni intra-comunitarie si innestano nel tessuto normativo di almeno due Stati membri diversi, le cui legislazioni non sono, peraltro, totalmente armonizzate⁷⁹. Le operazioni intracomunitarie costituiscono quindi una categoria particolare di operazioni soggette ad Iva; queste operazioni sono suddivise in due realtà giuridiche diverse: la prima, corrispondente alla cessione, appartiene giuridicamente allo Stato membro di origine; la seconda, corrispondente all'acquisto, appartiene giuridicamente invece allo Stato membro di destinazione del bene oggetto della cessione⁸⁰. Le operazioni in questione sono quindi normali operazioni Iva, che assumono rilevanza in Italia ai fini dell'applicazione dell'imposta qualora sussistano i requisiti oggettivi e soggettivi prescritti nel d.P.R. 633/72 per le operazioni ordinarie, cui si applicano specifiche deroghe territoriali.

Il regime transitorio delle operazioni intracomunitarie⁸¹ è fondato sul principio di tassazione nel Paese di destinazione nei rapporti tra operatori

⁷⁹ G. GAFFURI, *Diritto Tributario*, CEDAM, VIII Ed., 2016, rileva come i flussi di operazioni intracomunitarie siano simili alle importazioni e alle esportazioni e come quindi la regolazione di questi flussi non possa non essere simile alla regolazione delle operazioni intercorrenti tra Paesi Comunitari e Paesi terzi, giacchè pur essendo stati aboliti gli steccati doganali all'interno dell'Unione, che ostacolavano il libero movimento delle merci, permangono tuttavia i confini politici e quindi la distinta potestà tributaria dei singoli Stati. La disciplina degli scambi intracomunitari deve quindi tenere in considerazione la pluralità statale.

⁸⁰ P. CENTORE, *Le Nuove Regole Temporalmente delle Operazioni Intracomunitarie*, in "Fiscalità e commercio internazionale" n. 12 del 2012; P. CENTORE, *La Territorialità delle Operazioni Intracomunitarie*, in *Corriere Tributario* n.5 del 2002, p.452. F.TESAURO, op.cit.

⁸¹ Vedi M. GIONTELLA, *L'iva intracomunitaria*, in *Riv. Dir. Trib.* n. 1 del 1993; A. COMELLI, *La disciplina di attuazione in Italia delle direttive comunitarie attinenti al regime transitorio dell' Iva sugli scambi intracomunitari*, in *Dir. E Prat. Trib.* n. 1 del 1995, pp.1669 e ss.

economici, dunque le vendite tra soggetti passivi Iva all'interno della Comunità vengono tassate a carico del compratore, nello Stato di destinazione, e sul principio della tassazione nel Paese d'origine per gli acquisti fatti dai consumatori finali. Tale scelta economica viene realizzata attraverso l'introduzione di un nuovo presupposto d'imposta, costituito dall'*acquisto intracomunitario*, dall'introduzione della fattispecie della *cessione intracomunitaria non imponibile* e di regole di applicazione dell'imposta alternative a quelle ordinarie, che consentono la neutralizzazione del prelievo nei rapporti tra operatori economici e la tassazione del consumatore finale in caso di acquisto da parte di un privato⁸². La cessione del bene nello Stato di origine, destinata ad un diverso Stato membro della Comunità, non sarà gravata dall'imposta, la cessione rileverà quindi come operazione non imponibile nel Paese di origine⁸³.

Il bene viene quindi, nei trasferimenti intracomunitari, tassato una sola volta nel Paese di destinazione, mentre rileva come operazione non imponibile nel Paese di origine.

⁸² G. TINELLI, *Istituzioni di Diritto Tributario*, I Edizione, CEDAM 2015, pp. 550 e ss.

⁸³ F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto Tributario, Parte Speciale*, UTET 2012, pp. 250-253; G. GAFFURI, *Diritto Tributario*, CEDAM, VIII Ed., 2016, pp. 527-530; Corte dei Conti Europea sulla esenzione delle cessioni intracomunitarie: *"I fornitori registrati ai fini dell'IVA sono autorizzati ad applicare un'aliquota pari a zero sulle vendite effettuate verso soggetti passivi identificati in altri Stati membri. In linea di principio, l'imposta dovrebbe essere versata nel Paese in cui i beni sono consumati. Le Autorità fiscali del territorio di origine sono tenute a concedere l'esenzione IVA sulla cessione intracomunitaria di beni, a condizione che questi siano o ceduti direttamente a un cliente o trasferiti dal fornitore in un altro Stato membro per esigenze della propria impresa. L'esenzione è effettiva solo quando il fornitore può dimostrare che le merci hanno lasciato fisicamente il Paese di partenza."*

Costituiscono scambi intracomunitari le operazioni che soddisfano congiuntamente 3 requisiti: avvengono tra operatori qualificabili come soggetti passivi d'imposta in due diversi Paesi dell'Unione (requisito soggettivo); comportano l'acquisizione, a titolo oneroso, della proprietà o di altro diritto reale sul bene (requisito oggettivo); implicano la spedizione o il trasporto di beni da uno Stato all'altro, cioè la movimentazione fisica di tali beni (requisito territoriale)⁸⁴. Nel genere degli scambi intracomunitari si possono ulteriormente distinguere le due categorie degli acquisti intracomunitari e delle cessioni intracomunitarie non imponibili⁸⁵.

Per quanto riguarda l'acquisto intracomunitario, per essere qualificata come tale in un'operazione devono sussistere, a norma dell'art. 38 del d.l. 331/1993, una serie di elementi essenziali, in mancanza dei quali si applicherà all'operazione il regime ordinario dell'Iva. In particolare, gli elementi essenziali di cui trattasi sono: che l'acquisto sia effettuato nel territorio dello Stato ed abbia ad oggetto beni comunitari, ossia originari di altro Stato membro; che i beni oggetto dell'acquisto siano spediti o trasportati nel territorio dello Stato da altro Stato membro dell'Unione Europea; che l'acquisizione dei beni derivi da atto a titolo oneroso, traslativo della proprietà o di altro diritto reale di godimento

⁸⁴ Sui presupposti di non imponibilità delle cessioni intracomunitarie, Corte di Giustizia Europea, Causa 409/04 del 27 settembre 2007, *Teleos plc e a. contro The Commissioners of Customs and Excise*: "(...) L'acquisto di un bene viene effettuato e l'esenzione della cessione intracomunitaria diviene applicabile solo quando il potere di disporre del bene come proprietario è stato trasmesso all'acquirente e quando il fornitore prova che tale bene è stato spedito o trasportato in un altro Stato membro e che, a seguito di tale spedizione o trasporto, esso ha lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione". Sul tema v. anche: Corte di Giustizia 6 settembre 2012, causa C-273/11, in commento in A. DE RINALDIS, *La cessione intracomunitaria può anche essere imponibile IVA*, in L'IVA n. 7 del 2013.

⁸⁵ Cit. CARPENTIERI, *L'imposta sul valore aggiunto*, p. 492; G. FALSITTA, *op. cit.*, p. 907.

sugli stessi; ed infine, che l'operazione intercorra tra due soggetti che siano entrambi soggetti passivi d'imposta⁸⁶. Vi sono poi delle operazioni che, pur non presentando i requisiti necessari appena descritti, vengono ricomprese nella nozione di acquisto intracomunitario in ragione di una valutazione di similarità e per esigenze cautelative⁸⁷; mentre altre operazioni, pur essendo concettualmente riconducibili agli acquisti intracomunitari in base alla regola ordinaria, non sono considerate tali, con conseguente inapplicabilità della relativa disciplina⁸⁸.

Per quanto riguarda la determinazione della base imponibile delle acquisizioni intracomunitarie, essa avviene secondo gli stessi criteri utilizzati nella disciplina ordinaria per la determinazione della base imponibile per le cessioni dei beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato (artt. 13,14,15 d.P.R. 633/1972). Anche per l'aliquota applicabile ai beni valgono le regole interne (quindi si applicherà l'art. 16 d.P.R. 633/1972).⁸⁹

Quando si parla invece di cessione intracomunitaria⁹⁰, si intende la cessione a titolo oneroso di beni eseguita mediante trasporto o spedizione nel territorio di un altro Stato membro, effettuata dal cedente o dall'acquirente o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti passivi di imposta. Questa tipologia di cessioni è assimilata alle cessioni all'esportazione, e dunque

⁸⁶ M. GIONTELLA, op. cit. , rileva come la cessione da un privato ad un soggetto passivo Iva non costituisca un acquisto intracomunitario tassabile.

⁸⁷ v. MASPEL, *Gli scambi intracomunitari*, pp. 879 e ss.

⁸⁸ P. BORIA, *Il sistema tributario*, UTET Giuridica, 2008, pp. 697-700.

⁸⁹ R. FANELLI, *IVA Nazionale e Comunitaria*, Milano, 2007, p. 134.

⁹⁰ Cessioni intracomunitarie disciplinate all'art. 41 del d.l. 331/1993.

è una cessione che non è imponibile nel territorio dello Stato in quanto, per il principio dell'applicazione dell'imposta nel Paese di destinazione, è soggetta ad imposta nello Stato cui è destinata. Presupposto per l'applicazione dell'imposizione nel Paese di destinazione è la soggettività passiva ai fini Iva dei soggetti tra i quali intercorre l'operazione⁹¹; per far sì che la cessione sia non imponibile, è necessario che il cessionario comunichi al cedente il proprio codice identificativo Iva attribuitogli nello Stato membro di appartenenza⁹². Se invece la cessione è effettuata verso un consumatore finale appartenente ad un altro Stato membro, l'operazione è imponibile con l'aliquota dello Stato di residenza del fornitore, che sarà tenuto ad applicare l'Iva come se la cessione fosse avvenuta nel proprio mercato interno⁹³.

Centralità viene ad assumere, per localizzare e tassare correttamente la transazione transfrontaliera, l'elemento della territorialità. Il principio di territorialità rappresenta un mezzo per individuare il luogo di tassazione dei beni e servizi, per evitare che l'operazione sia non tassata, o tassata due volte. Dunque, l'alternanza del luogo di tassazione determina, in virtù del principio di tassazione *only once*, che un'operazione colpita da imposta in un territorio sia

⁹¹ P. CENTORE, *I confini della non imponibilità nelle operazioni intracomunitarie*, in Corr. Trib., pp. 2433 e ss.

⁹² La Corte UE, nella sentenza C-273/11, 6 settembre 2012, si è pronunciata sulle esenzioni delle cessioni intracomunitarie affermando che *"...L'esenzione di una cessione intracomunitaria, ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, non può essere negata al venditore per la sola ragione che l'amministrazione tributaria di un altro Stato membro ha proceduto a una cancellazione del numero d'identificazione IVA dell'acquirente che, sebbene verificatasi dopo la cessione del bene, ha prodotto effetti, in modo retroattivo, a una data precedente a quest'ultima."*

⁹³ P. BORIA, *Il sistema tributario*, UTET giuridica, 2008, pp. 704-706.

detassata nell'altro territorio⁹⁴. Per quanto riguarda la corretta localizzazione del luogo di tassazione delle acquisizioni e cessioni di beni e prestazioni di servizi intracomunitarie, essa è regolata dall'art.28-ter della direttiva n. 77/388/CEE, recepita nella normativa nazionale all'art. 7 del d.P.R. 633/72⁹⁵. La norma citata individua, per la determinazione del luogo di tassazione delle operazioni intracomunitarie, due livelli di territorio: uno nazionale, che divide gli Stati membri tra loro, e uno comunitario, che ricomprende l'Unione Europea nel suo complesso. In conseguenza del fatto che la cessione intracomunitaria del bene rileva come operazione non imponibile, il cedente potrà esercitare il diritto di detrazione sugli acquisti.

Da ultimo, ricopre una rilevante importanza nel contesto della normativa Iva l'individuazione del momento di effettuazione dell'operazione, poiché da quel momento sorge l'obbligo in capo ai soggetti passivi di effettuazione di una serie di adempimenti (fatturazione, registrazione). Le regole di effettuazione delle operazioni intracomunitarie sono state oggetto di modifica ad opera della legge di stabilità 2013, che, modificando l'art. 39 del d.l. 331/1993, ha determinato una coincidenza tra il momento di effettuazione della cessione intracomunitaria (a partire da un altro Stato membro) con il correlato momento di effettuazione dell'acquisto intracomunitario realizzato in Italia⁹⁶.

⁹⁴ P. CENTORE, IVA Europea, IPSOA, IV Edizione, 2006, pp. 375-376.

⁹⁵ P. CENTORE, *Il Principio di Territorialità*, in Corriere Tributario n. 34 del 2001, p.2570; F. Tesauro, *Istituzioni di Diritto Tributario, Parte Speciale*, UTET, 2012.

⁹⁶ M. SPERA, *Operazioni comunitarie, reverse charge e volume d'affari*, in Pratica Fiscale e Professionale n.3 del 2013, p. 45; Sul punto P. CENTORE, *Il (nuovo) momento impositivo delle operazioni intracomunitarie*, in Corriere Tributario n. 2 del 2013, p. 100: "Alla base della scelta operata

Il nuovo art. 39, comma 1, d.l. 331/1993, come modificato dall'art. 1, c. 326, lett. b), Legge 228/2012, stabilisce che le cessioni e gli acquisti intracomunitari di beni si considerano effettuati quando il bene è in partenza dal luogo di origine⁹⁷. Pertanto, il momento rilevante ai fini IVA coincide: con l'inizio del trasporto o della spedizione dei beni al cessionario, o a terzi per suo conto, dal territorio nazionale verso un altro Stato membro, per le cessioni intracomunitarie di beni; con l'inizio del trasporto o della spedizione dei beni al cessionario, o a terzi per suo conto, dal territorio di altro Stato membro a quello nazionale, per gli acquisti intracomunitari di beni⁹⁸. Per quanto riguarda l'individuazione del momento di effettuazione di operazioni continuative, è stato stabilito che le cessioni e gli acquisti intracomunitari di beni, se effettuati

(...) è posto il tema dell'unicità dell'operazione IVA ed il superamento, almeno parziale, della frattura che sussiste(va) fra cessione intracomunitaria e acquisizione intracomunitaria, destinate ad essere valutate, nel regime transitorio degli scambi intracomunitari, come due fenomeni separati, quasi privi di collegamento l'uno rispetto all'altro, con pesanti quanto evidenti ripercussioni sul principio di unitarietà che, nel mercato interno, caratterizza la transazione economica."

⁹⁷ G. MARINI, M. MURATORI, *Disciplina sulla fatturazione: novità e implicazioni*, precisano: "La ormai superata normativa prevedeva, invece, una distinzione tra gli acquisti e le cessioni comunitarie di beni in merito all'individuazione del momento di effettuazione. Per gli acquisti l'art. 39, comma 1, D.L. 331/1993, individuava il momento di effettuazione dell'operazione nella consegna nel territorio dello Stato al cessionario o a terzi per suo conto, ovvero, in caso di trasporto con mezzi del cessionario, nell'arrivo nel luogo di destinazione. Per le vendite, invece, si rendevano applicabili le regole generali previste dall'art. 6, D.P.R. 633/1972."

⁹⁸ P. CENTORE, *Il (nuovo) momento impositivo delle operazioni intracomunitarie*, in *Corr. Trib. n.2 del 2013*, p. 100, osserva: "Il primo aspetto su cui attirare l'attenzione è la valenza della norma a riguardo sia delle acquisizioni che delle cessioni comunitarie. Il redattore della disposizione ha sentito l'esigenza di regolamentare anche queste ultime, essendo le prime oggetto della formulazione dell'art. 39, in vigore sino al 31 dicembre 2012, e di abbandonare, così, il riferimento all'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 che, in assenza di specifica disposizione, si applica(va) per default alle cessioni intracomunitarie, in aderenza al disposto dell'art. 56 del D.L. n. 331/1993"; continua poi rilevando che "La scelta operata, seppur comprensibile secondo un canone di interpretazione unitaria, è comunque disallineata rispetto al dato comunitario: la direttiva 2006/ 112/CE si preoccupa di definire specificamente il momento impositivo solo degli acquisti intracomunitari (cfr. artt. 68 e 69 della direttiva) ma non anche delle cessioni intracomunitarie, la cui rilevanza temporale è rinviata alle regole ordinarie, cioè, agli artt. 63 ss. della direttiva".

in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un mese solare, si considerano effettuati al termine di ciascun mese⁹⁹.

Per le cessioni intracomunitarie di beni il momento rilevante, ossia il momento in cui il cessionario italiano è tenuto a emettere fattura, coincide, come in precedenza, con la data di spedizione della merce¹⁰⁰. Il comma 2 dello stesso articolo 39 dispone poi che il ricevimento della fattura (in tutto o in parte), anteriormente alla consegna o all'arrivo del bene, anticipa il momento di effettuazione dell'operazione¹⁰¹. In mancanza di emissione anticipata della fattura, nel caso di acquisti i cui effetti traslativi o costitutivi si verificano posteriormente alla consegna o spedizione, si considerano effettuati nel momento in cui si producono tali effetti e, comunque, dopo il decorso di un anno dalla consegna. Per le operazioni intracomunitarie diverse dagli acquisti di beni, valgono, per l'individuazione del momento di effettuazione delle stesse, a norma dell'art.56 d.l. 331/1993 (che rinvia alle norme interne del d.P.R. 633/1972), le disposizioni dell'art. 6 del d.P.R. Iva. Il momento di effettuazione

⁹⁹ M. ZANNI, *La nuova disciplina della fatturazione*, in *Il Fisco* n. 6 del 2013, p. 2-907.

¹⁰⁰ M. SPERA, M. BRISACANI, *Le operazioni comunitarie secondo Assonime*, in *Pratica fiscale e Professionale* n.43 del 2013, p. 14.

¹⁰¹ Fino al 31 dicembre 2012, e cioè fino al momento della riformulazione dell'art. 39, il pagamento anticipato implicava l'esigibilità dell'imposta al pari dell'emissione anticipata della fattura, determinando il momento di effettuazione dell'operazione. P. CENTORE, *La revisione delle regole di fatturazione Iva*, in *Corr. Trib.* n. 36 del 2012, p. 2761, riporta le precisazioni sulle modifiche dell'art. 39 contenute nella relazione tecnica di accompagnamento alla legge di stabilità 2013: *"Per quanto riguarda gli acconti incassati o pagati in relazione ad una cessione o ad un acquisto intracomunitario di beni, non vi è più l'obbligo di emissione della fattura, per cui l'art. 39, comma 2, del D.L. n. 331/1993 è stato opportunamente modificato; - per quanto riguarda, infine, l'emissione in via anticipata delle fatture relative alla cessione o all'acquisto intracomunitario di beni, detta emissione comporta, ai sensi degli artt. 67 e 69 della direttiva 2006/112/CE, l'esigibilità dell'imposta; pertanto l'art. 39, comma 2, del D.L. n. 331/1993 conserva la disposizione che stabilisce che l'operazione si intende effettuata al momento dell'emissione della fattura"*.

dell'operazione si individua, quindi, in quello che si verifica per primo tra: consegna o spedizione dei beni, per le cessioni di beni; pagamento del corrispettivo; emissione della fattura. Non sono presenti nella disposizione indicazioni riguardanti gli acquisti intracomunitari di servizi¹⁰².

1.4.2 Gli Adempimenti Formali: la Fatturazione e l'Autofatturazione

Sui soggetti passivi gravano, al compimento di ogni operazione, una serie di doveri strumentali, finalizzati alla creazione di una documentazione analitica, la quale dimostri non solo l'esistenza della singola operazione tassabile, ma anche l'esatta applicazione delle regole per il calcolo del tributo. Adempimento essenziale previsto dalla legge è l'emissione della fattura per ogni operazione effettuata¹⁰³, documento contabile che assume rilevanza giuridica, a norma dell'art. 21 d.P.R. 633/1972, al momento della sua consegna o spedizione all'altra parte del rapporto negoziale. Ogni fattura deve essere datata e numerata in ordine progressivo e deve indicare: l'indicazione delle parti tra le quali si è svolta l'operazione; il codice identificativo Iva delle parti; il contenuto dell'operazione; il corrispettivo e ogni altro elemento economico che compone la base imponibile; l'aliquota applicata all'operazione; e infine l'imposta¹⁰⁴.

¹⁰² F. ZUECH, *Registrazioni Contabili degli acquisti intracomunitari*, in L'IVA n. 1 del 2006, p. 25.

¹⁰³ La fattura deve essere emessa entro il giorno in cui l'operazione si considera effettuata ai sensi dell'art. 6 d.P.R. 633/1972.

¹⁰⁴ P. CENTORE, *Manuale dell'IVA Europea*, IPSOA, V Edizione, 2008, osserva come sia il contenuto della fattura a qualificarla come tale e renderla conseguentemente documento rilevante ai fini Iva. Afferma, quindi, che "qualsiasi documento cartolare che consenta di individuare le parti e la natura dell'operazione e che contenga gli elementi tipici richiesti dalla norma, debba considerarsi fattura, cioè

L'art. 21, al comma 4, dispone che la fattura cartacea deve essere compilata in duplice esemplare. L'obbligo documentale dell'operazione e di liquidazione del tributo tramite fattura compete, di regola, al cedente dei beni o prestatore dei servizi, che dovrà emettere il documento in due esemplari, di cui uno viene consegnato o spedito al cessionario dei beni o al committente del servizio, mentre l'altro viene trattenuto dal cedente stesso¹⁰⁵. I soggetti passivi hanno poi l'obbligo di annotare le fatture in appositi registri Iva; dovranno essere annotate sia le fatture ricevute, che attengono ai beni acquistati e ai servizi ricevuti, riguardanti quindi il tributo detraibile, nel registro Iva acquisti; sia le fatture emesse per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate, riguardanti quindi il tributo dovuto all'Erario¹⁰⁶, nel registro Iva vendite.

Per quanto riguarda gli scambi intracomunitari la legge prescrive documentazioni particolari. Quando effettua una cessione intracomunitaria il cedente italiano deve, ai sensi dell'art. 50 d.l. 331/1993, richiedere e ottenere il codice di identificazione fiscale del proprio cliente comunitario¹⁰⁷, ed emettere

documento idoneo a rappresentare (formalmente) ovvero a far sorgere (sostanzialmente) l'obbligazione frazionata in capo ai due soggetti (emittente / destinatario) coinvolti nell'operazione economica". L'art. 21, c.1, dispone infatti che le operazioni possono essere certificate mediante un documento che assume la forma di nota, parcella e simili, purchè contenga tutti gli elementi propri della fattura.

¹⁰⁵ F. LEDDA, *I vari casi di autofatturazione*, in Azienda e Fisco n. 8 del 2006, p. 17.

¹⁰⁶ G. GAFFURI, *Diritto Tributario 2016*, CEDAM, VIII Edizione, 2016, pp. 530-532.

¹⁰⁷ Come precisato con risoluzione n. 25/E del 12 febbraio 1997, "*in altri termini il cedente nazionale, al fine di usufruire del beneficio della non imponibilità di cui sopra, è tenuto a controllare, attraverso l'attivazione di un sub-procedimento, il cui atto iniziale è costituito da una 'richiesta', e l'atto finale da una formale 'conferma', la correttezza dei dati identificativi fornitigli dall'acquirente*". Nell'ipotesi invece in cui il cessionario comunitario non sia ancora dotato del numero di identificazione, ma fornisca idonea prova di essere soggetto d'imposta e di avere richiesto l'attribuzione del predetto numero di identificazione, l'operatore nazionale può emettere fattura senza applicazione dell'imposta, purché la stessa sia successivamente integrata con il numero di identificazione attribuito all'acquirente dall'Amministrazione finanziaria del proprio Paese (circolare n. 13 del 23 febbraio 1994 § 9.3).

fattura senza applicare l'Iva, per effetto della non imponibilità dell'operazione, riportando la dicitura "operazione non imponibile" e l'eventuale annotazione della relativa norma comunitaria o nazionale, nonché l'indicazione del numero di identificazione Iva attribuito al cessionario. Il cessionario, al ricevimento della fattura, dovrà integrarla con l'ammontare Iva applicabile nello Stato del cedente in relazione al tipo di bene oggetto della cessione. La fattura così integrata dovrà essere registrata sul registro degli acquisti, così da consentire al cessionario la detrazione dell'imposta, che gli assicurerà di neutralizzare il debito d'imposta derivante dall'integrazione del documento con l'esposizione dell'imposta¹⁰⁸.

Le fatture per cessioni intracomunitarie vanno emesse, da parte del cedente / prestatore, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni, vale a dire il mese di inizio del trasporto o della spedizione dei beni¹⁰⁹. Il termine di registrazione delle fatture ora coincide con quello di emissione e va individuato nel giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni (secondo quanto stabilito dal comma 4 dell'art. 47 del D.L. n. 331/1993)¹¹⁰.

¹⁰⁸ G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, CEDAM, I Edizione, 2015, pp. 553-555.

¹⁰⁹ Per le stesse operazioni, fino al 31 dicembre 2012, le fatture dovevano essere emesse nello stesso giorno in cui iniziava il trasporto o la spedizione.

¹¹⁰ M. SPERA e M. BRISACANI, *Le operazioni comunitarie secondo Assonime*, in *Prat. Fisc. E Prof.* N. 43 del 2013, p. 14, precisano: "In precedenza, le norme relative agli scambi intracomunitari non indicavano espressamente un termine di registrazione delle fatture che andava, invece desunto dalle disposizioni in materia, contenute nel D.P.R. n. 633/1972". V. anche M. SPERA e M. BRISACANI, *Le nuove regole per la fatturazione*, in *Pratica fiscale e Professionale* n. 47 del 2012, p. 19.

Con l'abolizione delle frontiere, il trasferimento di beni all'interno della Comunità non è più soggetto a controlli fiscali e alla tassazione doganale. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, per essere qualificate come operazioni intracomunitarie, devono intervenire tra soggetti passivi muniti di un proprio numero identificativo Iva attribuito da differenti Stati membri. A tal fine, il fornitore del bene o del servizio, per applicare correttamente la disciplina degli scambi intracomunitari, deve accertarsi che il numero di partita Iva comunicatogli dal cliente sia realmente esistente, formalmente corretto, e corrispondente al suo cliente, del quale certifica lo status di soggetto in attività. La verifica di queste condizioni può essere svolta accedendo al VIES¹¹¹ (VAT Information Exchange System), che consente la verifica del numero di partita Iva del soggetto contraente attraverso il collegamento con le banche dati dei singoli Stati membri¹¹².

¹¹¹ C. SACCHETTO, voce *Cooperazione Fiscale Internazionale*, in Enciclopedia Giuridica Treccani, sul VIES: "Il sistema di controllo comunitario per l'IVA è rinforzato dalla procedura VIES (VAT Information Exchange System) un sistema di scambi automatici tra le amministrazioni finanziarie degli Stati membri dell'Unione europea. Attivo dal 1° gennaio 1993, questo sistema permette agli Stati membri dell'Unione europea di scambiarsi le informazioni relative alle operazioni intracomunitarie intervenute tra operatori commerciali titolari di un numero identificativo IVA."

M. BANCALARI, F.T. COALOA, sulla definizione del VIES: "L'archivio VIES (VAT Information Exchange System) è un sistema di scambio di informazioni tra le amministrazioni fiscali degli Stati membri dell'Unione europea; in particolare, è un servizio che consente agli operatori commerciali titolari di una partita Iva che effettuano cessioni intracomunitarie, di verificare la validità del numero di identificazione Iva dei loro clienti IC, attraverso il collegamento con i sistemi fiscali degli Stati membri dell'Unione europea. Di fatto, quindi, un elenco/archivio informatico delle partite Iva che ogni singolo Stato deve tenere aggiornato affinché i contribuenti degli altri Stati membri possano consultarlo." In Risoluzione n. 42/E del 27 aprile 2012- il regime giuridico delle operazioni IC effettuate senza la regolare iscrizione al VIES, in "il Fisco" n. 21 del 2012, p. 2-3331.

¹¹² M. SPERA, *Iscrizione al VIES dei Soggetti Passivi IVA*, in *Pratica Fiscale e Professionale* n. 35 del 2011, p. 11.

Ora, la disciplina degli scambi intracomunitari, che consente la circolazione dei beni fra Stati membri senza il pagamento dell'imposta, combinata con la fatturazione per operazioni inesistenti, viene utilizzata per porre in essere pratiche fraudolente finalizzate all'evasione dell'Iva, minando la stabilità del gettito dell'imposta stessa. Si tratta di un fenomeno particolarmente diffuso e maggiormente dannoso di frode dell'Iva, denominato "frode carousel". Il meccanismo di funzionamento di detta frode è piuttosto semplice e coinvolge, di regola, tre o più operatori economici: un soggetto passivo IVA A, identificato in uno Stato membro diverso dall'Italia, cede beni senza applicazione dell'imposta, trattandosi di operazione intracomunitaria, ad un operatore nazionale B, regolarmente dotato di partita IVA; tale soggetto effettua un acquisto intracomunitario documentato da una fattura che, nel rispetto della vigente disciplina dell'IVA europea di cui al D.L. 30 agosto 1993, n. 331, provvede a registrare nel registro degli acquisti e delle vendite con un meccanismo, quindi, che neutralizza di fatto l'effetto impositivo dell'operazione; il soggetto nazionale B, il quale interviene nella transazione al solo scopo di realizzare la frode (per tale motivo è detto anche *missing trader*), provvede successivamente a cedere i beni ad un terzo soggetto C anch'esso operatore economico nazionale, fatturando regolarmente la fornitura con applicazione di IVA. Una volta incassato il corrispettivo della vendita ed il correlato ammontare di IVA addebitata al cliente C, l'operatore B scompare senza lasciare traccia, ma, soprattutto, senza versare il tributo corrispondente al

prezzo praticato; il soggetto C detrae l'imposta assolta per effetto della rivalsa esercitata dal fornitore nazionale B e, nel rispetto delle condizioni previste dalla vigente disciplina, provvede a richiedere il rimborso del tributo o ad operarne la compensazione con l'IVA di cui risulti debitore per le altre operazioni attive effettuate¹¹³. Il fenomeno delle "frodi carosello"¹¹⁴ è molto diffuso e contribuisce in misura rilevante alla perdita di gettito Iva che gli Stati membri e, indirettamente, l'Unione Europea, soffrono, tanto che è intervenuta anche la Corte di Giustizia che ha sancito, nel tentativo di contrastare il fenomeno, l'esclusione dal diritto alla detrazione dell'imposta per il contribuente che risulti essere stato partecipante attivo e consapevole nella realizzazione dell'illecito¹¹⁵.

2. Il "VAT Gap" nei Paesi dell'Unione Europea

Oggi, a 50 anni di distanza dalla sua introduzione, l'IVA è stata implementata in oltre 130 Paesi al mondo oltre che nell'Unione Europea, inclusi molti Paesi in via di sviluppo. Cnossen (1990) afferma: *"purely from a revenue point of view, VAT was the best tax ever invented"*. In effetti, ad oggi l'iva è la maggiore fonte di introiti per tutti gli Stati europei. Come risulta dai dati

¹¹³ Cit. M. SIRRI e R. ZAVATTA, "Frodi Carosello" fra Esigenze di Repressione e Principi del Sistema Comune IVA, in "Corriere tributario" n. 8 del 2006, pag. 596.

¹¹⁴ Sulle "frodi carosello" v. anche: F. TESAURO, *Appunti sulle Frodi Carosello*, in Giur. It., 2011, p. 1213; C.C. OLIVA, *Diritto Tributario Internazionale. Manuale*, II Ed., Padova, 2012, p. 191 e ss.

¹¹⁵ Sul punto CGCE, 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, *Axel Kittel e Recolta Recycling*, CGCE, 21 febbraio 2008, causa C-271/06, *Netto Supermarket*.

riportati dall'EUROSTAT, il gettito iva nei Paesi membri dell'Unione nel periodo 2000-2011 ammontava al 21% delle entrate statali totali (7.5% del PIL)¹¹⁶. L'imposta ricopre quindi un ruolo di importanza nelle entrate degli Stati, costituendo una rilevante porzione del PIL¹¹⁷.

Tuttavia, la disciplina delle operazioni intracomunitarie rende l'imposta molto esposta a frodi ed evasione. Questo accade a causa della caratteristica del principio di tassazione nel Paese di destinazione dell'IVA, che, come già visto, innesta il meccanismo di detrazione e rivalsa per il quale le esportazioni (o meglio, le cessioni intra-comunitarie) sono soggette all'IVA ad aliquota zero, mentre l'IVA verrà recuperata nel Paese di destinazione del bene o servizio (sulle acquisizioni intra-comunitarie), disciplina in vigore nel regime transitorio dell'imposta. Questo meccanismo di detassazione dall'IVA nel Paese di origine nelle cessioni intracomunitarie consente la circolazione delle merci tra Stati membri senza il pagamento dell'imposta, prestandosi quindi ad operazioni fraudolente mirate all'evasione del tributo. La condotta fraudolenta più in uso per evadere l'imposta sul valore aggiunto è quella denominata "frode carosello".

¹¹⁶ Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States, CASE – Center for Social and Economic Research (Project leader), CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis (Consortium leader), Warsaw 2013 : *"As a percentage of GDP, Denmark (which allows for few zero-rated items and no reduced rates) drew the highest amount of resources, at 10 percent of GDP, with Spain being at the opposite end of the spectrum, at 5.8 percent of GDP. During the period under review 8 of the 12 NMS (New Member States) relied most heavily on VAT for their public finances"*.

¹¹⁷ H. KOGELS, *Some Remarks on the Future of VAT*, EC Tax Review, 2011-6: *"The VAT, nowadays taking more than 21% of the national tax revenues of EU, has become one of the major sources of revenue for national budgets and, in many EU Member States, is the main revenue raiser."*

A. ŠEMETA, Commissioner for Taxation, Customs, Anti-fraud and Audit : *"Value Added Tax (VAT) is paid for by citizens, collected by businesses and accounts for over 20% of national revenues. It therefore has a significant impact on every single EU citizen."* In *Future VAT system: pro-business, pro-growth*, Bruxelles, 6 Dicembre 2011.

Tuttavia, oltre all'evasione e le frodi carosello, sono molteplici i fattori che portano alla perdita di introiti IVA, e al conseguente aumento del "Gap IVA", come fallimenti, insolvenze, errori statistici, pagamenti ritardati ed elusione legale. Uno studio¹¹⁸ ha mostrato che nel 2011 il "Gap IVA" totale per i 26 Stati membri dell'Unione ammontava approssimativamente a 193 miliardi di Euro (circa 1.5% del PIL dell'Unione), dove per Gap IVA si intende la differenza tra l'ammontare di imposta che teoricamente dovrebbe essere riscossa secondo la normativa nazionale vigente e l'ammontare d'imposta effettivamente riscosso¹¹⁹. A causa della crescita esponenziale del Gap IVA negli ultimi anni, essendo una percentuale del gettito IVA riscosso dagli Stati membri destinato a finanziare il budget dell'Unione (quasi la metà del bilancio dell'Unione è finanziato con l'imposta sul valore aggiunto), è chiaro che i versamenti effettuati dagli Stati membri a favore delle casse dell'Unione dipendono dall'ammontare di imposta effettivamente riscossa e che quindi un'elevata evasione della stessa comporta dei riflessi immediati sul budget comunitario, la Commissione ha stabilito la lotta all'evasione e la riduzione del Gap IVA come sua priorità, invitando gli Stati membri ad una più stretta cooperazione amministrativa¹²⁰ e ad un adeguamento dei sistemi di controllo

¹¹⁸ CASE, *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States*, 2013.

¹¹⁹ Sul "Gap IVA" in Italia: Commissione Europea, Bruxelles, 26.2.2016 SWD(2016) 81 final, DOCUMENTO DI LAVORO DEI SERVIZI DELLA COMMISSIONE, Relazione per paese relativa all'Italia 2016: "[...] Il divario dell'IVA in Italia è tra i più alti dell'UE. Nel 2013 il divario dell'IVA in Italia era pari al 33,6% dell'IVA totale teoricamente esigibile, valore superiore al doppio della media dell'UE. La differenza tra l'IVA realmente riscossa e quella teoricamente esigibile ammontava nel 2013 a 47,5 miliardi di EUR, con un aumento di 2 miliardi di EUR rispetto all'anno precedente."

¹²⁰ Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento Europeo sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di IVA /* COM/2004/0260 def. : "[...] A

nazionali ai nuovi meccanismi di circolazione intracomunitaria dei beni, che sotto il regime transitorio dell'IVA possono circolare senza essere sottoposti a tassazione¹²¹. La discussione sull'importanza dell'adozione di una strategia di contrasto alle frodi dell'IVA come priorità per salvaguardare gli interessi dell'Unione è iniziata nel 2006, con una Comunicazione della Commissione nella quale la stessa rimarcava come, pur essendo il settore tributario riservato alla competenza dei singoli Stati, è responsabilità della Commissione di salvaguardare ed assicurare il corretto funzionamento del mercato unico e di proteggere gli interessi finanziari della Comunità; e siccome le frodi fiscali ostacolano quel corretto funzionamento del Mercato che la Commissione ha il compito di salvaguardare, poiché appunto l'evasione determina una distorsione di concorrenza tra i contribuenti che pagano effettivamente le tasse e gli evasori, essa ha il dovere di stimolare e facilitare la cooperazione tra Stati membri al fine di assolvere i propri doveri. L'azione comunitaria volta alla lotta alle frodi trova la sua base giuridica nell'art. 280 del Trattato CE¹²², che dispone che gli Stati membri debbano combattere le frodi che ledono gli interessi finanziari della

seguito dell'abolizione dei controlli alle frontiere, il controllo della tassazione degli scambi intracomunitari è andato ad integrarsi al controllo nazionale dell'IVA, rendendo necessario un nuovo tipo di cooperazione tra Stati membri. In particolare, è emersa la necessità che gli Stati membri ricevano informazioni da altri Stati Membri per poter controllare l'imposta, poiché non sono più in grado di ottenere informazioni sul flusso delle merci nei rispettivi territori tramite i tradizionali controlli doganali alle frontiere. Tali informazioni, che rappresentano un contributo alle metodologie adottate dagli Stati membri per controllare l'IVA nelle transazioni intracomunitarie, vengono fornite dal VIES: una normale rete informatica che fornisce informazioni di controllo dettagliate su tutte le transazioni intracomunitarie esenti."

¹²¹ COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE Bruxelles, 16.4.2004 COM(2004) 260 definitivo, pag.5: "Il valore annuo delle merci che circolano all'interno della Comunità senza pagamento dell'IVA è attualmente superiore a 1 500 miliardi di euro (cui corrisponde un gettito IVA pari a 150-200 miliardi di euro)."

¹²² Art. 280 CE, introdotto dal Trattato di Amsterdam.

Comunità¹²³, attribuendo alle istituzioni Europee un ruolo attivo di impulso e coordinamento nella materia¹²⁴. La spinta ad intervenire nell'area dell'evasione fiscale è arrivata per la Commissione dalla consapevolezza che dal momento di apertura delle frontiere intracomunitarie (1993) e la conseguente libera circolazione dei beni, servizi, capitali, e persone, gli Stati membri sono sempre meno capaci di combattere l'evasione fiscale a livello nazionale, divenendo dunque necessaria una cooperazione ed azione a livello Comunitario per combattere con efficacia il fenomeno. Con la Comunicazione in questione, dunque, la Commissione lancia il progetto di strategia anti-frode a livello Europeo¹²⁵. Da quel momento, il problema del "Gap IVA" ha acquisito importanza centrale in sede istituzionale Europea. La strategia di lotta contro la frode all'IVA, lanciata nel 2006, si è concretizzata in un piano d'azione a breve termine presentato dalla Commissione nel dicembre 2008¹²⁶.

¹²³ Dizionario Simone, Edizioni Giuridiche, voce *Lotta contro le Frodi art. 280 CE; art. 29 Trattato sull'Unione Europea*: "La disposizione cardine contenuta in questo articolo è quella del secondo paragrafo, nella parte in cui si impone agli Stati membri l'obbligo di combattere le frodi che ledono gli interessi finanziari delle Comunità con gli stessi strumenti che vengono adottati per combattere le frodi a livello nazionale. In pratica con questa disposizione viene introdotto il cd. Principio di assimilazione; gli interessi finanziari comunitari vengono assimilati a quelli nazionali con la conseguenza che gli Stati sono tenuti ad agire con gli stessi mezzi e adottando le stesse misure in entrambi i casi. "

¹²⁴ Dizionario Simone, Edizioni Giuridiche, voce *Lotta contro le Frodi art. 280 CE; art. 29 Trattato sull'Unione Europea*.

¹²⁵ Brussels, 31.5.2006, COM(2006) 254 final.

¹²⁶ COM(2008) 870 dell'1 dicembre 2008.

2.1 Il Libro Verde sul Futuro dell'IVA

Il 1 dicembre 2010 la Commissione ha adottato il Libro Verde sul futuro dell'IVA, in cui, riconoscendo il ruolo centrale che l'imposta è arrivata a ricoprire nelle economie nazionali, lancia un dibattito finalizzato ad esaminare in modo critico gli aspetti del sistema europeo dell'IVA, in vigore ormai da 40 anni, e come lo si potrebbe riformare per creare un sistema d'imposta più semplice, solido, ed efficiente adattato al mercato unico¹²⁷.

Le parti interessate ritengono che la frammentazione del sistema comune dell'IVA dell'UE in 27 sistemi nazionali dell'IVA rappresenti l'ostacolo principale a scambi intraunionali efficienti, impedendo così ai cittadini di beneficiare dei vantaggi di un mercato unico autentico. Questa mancanza di armonizzazione viene pagata dalle imprese attive a livello internazionale sotto forma di complessità, costi di conformità supplementari e incertezza giuridica, che spesso le piccole e medie imprese non hanno le risorse necessarie per farvi fronte, dovendo quindi rinunciare ad intraprendere attività transfrontaliere. La riforma del sistema dell'IVA muove dalla consapevolezza che non sarà possibile nel prossimo futuro realizzare un regime definitivo, che funzioni all'interno dell'UE allo stesso modo in cui funzionerebbe in un solo paese, basato sul principio dell'imposizione nel paese di origine. Stati membri, Parlamento europeo e parti interessate concordano pertanto sull'opportunità di sostenere, come soluzione alternativa, un sistema basato sull'imposizione nel luogo di

¹²⁷ COM(2010) 695, *Documento di lavoro dei servizi della Commissione*, SEC(2010) 1455 dell'1.12.2010.

destinazione che funzioni efficacemente. La Commissione europea abbandonerà conseguentemente l'obiettivo originario e si impegnerà ad elaborare concetti alternativi nella direzione sopra indicata, tenendo conto del fatto che svolgere attività economiche nell'UE deve essere altrettanto semplice e sicuro che svolgerle a livello nazionale e che occorre ridurre i costi di conformità in materia di IVA legati allo svolgimento di attività economiche in Europa.

Inoltre, nel Libro Verde la Commissione volge l'attenzione verso il divario dell'IVA, affermando che se una grande parte del "Gap IVA" è costituito dalle frodi, il divario consiste però anche di altri aspetti, come l'IVA non riscossa a seguito di errori, negligenza e fallimenti. La terza ed ultima delle azioni chiave che la Commissione intende intraprendere è volta dunque ad assicurare un sistema dell'IVA solido ed a prova di frode. Con l'aiuto degli Stati membri, essa intensificherà lo scambio delle migliori pratiche nella lotta alla frode nei settori ad alto rischio e continuerà a seguire l'attività di Eurofisc, incoraggiando gli Stati membri a sviluppare ulteriormente questo strumento per cercare di individuare i nuovi meccanismi di frode o per impedirne l'espansione. Poiché però, come visto sopra, la frode non è la sola causa del divario dell'IVA, verranno anche riesaminati i nuovi metodi di riscossione menzionati del Libro

Verde, che tante e forti reazioni hanno suscitato. In particolare, la Commissione esaminerà ulteriormente la fattibilità della scissione dei pagamenti¹²⁸.

3. Le Soluzioni per la Riduzione del “Gap IVA” Elaborate dalla Commissione Europea

3.1. Una più stretta cooperazione amministrativa tra Stati membri

In realtà, per quanto concerne la cooperazione amministrativa tra gli Stati membri ai fini della prevenzione e repressione del fenomeno delle frodi IVA, al momento della completa abolizione delle frontiere interne (nel 1993) il Consiglio emanò il reg. n. 218/92/CEE, che istituì un sistema comune di scambio di informazioni sulle transazioni intracomunitarie. Il regolamento, entrato in vigore nel momento dell'abolizione delle frontiere interne alla Comunità, disponeva la costituzione di un Ufficio (Central Liaison Office) in ogni Stato membro, responsabile della cooperazione amministrativa con gli altri Stati membri per il contrasto delle frodi sull'imposta sul valore aggiunto. Il sistema di scambio di informazioni previsto dal regolamento prevede lo scambio di informazioni tra amministrazioni su richiesta, ed uno scambio di dati

¹²⁸ S. OLIVIERI, *Osservatorio Comunitario, Fiscalità Indiretta, Verso un nuovo e Generale Sistema dell'IVA*, in *Le Società* n. 2 del 2012, p.240; *Libro verde sul futuro dell'IVA. Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente*. COM(2010) 695, documento di lavoro dei servizi della Commissione, SEC(2010) 1455 dell'1 dicembre 2010; Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo sul futuro dell'IVA. *Verso un sistema dell'IVA più semplice; solido ed efficiente adattato al mercato unico*. 6 dicembre 2011, COM(2011) 851 definitivo, Bruxelles; P. CENTORE, *Libro Bianco: La Revisione dell'IVA Europea e il Superamento del Regime Transitorio*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale* n. 2 del 2012.

riguardanti le operazioni intracomunitarie e i soggetti operanti nello scambio intracomunitario di beni e servizi attraverso la costituzione di un sistema telematico nel quale le amministrazioni dei Paesi membri registrano ed elaborano i dati riguardanti appunto le operazioni intracomunitarie effettuate, denominato VIES, per la trattazione del quale si rimanda ai paragrafi precedenti¹²⁹. Lo scambio di informazioni relative alle operazioni intraunionali fra gli Stati membri è disciplinato dalla normativa comunitaria in materia di cooperazione amministrativa, il Regolamento UE n. 904/2010, che ha sostituito il reg. 218/92/CE.

Il Regolamento, che disciplina ad oggi la materia della cooperazione amministrativa tra gli Stati membri ai fini del contrasto alle frodi IVA, prevede un sistema di scambio di informazioni volontario, ed uno automatico, tra autorità competenti degli Stati membri (attraverso un ufficio centrale di collegamento responsabile dei contatti con gli altri Stati membri nel settore della cooperazione amministrativa) al fine di “[...] *consentire di accertare correttamente l’IVA, di verificarne la corretta applicazione, in particolare sulle transazioni intracomunitarie, e di lottare contro la frode all’IVA*”¹³⁰. Lo scambio di informazioni automatico previsto dal Regolamento è assolto dal

¹²⁹ F. TAGLIAFIERRO e L. TAGLIAFIERRO, *Le Frodi IVA nell’Unione Europea*, Il Fisco n. 29 del 2000, p. 1-9447; Regolamento (CEE) n. 218/92 del Consiglio, del 27 gennaio 1992, concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (IVA); E. GATTONE, G. TIRALONGO, *Lotta alla frode fiscale. L’Unione europea decisa a rafforzare la cooperazione tra Stati membri e Paesi terzi per arginare il fenomeno della frode nel campo dell’Iva, delle accise e della fiscalità diretta*, in Il Fisco n.27 del 2006, p. 1-4193;

¹³⁰ Art. 1, Reg. 904/2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d’imposta sul valore aggiunto.

VIES, del quale si tratterà in seguito. Per quanto riguarda invece lo scambio volontario, il Regolamento prevede un sistema di scambio di informazioni tra Stati membri su richiesta o senza preventiva richiesta.

3.1.1 Scambio di Informazioni su Richiesta

L'autorità competente di uno Stato membro può richiedere le informazioni di cui all'art. 1 o concernenti un'indagine amministrativa riguardanti i contribuenti all'autorità competente di un altro Stato membro. L'autorità interpellata, se la richiesta riguarda indagini amministrative concernenti operazioni intracomunitarie imponibili nel Paese dell'autorità richiedente, potrà rifiutarsi di condurle solamente nei casi tassativamente indicati nell'art. 4 del Regolamento. In assenza di uno dei motivi indicati, l'autorità interpellata dovrà ottemperare alla richiesta dell'autorità richiedente.

La richiesta deve essere soddisfatta, a norma dell'art. 10 del Regolamento, entro 3 mesi dalla ricezione della richiesta nel caso in cui le informazioni non siano già in possesso dell'autorità interpellata; in caso contrario, il termine è ridotto ad un mese. È fatta salva la possibilità di convenire termini diversi in determinate categorie di casi specifici (artt. 10-12 Reg. 904/2010).

3.1.2 Scambio di Informazioni Senza Preventiva Richiesta

A norma dell'art. 13 del Reg. 904/2010, l'autorità competente di ogni Stato membro trasmette senza preventiva richiesta le informazioni di cui all'art.

1 del medesimo regolamento con l'autorità competente di ogni altro Stato membro interessato in determinate situazioni tassativamente indicate nello stesso articolo, ed in particolare se esiste un rischio di perdita di gettito fiscale nell'altro Stato membro; se uno Stato membro ha motivo di credere che in un altro Stato membro sia stata violata la legislazione sull'IVA; se la tassazione deve aver luogo nello Stato membro di destinazione e se le informazioni fornite dallo Stato membro di origine sono necessarie all'efficacia del sistema di controllo dello Stato membro di destinazione¹³¹. Lo scambio di informazioni avviene mediante l'utilizzo di formulari-tipo approvati dal Comitato permanente per la cooperazione amministrativa (c.d. SCAC).

3.1.3 Gruppo Eurofisc

Il regolamento prevede poi un ulteriore strumento di cooperazione: la rete decentrata Eurofisc¹³² per la trasmissione rapida fra singole Autorità fiscali di informazioni mirate su operatori sospetti e/o problematiche simili con la finalità di promuovere e facilitare la cooperazione multilaterale nella lotta contro le frodi IVA, in particolar modo le “frodi carosello”. EUROFISC dà

¹³¹ Art. 13, Reg. 904/2010; P. CENTORE, *Le Misure Europee a Favore della Cooperazione Amministrativa per la Lotta alle Frodi IVA*, in Corr. Trib. n. 47 del 2010, p. 3944; G. LIBERATORE, *Monitoraggio Europeo anacronistico ed inefficace*, in Fiscalità e Commercio Internazionale n. 8 del 2016, p.12.

¹³² COMMISSIONE EUROPEA, Taxation and Customs Union DG, Press Release 7/02/2011, sull'Eurofisc: “EUROFISC is a mechanism provided for Member States to enhance their administrative cooperation in combating organised VAT fraud and especially carousel fraud. EUROFISC allows for quick and targeted sharing of information between all Member States on fraudulent activities. [...] A very close co-operation between national tax administration and a more common risk analysis is, in the view of the Commission, an essential to limit VAT fraud effectively and, notably, to detect carousel fraud before major tax losses occur. The Commission will attentively follow the work of EUROFISC and support it wherever it can; combating VAT fraud remains a priority of its work.”

nuovo impulso alla collaborazione tra Stati membri in tema di frodi intracomunitarie, sostanziandosi in una struttura permanente che rende più efficace e rapida l'individuazione di operatori a rischio. Disciplinato agli artt. 33 e ss. Del Regolamento, è un flusso multilaterale di scambio di informazioni al quale gli Stati partecipano attivamente, volto a consentire agli Stati membri di reagire per tempo e in modo coordinato contro frodi di particolare rilevanza ovvero contro l'emergere di nuovi tipi di frode¹³³.

Gli Stati membri, ai sensi del Regolamento, devono in definitiva cooperare affinché l'imposta sia assolta nell'ambito dei confini dell'Unione Europea, anche in uno Stato membro diverso da quello in cui l'imposta dovrebbe essere normalmente versata secondo le norme vigenti in tema di territorialità; si considera oggi la nozione di territorialità in una duplice accezione: 1) territorialità limitata ai confini nazionali; 2) territorialità estesa ai confini dell'Unione Europea.

3.1.4 Il Sistema VIES

Il sistema VIES è un motore di ricerca informatico ideato in sede Europea al fine di ravvicinare la cooperazione degli Stati membri dell'Unione Europea nella lotta alle frodi, in special modo le frodi carosello. Introdotto a livello comunitario con il Regolamento n. 218/1992 (successivamente sostituito dal Regolamento n. 1798/2003), operativo dal 1993, è stato recepito in Italia con il

¹³³ S. CAPOLUPO, *Lotta alle Frodi IVA: Nuove Regole Sullo Scambio di Informazioni*, in L'IVA n.1 del 2011; R. FANELLI, *I Controlli Congiunti Contro le Frodi IVA*, in "L'IVA" n.1 del 2011.

D.L. n. 78 del 2010; è un sistema che ha l'obiettivo di garantire un più stretto monitoraggio dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie e l'affidabilità dei dati relativi alle controparti negli scambi commerciali. L'art. 27 del suddetto decreto legge recepisce la normativa europea in materia di operazioni intracomunitarie ai fini del contrasto delle frodi, modificando l'art. 35 del d.P.R. 633/72. L'art.27 del D.L. 78/2010 introduce all'art. 35 del d.P.R. Iva, al secondo comma, la lettera e-bis, che dispone che i soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa, arte o professione devono manifestare la volontà, ai fini Iva, nella dichiarazione di inizio attività di porre in essere operazioni intracomunitarie di cui al Titolo II, Capo II del D.L. 30 agosto 1993, n. 331. Per quanto riguarda i soggetti già in attività, che intendono porre in essere operazioni intracomunitarie, è possibile per questi soggetti richiedere l'inclusione nell'archivio VIES tramite la presentazione di apposita istanza ad un qualsiasi ufficio dell'Agenzia delle Entrate, tramite raccomandata o Posta Elettronica Certificata firmata digitalmente, oppure mediante inoltro via PEC della scansione della domanda con firma autografa con allegata copia, non autenticata, del documento d'identità dell'istante. Sono tenuti a manifestare la volontà di porre in essere operazioni intracomunitarie in sede di inizio di attività o successivamente tramite apposita istanza, anche i contribuenti minimi di cui all'art. 1, comma 96 e ss. Della l. n. 244/2007, ai quali è riconosciuta la possibilità di operare acquisti intracomunitari di beni e servizi, ed i produttori agricoli di cui all'art. 34, comma 6, del d.P.R. n. 633/72 nel caso di opzione per

la tassazione in Italia, ovvero di superamento della soglia di 10.000 euro relativa agli acquisti intracomunitari.¹³⁴ Gli operatori che abbiano intenzione di porre in essere operazioni intracomunitarie devono quindi farne dichiarazione richiedendo un'autorizzazione ad hoc all'Agenzia delle Entrate per l'inclusione nell'archivio VIES¹³⁵. Dal momento della dichiarazione scatta un periodo di 30 giorni, durante i quali l'Agenzia dell'Entrate può, ai sensi del comma 7-bis dell'art. 35 del d.P.R. Iva come modificato dal D.L. n. 78/2010, negare o revocare l'autorizzazione al soggetto richiedente¹³⁶. In mancanza di un diniego

¹³⁴ R. TRIMBOLI, *Il Sistema Comunitario per lo Scambio di Informazioni sull'IVA*, in *Azienda & Fisco* n. 10 del 2011, p.40.

¹³⁵ M. BANCALARI, F.T. COALOA, *Risoluzione n. 42/E del 27 aprile 2012 - Il regime giuridico delle operazioni IC effettuate senza la regolare iscrizione al VIES* : "Nel provvedimento direttoriale del 29 dicembre 2010, n. 188376 viene inoltre specificato che, per coloro che già possiedono un numero di partita Iva, la volontà di effettuare operazioni intracomunitarie viene espressa mediante apposita istanza da presentare direttamente ad un ufficio dell'Agenzia delle Entrate; diversamente, per i soggetti non titolari della predetta posizione Iva, tale volontà va manifestata in sede di dichiarazione d'inizio di attività, attraverso la compilazione del campo 3 "Operazioni intracomunitarie" del Quadro I dei Modelli AA7 (soggetti diversi dalle persone fisiche) e AA9 (imprese individuali e lavoratori autonomi)." In "Il Fisco" n. 21 del 2012, pp. 2-3331.

¹³⁶ R. TRIMBOLI, *Il Sistema Comunitario sullo Scambio di Informazioni sull'IVA (VIES)*, in "Azienda&Fisco" n. 10 del 2011, p. 40: "La manifestazione della volontà di effettuare operazioni intracomunitarie non produce nell'immediato l'inclusione nell'archivio VIES. L'ufficio territorialmente competente per le attività di controllo ai fini IVA provvede, nei successivi 30 giorni dalla data dell'attribuzione della partita IVA, in caso di dichiarazione di inizio attività, o alla data di ricezione dell'istanza, ad effettuare una serie di controlli preliminari di verifica dei requisiti soggettivi e oggettivi necessari per l'identificazione ai fini IVA e delle eventuali pendenze di carattere fiscale o altre inadempienze che possono compromettere l'affidabilità del richiedente o delle persone a lui collegate. Nel caso in cui dall'analisi della posizione emergano elementi di rischio di finalità evasive o di frode, l'ufficio emette un provvedimento motivato di diniego che preclude l'inserimento nell'archivio VIES. [...] Nei successivi sei mesi dalla ricezione dell'istanza o della dichiarazione di inizio attività, gli uffici territorialmente competenti devono approfondire i controlli effettuati nei primi 30 giorni, operando un più attento esame del contribuente volto ad escludere possibili operazioni irregolari, evasive o fraudolente. Se l'esito del controllo risulterà positivo il soggetto manterrà la sua iscrizione nell'archivio VIES, in caso contrario l'ufficio emanerà un provvedimento motivato di revoca dall'inserimento nell'elenco VIES. La posizione del soggetto iscritto nell'archivio informatico intracomunitario sarà costantemente monitorata dall'Agenzia che in ogni momento, laddove rilevi fattori di rischio, potrà disporre la cancellazione con motivato atto di revoca."

Sul contenuto dei provv. Di revoca e diniego di inclusione nell'archivio VIES: M. BANCALARI, T. COALOA, *Circolare n. 39/E del 1° agosto 2011 - Vies: i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*, in *Il Fisco* n. 33 del 2011, p. 2-5442: "[...] Questi, devono infatti contenere alcuni elementi essenziali, quali "l'indicazione dell'ufficio che ha emanato l'atto, le norme di legge ed i provvedimenti in base ai quali l'atto stesso è stato adottato, la motivazione, il dispositivo, il luogo, la data, la sottoscrizione del

espresso da parte dell’Agenzia delle Entrate, decorsi i trenta giorni dalla presentazione dell’istanza, per il principio del “silenzio assenso”, la posizione del soggetto richiedente viene inserita nell’archivio VIES. In questo arco temporale di trenta giorni precedenti l’iscrizione nell’archivio VIES, viene sospesa la soggettività attiva e passiva del dichiarante a realizzare operazioni intracomunitarie, con la conseguenza che il dichiarante può, in questo periodo, effettuare solo operazioni interne. Questo principio è stato ribadito anche dall’Agenzia delle Entrate, che afferma, nel caso di effettuazione di operazioni intracomunitarie da parte di un operatore non ancora incluso nell’archivio VIES, che *“eventuali cessioni o prestazioni intracomunitarie effettuate da un soggetto passivo non ancora incluso nell’archivio VIES (o escluso a seguito di diniego o revoca) devono ritenersi assoggettate ad imposizione in Italia, con i conseguenti riflessi, anche di natura sanzionatoria ai sensi dell’ art. 6 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, qualora l’operazione economica sia stata invece assoggettata al regime fiscale IVA proprio della cessione/prestazione intracomunitaria effettuata da un soggetto passivo”*.¹³⁷ Queste operazioni

responsabile della struttura che ha emanato l’atto, o del suo delegato, l’organo innanzi al quale il provvedimento può essere impugnato, nonché l’indicazione del responsabile del procedimento”.

La motivazione del provvedimento dovrà poi contenere “una chiara ed esaustiva esposizione degli elementi che consentano all’interessato di comprendere, nel merito, la causa del diniego o della revoca, in modo da garantire l’eventuale tutela giurisdizionale”.

Prima dell’emissione del provvedimento di revoca o di diniego, ai fini del rispetto del principio di collaborazione e trasparenza, l’Ufficio dovrà comunque garantire al contribuente la possibilità di un contraddittorio, che gli consenta di poter fornire eventuali elementi ulteriori rispetto a quelli già acquisiti dall’Agenzia.”

Le modalità di diniego e revoca dell’autorizzazione ad effettuare operazioni intracomunitarie sono stabilite dal Prov. Del Dir. Dell’Agenzia delle Entrate 29 dicembre 2010, prot. 2010/188376.

vengono trattate quindi come operazioni interne, con la conseguenza della impossibilità dell'applicazione del principio di tassazione nel Paese di destinazione del bene o del servizio, e la conseguente tassazione in Italia¹³⁸. L'Agenzia delle Entrate precisa, al paragrafo 6 della Circolare n. 39/E del 2011, che i soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie che vengono assoggettate al regime fiscale IVA proprio della cessione / prestazione intracomunitaria effettuata da un soggetto passivo pur non essendo incluso nell'archivio VIES sono soggetti alle sanzioni previste all'art. 6 del d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 471. Tuttavia, precisa l'Agenzia delle Entrate nella Circolare, per il rispetto dei principi dell'affidamento e buona fede del contribuente, non sono soggette alla predetta sanzione quelle operazioni trattate come intracomunitarie invece che con l'applicazione della disciplina nazionale effettuate da soggetti non inclusi nell'archivio VIES, intervenute prima del 1° agosto 2011, data di emanazione della Circolare.

L'art. 22 del d. Lgs. 21 novembre 2014, n. 175 (Decreto sulle semplificazioni fiscali) ha modificato l'art. 35 del d.P.R. n. 633/72 in modo da consentire, ai soggetti che intendono porre in essere operazioni

¹³⁷ Agenzia delle Entrate, *Circolare n. 39/E del 1° agosto 2011, Paragrafo 6.*

¹³⁸ M. PEIROLLO, *Gli Effetti della Mancata Iscrizione nell'Archivio VIES*, in "Azienda e Fisco" n. 8-9 del 2012, p. 35; R. TRIMBOLI, *Il Sistema Comunitario per lo Scambio di Informazioni sull'IVA (VIES)*, in Azienda & Fisco n. 10 del 2011, p.40; M. SPERA, *Iscrizione al VIES dei Soggetti Passivi IVA*, in Pratica Fiscale e Professionale n. 35 del 2011, p.11; R. FANELLI, *L'Autorizzazione dell'Agenzia per Effettuare Operazioni Intracomunitarie*, in Pratica Fiscale e Professionale n. 4 del 2011, p. 15; R. FANELLI, *Non è Intracomunitario l'Acquisto Effettuato in Mancanza di Iscrizione al VIES*, in Corr. Trib. n. 25 del 2012, p.1948; C. CLAUDIO, *Iscrizione nell'elenco VIES tra vincoli comunitari e disposizioni interne*, in Corr. Trib. n. 11 del 2011, p. 905.

intracomunitarie, l'immediata iscrizione nell'archivio VIES¹³⁹. Secondo la disposizione, dunque, i soggetti che intendono effettuare acquisti intracomunitari di beni e servizi vengono inclusi automaticamente nell'archivio VIES a seguito della manifestazione di volontà di porre in essere tali operazioni nella dichiarazione di inizio attività o nell'apposita istanza, senza dover attendere il periodo di 30 giorni per la formazione del silenzio assenso dell'Amministrazione. L'inclusione può essere verificata, mediante i sistemi di interrogazione telematica delle partite IVA comunitarie, a partire dalla data di ricezione della comunicazione dell'opzione. Questa disposizione risponde ad esigenze di speditezza del sistema, avvicinando così la legislazione nazionale a quella comunitaria ed attenuando le distorsioni che si creavano a causa della procedura che di fatto non permetteva ai soggetti di operare tempestivamente sul mercato. A fronte della semplificazione, a norma del modificato comma 15-bis dell'art.35 del d.P.R. n. 633/72, gli uffici dell'Amministrazione verificano che i dati loro forniti da soggetti per la loro identificazione ai fini dell'IVA siano completi ed esatti; in caso di esito negativo, procederanno alla cessazione della partita IVA e all'esclusione dall'archivio VIES. Per quanto riguarda l'esclusione dall'archivio, poi, il comma 7-bis dell'art. 35 prevede l'esclusione

¹³⁹ Art. 35, comma 7-bis, d.P.R. n. 633/72, come modificato dal D.Lgs. n. 175/2014, in vigore dal 13 dicembre 2014: *"L'opzione di cui al comma 2, lettera e-bis), determina l'immediata inclusione nella banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie, di cui all'articolo 17 del regolamento (CE) n. 904/2010, del Consiglio, del 7 ottobre 2010; fatto salvo quanto disposto dal comma 15-bis, si presume che un soggetto passivo non intende piu' effettuare operazioni intracomunitarie qualora non abbia presentato alcun elenco riepilogativo per quattro trimestri consecutivi, successivi alla data di inclusione nella suddetta banca dati. A tal fine l'Agenzia delle entrate procede all'esclusione della partita IVA dalla banca dati di cui al periodo precedente, previo invio di apposita comunicazione al soggetto passivo."*

dei soggetti passivi nel caso in cui non abbiano presentato alcun elenco riepilogativo delle operazioni intracomunitarie per quattro trimestri consecutivi, successivi all'inclusione nell'archivio. L'Agenzia delle Entrate ha precisato, con la circolare n. 31/E del 2014, che ai fini della verifica sui quattro trimestri di mancata presentazione degli elenchi riepilogativi non assumono rilevanza i trimestri precedenti l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 175/2014; sulla base della mancata presentazione degli elenchi riepilogativi, *“la norma presume che gli stessi non intendano più effettuare operazioni intracomunitarie, e pertanto, l'Ufficio, previo invio di apposita comunicazione all'interessato, procede all'esclusione della relativa partita IVA dal VIES.”*¹⁴⁰ L'esclusione è effettuata dalla Direzione provinciale competente in base al domicilio fiscale del contribuente, previo invio di una comunicazione, ed ha effetto dal sessantesimo giorno successivo alla data della comunicazione. La mancata presentazione degli elenchi riepilogativi costituisce un dato formale sulla base del quale l'Amministrazione formula una presunzione di inattività a livello intracomunitario del soggetto passivo incluso nella banca dati. La comunicazione dà la possibilità al contribuente di instaurare un contraddittorio tra l'Amministrazione e il contribuente prima della cancellazione del medesimo dall'archivio volto a superare la presunzione, basata su un dato formale. Dato che il principio della tassazione nel Paese di destinazione, applicabile alle operazioni intracomunitarie, presuppone il requisito sostanziale della

¹⁴⁰ Agenzia delle Entrate, Circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014, paragrafo 13.

soggettività passiva dell'operatore, e non il requisito formale dell'iscrizione nell'archivio VIES, nel periodo che intercorre tra la comunicazione e la cancellazione del soggetto dall'archivio, il contribuente potrà conservare la propria inclusione nella banca dati rivolgendosi all'Ufficio competente per le attività di controllo ai fini dell'IVA e presentando la documentazione relativa a tutte le operazioni intracomunitarie effettuate nel periodo di riferimento.¹⁴¹ Precisa inoltre la Circolare 31/E/2014 che l'esclusione dalla Banca dati VIES non preclude la riproposizione della richiesta di inclusione nel VIES successivamente.

3.2 Lo "Split Payment"

Il Libro Verde sul Futuro dell'IVA, nell'attività di rivisitazione e riformulazione delle nuove regole in ambito IVA, analizza anche le modalità di riscossione dell'imposta prendendo in considerazione il fatto che dal momento della sua introduzione le modalità di riscossione da parte degli Stati membri sono rimaste pressochè invariate, e sono generalmente costituite da auto-dichiarazioni dei contribuenti, a cui possono eventualmente seguire controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria. La discussione sull'evasione dell'imposta ha portato anche a mettere in discussione l'efficienza delle vigenti modalità di riscossione della stessa. Al fine quindi di individuare quali nuovi

¹⁴¹ M. PEIROLLO, *Il Nuovo Regime Autorizzativo Previsto per le Operazioni Intracomunitarie*, in "L'IVA" n. 2 del 2015, p.13;

metodi possono essere introdotti allo scopo di migliorare e semplificare la riscossione dell'IVA, la Commissione Europea ha richiesto nel 2009 alla società di consulenza *PricewaterhouseCoopers* di stilare un elaborato riportante quali potrebbero essere le diverse soluzioni praticabili in grado di consentire un miglioramento ed una semplificazione del sistema di riscossione dell'Iva. Il documento prodotto, *“Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries”*, considera innanzitutto la struttura del modello di riscossione dell'Iva, caratterizzato dal pagamento dell'imposta dal cessionario del bene o committente del servizio al cedente o prestatore (soggetto passivo d'imposta), che riscuote l'Iva per conto dell'Amministrazione finanziaria, per poi liquidare periodicamente l'imposta dovuta all'Erario che consiste nella risultante dell'imposta riscossa meno l'ammontare di imposta deducibile (l'Iva pagata a monte sugli acquisti)¹⁴². Come già osservato, il sistema è basato sull'adempimento spontaneo del contribuente, dunque il controllo dell'Amministrazione sul corretto adempimento del contribuente è un controllo successivo. Questo modello di riscossione lascia spazio alla creazione del “VAT Gap” a causa di condotte fraudolente, insolvenze, errori da parte dei contribuenti nonché condotte elusive. Al fine di ridurre il VAT Gap, lo studio individua quattro modelli alternativi di riscossione dell'imposta: *“The Split Payment Model”*, *“The*

¹⁴² Richard BALDWIN, *EU VAT fraud*, <http://www.voxeu.org/index.php?q=node/256>.

central VAT monitoring database model”, “*The data warehouse model*”, “*The certified taxable person model*”.

Con il modello di *Split Payment* il compratore paga l’Iva dovuta per la cessione o prestazione direttamente ad un conto bancario Iva bloccato, che può essere utilizzato dal cedente o prestatore solamente per effettuare pagamenti di Iva ai suoi fornitori¹⁴³. Quindi, nel caso di un acquisto da un fornitore di un bene o di una prestazione di servizi, nel momento in cui l’azienda salda la relativa fattura, si eseguiranno due pagamenti: Un primo pagamento, corrispondente all’imponibile riportato in fattura, sarà addebitato sul conto bancario ordinario dell’azienda e accreditato sul conto bancario ordinario del fornitore; un secondo pagamento, corrispondente all’Iva riportata in fattura, sarà accreditato sul “conto bancario Iva bloccato” del fornitore; lo stesso importo sarà addebitato sul “conto bancario Iva bloccato” dell’azienda se il saldo lo consente, altrimenti, se il saldo è insufficiente, il suddetto addebito avverrà solo dopo che l’azienda avrà ristabilito il saldo sufficiente ad eseguire l’addebito. Questo sistema “spezza” il pagamento della fattura in due parti, una parte corrispondente all’imponibile e una parte corrispondente all’Iva.

¹⁴³ R. THOMPSON AINSWORTH, BU School of Law, *Real-Time Collection of the Value-Added Tax: Some Business and Legal Implications*, BU School of Law Working Paper n. 12-51, 24 ottobre 2012, osserva sul meccanismo di split-payment: “*Note that split-payment preserves the system of fractionated payments, but shifts the collection of the tax from the seller to the buyer, who effectively transfers the tax through a financial institution.*” Così anche S. DALE, LANDWELL & ASSOCIÉS, Paris, *The EU Commission’s Green Paper- the Future of VAT*: “*The split payment system does not replace the system of fractionated payments where a part of the total tax to be collected is remitted at each stage of the production and distribution cycle, it only changes the method by which the tax that is collected is remitted to the tax authorities, effectively the customer remitting the tax in place of the supplier.*”

Per ogni operazione che viene eseguita sul “conto bancario Iva bloccato”, sia di addebito che di accredito, il sistema bancario comunicherà all’Agenzia delle Entrate le operazioni compiute consentendo alla stessa di tracciare i movimenti eseguiti e poter così monitorare costantemente l’attività di ciascun contribuente, compreso la verifica in tempo reale della correttezza della somma trasferita all’Erario. Il fatto che le somme depositate nel conto bancario Iva bloccato siano inutilizzabili dal contribuente se non per pagare l’Iva ai fornitori o all’Erario darebbe la certezza all’Amministrazione di non perdere le somme ad essa dovute dal contribuente.¹⁴⁴

L’implementazione di questo sistema di scissione dei pagamenti comporterebbe un mutamento del sistema fiscale, in quanto determinerebbe il passaggio dall’adempimento spontaneo del contribuente all’adempimento forzato. Inoltre, la creazione di conti bancari Iva bloccati e la mancata possibilità di utilizzare le somme ivi depositate determinerebbero una perdita di capitale per il contribuente, che potrà utilizzare le somme per pagare l’Iva ai suoi fornitori, ma non potrà più utilizzarle come capitale di produzione¹⁴⁵.

È stata anche contestata l’efficacia del modello di split-payment, in quanto opera correttamente soltanto nelle transazioni con pagamento attraverso

¹⁴⁴ PRICEWATERHOUSECOOPER, *Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries*, 2010; U. ZANINI, *Evoluzione tecnologica e semplificazione nella riscossione dell’Iva e nel monitoraggio dei contribuenti*, in “Il Fisco” n. 17 del 2011, p.1-2685;

¹⁴⁵R.T. AINSWORTH, in *VAT FRAUD AS A POLICY STIMULUS – IS THE US WATCHING? VAT WITHHOLDING, RTVAT, AND THE MITTLER MODEL*, Boston University School of Law Working Paper No. 11-08, 24 Febbraio 2011, osserva come la ritenuta dell’Iva abbia generato gravi problemi di equilibrio finanziario per le imprese in Cameroon, fino a sfociare nell’abrogazione del sistema.

sistemi elettronici; anche con l'istituzione dei conti bancari Iva bloccati, se l'ultimo soggetto della catena Iva effettua il pagamento in contanti, il sistema rimane vulnerabile alla frode. In questo caso il conto bancario Iva bloccato può mitigare, ma non risolvere il fenomeno della frode della missing trader. Pashev mostra con un esempio come il sistema del conto bancario Iva bloccato è stato manipolato, nell'esperienza della Bulgaria, per evadere l'imposta¹⁴⁶: l'operatore B sparirà, ma prima di poterlo fare, deve creare una situazione di credito nel suo conto bancario Iva bloccato; per farlo, acquista beni da un operatore non registrato ai fini Iva, così da evitare la fuoriuscita dell'ammontare Iva dal suo conto bancario ordinario; dopodichè, rivende i beni all'operatore C, che trasferisce l'ammontare di Iva dovuto a titolo di rivalsa sul conto bancario Iva bloccato di B; utilizzando il credito guadagnato dalla transazione con C, ora B può acquistare beni dall'operatore D, che poi rivenderà a compratori che pagheranno in contanti, sparendo poi con l'Iva, e con il saldo nel conto bancario Iva a zero. Pashev rimarca poi la vastità delle varianti possibili dello schema appena illustrato, con molteplici operatori collusi tra di loro per evadere l'imposta, risultando in una perdita rilevante per l'Erario¹⁴⁷. Essendo il sistema di pagamento in denaro contante un sistema che garantisce l'anonimato, rendendo più facile perpetrare condotte fraudolente da parte degli operatori e vanificando l'efficacia di ogni sistema di split-payment, lo sfruttamento delle

¹⁴⁶ K. V. PASHEV, *Countering Cross-Border VAT Fraud: The Bulgarian Experience*, in "Journal of Financial Crime", settembre 2008.

¹⁴⁷ R.T.Ainsworth, *Real Time Collection of Value Added Tax: Some Business and Legal Implications*, Boston University School of Law Working Paper n. 12-51, 24 ottobre 2012.

nuove tecnologie che permettono sistemi di pagamento elettronici sempre più rapidi e sicuri dovrebbe essere promosso. In generale, è stato osservato che il Gap Iva è inversamente proporzionale all'utilizzo di sistemi di pagamento elettronici¹⁴⁸.

La Commissione ha prospettato anche un modello alternativo, più semplice e facoltativo, di scissione dei pagamenti che elimina l'intermediazione della banca. Secondo questo sistema, il cessionario/committente versa l'Iva direttamente all'Erario, pagando al proprio cedente / prestatore il corrispettivo al netto dell'imposta sul valore aggiunto¹⁴⁹. Questo sistema opzionale è stato preso in considerazione per dare una possibilità di protezione agli operatori in buona fede che si trovino coinvolti in transazioni con altri operatori che pongono in essere le c.d. frodi carosello. La Corte Europea di Giustizia conferma che nelle frodi carosello, se l'Amministrazione Finanziaria è in grado di provare che il cessionario /committente era a conoscenza o avrebbe potuto essere a conoscenza del fatto che il suo acquisto facesse parte di una transazione connessa ad una frode Iva, essa può negare al cessionario / committente il diritto alla detrazione dell'Iva sull'acquisto. L'accertamento deve avvenire caso per caso, dunque il procedimento è lungo e costoso per l'Amministrazione. Per

¹⁴⁸ R. T. Ainsworth, op. cit., par. 3.5.

¹⁴⁹ European Commission, *GREEN PAPER on the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system*, Brussels, 1 dicembre 2010 COM(2010)695 final, par. 5.4.2: " For tax authorities, this would ensure the collection of VAT on transactions judged by traders themselves to be a potential risk. They would also obtain additional information and be alerted to new trends in fraud. However, this option may have an unwelcome impact on the relation between the supplier and the customer and therefore on business activities in general. This option could also have a cash flow effect for suppliers."

quanto riguarda il contribuente, esso si viene a trovare in una situazione di vulnerabilità, di conseguenza è costretto ad eseguire molteplici controlli sugli adempimenti dei suoi fornitori per assicurarsi di non rimanere coinvolto in eventuali possibili condotte fraudolente pur agendo egli in buona fede. Esercitando l'opzione della scissione dei pagamenti, il cessionario /committente si libera dal rischio e dall'esecuzione dei controlli sul suo fornitore¹⁵⁰.

Tuttavia, la prospettazione del modello di scissione di pagamenti ha suscitato reazioni negative da parte delle imprese e dei fiscalisti, preoccupati dell'impatto che il metodo avrebbe sul flusso di cassa, sui costi di conformità e su questioni commerciali¹⁵¹. Preoccupazioni delle quali la Commissione prende atto nella Comunicazione¹⁵² all'esito della consultazione pubblica avviata dal Libro Verde sul futuro dell'Iva, riservandosi quindi di esaminare ulteriormente

¹⁵⁰ P. Centore, *Libro Bianco: la revisione dell'Iva Europea e il superamento del regime transitorio*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale* n. 2 del 2012, osserva sullo split payment: "Questa misura riduce senza dubbio il rischio di disconoscimento del diritto alla detrazione ma non è esente da criticità, in particolare nei confronti delle piccole imprese, alle prese con clienti di dimensioni più elevate. In alternativa, si può ipotizzare di agevolare l'acquisizione delle informazioni di cui gli acquirenti ed i committenti necessitano, per scongiurare o, almeno, limitare il rischio di coinvolgimento in una evasione fraudolenta dell'IVA. A tal fine, è certamente utile la creazione di una banca dati europea, gestita dalla Commissione, a disposizione degli acquirenti e dei committenti, nella quale potrebbero confluire alcuni dati suscettibili di far emergere situazioni di criticità in capo alle controparti giuridiche. In presenza di queste informazioni, a disposizione degli acquirenti e dei committenti, sarebbe da escludere che essi non erano a conoscenza, o non avrebbero potuto esserlo, che il loro acquisto era coinvolto in operazioni fraudolente.

¹⁵¹ Anche la Confindustria espresse forti preoccupazioni verso il meccanismo di split payment nel documento del 31 maggio 2011, in risposta alla consultazione pubblica lanciata nel Libro Verde sull'Iva, dove rimarca: "che il metodo dello split payment pur apparendo il più efficace per la repressione delle frodi carosello "richiede investimenti iniziali più consistenti, comporta il pesante coinvolgimento del sistema bancario ed è suscettibile, altresì, di ingenerare pesanti posizioni creditorie. Il cedente o prestatore non potrà infatti compensare l'Iva sugli acquisti allo stesso addebitata con l'Iva relativa a quelle operazioni dallo stesso poste in essere per cui trovi applicazione lo split payment. Gli inconvenienti di tali strutturali posizioni creditorie potrebbero solo in parte trovare attenuazione con una maggiore celerità ed efficienza del sistema dei rimborsi Iva".

¹⁵² Commissione Europea, COM(2011) 851, 6 dicembre 2011.

la fattibilità della scissione dei pagamenti e le relative modalità di funzionamento, senza prendere alcuna decisione a livello Unionale in merito¹⁵³.

¹⁵³ Capozzi, Fondazione Nazionale Commercialisti, *IVA: Lo Split Payment, Circolare del 31 marzo 2015*, par. 2.1; F. Ricca, *Estensione del reverse charge e introduzione dello split payment per arginare le frodi Iva*, in "il Fisco" n.44 del 2014, p. 1-4331;

CAPITOLO II

LO SPLIT PAYMENT NELL'ORDINAMENTO ITALIANO

Sommario: 1. Inquadramento Normativo dell'Istituto – 1.1 La Legge di Stabilità 2015 – 1.2 Il nuovo Art. 17-ter del d.P.R. n. 633 del 1972 – 2. Ambito di applicazione del meccanismo di split payment – 2.1 Ambito soggettivo di applicazione – 2.2 Ambito oggettivo di applicazione – 2.3 Operazioni escluse – 3. Efficacia Temporale – 3.1 L'autorizzazione del Consiglio UE – 3.2 La Decorrenza dello Split Payment – 4. Profili di Legittimità dell'art. 17-ter del d.P.R. n. 633 del 1972 – 4.1 Il Difficile Inquadramento Sistemático dello “Split Payment” – 4.2 La Conformità dell'Istituto alla Disciplina Comune dell'IVA – 4.3 Profili di Legittimità Costituzionale – 4.4 Profili di Legittimità Comunitaria (*Rinvio*).

1. Inquadramento Normativo dell'Istituto

1.1 La Legge di Stabilità 2015

In Italia l'evasione dell'IVA costituisce un fenomeno rilevante. In particolare, negli ultimi anni si è assistito ad una proliferazione di crediti IVA, molte volte inesistenti, che alcune imprese dichiarano senza che ne corrisponda un altrettanto aumento della produttività o della redditività. Nel 2010, l'IVA di competenza economica è stata pari a circa 96 miliardi di euro, ma in presenza di un'evasione IVA che si aggira intorno al 28-30% della base imponibile teorica, fenomeno che determina una perdita di gettito per l'Erario che si

avvicina ai 40 miliardi¹⁵⁴. Il Reckon Report, commissionato dalla Commissione Europea per analizzare e quantificare il Gap Iva negli Stati membri dell'Unione Europea, rileva che l'Italia ha il Gap Iva più elevato tra i grandi Stati europei¹⁵⁵. La Relazione tecnica che accompagna il disegno di legge di stabilità 2015 approvato dal Consiglio dei Ministri riporta i dati forniti dall'Agenzia delle Entrate riguardanti l'analisi particolareggiata dell'evasione che individua quali settori sono più a rischio nell'immediato; i settori individuati sono le attività connesse al settore edile, il trading di certificati energetici, e le operazioni effettuate nei confronti della Pubblica Amministrazione¹⁵⁶.

A seguito dell'introduzione di un sistema di controlli statistici, l'Italia ha scoperto l'esistenza di ingenti frodi in materia di Iva in relazione alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle pubbliche amministrazioni. Secondo la norma generale, a fronte di una cessione di beni o una prestazione di servizi l'Amministrazione corrisponde al cedente / prestatore il prezzo, e insieme ad esso anche l'Iva, che poi il cedente / prestatore dovrebbe

¹⁵⁴ G. LIBERATORE, *Le Nuove Frontiere Internazionali nelle Frodi IVA*, in L'IVA n. 11 del 2012.

¹⁵⁵ Reckon, DG Taxation and Customs Union, *Study to Quantify and Analyse the VAT Gap in the EU-25 Member States*, 21 settembre 2009.

¹⁵⁶ P. CENTORE, *"Split Payment" ed estensione del "Reverse Charge": un attacco concreto al "VAT GAP"*, in Corr. Trib. n. 43 del 2014, p. 3316 sull'evasione dell'IVA nelle operazioni nei confronti di Pubbliche Amministrazioni: *"Per la prima e la terza area, l'analisi documentata del gap ivi rilevato può essere ricondotta ad un tema classico del sistema IVA, cioè, la renitenza dell'operatore, ovviamente, disonesto, a versare l'imposta che il proprio cliente gli versa, specie in situazioni in cui non vi sia un rigido controllo fra le operazioni fatturate in parte attiva, da un lato, e quelle ricevute in parte passiva, dall'altro. Si pensi ai servizi prestati ad un ente pubblico: chi mai va a controllare se il fornitore abbia o non abbia davvero versato l'imposta addebitata? Ovviamente, si intende, in linea preventiva, ché, in questi casi, il controllo è di norma affidato al momento successivo, cioè, in sede di verifica dell'attività dell'operatore da parte degli organi di polizia. Ma, altrettanto ovviamente, la polizia non può controllare tutti i rapporti economici."*

Disegno di legge di stabilità 2015, Relazione Tecnica, pp. 79-87.

successivamente versare all'Erario. L'Italia ha constatato che un numero significativo di fornitori evade il fisco non versando tale Iva all'Erario¹⁵⁷.

Per porre fine a tali pratiche, la legge di stabilità 2015 introduce, con il comma 629 dell'art.1, l'istituto dello split payment per le operazioni effettuate nei confronti dello Stato o di enti pubblici. L'istituto in questione attua una particolare modalità di versamento dell'Iva, che viene versata direttamente all'Erario dall'Amministrazione; viene operata quindi una scissione tra il prezzo del bene/servizio e l'Iva che su di esso grava, e viene corrisposto al fornitore solamente il prezzo al netto dell'Iva. La Relazione tecnica di accompagnamento al disegno della legge sopra citata, all'art. 44 comma 7 lett. b) e comma 9, stima che l'Iva evasa dai fornitori della Pubblica Amministrazione oscilla tra 741 e 1.235 milioni di euro, e prevede che *“il provvedimento dovrebbe produrre recupero di gettito IVA dovuto all'eliminazione del tasso di “perdita” dell'imposta dovuta ai diversi passaggi tra il committente pubblico ed il fornitore privato.”* Il recupero di gettito IVA dovuto all'applicazione dello “split payment” nelle operazioni con la Pubblica Amministrazione stimato nella Relazione tecnica è di circa 988 milioni di euro a decorrere dal 2015; la previsione di effetti positivi derivanti dall'applicazione dell'istituto in questione trova il suo fondamento nella considerazione che l'affidabilità fiscale

¹⁵⁷ COM(2015) 289 : *Proposta di DECISIONE DI ESECUZIONE DEL CONSIGLIO che autorizza l'Italia ad introdurre una misura speciale di deroga agli articoli 206 e 226 della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto*, 12 giugno 2015.

dell'acquirente sia superiore a quella del fornitore, producendo quindi un recupero di gettito in conseguenza della sua applicazione¹⁵⁸.

1.2 Il nuovo articolo 17-ter del d.P.R. 633/72

L'art. 1, comma 629 lett. b), della legge di stabilità 2015¹⁵⁹ modifica il d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 introducendo nello stesso decreto l'art. 17-ter. Il nuovo articolo costituisce una norma anti-evasione in sede di riscossione e prevede un innovativo metodo di versamento dell'IVA (c.d. split payment), già elaborato in sede comunitaria dalla Commissione nel c.d. Libro Verde sul futuro dell'Iva. In particolare, il nuovo art. 17-ter prevede che per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato e degli Enti pubblici, gli stessi pagheranno ai loro fornitori il corrispettivo come indicato in fattura, al netto dell'Iva, e saranno tenuti a versare l'imposta direttamente all'Erario e non più al fornitore¹⁶⁰. Questo nuovo meccanismo di riscossione è stato introdotto con l'intento di evitare che l'Iva pagata al fornitore di beni e servizi da parte dello Stato ed enti ad esso assimilati non sia, poi, riversata all'Erario dallo stesso cedente/prestatore, nella sua qualità di soggetto passivo

¹⁵⁸ Disegno di Legge di Stabilità 2015, Atto della Camera n. 2679, art. 44 comma 7 lett. b) e comma 9, pp. 84-87

¹⁵⁹ Legge 23 dicembre 2014, n. 190.

¹⁶⁰ L. PIETROBON, *Split Payment*, ilSole24Ore, 11 febbraio 2015, n.6, p. 37: "Dalla relazione di accompagnamento al disegno di legge della L. 190/2014 emerge che il nuovo art. 17-ter «*attuata una peculiare tipologia di "split payment" in base al quale (...) (viene, N.d.A.) accreditato al fornitore (...) il solo importo del corrispettivo pagato dalla P.A., al netto dell'IVA indicata in fattura. Tale imposta (...) (viene) sottratta alla disponibilità del fornitore e accreditata in un apposito conto per essere acquisita direttamente dall'Erario*»."

dell'imposta¹⁶¹. L'istituto opera una scissione del pagamento del prezzo e dell'Iva, che sarà versata direttamente dall'Amministrazione ad un conto bancario bloccato.

Nello specifico, l'art. 17-ter dispone: *“1. Per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato, degli organi dello Stato ancorche' dotati di personalita' giuridica, degli enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi costituiti ai sensi dell' articolo 31 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni, delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, degli istituti universitari, delle aziende sanitarie locali, degli enti ospedalieri, degli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, degli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza, per i quali i suddetti cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto, l'imposta e' in ogni caso versata dai medesimi secondo modalita' e termini fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.*

¹⁶¹ M. SPERA, in *L'applicazione dello Split Payment nell'ordinamento nazionale tra criticità e dubbi operativi*, il Fisco n. 10 del 2015, osserva sull'istituto di split payment, che: *“L'adozione di tale meccanismo deriva da una possibile incoerenza di comportamento da parte dello Stato, qualora, da un lato, nella sua veste di acquirente, pagasse al proprio cedente/prestatore il corrispettivo delle forniture ricevute comprensivo dell'Iva e, dall'altro, nella sua funzione di Erario (soggetto percettore delle entrate fiscali), non avesse la certezza di incassare tale imposta.”*

2. Le disposizioni di cui al comma 1 non si applicano ai compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito."¹⁶²

La nuova disposizione inserita nel d.P.R. 633/72 dispone quindi che per le operazioni effettuate nei confronti dello Stato e degli Enti pubblici, per le quali gli stessi non siano soggetti passivi d'imposta, l'Iva sarà versata dai medesimi secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze¹⁶³. Quello della scissione dei pagamenti è un regime che deroga alla disciplina ordinaria di versamento dell'imposta, ma sebbene l'imposta debba essere versata dal cessionario / committente, soggetto passivo d'imposta rimane il fornitore¹⁶⁴. Ciò significa che in qualità di soggetto passivo d'imposta, il fornitore sarà comunque tenuto a tutti gli adempimenti contabili previsti dal d.P.R. 633/1972.

¹⁶² Secondo L. SALVINI, *Profili sistematici e di legittimità dello split payment*, in Corr. Trib. n. 14 del 2015, p. 1041, "Nonostante la sua collocazione tra le norme del Titolo I del decreto IVA, e in specie nell'articolo successivo a quello sulla soggettività passiva, lo Split Payment è, in primo luogo ed essenzialmente, un metodo di riscossione, che sarebbe stato probabilmente opportuno disciplinare nel Titolo II, dedicato agli obblighi dei contribuenti."

¹⁶³ R. RIZZARDI, in Lo "Split Payment" IVA nei rapporti con la Pubblica Amministrazione trova il regolamento, corr. Trib. n. 9 del 2015, p. 639, fa una riflessione sull'applicazione generalizzata dello split payment : "Sia le direttive comunitarie che la legislazione nazionale hanno individuato e stanno ancora individuando una serie di attività ad elevato rischio di mancato versamento dell'imposta addebitata in fattura, per le quali viene attuato il progressivo passaggio al reverse charge, come del resto è avvenuto nell'ambito della stessa legge di stabilità. Ma reverse charge significa che entrambe le parti del rapporto (cedente e cessionario, prestatore e committente) devono essere soggetti di imposta. E che quindi lo split payment dovrebbe essere l'equivalente del reverse charge per le operazioni considerate sospette a questo fine e non un criterio generalizzato per qualsiasi tipo di cessione o prestazione. L'ambito della Pubblica amministrazione è talmente ampio, che anche la costruzione di un'opera pubblica sarà soggetta allo split payment, incrementando la posizione creditoria del fornitore, titolare del diritto di detrazione, ma non della rivalsa del tributo."

¹⁶⁴ P. CENTORE, *L'occasione da non perdere con le regole di "split payment"*, Corr. Trib. n. 21 del 2015, p. 1591, inquadra il meccanismo di "split payment" come "semplice delega di pagamento dell'imposta."

Il nuovo meccanismo di scissione dei pagamenti non ha incontrato il consenso degli operatori coinvolti nella sua applicazione: da un lato, i fornitori rimarcano come il nuovo regime introduca oneri amministrativi aggiuntivi e che il mancato incasso dell'Iva di rivalsa gli impedisce di compensare l'Iva sugli acquisti, situazione che contribuisce a minare la stabilità finanziaria degli operatori stessi, aggiungendosi al ritardo cronico dei pagamenti della Pubblica Amministrazione e determinando una situazione di credito Iva permanente; dall'altro lato, i soggetti pubblici sottolineano che il nuovo regime impone loro di adottare rilevanti e costose modifiche informatiche ed amministrative nella gestione dei pagamenti, essendo esposti a sanzioni nel caso di mancato o ritardato adempimento dell'obbligo di versamento¹⁶⁵.

Il modello di split payment introdotto nel d.P.R. Iva, come spiegato nel capitolo precedente, è un istituto di matrice comunitaria; è stato elaborato e preso in considerazione dalla Commissione come modello alternativo di riscossione dell'Iva nel c.d. Libro Verde sul futuro dell'Iva¹⁶⁶. C'è però da considerare che l'Italia ha deciso di adottare questo innovativo modello di riscossione dell'imposta in un ambito di applicazione ristretto rispetto a quello contemplato in sede europea: in effetti, mentre il modello di split payment contemplato in sede unionale dalla Commissione si intendeva come istituto ad applicazione generalizzata, esteso a tutte le operazioni soggette ad Iva, il

¹⁶⁵ L. SALVINI, *Profili sistematici e di legittimità dello "Split Payment"*, Corr. Trib. n. 14 del 2015, p. 1041.

¹⁶⁶ G. PANTONI, C. SABBATINI, N. DELL'ISOLA, R. PASQUINI, *"Split Payment"*, in Focus Fiscali n. 1 del 2015, pp. 53-56: *"Dello split payment si è anche parlato, in tema di prevenzione delle frodi, in occasione del secondo Global Forum sull'Iva dell'Ocse tenutosi nel mese di aprile 2014."*

modello italiano di split payment è stato concepito come sistema ad applicazione limitata solo a taluni soggetti pubblici¹⁶⁷. Tuttavia, anche se preso in considerazione quale possibile modello alternativo di riscossione dell'imposta al fine di contrastare l'evasione dell'Iva, esso non è stato oggetto di alcuna decisione a livello comunitario, e non è dunque presente nella Direttiva 2006/112/CE, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto. Da questa considerazione ne discende che l'art.17-ter introduce una disciplina di riscossione dell'imposta derogatoria rispetto alla disciplina ordinaria come delineata dalla Direttiva 2006/112/CE, l'efficacia della quale è subordinata al rilascio di apposita autorizzazione del Consiglio a norma dell'art. 395 della citata Direttiva Iva¹⁶⁸.

Tuttavia, la legge di stabilità 2015 dispone, all'art. 1 c. 632, che *“Le disposizioni di cui al comma 629, lettera b), nelle more del rilascio, ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE, della misura di deroga da parte del Consiglio dell'Unione europea, trovano comunque applicazione per le operazioni per le quali l'imposta sul valore aggiunto è esigibile a partire dal 1° gennaio 2015.”* La stessa disposizione prevede poi una manovra sostitutiva in caso di mancato rilascio della misura di deroga da parte del Consiglio UE.

¹⁶⁷ M. SPERA, *L'applicazione dello split payment nell'ordinamento nazionale tra criticità e dubbi operativi*, in il Fisco n. 10 del 2015, p.1-925.

¹⁶⁸ Art. 1, comma 632, l. 23 novembre 2014, n. 190.

Infine, il comma 633 dell'art. 1 della L. 190/2014 disciplina il regime sanzionatorio nel caso di ritardo o mancato versamento dell'imposta sul valore aggiunto concernente le operazioni soggette a split payment.

2. Ambito di Applicazione del Meccanismo di Split Payment

Come già detto, il meccanismo della scissione dei pagamenti era stato originariamente preso in considerazione a livello comunitario, dalla Commissione, nel c.d. Libro Verde, che prevedeva un modello di split payment a carattere facoltativo e ad applicazione generalizzata.

L'istituto come concepito nel modello nazionale differisce dal modello europeo di split payment in quanto ha carattere obbligatorio ed opera in un ambito ristretto; l'operatività dell'istituto è circoscritta a determinate operazioni, effettuate verso soggetti determinati individuati dall'art.17-ter. Passiamo ora ad esaminare la disciplina di dettaglio per quel che concerne l'ambito di applicazione oggettivo e soggettivo dello split payment, nonché le operazioni escluse dall'applicazione del meccanismo.

2.1. *Ambito soggettivo di applicazione*

L'art. 17-ter del d.P.R. 633/1972 individua i soggetti ai quali si applica lo split payment nei soggetti di cui all'art. 6, comma 5, dello stesso d.P.R., nei confronti dei quali la legge Iva concede la possibilità di emettere fatture con

esigibilità differita al momento del pagamento. Questi soggetti sono, nello specifico: Stato e organi dello Stato ancorchè dotati di personalità giuridica; enti pubblici territoriali e consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'art. 31 del Testo Unico di cui al D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni; camere di commercio, industria, artigianato, e agricoltura; istituti universitari; aziende sanitarie locali, enti ospedalieri, enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico; enti pubblici di assistenza e beneficenza; enti di previdenza. La circolare 1/E, del 9 febbraio 2015, l'Agenzia delle Entrate precisa che la disciplina di cui all'art. 17-ter *“riguarda tutti gli acquisti effettuati dalle Pubbliche Amministrazioni individuate dalla norma, sia quelli effettuati in ambito non commerciale ossia nella veste istituzionale che quelli effettuati nell'esercizio di attività d'impresa.”* L'Iva dovuta per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate verso questi soggetti dovrà essere versata in regime di split payment a due condizioni: a condizione che le Pubbliche Amministrazioni elencate non siano debtrici d'imposta in virtù delle disposizioni in materia di Iva (che non siano quindi tenute ad applicare il meccanismo di reverse charge¹⁶⁹), e a condizione che le prestazioni di servizi

¹⁶⁹ Osserva N. FORTE, *Enti associativi in regime forfetario: rischio di penalizzazioni con lo “split payment”?*, Corr. Trib. n. 11 del 2015, p. 813, che “[...] se il debito dell'IVA, che ordinariamente è posto a carico del soggetto cedente o prestatore, si trasferisce - in base ad una specifica disposizione di legge - sul cessionario o committente, il meccanismo della scissione dei pagamenti non trova applicazione. Infatti, a seguito del trasferimento di tale debito su di un altro soggetto, dovuto all'applicazione del meccanismo del reverse charge, il rischio che il cedente/prestatore possa assumere un comportamento fraudolento risulta di fatto inesistente.”

effettuate a loro favore non siano tra quelle i cui compensi sono assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta sul reddito¹⁷⁰.

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E del 9 febbraio 2015 fornisce i primi chiarimenti sull'ambito soggettivo di applicazione dello split payment. In particolare, la Circolare, dopo aver riconosciuto l'identità dei soggetti coinvolti nell'applicazione del meccanismo di split payment di cui all'art.17-ter con i soggetti di cui all'art. 6, comma 5, dello stesso d.P.R. Iva, evidenzia la diversità dello scopo perseguito dalle due norme. In effetti la Circolare evidenzia come la norma di cui all'art. 6, comma 5 del d.P.R. 633/1972 *"...era quello di evitare ai soggetti che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti delle pubbliche amministrazioni espressamente individuate di anticipare l'imposta per operazioni rispetto alle quali il pagamento del corrispettivo e dell'imposta per rivalsa avviene normalmente con notevole ritardo"*, concretandosi quindi in una previsione di carattere agevolativo e avente natura derogatoria rispetto ai principi ordinari dell'Iva, pertanto, in quanto tale, non suscettibile di interpretazioni estensive; mentre il regime dello split payment *"...persegue la finalità di arginare l'evasione da riscossione dell'IVA, nell'ambito delle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle pubbliche amministrazioni indicate dalla norma, trasferendo il pagamento del debito IVA dal relativo*

¹⁷⁰ C. SEREGNI e P. LISI, *"Split Payment": gli ultimi chiarimenti dell'agenzia*, in L'IVA n. 6 del 2015, p. 16; R. RIZZARDI, *Lo "Split Payment" IVA nei rapporti con le Pubbliche Amministrazioni trova il regolamento*, in Corr. Trib. n. 9 del 2015, p. 639.

fornitore in capo alle amministrazioni stesse.¹⁷¹” Alla luce delle considerazioni che identificano la diversità di *ratio* che giustifica le due norme, l’Agenzia ritiene che ai fini della corretta individuazione dei soggetti rientranti nell’ambito applicativo dello split payment occorra fare riferimento ai soggetti destinatari dell’art. 6, quinto comma, del d.P.R. 633/1972, *“effettuando, comunque, un’interpretazione del dettato normativo della disposizione in commento basata su valutazioni sostanziali di ordine più generale, che tengano conto della differente ratio che ha ispirato il legislatore nell’adozione di tale norma rispetto al citato art. 6, quinto comma, dello stesso DPR n. 633.”*¹⁷²

L’Agenzia delle Entrate è tornata a pronunciarsi sull’ambito soggettivo di applicazione dello split payment con la Circolare n. 15/E del 13 aprile 2015, nella quale fornisce ulteriori precisazioni sul tema. In particolare, dopo aver ribadito il principio appena esposto espresso nella Circ. n. 1/E del 9 febbraio 2015, precisa ulteriormente che, tenendo presente l’obiettivo che il legislatore si è posto nel concepire la norma, l’ambito di applicazione dell’art. 17-ter si estende, oltre che agli enti espressamente elencati nella disposizione, anche a quei *“...soggetti pubblici che, in quanto qualificabili come loro immediata e*

¹⁷¹ V. CAPOZZI, *IVA: Lo Split Payment*, in commento al principio di interpretazione estensiva dell’ambito soggettivo di applicazione dell’art. 17-ter: *“[...] in merito a siffatta interpretazione estensiva, proposta dalla prassi amministrativa, si evidenzia che anche il regime di split payment è derogatorio del regime IVA ordinario; tant’è che ... l’adozione dello stesso necessita delle autorizzazioni comunitarie di cui all’art. 395 della Direttiva 2006/112/CE. Pertanto, ...sorgono perplessità in ordine al fatto che la medesima possa essere realmente oggetto di interpretazione estensiva quale quella voluta dall’Amministrazione Finanziaria.”*

¹⁷² Agenzia delle Entrate - Dir. Centrale Normativa, *Circ. n. 1/E del 9 febbraio 2015: IVA - Ambito soggettivo di applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti – Art. 1, comma 629, lettera b), della L. 23 dicembre 2014, n. 190 – Primi chiarimenti;*

diretta espressione, siano sostanzialmente immedesimabili nei predetti enti.”¹⁷³

Per fornire maggiori elementi di certezza agli operatori, la Circ. n. 1/E del 9 febbraio 2015 indica che il fornitore, al fine della individuazione dei soggetti pubblici destinatari della disciplina dello split payment, si può avvalere dell’ausilio dell’Indice delle Pubbliche Amministrazioni (IPA)¹⁷⁴, attraverso il quale il fornitore può verificare la categoria di appartenenza dell’ente pubblico acquirente¹⁷⁵.

È fatto salvo, per il fornitore, qualora dovesse risultare dubbio per alcuni enti la possibilità di applicazione della scissione dei pagamenti, la possibilità di inoltrare specifica istanza di interpello all’Agenzia delle Entrate ai sensi dell’art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante le “Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente”.

Dati i numerosi contrasti che si sono verificati tra le Pubbliche Amministrazioni e i fornitori a causa dell’incertezza in ordine all’esatta individuazione dei soggetti inclusi nel campo di applicazione dello split payment, con un conseguente allungamento dei tempi di fatturazione e riflessi economici negativi sulle imprese fornitrici, la Circ. n. 15/E del 13 aprile 2015

¹⁷³ Agenzia delle Entrate – Dir. Centrale Normativa, *Circ. n. 15/E del 13 aprile 2015*, par. 1.

¹⁷⁴ La Circolare Assonime n. 34 del 21 dicembre 2015 rileva che “*non tutti gli enti riportati nell’archivio IPA, pur avendo la caratteristica di “enti pubblici”, sono destinatari della scissione dei pagamenti, per cui il ricorso a tale strumento non elimina del tutto le difficoltà dei fornitori*”

¹⁷⁵ Agenzia delle Entrate, Circolare 9 febbraio 2015 n. 1/E, par. 1.3. Si riporta l’indirizzo internet dell’Indice delle Pubbliche Amministrazioni: <http://indicepa.gov.it/documentale/ricerca.php>.

precisa ulteriormente che, in caso di incertezza, è sufficiente per i fornitori attenersi alle indicazioni fornite dalla Pubblica Amministrazione acquirente, *“nel presupposto che la predetta PA abbia tutti gli elementi per valutare i propri profili soggettivi in ordine alla riconducibilità della stessa nell’ambito applicativo della scissione dei pagamenti”*¹⁷⁶, facendo salva per la PA la possibilità di inoltrare specifica istanza di interpello ai sensi dell’art. 11 dello Statuto del contribuente¹⁷⁷. Al fornitore non sono irrogabili le sanzioni, se si è adeguato all’indicazione rilasciata dall’Ufficio pubblico.¹⁷⁸

Per quanto riguarda l’individuazione dei soggetti esclusi dal campo di applicazione del meccanismo di split payment, l’Agenzia delle Entrate ha precisato che la natura pubblicistica del destinatario della prestazione rappresenta una condizione essenziale per l’applicazione del meccanismo di scissione dei pagamenti.¹⁷⁹ Pertanto, l’Agenzia esclude espressamente

¹⁷⁶ G. GIULIANI e M. SPERA, *Split Payment: nuovi chiarimenti del Fisco su adempimenti e procedure*, in Il Fisco n. 22 del 2015, precisano che *“Al riguardo oltre ad una conferma orale sarà opportuno acquisire una dichiarazione in forma scritta da parte dell’ente, in modo tale da poter dimostrare a posteriori la propria diligenza e buona fede”*.

¹⁷⁷ Agenzia delle Entrate, Circolare del 13 aprile 2015 n. 15/E, par. 1.2; C. Seregini e P. Lisi, *“Split Payment”: gli ultimi chiarimenti dell’Agenzia*, L’IVA n. 6 del 2015, p. 16; M. Spera, *Split Payment: difficoltà operative per i fornitori degli Enti*, Il Fisco n. 13 del 2016, osserva sulla possibilità per le P.A. di inoltrare istanza di interpello ai fini della verifica dell’inclusione nel campo applicativo dell’art. 17-ter, riportando delle osservazioni presenti nella Circolare Assonime n. 34 del 21 dicembre 2015, che la proposizione dell’istanza di interpello richiede tempi per l’ottenimento di una risposta incompatibili con la necessità degli operatori di poter emettere una fattura corretta entro un ragionevole periodo di tempo per ottenere il pagamento del corrispettivo. G. Giuliani e M. Spera, *Split payment: nuovi chiarimenti del Fisco su adempimenti e procedure*, in Il Fisco n. 22 del 2015, p. 1-2151, riflettono sulla possibilità d’interpello da parte della PA in caso di incertezza sul presupposto soggettivo: *“Ciò vuol dire che il fornitore dell’Ente, pur essendo colui che emette fattura e che risponde di quanto in essa riportato (nel caso di specie l’annotazione “scissione dei pagamenti”), non può, autonomamente, proporre interpello per essere certo della correttezza del suo comportamento, ma deve “fidarsi” di quanto gli verrà riferito dall’Ente suo cliente”*.

¹⁷⁸ S. MOGOROVICH, *Agricoltura: IVA senza “Split Payment”*, Agricoltura n. 3 del 2015, p. 11.

¹⁷⁹ Agenzia delle Entrate, Circolare 9 febbraio 2015 n. 1/E, par. 1.2

dall'applicazione dell'art.17-ter gli enti previdenziali privati o privatizzati¹⁸⁰, gli enti pubblici economici, gli Ordini Professionali, le Agenzie Fiscali¹⁸¹, gli Enti ed istituti di ricerca, le Autorità amministrative indipendenti, le Agenzie regionali per la protezione dell'ambiente, gli Automobile club provinciali, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN), l'Agenzia per l'Italia Digitale, l'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (INAIL), l'Istituto per lo studio e la prevenzione oncologica (ISPO); a questi vanno aggiunti anche la Banca d'Italia e il Comitato Olimpico Nazionale Italiano (CONI)¹⁸², poiché *“Si tratta, infatti, in tali casi, di enti pubblici non economici, autonomi rispetto alla struttura statale, che perseguono fini propri, ancorché di interesse generale, e quindi non riconducibili in alcuna delle tipologie soggettive annoverate dalla norma in commento”*.¹⁸³ Restano esclusi dall'applicazione della norma, in linea di

¹⁸⁰ M. BARONE, R. CURCU, Centro Studi Fiscale, *Reverse Charge e Split Payment: “La Circ. n. 15/2015 precisa che per l'individuazione della natura pubblica o privata di un ente previdenziale, occorre fare riferimento alla qualificazione dell'ente operata con la legge istitutiva. In assenza di una qualificazione operata dal legislatore, è necessario effettuare un'indagine specifica, intesa ad accertare la sussistenza degli elementi formali e sostanziali che costituiscono indici distintivi dell'ente pubblico e che devono essere oggetto di un giudizio complessivo, quali, ad esempio: la titolarità di poteri autoritativi e amministrativi, la potestà di autotutela, l'ingerenza statale.”*

¹⁸¹ L'Agenzia delle Dogane conferma la non applicabilità della disciplina della scissione dei pagamenti in relazione alle operazioni rese nei confronti dell'Agenzia medesima con la nota n.17619/RU dell' 11 febbraio 2015. La nota specifica, richiamando la Circ. n. 1/E del 9 febbraio 2015 dell'Agenzia delle Entrate, che in caso di ricezione di una fattura recante l'annotazione “scissione dei pagamenti” le amministrazioni escluse dal campo di applicazione del meccanismo dovranno corrispondere al fornitore l'IVA relativa all'operazione ricevuta, comunicando tempestivamente al fornitore che l'Agenzia è esclusa dal meccanismo della “scissione dei pagamenti”, mentre il fornitore dovrà correggere il proprio operato ed esercitare la rivalsa nei modi ordinari, computando l'IVA relativa all'operazione nelle proprie dichiarazioni periodiche.

¹⁸² L'esclusione della Banca d'Italia e del CONI derivano dalla loro precedente esclusione dalla esigibilità differita, secondo quanto indicato rispettivamente nelle risoluzioni n. 350678 del 31 maggio 1982 e n. 99/E del 30 luglio 2004.

¹⁸³ Sull'ambito soggettivo di applicazione dello split payment v. anche: N. FORTE, *Split Payment e Reverse Charge*, pp. 8-13, Maggioli Editore; Confindustria, Circolare 1 aprile 2015; G. PANTONI, C. SABBATINI, M. MERONI, *“Split Payment”: chiarimenti*, La Settimana Fiscale n. 23 del 2015, pp. 33-39;

principio, quindi, tutti quegli enti che, pur svolgendo un'attività analoga ad enti pubblici, operano sostanzialmente in regime privatistico¹⁸⁴.

In caso di ricezione, da parte di uno degli Enti esclusi dal campo di applicazione del meccanismo di split payment, di una fattura recante l'annotazione "scissione dei pagamenti", le amministrazioni escluse dal campo di applicazione del citato meccanismo dovranno corrispondere al fornitore anche l'IVA relativa all'operazione ricevuta, mentre il fornitore dovrà correggere il proprio operato ed esercitare la rivalsa nei modi ordinari. A seguito della ricezione della fattura, gli uffici competenti comunicheranno tempestivamente al fornitore che l'Agenzia è esclusa dal meccanismo della "scissione dei pagamenti" e che lo stesso fornitore dovrà esercitare la rivalsa nei modi ordinari, computando l'IVA nell'ambito delle proprie dichiarazioni. Alla comunicazione sarà allegata la circolare esplicativa dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E del 9 febbraio 2015¹⁸⁵.

La Circolare precisa, inoltre, che in considerazione dell'incertezza della disciplina fino al momento dell'emanazione del documento di prassi, nonché in ossequio ai principi dello Statuto del contribuente, non verranno applicate sanzioni per le violazioni eventualmente commesse anteriormente all'emanazione della Circolare¹⁸⁶.

¹⁸⁴ M. SPERA, *L'applicazione dello split payment nell'ordinamento nazionale tra criticità e dubbi operativi*, il Fisco n. 10 del 2015, p. 1-925.

¹⁸⁵ Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, Nota n. 17619/RU del 11 febbraio 2015.

¹⁸⁶ I Chiarimenti nella Circolare 1/E/2015, Split Payment: ambito applicativo in chiaro, IPSOA.

2.2 Ambito Oggettivo di Applicazione

Per quanto riguarda l'individuazione dell'ambito oggettivo di applicazione del meccanismo di scissione dei pagamenti previsto dal nuovo art. 17-ter, l'Agenzia delle Entrate fornisce dei chiarimenti in merito nella Circolare n. 15/E del 13 aprile 2015. Nella Circolare l'Agenzia precisa che il meccanismo di scissione dei pagamenti si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi di cui agli artt. 2 e 3 del d.P.R. 633/1972 effettuate, nel territorio dello Stato, nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni rientranti nell'ambito soggettivo di applicazione dell'art. 17-ter, documentate da fattura emessa ai sensi dell'art. 21 del d.P.R. n. 633/1972 e recante l'indicazione *“dell'imposta addebitata all'ente pubblico”*.

Quindi, perché un'operazione possa essere assoggettata alla scissione dei pagamenti deve rientrare nella platea delle operazioni imponibili¹⁸⁷. L'Agenzia delle entrate precisa che la disciplina della scissione dei pagamenti è applicabile a tutte le operazioni effettuate dalle Pubbliche Amministrazioni individuate nell'art. 17-ter *“sia nell'ambito non commerciale in veste istituzionale che nell'esercizio di attività d'impresa”*¹⁸⁸, sebbene ciò comporti differenze nella modalità di versamento dell'imposta da parte della Pubblica Amministrazione. La destinazione dell'operazione si presenta quindi irrilevante ai fini della

¹⁸⁷ Assonime osserva che rientrano nel campo di applicazione dello split payment anche *“le forniture di beni e servizi che vengono effettuate nei confronti degli enti pubblici da altri enti pubblici nell'esercizio di una propria attività commerciale rientrante nell'ambito di applicazione dell'IVA”*.

¹⁸⁸ Agenzia delle Entrate, Circolare n. 15/E del 13 aprile 2015, par. 2;

verifica della sussistenza del presupposto oggettivo per l'applicazione del meccanismo di split payment¹⁸⁹.

Affinchè sia applicabile lo split payment, le operazioni devono essere documentate mediante fattura emessa dai fornitori ai sensi dell'art. 21 del d.P.R. 633/1972¹⁹⁰. Il meccanismo si applica anche alle operazioni per le quali è obbligatoria l'emissione della fattura, ma sono previste modalità contabili-amministrative semplificate, di cui all'art. 73 del D.P.R. n. 633/1972, come nel caso di operazioni effettuate tramite sedi secondarie, filiali e succursali, ecc. o di somministrazione di acqua, energia elettrica e gas¹⁹¹.

2.3 Operazioni Escluse

Il nuovo art. 17-ter del d.P.R. n. 633/1972 indica espressamente come esclusi dal campo di applicazione del meccanismo di “scissione dei pagamenti” gli acquisti per i quali l'ente è debitore d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto. Si tratta delle fattispecie di reverse charge, nelle quali il debitore d'imposta non è, come accade di regola, il cedente del bene o il prestatore del servizio, bensì il cessionario o committente, ai quali non viene dunque addebitata l'IVA in rivalsa da parte del cedente / prestatore. In questi casi, quindi, sorge direttamente in capo alla Pubblica Amministrazione acquirente del bene o servizio il debito IVA. Dunque, per le operazioni soggette

¹⁸⁹ M. Spera, *Split Payment: difficoltà operative per i fornitori degli Enti*, in *Il Fisco* n. 13 del 2016, p. 1-1228;

¹⁹⁰ P. PARODI, *Scissione solo per le operazioni fatturate*, *ilSole24ore*, 10 febbraio 2015, p. 39;

¹⁹¹ M. SPERA, *Split Payment: difficoltà operative per i fornitori degli Enti*, in *Il Fisco* n. 13 del 2016, p. 1-1228.

a reverse charge, il meccanismo di split payment non sarà applicabile¹⁹², poiché il trasferimento del debito di imposta in capo al cessionario/committente azzera il rischio che il cedente/prestatore possa assumere un comportamento fraudolento. Il meccanismo di split payment e quello di reverse charge sono posti quindi in una relazione di alternatività, nella quale le disposizioni sul reverse charge prevalgono su quelle relative allo split payment. L’Agenzia delle Entrate precisa, nella Circolare n. 15/E del 13 aprile 2015, che le operazioni soggette a reverse charge escluse dall’applicazione del meccanismo di split payment comprendono sia le operazioni intra-UE sia le operazioni interne¹⁹³.

Ai sensi del secondo comma del medesimo articolo 17-ter, i compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito sono egualmente esclusi dall’ambito di applicazione del meccanismo di “split payment”. La disposizione in commento ha sollevato inizialmente parecchi dubbi tra gli operatori, in quanto poteva essere interpretata nel senso di escludere dallo split payment esclusivamente i compensi assoggettati a ritenuta a titolo di imposta. Se questa interpretazione fosse stata accolta lo split

¹⁹² La Circolare 15/E dell’Agenzia delle Entrate considera il fatto che presupposto essenziale per l’applicazione del reverse charge è il possesso della soggettività passiva a fini IVA dell’acquirente/committente ; ora, si verificano dei casi in cui i beni e servizi sono destinati in parte alla sfera commerciale, in parte a quella istituzionale non commerciale, per la cui attività la PA non riveste la qualità di soggetto passivo IVA; in questi casi, quindi, bisogna verificare preventivamente a quale sfera risulta destinata la prestazione; alla quota parte del bene o servizio acquistato da destinare alla sfera istituzionale non commerciale tornerà applicabile il meccanismo di split payment, non essendo applicabile il meccanismo di inversione contabile; v. anche C. SEREGNI e P. LISI, *“Split Payment: gli ultimi chiarimenti dell’Agenzia*, in *“L’IVA”* n. 6 del 2015, p. 16.

¹⁹³ Circolare n. 15/E, Agenzia delle Entrate, 13 aprile 2015; FORTE N., *Split Payment e Reverse Charge*, Maggioli Editore, pp. 13-15; G. LIBERATORE, *“Reverse Charge” esteso anche ai servizi di “edilizia specializzata” e di pulizia*, in *“Pratica Fiscale e Professionale”* n. 4 del 2015, p.81; N. FORTE, *I rapporti tra “Reverse Charge” e “Split Payment”*, in *“Corriere Tributario”* n. 19 del 2015, p. 1474.

payment avrebbe interessato anche i compensi professionali. L’Agenzia delle Entrate è intervenuta e ha precisato, nella Circolare n. 6/E del 19 febbraio 2015, che sono esclusi dall’ambito di applicazione del meccanismo di split payment anche i compensi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di acconto¹⁹⁴. Il punto è stato ribadito dall’Agenzia anche nella successiva Circolare n. 15/E del 13 aprile 2015, che ritiene che il legislatore, con l’espressione “*a titolo di imposta sul reddito*”, intendesse ricomprendere tra le fattispecie escluse anche i compensi pagati a soggetti che rendono all’ente pubblico prestazioni di lavoro autonomo i cui compensi sono assoggettati a ritenute a titolo di acconto. Quindi, stando alla soluzione prospettata dalla Agenzia delle Entrate, è indifferente, affinché operi l’esclusione, la tipologia di ritenuta operata, ma ciò che rileva è il fatto che il prelievo sia finalizzato alla tassazione del reddito¹⁹⁵. Essendo i compensi delle prestazioni di servizi rese dai professionisti¹⁹⁶ alla Pubblica Amministrazione soggetti alla ritenuta a titolo di acconto di cui all’art. 25 del d.P.R. 633/1973, essi sono, alla luce dei chiarimenti forniti dall’Agenzia nei citati documenti di prassi, esclusi dall’applicazione dello split payment¹⁹⁷. L’Agenzia subordina però l’esclusione prevista dalla disposizione alla condizione che la ritenuta sia effettuata dalla stessa Pubblica Amministrazione che corrisponde il compenso, ritenendo che non sia applicabile alle ipotesi in

¹⁹⁴ Agenzia delle Entrate, Circ. n. 6/E del 19 febbraio 2015, par. 8.7.

¹⁹⁵ N. FORTE, *Split Payment e Reverse Charge*, Maggioli Editore, pp. 19-20.

¹⁹⁶ Ci si riferisce, a titolo esemplificativo, a dottori commercialisti, ingegneri, architetti, avvocati, ecc.

¹⁹⁷ F. DEZZANI, *Split Payment: scritture contabili del “fornitore” di beni e servizi alla Pubblica Amministrazione*, in “Il Fisco” n. 36 del 2015, p. 1-3451.

cui la ritenuta sia operata, in concreto, da un soggetto diverso dal committente (ad es. la banca del fornitore)¹⁹⁸.

Sono egualmente escluse dal campo di applicazione del meccanismo di split payment le operazioni certificate dal fornitore mediante rilascio della ricevuta fiscale di cui all'art. 8 della l. 10 maggio 1976, n. 249, o dello scontrino fiscale di cui alla legge 26 gennaio 1983, n. 18, e succ. mod., ovvero non fiscale per i soggetti che si avvalgono della trasmissione telematica dei corrispettivi ai sensi dell'art. 1, cc. 429 e ss. Della legge 30 dicembre 2004, n. 311¹⁹⁹. L'Agenzia precisa, nella Circolare n. 15/E del 13 aprile 2015, che sono escluse anche le operazioni certificate mediante fattura semplificata ai sensi dell'art. 21-bis del d.P.R. n. 633 del 1972. La Circolare n. 1/E del 9 febbraio 2015 conferma che lo split payment è applicabile solamente alle operazioni documentate mediante fattura regolarmente emessa ai sensi dell'art. 21 del d.P.R. n. 633 del 1972²⁰⁰. Ritorna ad essere applicabile lo split payment nel caso in cui, su richiesta del cliente, sia emessa fattura in luogo dello scontrino o della ricevuta fiscale²⁰¹.

¹⁹⁸ Agenzia delle Entrate, Circ. n. 15/E del 13 aprile 2015, par. 2; R. MARTORANA, *Split payment, esclusi anche i compensi soggetti a ritenute di acconto*, in "Norma, quotidiano giuridico", 4 febbraio 2015.

¹⁹⁹ Agenzia delle Entrate, Circ. citata, par. 2; P.PARODI, *Scissione solo per le operazioni fatturate*, in "Il Quotidiano del Fisco", 10 febbraio 2015, p. 39.

²⁰⁰ N. FORTE, *Split Payment e Reverse Charge*, Maggioli Editore, p. 17: "Tale soluzione non si desume dalla mera lettura dell'art. 17-ter del d.P.R. 633 del 1972, ma trova origine nella concreta applicazione dello split payment. Infatti, se il soggetto destinatario della prestazione deve trattenere e versare l'imposta sul valore aggiunto addebitata in via di rivalsa, l'adempimento richiede che il tributo sia distintamente indicato nel documento emesso. In mancanza di tale distinta indicazione, come si verifica per i corrispettivi incassati dai contribuenti che esercitano una delle attività di cui all'art. 22 del d.P.R. n. 633 del 1972, l'Iva sarà incassata e versata dal cedente/prestatore. In questo caso, però, l'esclusione non è di tipo soggettivo essendo collegata al tipo di documento emesso."

²⁰¹ N. FORTE, op. cit., pp. 17-18.

Da ultimo, con la Circolare 15/E del 13 aprile 2015, l’Agenzia delle Entrate ritiene come escluse dall’ambito di applicazione della “scissione dei pagamenti” anche quelle operazioni nelle quali la Pubblica Amministrazione non effettua alcun pagamento del corrispettivo nei confronti del fornitore. Sono queste le operazioni, come ad es. i servizi di riscossione delle entrate, nelle quali il fornitore ha già nella propria disponibilità il corrispettivo spettantegli, che trattiene, versando poi alla Pubblica Amministrazione un importo netto. Ciò considerato, l’Agenzia ritiene escludere queste fattispecie dal campo di applicazione del meccanismo in questione in quanto l’imponibile e la relativa imposta sono già nella disponibilità del fornitore.

3. Efficacia Temporale dello Split Payment

3.1 *L’Autorizzazione del Consiglio UE*

Come accennato nel paragrafo precedente, lo split payment non è presente nella normativa armonizzata contenuta nella Direttiva 2006/112/CE, quindi la sua introduzione in deroga al regime ordinario di riscossione deve essere autorizzata dal Consiglio UE ai sensi dell’art. 395 della Direttiva citata²⁰².

L’art. 395 in questione dispone che il Consiglio, deliberando all’unanimità, può autorizzare su proposta della Commissione, ogni Stato

²⁰² R. RIZZARDI, *Lo “Split Payment” IVA nei rapporti con la Pubblica Amministrazione trova il regolamento*, in Corr. Trib. n. 9 del 2015, p. 639; F. RICCA, *Estensione del reverse charge e introduzione dello split payment per arginare le frodi Iva*, in Il Fisco n. 44 del 24 novembre 2014, p. 4331.

membro ad introdurre misure speciali di deroga alla direttiva Iva. Il Consiglio concede l'autorizzazione nel caso in cui le misure di deroga abbiano lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare evasioni o elusioni fiscali. Il comma 2 dello stesso art. 395 disciplina la procedura per la richiesta della suddetta autorizzazione, procedura che ha durata massima di otto mesi dal ricevimento della richiesta da parte della Commissione. A norma della disposizione, lo Stato membro che vuole introdurre misure di deroga ne dovrà fare domanda alla Commissione, completa di tutti gli elementi necessari per procedere ad una valutazione della stessa. Nell'arco di due mesi dal ricevimento della domanda, la Commissione può richiedere informazioni aggiuntive allo Stato membro; non appena in possesso di tutti gli elementi necessari per esprimere una valutazione, la Commissione ne informa lo Stato membro richiedente e trasmette la domanda agli altri Stati membri; infine, la Commissione presenta una proposta al Consiglio oppure, nel caso in cui la domanda susciti delle obiezioni da parte della Commissione stessa, essa emanerà una comunicazione nella quale esporrà le obiezioni. Al Consiglio spetta la valutazione finale sulla proposta di deroga, che si traduce nell'emanazione di una "Decisione" di autorizzazione²⁰³.

Nel caso dell'introduzione del meccanismo di Split Payment in questione, il comma 632 dell'art. 1 della l. n. 190/2014 prevede espressamente

²⁰³ M. SPERA, *L'applicazione dello split payment nell'ordinamento nazionale tra criticità e dubbi operativi*, in *Il Fisco* n. 10 del 2015, p. 1-925.

che l'efficacia delle disposizioni introdotte dalla suddetta legge sia subordinata al rilascio dell'autorizzazione del Consiglio; tuttavia, per quanto concerne la disposizione che introduce il meccanismo di split payment nelle operazioni verso le Pubbliche Amministrazioni, si dispone che essa sia immediatamente efficace anche nelle more del rilascio dell'autorizzazione *“per le operazioni per le quali l'imposta sul valore aggiunto è esigibile a partire dal 1° gennaio 2015.”* Così il meccanismo di split payment di cui all'art. 17-ter è divenuto operativo pur senza l'intervento della necessaria autorizzazione, con la conseguenza che se questa non fosse intervenuta si sarebbe dovuto ripristinare il regime ordinario di riscossione dell'imposta²⁰⁴.

La stessa disposizione contiene altresì una clausola di salvaguardia nel caso di mancata autorizzazione da parte del Consiglio, la quale prevede che *“l'aliquota dell'accisa sulla benzina e sulla benzina con piombo, nonché l'aliquota dell'accisa sul gasolio usato come carburante, di cui all'allegato I al testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative, di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, e successive modificazioni, sono aumentate in misura tale da determinare maggiori entrate nette non*

²⁰⁴ G. CAPOZZI, *IVA: Lo split Payment*, Circolare del 31 marzo 2015, Fondazione Nazionale dei Commercialisti; F. RICCA, *Stabilità 2015: operativo lo “split payment”*, in L'IVA n. 2 del 2015, p. 7; R. RIZZARDI, *“Split payment” ed estensione del “reverse charge” già operativi ma in cerca di autorizzazione UE*, in Corr. Trib. n. 4 del 2015, p.275.

inferiori a 1.716 milioni di euro a decorrere dal 2015”, con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle dogane e dei monopoli²⁰⁵.

La richiesta di autorizzazione è stata inoltrata alla Commissione contestualmente all’emanazione della legge di stabilità 2015 (l. n. 190/2014), la quale chiede nello specifico di derogare agli articoli 206²⁰⁶ e 226²⁰⁷ della Direttiva Iva per un periodo di quattro anni, senza rinnovo della stessa deroga richiesta. La decisione del Consiglio è intervenuta il 14 luglio 2015 (n.2015/1401), di autorizzazione alle deroghe richieste dall’Italia con scadenza il 31 dicembre 2017²⁰⁸. L’autorizzazione ritiene giustificata lo *split payment* quale misura antifrode, purché limitata nel tempo e circoscritta a un settore che pone notevoli problemi di evasione fiscale. Ciò, coerentemente all’orientamento della giurisprudenza della Corte di giustizia, secondo cui ogni Stato membro deve garantire l’esatta riscossione dell’Iva, adottando, peraltro, misure volte a prevenire e reprimere i fenomeni di frode e di evasione e, nel contempo, evitando, altresì, di rinunciare all’accertamento della stessa. In tale quadro giuridico, lo *split payment*, in quanto misura finalizzata a migliorare la

²⁰⁵ Art. 1, comma 632, l. 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di stabilità 2015).

²⁰⁶ Art. 206, Dir. 2006/112/CE: “*Ogni soggetto passivo che è debitore dell'imposta deve pagare l'importo netto dell'IVA al momento della presentazione della dichiarazione IVA [...]*”; decisione Consiglio UE 14 luglio 2015, n. 2015/1401, art. 1: “*In deroga all'articolo 206 della direttiva 2006/112/CE, l'Italia è autorizzata a prevedere che l'IVA dovuta sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi alle pubbliche amministrazioni debba essere versata dal destinatario su un conto bancario distinto e bloccato dell'amministrazione fiscale.*”

²⁰⁷ Art. 226, Dir. 2006/112/CE riguardante la fatturazione delle operazioni; decisione Consiglio UE 14 luglio 2015, n. 2015/1401, art. 2: “*In deroga all'articolo 226 della direttiva 2006/112/CE, l'Italia è autorizzata a imporre che nelle fatture emesse in relazione alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi alle pubbliche amministrazioni sia introdotta una menzione speciale indicante che l'IVA deve essere versata su un conto bancario distinto e bloccato dell'amministrazione fiscale.*”

²⁰⁸ Decisione Consiglio UE 14 luglio 2015, n. 2015/1401, art. 4.

riscossione attraverso un versamento diretto dell'imposta da parte dell'ente pubblico acquirente, nonché ad impedire frodi nell'ambito delle forniture di beni e servizi alla pubblica amministrazione, risponde alle finalità proprie del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto ed è in linea con i principi espressi dalla Corte di giustizia²⁰⁹.

3.2 La Decorrenza dello "Split Payment"

Affrontato il problema dell'autorizzazione del Consiglio UE ai fini dell'efficacia della norma che introduce il meccanismo di split payment, passiamo ad affrontare un'altra problematica che ha fin dal principio messo in difficoltà gli operatori che si sono trovati alle prese con l'applicazione del nuovo art. 17-ter. Sebbene il comma 632 dell'art. 1 della l. n. 190/2014 prevedesse espressamente come necessaria l'autorizzazione del Consiglio ai fini dell'efficacia della nuova disposizione, ne prevedeva comunque, come detto precedentemente, nelle more del rilascio della autorizzazione, l'operatività *"per le operazioni per le quali l'imposta sul valore aggiunto è esigibile a partire dal 1° gennaio 2015."*

Il meccanismo di split payment si applica nelle operazioni intercorrenti tra privati e Pubbliche Amministrazioni, in particolare proprio per quei soggetti per i quali l'art. 6 del d.P.R. 633/1972 prevede l'esigibilità differita

²⁰⁹ A. IACONO, *Split Payment IVA: arriva l'autorizzazione UE*, in Fiscooggi, 19 agosto 2015; cfr Corte giustizia, sentenze 29 luglio 2010, C-188/09, Profaktor; 15 luglio 2010, C-368/09, Pannon.

dell'imposta. Esaminiamo ora che cosa si intende per esigibilità differita e quali problemi ha sollevato l'istituto per quanto riguarda la decorrenza dello split payment.

L'art. 6 del d.P.R. 633/72 individua il momento rilevante in cui sorge l'obbligazione tributaria in materia di Iva. In generale, la disposizione individua tale momento nella stipulazione del contratto per quanto riguarda i beni immobili; per i beni mobili lo individua nella consegna o spedizione del bene; per quanto riguarda le prestazioni di servizi, invece, rileva, ai fini dell'esigibilità dell'imposta, il pagamento del corrispettivo. Lo stesso art. 6, al secondo periodo del quinto comma, prevede un'eccezione al regime generale appena esposto, prevedendo che l'esigibilità dell'imposta sia differita al momento dell'atto del pagamento del corrispettivo per le cessioni di beni e prestazioni di servizi operate nei confronti dello Stato, degli organi dello Stato ancorchè dotati di personalità giuridica, e degli altri soggetti indicati nello stesso quinto comma dell'art. 6 d.P.R. 633/1972²¹⁰.

Lo scopo della norma è quello di evitare l'anticipazione dell'imposta sul valore aggiunto prima del pagamento dei compensi concordati, in situazioni che

²¹⁰ Con riguardo ai soggetti destinatari della norma, ai fini dell'operatività dell'istituto dell'esigibilità differita, l'Agenzia delle Entrate, nella *Risoluzione n. 242/E*, 27 agosto 2009, precisa: "[...] con riferimento alla disposizione recata dal citato articolo 6, quinto comma, è stato precisato che essa non si riferisce a qualsiasi ente pubblico, ma soltanto allo Stato, agli organi dello Stato ed a determinati enti pubblici, oggetto di tassativa elencazione. Essa, peraltro, avendo carattere speciale ed essendo di natura derogatoria, impone una stretta interpretazione (cfr. risoluzioni 30 luglio 2004, n. 99/E e 28 settembre 2007, n. 271/E): un'agevolazione soggettiva, infatti, non può estendersi a soggetti diversi da quelli specificamente contemplati dalla norma stessa."

prevedono normalmente tempi lunghi di pagamento²¹¹. È noto infatti che gli enti interessati dalla disposizione di cui all'art. 6 effettuano spesso i pagamenti con notevole ritardo, quindi la disposizione concede il differimento dell'esigibilità dell'imposta, dovuta al momento del pagamento della stessa, per evitare all'operatore di dover anticipare l'imposta dovuta subendo così una penalizzazione²¹². Il rinvio dell'esigibilità dell'imposta è considerato come una facoltà dell'operatore, che può emettere anche fatture ad esigibilità immediata²¹³.

Le fatture per le cessioni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli enti pubblici devono essere emesse e annotate nei termini indicati dagli articoli 21 e 23 del D.P.R. n. 633/1972, mentre l'imposta, avente aliquota vigente all'atto dell'effettuazione della prestazione, dovrà essere liquidata nel

²¹¹ Così Agenzia delle Entrate, *Risoluzione (RIS) n. 159/E del 28 maggio 2002*: "La norma ... ha voluto tutelare il cedente o il prestatore in relazione ai lunghi tempi di pagamento che caratterizzano soggetti operanti in regime di diritto pubblico. Per tali soggetti, infatti, l'emissione del titolo di pagamento rappresenta solo l'atto conclusivo di un procedimento amministrativo complesso e rigidamente disciplinato, nei singoli atti successivi di cui si compone, dalle norme di contabilità pubblica. [...] In sostanza, nella ratio della norma, non rileva il fatto oggettivo che il destinatario dell'operazione ritardi il pagamento del corrispettivo. Rilevano, invece, la natura pubblica del soggetto e la circostanza che esso operi in regime di diritto pubblico."

²¹² E. RIBACCHI, *L'esigibilità differita dell'Iva per operazioni con Stato ed enti pubblici*, in *Pratica fiscale e professionale* n. 46 del 2010, p. 34: "Il differimento del termine di liquidazione dell'imposta a debito d'imposta a favore del cedente o prestatore, si trasforma in un rinvio della detrazione a carico del cessionario, il quale potrà portarsi in detrazione l'IVA nel momento in cui il corrispettivo pattuito sarà pagato."

²¹³ Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Circolare 24 dicembre 1997, n. 328/E, par. 2.2.3*, sull'opzione di esigibilità immediata dell'imposta da parte del fornitore nei casi rientranti nell'art. 6, c. 5, d.P.R. 633/1972: "[...] è indispensabile che il soggetto che emette la fattura manifesti tale sua volontà apponendo sulla fattura l'annotazione "IVA ad esigibilità immediata", al fine di consentire all'acquirente o committente di operare subito la detrazione dell'imposta. Ad evitare incertezze tra le parti si rende necessario che sulle fatture in questione venga comunque apposta una delle due seguenti annotazioni: "IVA ad esigibilità immediata" ovvero "IVA ad esigibilità differita". Resta inteso, in ogni caso, che se sulle fatture relative alle operazioni di che trattasi non risulta apposta alcuna indicazione al riguardo, il destinatario non può operare alcuna detrazione finché non abbia provveduto al pagamento del corrispettivo."

mese o trimestre in cui avviene il pagamento del corrispettivo. Queste operazioni rientrano nel volume d'affari relativo all'anno in cui l'operazione viene effettuata, mentre il versamento dell'imposta avviene successivamente nel periodo di pagamento di quanto dovuto²¹⁴.

Sulla base di queste considerazioni, il riferimento all'esigibilità dell'imposta a partire dal 1 gennaio 2015 ai fini dell'individuazione delle operazioni rientranti nell'operatività del meccanismo di split payment, ha sollevato dubbi applicativi, in quanto secondo il regime di differimento dell'imposta, trovando il meccanismo di split payment applicazione per le operazioni soggette a suddetto regime, un'operazione fatturata nel corso del 2014 avrebbe potuto dare luogo ad un'imposta che sarebbe divenuta esigibile in un momento successivo al 1 gennaio 2015. Di conseguenza, seguendo l'interpretazione letterale dell'art. 1, comma 632 della legge di stabilità 2015, lo split payment avrebbe potuto trovare applicazione anche nei confronti delle operazioni fatturate nel corso del 2014, quindi in un momento antecedente l'entrata in vigore dell'art. 17-ter²¹⁵.

A risolvere la questione è intervenuto dapprima il Comunicato Stampa n. 7 del 9 gennaio 2015, del Ministero dell'Economia e delle Finanze, che

²¹⁴ E. RIBACCHI, *L'esigibilità differita dell'Iva per operazioni con Stato ed enti pubblici*, in *Pratica fiscale e professionale* n. 46 del 2010, p. 34; F. CARAZZAI, *Iva a esigibilità differita*, in *"Pratica fiscale e professionale"* n. 22 del 2009, pag. 16.

²¹⁵ V. CAPOZZI, *Iva: lo split payment*, Fondazione Nazionale Commercialisti, 31 marzo 2015; A. GIGLIOTTI, *Split Payment: in vigore dal 1 gennaio 2015*, Fondazione Nazionale Commercialisti, 15 dicembre 2015; M. SPERA, *L'applicazione dello split payment nell'ordinamento nazionale tra criticità e dubbi operativi*, in *il Fisco* n. 10 del 2015, p. 1-925.

chiarisce sull'efficacia della disposizione che “...il meccanismo della scissione dei pagamenti si applica alle operazioni fatturate a partire dal 1° gennaio 2015, per le quali l'esigibilità dell'imposta si verifichi successivamente alla stessa data.”²¹⁶; poi, il Decreto 23 gennaio 2015 del Ministero dell'Economia e delle Finanze, recante le disposizioni attuative del regime di split payment, ha definitivamente precisato, all'art. 9, rubricato *Efficacia*, che “Le disposizioni del presente decreto si applicano alle operazioni per le quali è stata emessa fattura a partire dal 1° gennaio 2015.”²¹⁷

Il meccanismo di split payment dell'art. 17-ter, introdotto dall'art. 1, comma 629, lett. b), della l. n. 190/2014 trova quindi applicazione, secondo quanto stabilito dalla normativa e dagli atti di prassi, per le operazioni per le quali sia stata emessa fattura a partire dal 1 gennaio 2015.

²¹⁶ Com. stampa n. 7 del 9 gennaio 2015, Min. economia e finanze; così anche Com. stampa 9 febbraio 2015, Agenzia delle entrate – Ufficio stampa: *Split Payment Iva, prime indicazioni delle Entrate. Niente sanzioni per le violazioni finora commesse in buona fede.*

²¹⁷ Termine confermato anche dalla Circ. n. 1/E, 9 febbraio 2015, dell'Agenzia delle Entrate, che ribadisce: “...il meccanismo della scissione dei pagamenti si applica alle operazioni in relazione alle quali il corrispettivo sia stato pagato dopo il 1° gennaio 2015 e sempre che le stesse non siano state già fatturate anteriormente alla predetta data. Il meccanismo della scissione dei pagamenti non è, invece, applicabile alle operazioni per le quali è stata emessa fattura entro il 31 dicembre 2014.”

M. SPERA, in *L'applicazione dello split payment nell'ordinamento nazionale tra criticità e dubbi operativi*, il Fisco n. 10 del 2015, osserva: “Considerato che le norme e le indicazioni di prassi fanno riferimento a fatture emesse dal 1° gennaio 2015, senza che sia fatto riferimento alla “effettuazione” delle operazioni, si deve ritenere che le fatture “differite” emesse successivamente al 31 dicembre 2014, anche se riferite ad operazioni effettuate in precedenza, sono soggette alla scissione dei pagamenti.”

4. Profili di Legittimità dell'art. 17-ter del d.P.R. n. 633 del 1972

L'introduzione del nuovo meccanismo di split payment ha suscitato numerosi dubbi negli operatori per quanto riguarda il corretto inquadramento sistematico dell'istituto, determinando di conseguenza una serie di incertezze interpretative in termini di compatibilità con il generale sistema di funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto, soprattutto alla luce della normativa comunitaria di riferimento.

4.1 Il difficile inquadramento sistematico dello Split Payment

Prima di tutto, il nuovo istituto di split payment è un metodo alternativo di ritorsione dell'imposta sul valore aggiunto in deroga alle ordinarie norme sulla liquidazione e versamento dell'imposta che, è stato rilevato, sarebbe stato opportuno quindi inserire nel Titolo II del d.P.R. Iva, dedicato agli obblighi dei contribuenti; il legislatore l'ha invece inserito nel Titolo I, in particolare nell'articolo successivo a quello disciplinante la soggettività passiva²¹⁸. In effetti, l'applicazione del meccanismo di split payment non determina, come afferma anche la circolare n. 15/E dell'Agenzia delle Entrate, il passaggio dell'obbligo di corrispondere l'Iva dal fornitore al cliente, come accade invece nelle ipotesi di inversione contabile. La Circolare citata dispone infatti che *“il meccanismo della scissione dei pagamenti non fa venire meno in capo al fornitore la*

²¹⁸ L. SALVINI, *Profili Sistematici e di legittimità dello “Split Payment”*, in Corr. Trib. n. 14 del 2015, p. 1041.

qualifica di debitore dell'imposta in relazione all'operazione effettuata nei confronti dell'ente pubblico. Il fornitore, pertanto, è tenuto all'osservanza degli obblighi di cui al D.P.R. n. 633 del 1972 connessi all'applicazione dell'imposta nei modi ordinari."²¹⁹ Il fornitore rimane quindi, a seguito dell'applicazione della scissione del pagamento, debitore dell'imposta verso l'Erario, ma l'esecuzione degli obblighi dello stesso fornitore risulterà influenzata dall'applicazione dell'istituto; degli adempimenti del fornitore tratteremo successivamente. In ogni caso, il meccanismo della scissione del pagamento non determina alcun passaggio del debito d'imposta dal fornitore al cessionario/committente. Per quanto riguarda la norma a livello Euro-Unionale, l'istituto dovrebbe inserirsi nell'ambito delle disposizioni che regolano il pagamento dell'imposta; tuttavia, queste norme, contenute nel Capo I del Titolo XI della VI Direttiva Iva dispongono, in linea generale, la regola secondo cui *"l'Iva è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, eccetto che nei casi in cui l'imposta è dovuta da una persona diversa in virtù degli articoli da 194 a 199 -ter e 202"*. La regola prevede in effetti un'eccezione, ma si riferisce alle ipotesi di reverse charge, nelle quali il meccanismo di split payment, come spiegato, non rientra; alle ipotesi di pagamento tramite rappresentante fiscale, nelle quali nemmeno l'istituto può essere ricompreso in quanto realizzano anch'esse un trasferimento della qualifica di debitore d'imposta; ed infine alle ipotesi di autofatturazione

²¹⁹ P. CENTORE, *L'occasione da non perdere con le regole di "split payment"*, in Corr. Trib. n.21 del 2015, p. 1591.

da parte del cliente nell'interesse e per conto del fornitore, nelle quali il meccanismo di split payment non può essere collocato in quanto, come già accennato e come si vedrà più approfonditamente nel prosieguo della trattazione, il fornitore deve in ogni caso adempiere all'obbligo di emissione di regolare fattura per la cessione del bene / prestazione del servizio oggetto di scissione del pagamento²²⁰. Il meccanismo è stato quindi inquadrato come una semplice delega di pagamento dell'imposta, la cui titolarità rimane in capo al soggetto passivo, e quindi il fornitore.

4.2 La Conformità dell'Istituto alla Disciplina Comune dell'Iva

Poiché non prevista dalla normativa Europea, la norma ha però sollevato dubbi di legittimità in quanto in contrasto con il sistema Iva delineato nella Direttiva 2006/112/CE. Nello specifico, è stata contestata la legittimità dell'istituto in quanto ritenuto in contrasto con gli artt. 206 e 226 e 395 della Direttiva, che disciplinano, rispettivamente, l'obbligo del cedente / prestatore di versare l'imposta all'Erario, il contenuto della fattura che deve essere emessa dal cedente/prestatore, e la necessaria autorizzazione del Consiglio UE per la valida applicazione dell'istituto, in quanto deroga alla disciplina ordinaria di riscossione prevista dalla Direttiva. Sul punto è stato chiamato a pronunciarsi il TAR del Lazio con sentenza n. 121 del 7 gennaio 2016. I giudici si sono

²²⁰ P. CENTORE, op. cit.

pronunciati a favore della legittimità dello split payment, rilevando che il Consiglio UE, con la decisione n. 2015/1401/UE del 14 luglio 2015, ha concesso l'autorizzazione all'applicazione dello speciale sistema di riscossione dell'Iva con effetto dal 1 gennaio 2015²²¹; i giudici hanno poi rilevato che l'istituto non si pone in contrasto nemmeno con i principi comunitari di neutralità e proporzionalità, in quanto l'Iva viene in ogni caso versata, anche se da un soggetto diverso, all'Erario; per quanto riguarda il principio di proporzionalità²²², i giudici hanno fatto discendere la compatibilità dell'istituto con detto principio dal fatto che il Vat Gap²²³ in Italia è stato stimato al 30% unitamente alla validità a tempo determinato dello split payment²²⁴.

²²¹ Per una trattazione più approfondita dell'autorizzazione rilasciata dal Consiglio Europeo si rimanda al paragrafo dedicato al tema.

²²² Enciclopedia Giuridica Treccani sul principio di proporzionalità: *“Ai sensi dell’art. 5, co. 2, par. 3, TUE, nelle materie concorrenti, il principio di proporzionalità disciplina il rapporto tra l’Unione e gli Stati membri, giustificando l’azione dell’Unione soltanto qualora sia necessaria, cioè appropriata e non eccessiva in relazione allo scopo che essa si prefigge, previa verifica dell’impossibilità per gli Stati membri, uti singuli, di conseguire risultati sufficienti. Per orientare le scelte delle istituzioni europee tra più linee di azione astrattamente percorribili, il par. 4, mira poi a stabilire un vincolo di compatibilità, tra l’obiettivo dell’azione prevista e gli altri obiettivi dell’Unione, o meglio di contenenza del primo nei secondi. Nel dettaglio, tale principio impone che l’esercizio di una determinata competenza risponda a tre requisiti sostanziali. In primo luogo, esso deve essere utile e pertinente per la realizzazione dell’obiettivo per il quale la competenza è stata conferita. In secondo luogo, deve essere necessario e indispensabile; ovvero, qualora per il raggiungimento dello scopo possano essere impiegati vari mezzi, la competenza sarà esercitata in modo da recare meno pregiudizio ad altri obiettivi o interessi degni di eguale protezione (criterio di sostituibilità). Infine, se queste condizioni sono soddisfatte, dovrà essere provato che esista un nesso eziologico tra l’azione e l’obiettivo (criterio di causalità).”*

²²³ Definizione di VAT Gap fornita dalla Commissione Europea: *“The VAT Gap is defined as the difference between the expected VAT receipts if all the VAT which is due is collected and the actual VAT collected by Member States.”* European Commission, MEMO del 19 settembre 2013.

²²⁴ M. PEIROLLO, *Legittimità dello Split Payment, commento*, in *Il Fisco* n. 11 del 2016, pp. 1-1091; TAR Lazio, Sentenza n. 121 del 7 gennaio 2016; A. PICIOCCHI e M. MASINI, *Il nuovo meccanismo dello “Split payment” tra critiche e dubbi di legittimità. Soluzioni alternative al disagio finanziario dell’operatore economico*, in www.dirittobancario.it, sezione Fiscalità del 23 aprile 2015.

4.3 Profili di Legittimità Costituzionale

Anche la Corte Costituzionale è stata chiamata a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale del meccanismo di split payment con la sentenza n. 145 depositata il 16 giugno 2016, a seguito del ricorso della Regione Veneto. La Regione Veneto impugnava le norme istitutive dello Split Payment²²⁵ ritenendole incostituzionali in quanto in violazione degli artt. 3, 97, 117, primo comma, della Costituzione. In primo luogo, la Regione riteneva le disposizioni dello split payment lesive dell'art. 117, primo comma, della Cost. in quanto il meccanismo di split payment non è previsto dalla Direttiva Iva ed inoltre, contestava l'immediata applicazione dell'istituto, senza attendere quindi l'autorizzazione del Consiglio Europeo necessaria, come più volte ricordato, ai sensi dell'art. 395 della Direttiva Iva, per l'introduzione di una misura in deroga alla disciplina ordinaria contenuta nella Direttiva. Ad avviso della ricorrente dette disposizioni comporterebbero, di riflesso, una lesione dell'autonomia amministrativa e finanziaria regionale, di cui agli artt. 118 e 119 della Cost., poiché richiederebbero a carico dell'ente un onere e un costo di adeguamento dei sistemi informativi irragionevole per permettere il corretto funzionamento del meccanismo, in lesione anche dei principi di ragionevolezza e di buon andamento della pubblica amministrazione, di cui agli artt. 3 e 97 della Cost. La Regione sosteneva altresì la illegittimità costituzionale delle norme in tema di

²²⁵ Si tratta, nello specifico, dei commi 629, lettera b), 632 e 633, dell'art. 1 della L. 23 dicembre 2014, n. 190 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge di stabilità 2015).

split payment poiché la violazione dell'art. 117, primo comma, risulterebbe anche in una lesione dell'autonomia finanziaria regionale, in quanto la Regione non potrebbe più compensare l'IVA sugli acquisti con quella sulle vendite e dovrebbe chiedere il rimborso allo Stato sostenendone l'onere. Nonostante l'intervenuta autorizzazione del Consiglio UE, la Regione sosteneva che l'autorizzazione non si potesse estendere ai rapporti tra pubbliche amministrazioni, argomentando che, essendo la norma stata introdotta per evitare che il privato evadesse l'imposta, la ratio della norma non giustificava la sua applicazione anche ai rapporti tra enti pubblici²²⁶. La Corte si è pronunciata dichiarando inammissibile il ricorso, rilevando che la disciplina censurata rientra nella competenza esclusiva statale di cui all'art. 117, secondo comma, lettera e), e che alle regioni non è riservata, nella materia, alcuna potestà, né di tipo legislativo né di tipo amministrativo; inoltre, per quanto riguarda gli oneri e i costi che la Regione lamenta di dover sopportare, afferma la Corte che sono oneri che riguardano tutti i soggetti e le pubbliche amministrazioni interessate dall'applicazione dell'istituto. Ciò affermato, la Corte ritiene inammissibile il ricorso poiché ritiene non vi siano attribuzioni costituzionalmente spettanti alla Regione suscettibili di essere indirettamente lese dalle disposizioni impugnate²²⁷.

²²⁶ Corte Costituzionale, Sentenza n. 145 del 16 giugno 2016.

²²⁷ *Split payment e legittimità costituzionale*, commento alla sentenza Corte Cost. n. 145 del 16 giugno 2016, pubblicato il 20 giugno 2016 in Enti.it.

4.4 Profili di legittimità Comunitaria (Rinvio)

Infine, l'istituto non è stato accolto con favore dai soggetti interessati dalla sua applicazione che effettuano prevalentemente cessioni verso le Pubbliche Amministrazioni, i quali si vengono a trovare in una situazione in cui non possono compensare il debito Iva derivante da tali cessioni con il credito Iva derivante dagli acquisti effettuati, versando così in una situazione di credito Iva permanente e di crisi di liquidità. Alcune associazioni di PMI (CNA, ANCE, ANAEP Confartigianato e ACI-PL) hanno presentato formale denuncia alla Commissione Europea contro il meccanismo di split payment. Esse ritengono l'istituto in contrasto con lo Small Business Act e con le Direttive Comunitarie sui ritardi di pagamento, asserendo per queste ragioni l'inammissibilità dell'istituto²²⁸. Del tema in questione tratterò nell'ultima parte dell'elaborato.

²²⁸ B.WEISZ, *Split Payment, le PMI ricorrono alla UE*, 4 maggio 2015, in www.PMI.it; V. PATANÈ, *Split payment IVA illegale per le PMI: la denuncia dell'Ance alla Commissione UE, rischio cancellazione*, 29 aprile 2015.

CAPITOLO III

GLI ADEMPIMENTI DELLE PARTI

Sommario: 1. Gli Adempimenti dei Fornitori – 1.1 La Fatturazione delle Operazioni in Regime di Split Payment – 1.2 La Gestione Contabile delle Operazioni in Regime di Split Payment – 1.3 Le Note di Variazione – 2. Gli Adempimenti delle Pubbliche Amministrazioni – 2.1 Esigibilità dell’imposta per le Operazioni in Regime di Split Payment – 2.2 Le Modalità e i Termini di Versamento dell’Iva da Parte delle PA – 3. Il Regime dei Rimborsi – 3.1 La Situazione di Credito Iva Permanente delle Imprese – 3.2 Il Rimborso IVA prioritario – 4. Monitoraggio degli adempimenti IVA e Sanzioni.

1. Gli Adempimenti dei Fornitori

1.1 La Fatturazione delle Operazioni in Regime di Split Payment

Per quanto riguarda gli obblighi nascenti in capo alle imprese fornitrici di beni e servizi assoggettati a split payment, l’articolo 2 del decreto 23 gennaio 2015 del Ministero dell’Economia e delle Finanze dispone che i suddetti soggetti passivi dell’iva debbano emettere regolare fattura ai sensi dell’art. 21 del decreto n. 633 del 1972 con addebito dell’imposta e con l’annotazione “scissione dei pagamenti”²²⁹. Come già più volte evidenziato nel corso della

²²⁹Ministero dell’Economia e delle Finanze, Decreto 23 gennaio 2015, art.2, comma 1; Relazione al Decreto cit.; la Circolare N. 15/E del 13 aprile 2015 dell’Agenzia delle Entrate al Par. 3, rubricato *Adempimenti dei soggetti passivi fornitori*, rimarca come “[...] il meccanismo della scissione dei pagamenti non fa venire meno in capo al fornitore la qualifica di debitore dell’imposta in relazione

trattazione, lo split payment costituisce una modalità di versamento dell'iva dovuta sull'operazione, in deroga al regime ordinario di versamento dell'imposta; pertanto, l'ente pubblico (cessionario/committente) verserà l'imposta dovuta direttamente all'Erario, ma la qualità di soggetto passivo d'imposta rimarrà in capo al fornitore (cedente/prestatore). Da queste considerazioni deriva che non vengono modificati gli obblighi previsti dal d.P.R. 633/1972 gravanti sul fornitore, che dovrà quindi esercitare il diritto-obbligo di rivalsa anche se l'imposta non gli verrà corrisposta dal cessionario/committente. La fattura emessa dal fornitore continuerà quindi ad indicare la base imponibile, l'aliquota, ed il tributo; il documento dovrà anche contenere *“l'evidenziazione dell'imposta”* e la dicitura *“scissione dei pagamenti”*, che specifica che l'Iva non verrà incassata dal cedente²³⁰.

Sotto il profilo della fatturazione la disciplina della scissione dei pagamenti si interseca con l'obbligo di fatturazione elettronica, in vigore nell'ordinamento italiano dal 2014, al quale i fornitori delle Pubbliche

all'operazione effettuata nei confronti dell'ente pubblico. Il fornitore, pertanto, è tenuto all'osservanza degli obblighi di cui al d.P.R. n. 633 del 1972 connessi all'applicazione dell'imposta nei modi ordinari.”

²³⁰ M.BARONE, R. CURCU e CENTRO STUDI FISCALE, *Reverse Charge e Split Payment*, SEAC, 2015, p. 317-318; N. FORTE, *Split Payment e Reverse Charge*, MAGGIOLI Editore, 2015, p. 28; *Legge di stabilità - Split payment sulla fatturazione alle pubbliche amministrazioni*, in www.informaimpresa.it, 30.01.15; così M. NOCIVELLI, *La Scissione dei Pagamenti-Split Payment- nella Pubblica Amministrazione*, in *Azienditalia - Fin. e Trib.*, 2015, n. 3, p. 221 sull'annotazione *“scissione dei pagamenti”* nelle fatture emesse dai fornitori per le operazioni soggette a split payment: *“[...] Si tratta di una mera formalità, che non trova riscontro nell'art. 21, D.P.R. n. 633/1972 (norma che detta l'obbligo della fatturazione e il suo contenuto), peraltro inutile in quanto lo split payment è operato dalla p.a. consapevole dell'obbligo di cui è investita. Omettere tale indicazione, pertanto, non può comportare conseguenze giuridiche: né una sanzione a carico del soggetto che emette il documento, tanto meno un'esimente per la p.a. dall'operare lo split payment.”*; G. GIULIANI e M. SPERA, *Split payment: nuovi chiarimenti del Fisco su adempimenti e procedure*, in *"il fisco"* n. 22 del 2015, pag. 1-2151; G. LIBERATORE, *Split payment: le indicazioni operative*, in *"Pratica fiscale e professionale"* n. 8 del 2015, pag. 23.

Amministrazioni si devono conformare. L'obbligo per le imprese fornitrici di beni e servizi alla Pubblica Amministrazione ad emettere esclusivamente fatture elettroniche è stato introdotto per la prima volta in Italia con la legge finanziaria 2008²³¹, che prevedeva anche che le pubbliche amministrazioni non accettassero fatture emesse in forma cartacea e che non procedessero ad alcun pagamento fino al ricevimento della fattura elettronica. La legge prevedeva anche l'istituzione del Sistema di Interscambio, una interfaccia a cui trasmettere le fatture elettroniche. L'innovazione venne completata da due decreti attuativi²³², il secondo dei quali, il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 3 aprile 2013, n. 55, concluse il quadro normativo necessario a dare piena attuazione, nel nostro ordinamento, all'obbligo di emissione, trasmissione, e conservazione in formato elettronico di tutte le fatture emesse nei confronti della Pubblica Amministrazione²³³. Il legislatore indica nell'art. 1, comma 209, della L. n. 244/2007 la finalità perseguita nel porre in essere l'obbligo di fatturazione elettronica, individuandola nella finalità "...di

²³¹ L. 24 dicembre 2007, n.244 , Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato.

²³² Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 7 marzo 2008 e Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 3 aprile 2013, n. 55.

²³³ A. CIRILLO E C. AZTENI, *Obbligo di Fatturazione Elettronica verso la PA nel Decreto n.55/2013*, in "Bilancio e Reddito d'Impresa" n. 8 del 2013, pag. 29: "Si tratta di un intervento normativo in piena sintonia con quanto stabilito a livello europeo [...] Cfr. le Linee d'azione dell'Unione Europea «i2010», che incoraggiano gli Stati membri a dotarsi di un adeguato quadro normativo, organizzativo e tecnologico al fine di gestire in forma elettronica l'intero ciclo degli acquisti degli enti pubblici."; Europa 2020, una strategia per una crescita intelligente, sostenibile e inclusiva, COM (2010) 2020 del 3 marzo 2010.

semplificare il procedimento di fatturazione e registrazione delle operazioni imponibili”²³⁴.

Così come previsto dalla L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 209, modificato dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214, le amministrazioni pubbliche ricomprese nel campo di applicazione della normativa in questione sono quelle richiamate dall’ art. 1, comma 2, della L. 31 dicembre 2009, n. 196, cioè gli enti e gli altri soggetti che costituiscono il settore istituzionale delle amministrazioni pubbliche individuate dall’Istat e che annualmente provvede ad elencare in un proprio provvedimento da pubblicarsi in Gazzetta Ufficiale²³⁵. Al fine di non impattare eccessivamente sia sulle amministrazioni pubbliche che sui fornitori, in particolar modo le Pmi²³⁶, si è adottata una tempistica di adozione graduale del sistema di fatturazione elettronica, che è terminata il 31 marzo 2015, momento in cui è scattato l’obbligo di fatturazione elettronica nei confronti di tutte le amministrazioni pubbliche²³⁷. Ciò significa che rientrano

²³⁴ F. SCOPACASA, *La (non facile) Ricerca dei Destinatari Pubblici delle Fatture Elettroniche*: “Se questo può considerarsi un obiettivo mediato (pur con le dovute riserve sull’obiettivo benefico di “semplificazione” per il contribuente), la vera ratio della disposizione appare certamente essere costituita dall’obiettivo di permettere al Ministero dell’economia e delle finanze di effettuare un tempestivo ed efficace controllo di gestione della spesa pubblica. Non a caso, i dati della fatturazione attiva dei fornitori, che costituiscono i dati relativi agli acquisti di beni e servizi effettuati dalle Pubbliche amministrazioni destinatarie delle fatture, sono introdotti nel Sistema di Interscambio e messi così a disposizione della Ragioneria generale dello Stato (RGS) per l’espletamento delle proprie attività istituzionali.”

²³⁵ U. ZANINI, *L’obbligo di fatturazione elettronica verso le amministrazioni pubbliche*, in “il fisco” n. 26 del 2013, pag. 1-3978.

²³⁶ Osservatorio Fatturazione Elettronica e Dematerializzazione della School of Management del Politecnico di Milano, *Quaderno del fare, Fatturazione Elettronica Verso la P.A.*, maggio 2013, stima che le amministrazioni pubbliche acquirenti in Italia sarebbero circa 11.000, e i fornitori delle amministrazioni pubbliche sarebbero costituiti per circa l’80% da micro e piccole imprese, e per il restante da medie e grandi imprese.

²³⁷ Così stabiliva l’ art. 25 del D.L. 24 aprile 2014, n. 66.

nel campo di applicazione dell'obbligo di fatturazione elettronica anche quelle cessioni di beni e prestazioni di servizi assoggettate al regime di split payment, e quindi le imprese fornitrici di beni e servizi assoggettati a split payment sono tenute ad emettere fattura in formato elettronico così come disposto dal Decreto n. 55 del 3 aprile 2013²³⁸. Da ciò deriva che il fornitore di beni e servizi in split payment non può trasmettere la fattura direttamente ai cessionari/committenti appartenenti alla PA, ma deve obbligatoriamente transitare attraverso il Sistema di Interscambio, che provvede poi all'invio della fattura all'Ente pubblico destinatario della stessa²³⁹. Questa particolare tipologia di fattura consiste in un documento informatico redatto in formato xml (eXtensible Markup Language) e sottoscritto con firma elettronica qualificata o digitale²⁴⁰. La fattura elettronica presenta delle caratteristiche specifiche di contenuto particolari: prima di tutto, la fattura dovrà contenere tutte le informazioni prescritte dagli artt. 21 e 21-bis del d.P.R. 633/1972; oltre a queste informazioni, la fattura elettronica emessa alla Pubblica Amministrazione deve contenere altri dati, richiesti al fine di assicurare la corretta trasmissione della fattura elettronica al soggetto

²³⁸ N. FORTE, *Gli Obblighi di Registrazione delle Fatture Elettroniche*, in "Corr. Trib." n. 26 del 2015, p.2039, osserva come "L'osservanza dell'obbligo rappresenta una condizione essenziale al fine di ottenere il pagamento (cessione di bene o prestazione di servizio) dalla Pubblica amministrazione che ha fruito della prestazione. Dal 6 giugno 2014 o dal 31 marzo 2015, la Pubblica amministrazione non può più accettare le fatture emesse in formato analogico emesse con decorrenza dalle predette date. [...] I documenti archiviati (conservati) esclusivamente in formato analogico non hanno alcun valore legale se la fattura non risulta conservata anche in formato elettronico."

²³⁹ M. SPERA, *Split payment: difficoltà operative per i fornitori degli Enti*, in "il fisco" n. 13 del 2016, pag. 1-1228.

²⁴⁰ A. MASTROMATTEO e B. SANTACROCE, *Obbligo di FatturaPA: comunicazioni e iniziative di AgID e delle Pubbliche amministrazioni*, in "il fisco" n. 11 del 2015, pag. 1-1049, osservano come la firma elettronica qualificata o digitale sia "necessaria per garantire l'integrità delle informazioni e l'autenticità dell'emittente."

destinatario attraverso il Sistema di Interscambio, agevolare la completa dematerializzazione del ciclo passivo della PA, mediante integrazione con i sistemi gestionali e/o i sistemi di pagamento, inserire eventuali ulteriori informazioni di reciproco interesse tra le parti²⁴¹. La fattura così formata deve essere inviata dal fornitore al Sistema di Interscambio, che procede ad una verifica della regolarità formale del documento, controllo che se sortisce esito positivo è seguito dall'invio del documento, da parte del Sistema, all'ufficio della Pubblica Amministrazione competente²⁴², identificato tramite un codice univoco IPA. Dopo l'inoltro della fattura, il Sistema di Interscambio invierà al soggetto emittente una ricevuta di consegna nel caso in cui l'inoltro abbia avuto esito positivo, ovvero una notifica di mancata consegna nel caso in cui l'inoltro abbia avuto esito negativo. In entrambe le ipotesi, la fattura può considerarsi "emessa" a fronte della ricevuta di consegna, come dispone l'art. 2, comma 4,

²⁴¹ Sul contenuto necessario delle fatture elettroniche verso la Pubblica Amministrazione: A. CIRILLO e C. ATZENI, *Obbligo di Fatturazione Elettronica Verso la PA nel Decreto n. 55/2013*, in "Bilancio e Reddito d'Impresa" n. 8 del 2013, pag. 29.

²⁴² N. FORTE, *Gli Obblighi di Registrazione delle Fatture Elettroniche*, in "Corr. Trib." n. 26 del 2015, p. 2039, sulla trasmissione delle fatture elettroniche: "[...] Le fatture elettroniche emesse nei confronti della Pubblica amministrazione non possono "viaggiare" attraverso i "canali" tradizionali, né sono recapitate direttamente dall'emittente. L'art. 1, comma 211, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 ha istituito il Sistema di Interscambio (SDI) "quale punto di passaggio obbligato di tutte le fatture dirette alla Pubblica amministrazione."; A. MASTROMATTEO e B. SANTACROCE, *L'avvio della FatturaPA*, in "il fisco" n. 16 del 2015, pag. 1-1543 sui canali e le modalità di trasmissione della fattura elettronica: "La trasmissione della FatturaPA da parte degli operatori al Sdi e da questi ai soggetti riceventi (Pubblica amministrazione) avviene attraverso l'utilizzo, in via alternativa, di un sistema di posta elettronica certificata (PEC) o analogo sistema di posta elettronica basato su tecnologie che certifichino data e ora dell'invio e della ricezione delle comunicazioni, nonché l'integrità del contenuto delle stesse; un sistema di cooperazione applicativa esposto su rete internet fruibile attraverso protocollo HTTPS per i soggetti non attestati su rete SPC (Sistema Pubblico di Connettività); un sistema di cooperazione applicativa tramite porte di dominio attestato su rete SPC (Sistema Pubblico di Connettività); un sistema di trasmissione dati tra terminali remoti basato su protocollo FTP all'interno di circuiti chiusi che identificano in modo certo i partecipanti e assicurano la sicurezza del canale; un sistema di trasmissione telematica esposto su rete internet fruibile attraverso protocollo HTTPS per i soggetti accreditati."

del Decreto n. 55 del 2013²⁴³. Infine, le fatture emesse in formato elettronico devono anche essere conservate in modalità elettronica (c.d. conservazione sostitutiva, prevista dall'art. 39 del d.P.R. n. 633 del 1972); obbligo di conservazione in modalità elettronica al quale il fornitore adempie tramite i dispositivi di firma elettronica e marca temporale, apposti alla fattura regolarmente emessa da parte del responsabile della conservazione. La modalità elettronica di fatturazione sebbene comporti, nella fase iniziale, necessariamente cambiamenti organizzativi, consente in realtà di ottenere notevoli vantaggi per entrambe le parti coinvolte, con un risparmio economico complessivo stimato pari a circa 2 miliardi di euro all'anno²⁴⁴. Tuttavia, prendendo in considerazione anche il fatto, come rilevato in precedenza, che i fornitori delle PA sono costituiti per l'80 per cento da piccole imprese, è evidente come l'adeguamento alle disposizioni relative alla fatturazione elettronica comporti dei costi non trascurabili, soprattutto per quei soggetti di minori dimensioni. Al fine di attenuare l'onerosità dei nuovi obblighi e di agevolare l'adeguamento alle novità anche da parte di questi soggetti, l'art. 4 del Decreto n. 55/2013 prevede la messa a disposizione gratuita di strumenti informatici utili alla generazione di fatture elettroniche aventi tutti i requisiti per dialogare con il Sistema di Interscambio. I soggetti che vi possono accedere sono tutte le piccole e medie imprese abilitate al Mercato Elettronico della Pubblica

²⁴³ A.A. ZANATTO e A. BEILIN WERNER, *Solo Fatture Elettroniche Verso la Pubblica Amministrazione*, in "Azienda & Fisco" n. 6 del 2014, pag. 29.

²⁴⁴ U. ZANINI, *L'obbligo di fatturazione elettronica verso le amministrazioni pubbliche*, in "il fisco" n. 26 del 2013, pag. 1-3978.

Amministrazione (MEPA), che forniscono beni o servizi alla PA, con almeno un catalogo pubblicato online. Il servizio offerto consente di generare le fatture elettroniche da inviare alla PA, sia mediante inserimento manuale dei dati da una interfaccia web, sia mediante upload da file predefiniti. Una volta generata la fattura, è richiesto che il fornitore la firmi digitalmente e ne autorizzi l'invio al Sistema di Interscambio. Dopodiché, il sistema provvederà automaticamente alla conservazione delle fatture elaborate per il periodo di tempo previsto dalle normative vigenti e metterà a disposizione del fornitore gli strumenti per accedere ai documenti conservati. Infine, sarà garantito al fornitore l'accesso ad un'area riservata alle comunicazioni con il Sistema di Interscambio, nella quale sarà possibile consultare le ricevute e le notifiche relative ai vari flussi di fatturazione²⁴⁵. In conclusione, i fornitori delle Pubbliche Amministrazioni, per le operazioni soggette al regime di split payment, sono tenute ad emettere regolare fattura recante la dicitura “split payment” o “scissione dei pagamenti”, e devono emettere, trasmettere, e conservare il documento in formato elettronico.

1.2 La Gestione Contabile delle Operazioni in Regime di Split Payment

Secondo il meccanismo di scissione dei pagamenti che abbiamo descritto, l'Iva deve essere esposta regolarmente nella fattura emessa dal

²⁴⁵ A. CIRILLO e C. ATZENI, *Obbligo di Fatturazione Elettronica Verso la PA nel Decreto n. 55/2013*, in "Bilancio e Reddito d'Impresa" n. 8 del 2013, pag. 29; A.A. ZANATTO e A. BEILIN WERNER, *Solo Fatture Elettroniche Verso la Pubblica Amministrazione*, in "Azienda & Fisco" n. 6 del 2014, pag. 29; F. GAVIOLI, *Fatturazione elettronica verso la P.A.: obbligo per tutti dal 31 marzo 2015*, in "Pratica fiscale e professionale" n. 25 del 2014, pag. 21.

cedente/prestatore, che però non la incassa poiché l'imposta viene trattenuta e versata direttamente dal cessionario/committente. Tuttavia, pur non versando l'Iva, il fornitore rimane, in relazione all'operazione effettuata nei confronti dell'ente pubblico, debitore dell'imposta addebitata e evidenziata in fattura²⁴⁶. Questo va ad influenzare l'esecuzione degli obblighi contabili cui è tenuto il fornitore che deve, in qualità di debitore d'imposta, registrare la fattura emessa, ma deve poi neutralizzare il debito tributario quale conseguenza diretta del mancato incasso del tributo²⁴⁷.

La contabilizzazione delle operazioni di cui all'art. 17-ter del d.P.R. 633/1972 è disciplinata all'art. 2, comma 2, del D.M. 23 gennaio 2015 del Ministero dell'Economia e delle Finanze, che dispone che i fornitori “[...] operano la registrazione delle fatture emesse ai sensi degli artt. 23 e 24 del decreto n. 633 del 1972 senza computare l'imposta ivi indicata nella liquidazione periodica.” Il fornitore deve quindi seguire, nella registrazione contabile delle fatture emesse in split payment, la disciplina ordinaria di registrazione dell'operazione nel registro delle operazioni attive e quello eventuale dei corrispettivi ai sensi degli artt. 23 e 24 del d.P.R. n. 633 del 1972,

²⁴⁶ Secondo F. DEZZANI, *Split Payment: Scritture Contabili del Fornitore di beni e servizi alla Pubblica Amministrazione*, in “il Fisco” n.36 del 2015, p. 1-3451, dalla permanenza della qualità di debitore in capo al fornitore discende che “[...] se l'Ente Pubblico non versa l'Iva è obbligato a versarla il fornitore, che continua a mantenere la qualifica di debitore dell'imposta in relazione all'operazione effettuata nei confronti dell'Ente Pubblico. Questo caso si verifica, ad esempio, in caso di fallimento dell'Ente Pubblico (es.: Consorzi tra Comuni). Questi eventi sono denominati dall'OIC n. 31 “PASSIVITA' POTENZIALI”. [...] dovrebbe configurarsi un “rischio remoto”, ma talvolta potrebbe trasformarsi in “rischio possibile” o, addirittura, in “rischio probabile”, specialmente in questi tempi di carenza di liquidità per gli Enti Pubblici: il mancato versamento dell'Iva rappresenta una fonte di finanziamento.”

²⁴⁷ N. FORTE, *Split Payment e Reverse Charge*, Maggioli Editore, 2015, p. 31.

riportando anche l'imposta dovuta per le operazioni. Tuttavia, pur rimanendo i fornitori debitori d'imposta e quindi tenuti ad osservare gli ordinari obblighi di registrazione contabile, l'imposta riportata nei registri non deve essere conteggiata nella liquidazione periodica, in quanto non verrà mai incassata dal fornitore²⁴⁸. Il mancato conteggio nella liquidazione periodica dell'imposta dovuta ha complicato la modalità di rilevazione contabile di queste operazioni. La Circolare 15 gennaio 2015 della Fondazione Nazionale Commercialisti ha chiarito il dubbio proponendo due diverse modalità di registrazione: secondo la Circolare citata, l'imposta indicata in fattura verrà regolarmente registrata in contabilità dal cedente, e andrà poi stornata o contestualmente alla registrazione della fattura o con un'apposita scrittura totale del credito accesso verso l'ente pubblico²⁴⁹. Sul punto si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate che, nella Circolare n. 15/E ha definitivamente chiarito che i fornitori, ancorchè debitori dell'imposta addebitata in rivalsa alla PA, non devono computare nella liquidazione periodica l'Iva indicata nella fattura, ma sono comunque tenuti a

²⁴⁸ R. RIZZARDI, *Lo "split payment" IVA nei rapporti con la Pubblica amministrazione trova il regolamento*, in "Corriere Tributario" n. 9 del 2015, p. 639; D.M. MEF 23 gennaio 2015, Art. 2, Comma 2.

²⁴⁹A. GIGLIOTTI, *Split Payment: In Vigore dal 1 Gennaio 2015*, Fondazione Nazionale Commercialisti, 15 gennaio 2015; lo stesso documento sottolinea anche la differente disciplina degli adempimenti contabili riguardanti le operazioni soggette a split payment e quelle soggette a reverse charge: *"Il meccanismo dello split payment, sebbene produca gli stessi effetti del reverse charge, rimane comunque una fattispecie diversa rispetto a quest'ultima. Se infatti, con il reverse charge emettiamo fattura senza l'indicazione dell'Iva, per poi riportare l'imposta sia nel registro Iva acquisti che nel registro Iva vendite, con lo split payment, l'Iva deve essere indicata in fattura e non andrà annotata anche nel registro Iva acquisti."*; C. SEREGNI, *Fornitori delle PA: Come Contabilizzare le Fatture in Split Payment*, Quotidiano Ipsoa, 21 febbraio 2015, sulla modalità di contabilizzazione delle operazioni in split payment, ritiene che *"[...] l'apertura di un conto transitorio dove far confluire l'IVA da split payment, piuttosto che lo storno diretto dal credito vantato nei confronti della Pubblica Amministrazione, appare essere più conforme alla sostanza dell'operazione. Infatti, il credito vantato dal fornitore non comprende anche l'imposta, ma solo l'imponibile."*

registrare nel registro Iva vendite le operazioni effettuate e la relativa Iva non incassata dall'ente pubblico (cessionario/committente). Dispone poi la medesima Circolare che le fatture emesse in regime di split payment devono essere annotate in modo distinto dalle altre fatture emesse in regime ordinario, riportando altresì l'aliquota applicata e l'ammontare dell'imposta²⁵⁰.

1.3 Le Note di Variazione

La disciplina dello split payment si deve confrontare anche con le situazioni patologiche che si possono presentare successivamente al compimento di un'operazione. Il fatto che l'Iva non sia, con lo split payment, corrisposta al fornitore, ha posto in capo agli operatori il problema della individuazione della corretta procedura da seguire in caso in cui il fornitore si trovi a dover eseguire una variazione successiva dell'operazione o nel caso di accertamento successivo dell'imposta dovuta. L'Agenzia delle Entrate prende in considerazione, nella Circolare n. 15/E del 2015, le ipotesi di emissione di nota di variazione in aumento e nota di variazione in diminuzione. Per quanto riguarda la prima ipotesi, la Circolare afferma che nel caso in cui ricorrano i presupposti di cui all'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972 e il fornitore emetta quindi una nota di variazione in aumento, torna sempre applicabile il

²⁵⁰ Agenzia Entrate, Circolare 13 Aprile 2015, n. 15/E , par. 3; G.GIULIANI e M.SPERA, *Split Payment: Nuovi Chiarimenti del Fisco su Adempimenti e Procedure*, in "il Fisco" n. 22 del 2015, p. 1-2151, spiega la ragione dell'annotazione in modo distinto della fattura in regime di split payment nel fatto che "[...] l'ammontare dell'imposta assoggettata a tale regime costituisce il limite massimo di credito Iva a cui è riconosciuto il rimborso in via prioritaria."

meccanismo di split payment, e quindi dovrà essere numerata, indicare l'ammontare della variazione e la relativa imposta e fare esplicito riferimento alla fattura originaria emessa²⁵¹. Quindi, più precisamente, il fornitore emetterà la nota di debito per l'imponibile e per l'imposta, e l'Ente pubblico provvederà al versamento diretto all'Erario della maggiore imposta addebitata²⁵². Laddove la nota di variazione in aumento non sia dovuta a fatti sopravvenuti, per regolarizzare l'operazione il fornitore dovrà ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1972, n. 472²⁵³.

Nell'ipotesi di nota di variazione in diminuzione, invece, il documento di prassi dell'Agenzia distingue due casi: il caso in cui la stessa si riferisca ad una fattura originaria emessa prima del 1 gennaio 2015, ed il caso in cui la nota di variazione si riferisca invece a fattura emessa dopo il 1 gennaio 2015. Nel primo caso, la nota di credito dovrà essere numerata, indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla fattura originaria. Il diritto di recupero dell'imposta è esercitato dal cliente, e quindi il fornitore non avrà il diritto di portare in detrazione, ai sensi dell'art. 19 del d.P.R. 633 del 1972, l'imposta corrispondente alla variazione, ma dovrà solo procedere ad apposita annotazione in rettifica nel registro di cui all'art. 23, senza che si determini alcun effetto nella relativa liquidazione Iva. La Circolare

²⁵¹ Agenzia Entrate, Circolare n. 15/E, 13 Aprile 2015.

²⁵² P. CENTORE, *L'occasione da non perdere con le regole di "split payment"*, in "Corriere Tributario" n. 21 del 2015, pag. 1591.

²⁵³ G. GIULIANI e M. SPERA, *Split payment: nuovi chiarimenti del Fisco su adempimenti e procedure*, in "il fisco" n. 22 del 2015, pag. 1-2151;

precisa anche che il fornitore perde il diritto di detrazione poiché la nota di variazione in diminuzione riporta una rettifica apportata ad un Iva che non è confluita nella liquidazione periodica del fornitore²⁵⁴. L'Agenzia ha adottato questa interpretazione sulla base del ragionamento secondo il quale il fornitore, in quanto espropriato nel momento di emissione della fattura, del diritto-dovere di rivalsa nei confronti del suo cliente, non può certamente riattivarlo in sede di variazione ex post dell'operazione²⁵⁵. Dall'altro lato, l'Ente pubblico committente/cessionario, se ha effettuato l'operazione in ambito commerciale (e agisce quindi nelle vesti di soggetto passivo d'imposta), procederà a registrare la nota di variazione nel registro Iva vendite di cui agli artt. 23 e 24 del d.P.R. n. 633/1972 e contestualmente la registrerà anche nel registro Iva acquisti di cui all'art. 25 del medesimo D.P.R., al fine di stornare la parte di imposta precedentemente computata nel debito e rettificare l'imposta detraibile. Se invece l'Ente pubblico committente/cessionario ha effettuato l'operazione in qualità di non-soggetto passivo d'imposta (e quindi che l'acquisto effettuato fosse destinato alla sfera istituzionale non commerciale), *“la Pubblica Amministrazione, in relazione alla parte d'imposta versata in eccesso, rispetto all'Iva indicata nell'originaria fattura, la PA potrà computare tale maggior*

²⁵⁴ Agenzia Entrate, Circolare n. 15/E, 13 Aprile 2015, par. 7.

²⁵⁵ P.CENTORE, *L'Occasione da Non Perdere con le Regole di Split Payment*, in "Corriere Tributario" n. 21 del 2015, p. 1591; G. GIULIANI e M.SPERA, *Split payment: nuovi chiarimenti del Fisco su adempimenti e procedure*, in "il fisco" n. 22 del 2015, pag. 1-2151.

versamento a scomputo dei successivi versamenti IVA da effettuare nell'ambito del meccanismo della scissione dei pagamenti"²⁵⁶.

Prendiamo ora in considerazione il caso in cui l'imposta o la maggiore imposta dovuta sia accertata dall'Amministrazione Finanziaria nei confronti del contribuente in un momento successivo al compimento dell'operazione. Per quanto concerne l'imposta dovuta per le operazioni assoggettate al regime Iva ordinario, la questione è disciplinata dall'art. 60, comma 7, del D.P.R. n. 633 del 1972²⁵⁷ che dispone che *"Il contribuente ha diritto di rivalersi²⁵⁸ dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi."* A norma della disposizione citata, quindi, l'Iva corrisposta dal fornitore in sede di accertamento può essere addebitata al cliente,

²⁵⁶ Sul punto P.CENTORE, *L'Occasione da non Perdere con le Regole di Split Payment*, in "Corriere Tributario" n. 21 del 2015, p. 1591: *"Viene introdotta una specie di "IVA fuori conto", che rimane acquisita dall'Erario nell'importo originario, non essendo ammesso il suo recupero dal fornitore né dal cliente, se non mediante scomputo sui versamenti futuri, se e quando dovuti. Il risultato può essere, dunque, un indebito arricchimento dell'Erario ed un indebito impoverimento della PA, cliente e non soggetto passivo dell'IVA, che deve sostenere il costo della variazione IVA in diminuzione, almeno fino al recupero sui futuri versamenti, probabilmente contrario ai principi stabiliti dall'art. 185, par. 1, della Direttiva."*

²⁵⁷ C. BENIGNI, *Diritto di rivalsa a seguito di accertamento*, in "Pratica fiscale e professionale" n. 7 del 2012, pag. 32, rileva come prima delle modifiche apportate dal Decreto Liberalizzazioni (D.L. n. 1/2012), la formulazione dell'art. 60, c. 7, prevedeva che il contribuente che subisse un accertamento per mancata emissione della fattura o per indicazione di un ammontare di Iva inferiore a quella dovuto, non potesse addebitare l'Iva accertata al proprio cliente, rimanendo inciso del maggior ammontare accertato.

²⁵⁸ F. RICCA, *Il Diritto di Rivalsa dell'Iva Accertata*, in "L'IVA" n. 6 del 2012, sul diritto di rivalsa post-accertamento: *"Questa rivalsa [...] non si configura come un obbligo a carico del soggetto passivo che ha effettuato l'operazione imponibile, finalizzato al «trascinamento» dell'imposta fino allo stadio del consumo, ma appunto come un diritto, il cui scopo è di tenere indenne il soggetto stesso dall'onere fiscale, in ossequio al principio di neutralità."*

il quale ha poi il diritto di recuperarla in detrazione²⁵⁹. L'esercizio del diritto di rivalsa, però, è in questo caso subordinato al pagamento preventivo dell'imposta, delle sanzioni, e degli interessi. La disposizione rispetta il principio di neutralità dell'Iva nelle operazioni poste in essere tra soggetti passivi, dato che la neutralità stessa è garantita dall'operatività dell'istituto della rivalsa e della detrazione²⁶⁰. Ora, l'art. 60, comma 7, così come descritto, mal si concilia con l'istituto dello split payment, in quanto l'esercizio della rivalsa dell'imposta accertata (che, come abbiamo visto, è subordinato al preventivo pagamento dell'imposta, le sanzioni, e gli interessi da parte del fornitore), comporterebbe un doppio versamento dell'imposta dovuta. Questo perché il fornitore, seguendo quanto disposto dalla Circolare n. 15/E sulla disciplina delle note di variazione in aumento, dovrebbe emettere la fattura di rivalsa in regime di split payment, generando l'impossibilità di un effettivo incasso dell'imposta

²⁵⁹ Sul divieto di rivalsa contenuto nella previgente formulazione dell'art. 60, c.7, D. STEVANATO, *La Rivalsa dell'Iva Accertata, tra Ripristino della Neutralità del Tributo e Problematiche Applicative*, in "Dialoghi Tributari" n. 1 del 2012: *"l'art. 60, comma 7, avrebbe dovuto intendersi non già come un divieto assoluto di rivalsa, bensì come un caso di rivalsa subordinata all'esistenza di un accordo in tal senso tra fornitore e cliente. Insomma, fermo restando che, a fronte dell'IVA pagata dal fornitore in conseguenza di un accertamento, il cliente avrebbe potuto validamente opporsi alla richiesta di rivalsa, la legge non si spingeva fino al punto di vietare un diverso accordo tra le parti. [...] l'art. 60, comma 7, non era finalizzato a incidere col peso del tributo l'operatore economico accertato, quanto ad evitare di rimettere in discussione i rapporti contrattuali dopo molti anni dalla transazione commerciale, a meno che il cliente non prestasse il proprio consenso alla richiesta di addebito del fornitore. Oltre ad un intento sanzionatorio, vi era insomma l'esigenza di conferire stabilità ai rapporti giuridici, impedendo al fornitore di imporre unilateralmente al cliente il pagamento di un'imposta pagata a grande distanza di tempo dall'operazione commerciale, per effetto di un accertamento fiscale."*

²⁶⁰ M. PEIROLO, *Esercizio del Diritto di Rivalsa dell'Iva anche Post-Accertamento*, in "Azienda e Fisco" n. 4 del 2012, p. 43; sulla rivalsa post-accertamento v. anche: R. RIZZARDI, *Il diritto di rivalsa sul cliente dell'accertamento IVA*, in "Corriere Tributario" n. 25 del 2016, pag. 1940; S. CESATI e F. ZONDINI, *Rivalsa Iva Accertata: I Chiarimenti delle Entrate*, in "L'IVA" n. 3 del 2014, pag. 21; M. RUSSOTTO, *Diritto di Rivalsa Iva in Caso di Accertamento o Rettifica*, in "L'IVA" n. 5 del 2012; P. CENTORE, *Possibile la Rivalsa dell'Iva Accertata se l'Imposta Dovuta è Versata all'Erario*, in "Corriere tributario" n. 8 del 2012, pag. 542; R. FANELLI, *La Rivalsa dell'Imposta Accertata o Constatata*, in "L'IVA" n. 8 del 2009;

addebitata al cliente, con un conseguente doppio pagamento dell'imposta: il primo pagamento effettuato dal fornitore, che salda quanto accertatogli dall'Amministrazione Finanziaria; il secondo pagamento viene effettuato poi dal cliente, che ricevendo la fattura in split payment provvederà al versamento dell'imposta ivi indicata²⁶¹. La soluzione alla questione è stata prospettata dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 75/E del 14 settembre 2016, nella quale l'Agenzia dispone (dopo aver ancora una volta chiarito che con l'applicazione del meccanismo di split payment si ha un trasferimento dell'obbligo di versamento dell'imposta senza che ciò comporti la traslazione della soggettività passiva, legittimando quindi l'Amministrazione Finanziaria a contestare la maggiore imposta dovuta direttamente al fornitore) che il versamento da parte del fornitore della maggiore imposta dovuta comporta un limite all'applicazione del meccanismo di split payment, in quanto a seguito della definizione dell'accertamento da parte del fornitore, in rispetto al principio di neutralità dell'Iva, questi, una volta eseguiti i pagamenti delle somme dovute potrà addebitare l'imposta al cliente Pubblica Amministrazione in via di rivalsa, in deroga alle ordinarie disposizioni in materia di split payment²⁶², facendo così salvo il principio di neutralità dell'Iva.

²⁶¹ Interpello ordinario Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 – articolo 60, settimo comma, DPR 26 ottobre 1972, n.633 – limiti all'applicazione dell'istituto della scissione dei pagamenti di cui all'art. 17 ter DPR 26 ottobre 1972, n.633.

²⁶² Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 75/E del 14 settembre 2016; M. BRUSATERRA, *Niente Split Payment sulla Rivalsa*, in "IlSole24Ore" n. 254, 15 settembre 2016, che precisa: "Nella fattura, pertanto, anche se non ricordato dalla risoluzione, non andrà più indicato che si tratta di fattura con scissione dei pagamenti."; sul tema v. anche F. RICCA, *Rivalsa IVA post-accertamento: nuova eccezione allo "split payment"*, in "Corriere Tributario" n. 40 del 2016, pag. 3059.

2. Gli Adempimenti delle Pubbliche Amministrazioni

Passiamo ora ad analizzare come cambiano (e quali sono) gli adempimenti cui sono tenute le Pubbliche Amministrazioni cessionarie/committenti al momento del ricevimento della fattura riguardante un'operazione soggetta a split payment. Come più volte ripetuto, il meccanismo dello split payment prevede, a fronte di una cessione di beni o una prestazione di servizi verso una Pubblica Amministrazione, una scissione del pagamento del corrispettivo: l'Ente Pubblico cessionario/committente corrisponde al fornitore il corrispettivo al netto dell'Iva; l'imposta viene invece trattenuta dal cessionario/committente e versata direttamente all'Erario, in modo da arginare il fenomeno di evasione dell'imposta che si verifica al momento della riscossione della stessa. Il versamento dell'imposta da parte dell'Ente Pubblico pone a carico delle Pubbliche Amministrazioni degli oneri aggiuntivi, e ha sollevato dei dubbi applicativi, i più forti dei quali riguardavano l'individuazione del momento di esigibilità dell'imposta. Prima di entrare nel merito degli adempimenti cui le Pubbliche Amministrazioni sono tenute, quindi, affrontiamo la tematica dell'esigibilità in relazione all'istituto dello split payment.

2.1 Esigibilità dell'Imposta per le Operazioni in Regime di Split Payment

L'individuazione del momento di esigibilità dell'imposta acquisisce notevole importanza per le Pubbliche Amministrazioni cessionarie/committenti nelle operazioni in regime di split payment, in quanto esse sono gli unici

soggetti tenuti al versamento dell'imposta espressa in fattura. Il D.M. 23 gennaio 2015 ha posto alcune regole specifiche per l'individuazione del momento di esigibilità dell'imposta, derogatorie di quanto disposto dall'art. 6, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972. Nello specifico, il D.M. citato dispone, all'art. 3, comma 1 (rubricato *Esigibilità dell'Imposta*), che l'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi soggette al regime di split payment diviene esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi. Il comma 2, tuttavia, fa salva la possibilità per le Pubbliche Amministrazioni di optare per l'esigibilità dell'imposta anticipata al momento della ricezione della fattura da parte del cedente/prestatore²⁶³. Nel caso in cui le Pubbliche Amministrazioni optino per l'esigibilità anticipata, pertanto, ai fini degli adempimenti connessi alla scissione dei pagamenti non rileverà il pagamento del corrispettivo, ma il momento di ricezione della fattura. Considerato che dal 31 marzo 2015, i fornitori della Pubblica Amministrazione sono tenuti ad emettere fattura in formato elettronico, al fine di individuare il momento di ricezione della fattura bisogna fare riferimento a quanto precisato nella Circolare n. 1/DF del 31 marzo 2014, che lo individua nel momento in cui avviene il rilascio, da parte del Sistema di Interscambio, della ricevuta di

²⁶³ V. CAPOZZI, *IVA: Lo Split Payment*, Fondazione Nazionale Commercialisti, Circolare del 31 marzo 2015, precisa anche che "per espressa previsione normativa, dunque, unicamente nel caso dell'opzione da parte dell'Amministrazione committente/cessionaria, l'esigibilità dell'IVA anziché operare al momento del pagamento del corrispettivo, viene anticipata al momento di ricezione (e non a quello di emissione) della fattura da parte del cedente/fornitore."; R. RIZZARDI, *Lo "split payment" IVA nei rapporti con la Pubblica amministrazione trova il regolamento*, in "Corriere Tributario" n. 9 del 2015, pag. 639.

consegna²⁶⁴. Infine, il comma 3 del medesimo art. 3 del D.M. 23 gennaio 2015 dispone che per le operazioni rientranti nell'ambito applicativo della scissione dei pagamenti il fornitore della Pubblica Amministrazione non può più procedere all'emissione delle fatture ad esigibilità differita né, su opzione, ad esigibilità immediata. L'applicazione della scissione dei pagamenti esclude quindi l'operatività della disciplina dell'esigibilità differita²⁶⁵. Chiarite le regole che permettono la corretta individuazione del momento in cui sorge in capo all'Ente Pubblico cessionario/committente l'obbligo di adempiere al versamento dell'imposta dovuta, possiamo passare ad esaminare nel merito gli adempimenti delle Pubbliche Amministrazioni per quelle operazioni soggette a split payment.

2.2 Le Modalità e i Termini di Versamento dell'Iva da Parte delle PA

Per le operazioni rientranti nel campo di applicazione della scissione dei pagamenti l'adempimento principale delle Pubbliche Amministrazioni cessionarie/committenti è il versamento dell'imposta dovuta, nell'ammontare indicato in fattura. In realtà, l'individuazione della corretta modalità di

²⁶⁴ C. SEREGNI e P. LISI, *"Split payment": gli ultimi chiarimenti dell'Agenzia*, in "L'IVA" n. 6 del 2015, pag. 16; Agenzia delle Entrate, Circolare n. 15/E del 13 aprile 2015, par. 4.

²⁶⁵ M. BRISACANI, *Split payment: i complessi adempimenti degli Enti pubblici*, in "il fisco" n. 15 del 2016, pag. 1-1427 rileva come "...di fatto l'esigibilità differita continua ad operare, ma in modo differente, in quanto non coinvolge più gli obblighi dei fornitori della PA, ma quelli degli stessi Enti pagatori."

assolvimento degli obblighi tributari della PA per queste operazioni è particolarmente complessa e problematica.

Una prima difficoltà emerge per l'Ente quando si trova ad effettuare acquisti promiscui, vale a dire quelli in parte attribuibili all'attività istituzionale ed in parte all'attività economica dell'Amministrazione Pubblica: sono questi i casi in cui emerge la relazione di alternatività tra reverse charge e split payment, in conseguenza della quale l'Ente Pubblico deve distinguere (come già illustrato nel paragrafo dedicato della trattazione) la parte di imposta da assolvere in regime di reverse charge e la restante parte da assolvere mediante la scissione del pagamento, dandone conseguente avviso al fornitore²⁶⁶. L'Ente pubblico si trova a dover distinguere tra la parte dell'operazione afferente alla sfera commerciale e la parte afferente alla sfera istituzionale anche per quelle operazioni interamente soggette al regime di split payment, poiché differenti sono le modalità con cui l'Ente deve adempiere al versamento dell'imposta. La disciplina che regola il versamento dell'imposta da parte della PA è contenuta nel D.M. del MEF, 23 gennaio 2015. Nel caso in cui i beni e le prestazioni siano acquistate nell'ambito dell'attività istituzionale non commerciale dell'Ente, l'art. 4 del citato decreto ministeriale prevede che l'Ente possa scegliere tra due

²⁶⁶ M. BRISACANI, *Split payment: i complessi adempimenti degli Enti pubblici*, in "il fisco" n. 15 del 2016, pag. 1-1427; G. GIULIANI e M. SPERA, *Split payment: nuovi chiarimenti del Fisco su adempimenti e procedure*, in "il fisco" n. 22 del 2015, pag. 1-2151, sottolineano l'importanza di dichiarazione (da parte dell'Amministrazione) dei criteri con cui il fornitore deve effettuare la ripartizione per poter mettere il fornitore in grado di determinare con esattezza la quota di operazione da attribuire a ciascuna delle due parti; suggeriscono poi alle imprese fornitrici di acquisire in forma scritta le indicazioni delle modalità di ripartizione da parte della Pubblica amministrazione in modo da poter dimostrare a posteriori la propria diligenza e buona fede.

diverse modalità di effettuazione del versamento dell'imposta: il versamento può essere effettuato entro il giorno 16 di ciascun mese, cumulativamente per tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel mese precedente; oppure, può essere effettuato con versamenti distinti (entro il giorno 16 del mese successivo) in ciascun giorno del mese, per il complesso delle fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile in tale giorno, o per ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile²⁶⁷. Il versamento viene effettuato dalle Pubbliche Amministrazioni con il modello F24 Enti Pubblici (se sono titolari di conti presso la Banca d'Italia), con il modello F24 normale (se sono autorizzati a detenere un conto in banca o posta), o con versamento diretto in Tesoreria, utilizzando un apposito codice tributo²⁶⁸.

Per quanto riguarda la disciplina applicabile agli acquisti di beni e servizi acquistati nell'esercizio di attività commerciali, dove la Pubblica Amministrazione riveste il ruolo di soggetto passivo d'imposta, il decreto dispone all'art. 5 che la fattura di acquisto sia annotata dall'Amministrazione cessionaria / committente nel registro delle fatture emesse di cui all'art. 23 o 24 del d.P.R. n. 633 del 1972. La stessa fattura di acquisto deve essere annotata anche nel registro degli acquisti, sicchè la Pubblica Amministrazione potrà di

²⁶⁷ G. GIULIANI e M. SPERA, *Split payment: nuovi chiarimenti del Fisco su adempimenti e procedure*, in "il fisco" n. 22 del 2015, pag. 1-2151; R. RIZZARDI, *Lo "split payment" IVA nei rapporti con la Pubblica amministrazione trova il regolamento*, in "Corriere Tributario" n. 9 del 2015, pag. 639; Agenzia delle Entrate, Circolare n. 15/E del 13 aprile 2015.

²⁶⁸ I codici tributo per consentire il versamento dell'imposta sono stati istituiti con la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 12 febbraio 2015; IPSOA QUOTIDIANO, *Modalità e Termini per il versamento dell'Iva da Parte della PA*, 4 febbraio 2015.

fatto compensare l'Iva a debito con l'Iva a credito²⁶⁹. Al riguardo l'Agenzia delle Entrate precisa, nella Circolare n. 15/E del 13 aprile 2015, che il meccanismo della scissione dei pagamenti non fa venire meno in capo al fornitore la qualifica di debitore d'imposta in relazione all'operazione effettuata nei confronti dell'Ente Pubblico, che ha solamente l'onere di versare l'Iva relativa agli acquisti. Precisa quindi che l'annotazione della fattura nel registro di cui all'art. 23 o 24 del d.P.R. n. 633 del 1972 è finalizzata solamente a semplificare gli adempimenti, consentendo al soggetto pubblico di operare il versamento nel quadro della ordinaria liquidazione Iva, evitando così di dover gestire modalità diverse e speciali per l'effettuazione dell'adempimento²⁷⁰.

3. Il Regime dei Rimborsi

3.1 La Situazione di Credito Iva Permanente delle Imprese

Secondo il funzionamento dell'istituto di split payment, a fronte di un'operazione rientrante nel campo di applicazione del meccanismo, la Pubblica Amministrazione cessionaria / committente trattiene l'Iva dovuta per

²⁶⁹ G. GIULIANI e M. SPERA, *Split payment: nuovi chiarimenti del Fisco su adempimenti e procedure*, in "il fisco" n. 22 del 2015, pag. 1-2151: "Sul punto si segnala il pensiero dell'Amministrazione che con la circolare n. 15/E precisa come "il meccanismo della scissione dei pagamenti non fa venire meno in capo al fornitore la qualifica di debitore dell'imposta in relazione all'operazione effettuata nei confronti dell'ente pubblico. Quest'ultimo ha solo l'onere di versare l'IVA relativa agli acquisti". Nel prendere atto del pensiero dell'Agenzia, si ritiene non rispettoso dei principi enunciati dall' art. 17- ter del D.P.R. n. 633/1972 sostenere che debitore d'imposta nelle operazioni in cui opera lo split payment sia comunque l'impresa fornitrice. La qualifica di debitore d'imposta deve essere attribuita alla Pubblica amministrazione atteso che il fornitore non esercita la rivalsa dell'imposta."; N. FORTE, *Split Payment e Reverse Charge*, Maggioli Editore, 2015.

²⁷⁰ Agenzia delle Entrate, Circolare n. 15/E del 13 aprile 2015, par.5.

l'acquisto del bene o del servizio, versandola direttamente all'Erario, e corrisponde al fornitore il corrispettivo indicato nella fattura al netto dell'Iva. Abbiamo anche visto come, sotto il profilo contabile, sebbene il fornitore rimanga il debitore dell'imposta, essa non confluisce più nella liquidazione periodica in quanto il fornitore non è più tenuto a versarla. È apparso immediatamente evidente agli operatori che si sono trovati ad applicare l'istituto che il fatto che l'Iva dovuta per le operazioni effettuate in regime di split payment non confluisce più nella liquidazione periodica, combinato con la detrazione dell'Iva pagata sugli acquisti, fa versare di conseguenza il fornitore in uno stato di credito Iva permanente, con effetti negativi sulla liquidità del contribuente²⁷¹. Ci si è posti dunque la domanda di come ovviare al problema, in quanto il trattamento delle eccedenze a credito di Iva contenuto nel d.P.R. Iva non appariva adeguato alla nuova situazione di credito permanente nella quale si viene a trovare il contribuente che opera in regime di split payment. Il d.P.R. n. 633 del 1972 regola il caso in cui dalla liquidazione periodica dell'imposta dovuta risulti una maggiore quantità di imposta pagata sugli acquisti o sulle importazioni rispetto all'imposta dovuta all'Erario all'art. 4. In caso di eccedenza a credito, il decreto Iva prevede come regola che il contribuente ha il diritto di portarla in detrazione nell'anno successivo o in

²⁷¹ Assonime, nella Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, sul punto lamenta *“come costituisca un notevole limite per i fornitori degli enti pubblici al recupero in tempi rapidi delle eccedenze di credito IVA l'orientamento dell'Agenzia delle entrate secondo cui i crediti IVA trimestrali non possono formare oggetto di cessioni a soggetti terzi (ad esempio, banche o società di factoring) efficaci nei confronti dell'Amministrazione finanziaria”*.

compensazione di altri debiti d'imposta, mentre prevede come eccezione il rimborso di tale eccedenza, che può essere appunto richiesto solo in determinati casi, espressamente previsti all'art. 30, comma 3 del decreto²⁷². Ora, per ovviare al problema di liquidità appena esposto, il legislatore ha consentito agli operatori che effettuano cessioni e prestazioni in split payment di poter ottenere i rimborsi trimestrali o annuali, considerando lo split payment come ipotesi assimilabile alle operazioni ad aliquota zero, di cui alla lett. a) del comma 3 dell'art. 30 citato²⁷³. I fornitori che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti a split payment sono stati dunque ammessi al rimborso effettivo del credito Iva sulla base della loro particolare posizione di credito permanente; tuttavia, la disposizione non ha assicurato la risoluzione del problema in quanto la procedura di rimborso dei crediti Iva in Italia richiede tempi lunghi, stimati in media in due anni e mezzo²⁷⁴. La tempistica lunga è dovuta alla complessità della procedura di rimborso, che richiede la necessità di presentare garanzie bancarie o fidejussioni di tre anni come condizione per ottenere il rimborso, condizioni che comportano costi aggiuntivi per le imprese²⁷⁵. Tempi talmente lunghi che la Commissione Europea ha persino aperto una procedura di

²⁷² G. FALSITTA, *Manuale di Diritto Tributario*, CEDAM, Edizione XI, 2016, pp.952-954; sulla disciplina dei rimborsi Iva v. anche P. BORIA, *Il Sistema Tributario*, UTET Giuridica, 2008, pp. 690-694; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Vol. II*, UTET Giuridica, X Edizione, 2016, pp. 253-256.

²⁷³ Assonime, Circolare n. 34 del 2015, *IVA - Applicazione dello "split payment" nelle operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici*, 21 dicembre 2015; M. SPERA, *Split payment: difficoltà operative per i fornitori degli Enti*, in "il fisco" n. 13 del 2016, pag. 1-1228;

²⁷⁴ Rileva C. BUSSI, *Rimborsi Iva: in Italia 2 anni e mezzo di attesa, nel Regno Unito 10 giorni*, in *IlSole24Ore* del 22 settembre 2014. Rileva poi che "...in Gran Bretagna basta aspettare tra i 7 e i 10 giorni e in Germania appena una decina. Per la stessa operazione in Francia – secondo le stime fornite da Kpmg sui cinque big europei, frutto dell'esperienza sul campo – occorre invece in media un mese, mentre in Spagna l'attesa si dilata a sei."

²⁷⁵ D. MORABITO, Associate Partner KStudio Associato (Kpmg).

infrazione²⁷⁶ a carico dell'Italia per contestare i tempi troppo lunghi per i rimborsi annuali Iva e per le condizioni troppo severe per l'esenzione dall'obbligo di prestare una garanzia al fine di beneficiare del periodo ridotto di rimborso. A seguito della chiusura della procedura d'infrazione, l'articolo 13 dello schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di semplificazioni fiscali²⁷⁷ ha riscritto completamente l'articolo 38-bis del d.P.R. n. 633/72, che disciplina la procedura inerente l'erogazione dei rimborsi. In particolare tale norma intende agevolare le procedure di rimborso; la principale innovazione attiene alla modifica della disciplina concernente la presentazione della garanzia necessaria per ottenere il rimborso dell'imposta e i casi di esonero. In particolare viene disposto un incremento della soglia di esonero totale dalla prestazione della garanzia, che viene fissata dalla norma a 30.000 euro. È stato specificato, inoltre, che il rimborso avviene entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione e non più entro tre mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione come disponeva la disciplina precedente. Inoltre, anche per i rimborsi di ammontare superiore a 15.000 euro è possibile essere esonerati dalla prestazione di garanzie per i contribuenti cosiddetti "virtuosi", ossia quelli che soddisfano determinate condizioni di solvibilità e affidabilità, specificamente indicate dalla legge²⁷⁸. Le semplificazioni di procedura appena esposte hanno reso possibile

²⁷⁶ Si tratta della Procedura di Infrazione n. 2013/4080.

²⁷⁷ D. Lgs. 21 Novembre 2014, n. 175, art. 14:

²⁷⁸ G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, CEDAM, I Edizione, pp. 586-590; F. PAUSELLI, *Tempi moderni per il rimborso Iva*, EC News del 10 ottobre 2014.

l'accelerazione dell'esecuzione dei rimborsi a favore delle imprese, accelerazione idonea ad alleviare l'impatto negativo sulla liquidità di quelle imprese che si vengono a trovare in uno stato di eccedenza di credito Iva prolungato, condizione in cui versano le imprese che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi verso le pubbliche amministrazioni in regime di split payment. Le imprese che effettuano questo tipo di operazioni possono quindi ottenere, per consentire il recupero del credito Iva fisiologico e limitare così le conseguenze negative sotto il profilo finanziario, senza altre condizioni, il rimborso Iva prioritario di cui all'art. 38-bis del d.P.R. n. 633 del 1972²⁷⁹.

3.2 Il Rimborso IVA Prioritario

Come detto alla fine del paragrafo precedente, il meccanismo di split payment deroga all'ordinario meccanismo di funzionamento dell'Iva, caratterizzato dallo schema della rivalsa-detrazione con conseguente neutralità dell'imposta per l'operatore economico; infatti, in base a tale meccanismo il fornitore addebita l'imposta alla Pubblica Amministrazione cessionario/committente senza però incassarla, determinandosi così una eccedenza di Iva detraibile in capo allo stesso fornitore. Ora, come accennato in precedenza, per limitare gli effetti finanziari negativi per questi fornitori, la

²⁷⁹ P. CENTORE, *L'occasione da non perdere con le regole di "split payment"*, in "Corriere Tributario" n. 21 del 2015, pag. 1591; L. SALVINI, *Profili sistematici e di legittimità dello "split payment"*, in "Corriere Tributario" n. 14 del 2015, pag. 1041.

lettera c) del comma 629, art. 1, della legge di stabilità 2015 ha modificato la disciplina dei rimborsi di cui all'art. 30, secondo comma, lett. a) del d.P.R. n. 633 del 1972, includendo nei contribuenti che possono chiedere in tutto o in parte il rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile ivi individuati, anche quelli che effettuano le operazioni di cui all'art. 17-ter del medesimo decreto²⁸⁰.

Il successivo D.M. 23 gennaio 2015 dispone poi, all'art. 8, primo comma, che i fornitori dei soggetti pubblici che effettuano operazioni soggette a split payment sono ammessi al rimborso in via prioritaria di cui all'art. 38-bis del D.P.R. n. 633 del 1972²⁸¹. Il D.M. 20 febbraio 2015 ha introdotto una ulteriore agevolazione per i contribuenti eliminando la necessità che per ottenere il rimborso debbano essere presenti le condizioni previste dall'art. 2 del D.M. 22 marzo 2007²⁸². Precisa l'art. 8 del decreto citato che, in ogni caso, per essere

²⁸⁰ S. SACCONI e M. SIRRI, *Split payment, rimborsi semplificati per i fornitori della Pa* : "Le operazioni in regime di split payment rientrano come operazioni ad aliquota zero fra quelle rilevanti per il requisito stabilito dall'articolo 30, comma 2, lettera a), del Dpr 633/1972, ossia quello dell'aliquota media sugli acquisti superiore a quella media sulle operazioni attive. Ciò consente di chiedere il rimborso del credito annuale, ma anche di presentare istanza trimestrale, purché si superi la soglia di 2.582,28 euro."

²⁸¹ L. SALVINI, in *Profili sistematici e di legittimità dello "split payment"*, in "Corriere Tributario" n. 14 del 2015, pag. 1041, spiega l'ammissione di questi soggetti al rimborso in via prioritaria: "Il ruolo fondamentale svolto dalla detrazione per assicurare la neutralità dell'IVA comporta che il relativo diritto non può essere sottoposto a limitazioni. In particolare, precisa la Corte di giustizia UE che esso deve poter essere esercitato immediatamente. Pertanto, le modalità previste dagli Stati membri per il riporto dell'eccedenza o il rimborso dell'IVA sugli acquisti non possono ledere il principio di neutralità fiscale, facendo gravare sul soggetto passivo, in tutto o in parte, l'onere dell'imposta. In particolare, il rimborso deve essere effettuato "entro un termine ragionevole e, in ogni caso, il sistema di rimborso adottato non deve far correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo" ; il rimborso in via prioritaria viene eseguito, come dispone il primo comma dell'art. 38-bis, d.P.R. n. 633 del 1972, entro 3 mesi dalla data di presentazione della dichiarazione.

²⁸² M. SPERA, *L'applicazione dello split payment nell'ordinamento nazionale tra criticità e dubbi operativi*, in "il fisco" n. 10 del 2015, pag. 1-925; S. SACCONI e M. SIRRI, *Split payment, rimborsi semplificati per i fornitori della Pa*, in ilSole24Ore, Quotidiano Enti Locali e PA: "Non è più necessario che il contribuente sia in attività da almeno tre anni, né che l'ammontare del credito Iva sia superiore a 10mila o 3mila euro rispettivamente per i rimborsi annuali o trimestrali, né che l'eccedenza superi al 10% dell'imposta complessivamente assolta sugli acquisti/importazioni effettuati nel periodo di riferimento della richiesta."

ammessi al rimborso in via prioritaria, i soggetti richiedenti dovranno presentare i requisiti richiesti dall'art. 30, secondo comma, lettera a)²⁸³, del decreto n. 633 del 1972, computando l'Iva non incassata per lo split payment tra le operazioni ad aliquota zero²⁸⁴.

Dispone poi il secondo comma del medesimo art. 8 che tali soggetti sono ammessi al rimborso in via prioritaria per l'ammontare limitato al totale di imposta applicata alle operazioni in regime di split payment nel periodo di riferimento; è quindi possibile che il rimborso da split payment sia prioritario solo per una parte dell'importo dell'eccedenza d'imposta detraibile oggetto della richiesta di rimborso, mentre la parte restante rimane soggetta all'esecuzione ordinaria²⁸⁵. Precisa la Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n. 15/E del 13 Aprile 2015, che il secondo comma dell'art. 8 citato fa riferimento al periodo di effettuazione delle operazioni, dal quale riferimento discende che i rimborsi annuali e infrannuali richiesti dai contribuenti che svolgono operazioni con l'applicazione dello split payment sono eseguiti in via prioritaria rispetto ai rimborsi non prioritari relativi allo stesso periodo di riferimento. La priorità nell'esecuzione di questi rimborsi è garantita dall'attribuzione, nelle basi dati dell'Agenzia, di un numero progressivo, nell'ambito della rispettiva

²⁸³ La norma in questione richiede che il soggetto, per essere ammesso al rimborso prioritario eserciti *"esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni, computando a tal fine anche le operazioni effettuate a norma dell'articolo 17, quinto, sesto e settimo comma, nonché a norma dell'articolo 17-ter."*

²⁸⁴ Decreto Ministero dell'Economia e delle Finanze, 23 gennaio 2015, art. 8, comma 1, rubricato *Contribuenti Ammessi al rimborso in via prioritaria*.

²⁸⁵ C. SEREGNI e P. LISI, *"Split payment": gli ultimi chiarimenti dell'Agenzia*, in "L'IVA" n. 6 del 2015, pag. 16.

graduatoria, tale da assicurare la precedenza dei suddetti rimborsi rispetto ai rimborsi non prioritari. I rimborsi prioritari da split payment, così come gli altri rimborsi prioritari, hanno quindi la precedenza rispetto ai rimborsi ordinari sia nella fase dell'istruttoria, sia nella fase dell'erogazione del rimborso da parte dell'agente della riscossione, in modo che l'esecuzione avvenga con la massima tempestività rispetto alla richiesta.

Bisogna da ultimo considerare che il rimborso da split payment può essere in parte ammesso all'esecuzione prioritaria ed in parte a quella ordinaria; questo perché il più volte citato art. 8 del d.m. 23 gennaio 2015 prevede che le operazioni di split payment danno diritto al rimborso prioritario solo nel caso in cui il presupposto del rimborso sia quello dell' "aliquota media"; nel caso in cui il presupposto non ricorra, il contribuente potrà comunque chiedere il rimborso sulla base degli altri presupposti indicati all'art. 30 del decreto n. 633 del 1972, ma in questo caso il rimborso non sarà ammesso all'esecuzione prioritaria, bensì seguirà l'esecuzione ordinaria²⁸⁶. Ebbene, precisa l'Agenzia che, nel caso in cui il rimborso sia ammesso in parte all'esecuzione prioritaria ed in parte a quella ordinaria, l'istruttoria sulla richiesta di rimborso sarà unica per l'intero importo, in quanto ciò è necessario ai fini della verifica della sussistenza del presupposto, mentre la liquidazione del rimborso avverrà con priorità solo per la parte che

²⁸⁶ A. BONUZZI, *Rimborso prioritario più agevolato per chi "subisce" lo split*, in EC News del 24 febbraio 2015.

corrisponde all'ammontare dell'imposta applicata alle operazioni di split payment²⁸⁷.

Da ultimo, la Commissione Europea, sulla base delle precedenti infrazioni dell'Italia del principio della ragionevole tempistica di erogazione dei rimborsi (provata anche dalla Procedura d'infrazione citata aperta nei confronti dell'Italia), e consapevole dell'impatto negativo che il meccanismo di split payment può avere per le imprese (sia sotto il punto di vista del danno finanziario sia sotto il profilo della lesione del principio di neutralità dell'Iva) nel caso di mancato funzionamento della procedura di rimborso prioritario in tempi brevi, ha disposto che l'Italia trasmettesse alla Commissione stessa, entro 18 mesi dall'entrata in vigore dell'istituto, una relazione sulla situazione dei rimborsi dell'Iva ai soggetti passivi interessati dal meccanismo di split payment e, in particolare, sulla durata media della procedura di rimborso²⁸⁸.

L'ammissione dei soggetti passivi che effettuano operazioni in regime di split payment al meccanismo di rimborso in via prioritaria, con l'impegno da parte dell'Italia verso l'Unione Europea alla tempestiva esecuzione dei rimborsi entro il termine di tre mesi dalla richiesta del contribuente, ha voluto in qualche modo limitare l'impatto negativo sulla situazione finanziaria di queste imprese che si ritrovano in una condizione di ristrettezze di liquidità a causa del mancato incasso dell'Iva, che li potrebbe far facilmente versare in una situazione di

²⁸⁷ Agenzia delle Entrate, Circolare n. 15/E del 13 aprile 2015, par. 11, pp. 22-25.

²⁸⁸ Consiglio Europeo, Decisione 14 luglio 2015, art. 3, comma 2.

squilibrio nell'attesa dei tempi ordinari di rimborso, che ricordiamo è stato stimato in media in due anni e mezzo, un tempo abbastanza lungo considerato che le imprese in questione già in principio non incassano l'Iva dovuta per queste operazioni.

4. Monitoraggio degli Adempimenti e Sanzioni

Abbiamo fin qui esposto il funzionamento del meccanismo di split payment nella sua interezza: dai soggetti e le fattispecie alle quali si applica, al funzionamento del meccanismo di ritenuta e versamento diretto all'Erario dell'Iva da parte dell'Ente pubblico cessionario/committente, ai riflessi in capo ai fornitori sotto il profilo degli adempimenti formali relativi alle operazioni soggette all'istituto dello split payment, fino ad arrivare alla disciplina dei rimborsi dei crediti Iva nei quali si vengono a trovare gli operatori che operano in regime di split payment come conseguenza fisiologica dell'applicazione di questo particolare meccanismo di riscossione dell'imposta. Il nuovo istituto pone a carico degli operatori, sia fornitori che Pubbliche Amministrazioni, numerosi adempimenti che comportano altrettanti oneri abbastanza rilevanti per entrambe le parti. In aggiunta, specialmente in punto di iniziale applicazione del meccanismo, si è creata confusione specialmente nella corretta individuazione degli Enti rientranti nell'ambito soggettivo di applicazione della scissione dei pagamenti.

La normativa prevede, nel caso di violazioni nell'applicazione dell'istituto, un sistema di sanzioni sia per i fornitori (cedenti del bene o prestatori del servizio), sia per gli Enti Pubblici (cessionari del bene o committenti del servizio). I fornitori, in caso di violazioni delle disposizioni riguardanti l'emissione e l'annotazione delle fatture, ovvero la liquidazione e la dichiarazione dell'imposta, sono soggetti alle sanzioni previste dal decreto legislativo n. 471 del 1997²⁸⁹.

Nel caso in cui i fornitori commettano un errore di calcolo dell'imposta, come si verifica nel caso di applicazione di un'aliquota inferiore, l'Agenzia è intervenuta a chiarire che l'Ente versa, in questa ipotesi, in meccanismo di split payment solo l'imposta indicata in fattura, per poi regolarizzare la differenza di imposta dovuta con le modalità dell'art. 6, comma 8, del decreto legislativo n. 471 del 1997²⁹⁰. L'Agenzia ha inoltre chiarito che qualora il fornitore non riporti in fattura la dicitura "*split payment*", è soggetto all'applicazione della sanzione amministrativa di cui all'art. 9, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997²⁹¹, sanzione che va da 1.000 a 8.000 euro²⁹². Tuttavia, qualora l'erronea o

²⁸⁹ Si tratta del decreto concernente la "*Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662*". Assonime rileva nella Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015 come il decreto sia stato modificato dal decreto legislativo n. 158 del 24 settembre 2014, che ha apportato una riduzione dell'entità delle sanzioni sostanziali e una revisione delle sanzioni formali.

²⁹⁰ R. RIZZARDI, *Lo "split payment" IVA nei rapporti con la Pubblica amministrazione trova il regolamento*, nel quale esprime perplessità sulla interpretazione data dall'Agenzia in quanto la norma citata si riferisce al cliente che acquista nell'esercizio di un'attività rilevante ai fini Iva e non per un'attività istituzionale.

²⁹¹ Così prevede la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 13 aprile 2015, par. 13.

²⁹² Norma modificata con il decreto legislativo n. 158 del 2015. Assonime, nella Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, p. 35, critica la sanzione sostenendo che "*la sanzione appare eccessivamente onerosa rispetto ad una violazione che, di per sé, non comporta evasione dal tributo; tale eccessiva onerosità*

manca indicazione dello split payment sia dipesa dalla dichiarazione rilasciata dall'Ente non potrà essere addebitata alcuna colpa al fornitore, per cui la violazione non sarà sanzionabile, a condizione che l'imposta risulti assolta²⁹³.

Tuttavia, l'Agenzia ha riconosciuto la difficoltà di applicazione dell'istituto, specialmente nella fase iniziale, ed ha quindi previsto una sanatoria per le violazioni commesse in sede di prima applicazione dell'istituto²⁹⁴. A tal proposito, l'Agenzia ha individuato tre ipotesi tipiche di violazione per le quali ha dettato le opportune regole per le rettifiche. Una prima ipotesi riguarda il caso in cui il fornitore abbia erroneamente applicato e incassato l'Iva relativamente alla operazione effettuata. Qualora il fornitore abbia regolarmente liquidato l'imposta, non bisognerà apportare alcuna rettifica in quanto l'imposta dovuta è stata comunque assolta, anche se irregolarmente. La seconda ipotesi presa in considerazione riguarda l'erronea applicazione dell'Iva da parte del fornitore senza che sia ancora intervenuto il pagamento (né del corrispettivo, né dell'Iva) da parte dell'Ente, e l'imposta, per effetto della esigibilità differita disposta dall'art.6, comma 5, d.P.R. n. 633 del 1972, non sia stata ancora liquidata dal fornitore. In questo caso, il fornitore potrà regolarizzare l'operazione con l'emissione di una nota di variazione in diminuzione ex art.

sembra, inoltre, porsi in contrasto con il principio della proporzionalità delle sanzioni, costantemente affermato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea".

²⁹³ Circolare n. 15/E del 13 aprile 2015, Agenzia delle Entrate, par. 7; Così M. SPERA, *Split payment: difficoltà operative per i fornitori degli Enti*, in "il fisco" n. 13 del 2016, pag. 1-1228.

²⁹⁴ Si tratta delle violazioni commesse fino al 13 aprile 2015, data di emanazione della Circolare n. 15/E che fornisce appunto i citati chiarimenti concernenti la corretta applicazione del meccanismo di split payment.

26, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, con contestuale emissione di una nuova fattura recante l'indicazione "split payment". L'ultima ipotesi esaminata è quella del fornitore che abbia erroneamente applicato lo split payment alla operazione; in tal caso, detto soggetto dovrà esercitare la rivalsa dell'IVA (secondo le ordinarie regole), nei modi ordinari, mentre l'Ente sarà tenuto al pagamento al fornitore del corrispettivo e dell'IVA²⁹⁵.

Dall'altro lato, anche l'Ente pubblico è esposto all'applicazione di sanzioni nel caso in cui riceva una fattura irregolare e non provveda a regolarizzarla²⁹⁶. Per procedere a regolarizzare la fattura irregolare, ed evitare così di incorrere nella sanzione, l'Ente dovrà emettere una fattura contenente solamente l'Iva dovuta, con conseguente versamento nelle casse dell'Erario²⁹⁷. Le Pubbliche Amministrazioni sono altresì soggette ad una sanzione in caso di mancato o ritardato versamento dell'imposta dovuta per le operazioni in regime

²⁹⁵ Circolare n. 1/E, Agenzia delle Entrate, par. 7; sulla sanatoria delle violazioni v. anche N. FORTE, *Manuale IVA 2016*, Maggioli Editore, 2016, p. 826; Assonime, Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, p. 37; R. PORTALE, *IVA: Imposta sul Valore Aggiunto*, 2016, Giuffrè, pp. 90 e ss.; M. SPERA, *Split payment: difficoltà operative per i fornitori degli Enti*, in "il fisco" n. 13 del 2016, pag. 1-1228; C. SEREGNI e P. LISI, "Split payment": gli ultimi chiarimenti dell'Agenzia, in "L'IVA" n. 6 del 2015, pag. 16; G. GIULIANI e M. SPERA, *Split payment: nuovi chiarimenti del Fisco su adempimenti e procedure*, in "il fisco" n. 22 del 2015, pag. 1-2151; M. BARONE, R. CURCU e CENTRO STUDI FISCALE, *Reverse Charge e Split Payment*, Seac, 2015, p. 322 e ss., osserva che la Circolare n. 15/E del 2015 dell'Agenzia delle Entrate precisa che in alternativa è possibile l'emissione di un'unica nota di variazione che, facendo riferimento puntuale a tutte le fatture erroneamente emesse senza l'indicazione "split payment", le integri al fine di rappresentare alla PA che, al momento del pagamento dei corrispettivi documentati con le fatture ivi indicate, l'Iva ad essi relativa andrà trattenuta e versata con le regole dello split payment.

²⁹⁶ N. FORTE, *Manuale IVA 2016*, Maggioli Editore, p. 825; l'Agenzia delle Entrate, nella Circolare n. 6/E del 2015, al punto 8.6, chiarisce che ci si riferisce alla sanzione prevista all'art. 6, comma 8, del decreto legislativo n. 471 del 1997, che prevede che l'acquirente proceda a regolarizzare l'acquisto nel caso di mancato ricevimento della fattura entro il termine di 4 mesi dalla data del compimento dell'operazione, ovvero nel caso in cui abbia ricevuto fattura irregolare.

²⁹⁷ N. FORTE, *Manuale IVA 2016*, Maggioli Editore, osserva come tale soluzione non si prospetta applicabile alle ipotesi di acquisti effettuati in ambito istituzionale, dove si deve dedurre che la regolarizzazione dell'Iva sia posta a carico dei fornitori.

di split payment, in quanto detti soggetti rivestono il ruolo di responsabili del versamento all'Erario. La sanzione prevista per le Pubbliche Amministrazioni è pari al 30 per cento dell'importo d'imposta dovuto in caso di ritardo o omesso versamento dell'Iva indicata nelle fatture ricevute, sanzione prevista sia nel caso in cui la Pubblica Amministrazione agisca in veste di soggetto passivo d'imposta, sia che agisca nell'ambito dell'attività istituzionale²⁹⁸. Le somme che l'Ente pubblico avrebbe dovuto versare saranno rimosse mediante atto di recupero di cui all'art. 1, comma 421, Legge 30 dicembre 2004, n. 311²⁹⁹. Resta salva, anche in questo caso, la non applicazione delle sanzioni per le violazioni commesse fino al 12 aprile 2015, considerate le obiettive condizioni di incertezza ai sensi dell'art. 10, comma 3, Legge n. 212 del 2000 (Statuto dei Diritti del Contribuente), sempre che l'imposta sia stata assolta³⁰⁰.

Per quel che concerne il monitoraggio e il controllo sulla corretta applicazione del meccanismo di split payment da parte dei fornitori e le pubbliche amministrazioni, sicuramente l'implementazione, a partire da marzo 2015, della fattura elettronica obbligatoria, permette un più puntuale controllo del flusso di operazioni effettuate tra i privati e le pubbliche amministrazioni, facilitando il monitoraggio da parte dello Stato. Inoltre, l'art. 6 del decreto

²⁹⁸ Assonime, Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, p. 36. Sanzione prevista ex art. 13, d. lgs. n. 471 del 1997.

²⁹⁹ M. BARONE, R. CURCU e CENTRO STUDI FISCALE, *Reverse Charge e Split Payment*, Seac, 2015, p. 326.

³⁰⁰ Sul sistema delle sanzioni per violazione delle norme sullo split payment, v. anche R. PORTALE, *Iva ed Enti Pubblici*, Giuffrè Editore, 2015, pp. 90-91; B. WEISZ, *Split Payment IVA: rimborsi e sanzioni*, in www.PMI.it del 15 aprile 2015.

ministeriale del 23 gennaio 2015 si occupa di disciplinare il monitoraggio dei versamenti dell'imposta oltrechè le ispezioni e i controlli. La norma richiama gli organi interni di revisione e di controllo a vigilare sulla corretta esecuzione dei versamenti da parte dell'ente di cui fanno parte,³⁰¹ e prevede al comma 1 che l'Agenzia delle Entrate, previa intesa con il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, attua il monitoraggio delle operazioni attraverso l'acquisizione e l'elaborazione delle informazioni contenute nelle fatture elettroniche trasmesse alla Pubblica Amministrazione. Il citato art. 6 prevede poi al comma 2, che *“In caso di verifiche, controlli o ispezioni, le pubbliche amministrazioni mettono a disposizione dell'Amministrazione finanziaria, eventualmente in formato elettronico, la documentazione utile per verificare la corrispondenza tra l'importo dell'IVA dovuta e quello dell'IVA versata per ciascun mese di riferimento.”*

³⁰¹ N. FORTE, *Split Payment e Reverse Charge*, Maggioli Editore, 2015, p. 50.

CAPITOLO IV

GLI EFFETTI DELL'APPLICAZIONE DEL MECCANISMO DI SPLIT PAYMENT

Sommario: 1. Riduzione del “Gap IVA” – 1.1 Le Pubbliche Amministrazioni come garanti del versamento dell’IVA – 1.2 Gli Effetti Finanziari dello Split Payment sull’Erario – 2. La gestione finanziaria delle imprese – 2.1 L’equilibrio finanziario delle imprese – 2.2 Split Payment e la Frattura dell’Equilibrio – 2.3 Profili di Legittimità Comunitaria dell’Istituto di Split Payment.

Ho spiegato nei capitoli precedenti come funziona il meccanismo di split payment e gli oneri che la sua applicazione comporta in capo alle parti coinvolte nel meccanismo stesso. Ora, l’istituto della scissione dei pagamenti è stato introdotto nell’ordinamento italiano come risposta al problema dell’evasione dell’Iva. Come già detto, il fenomeno dell’evasione dell’imposta sul valore aggiunto è un problema rilevante nei Paesi dell’Unione Europea, e soprattutto in Italia, tanto che la Commissione Europea ha posto la lotta all’evasione dell’imposta in cima all’agenda di azione della Commissione stessa, invitando di conseguenza gli Stati a prendere misure idonee a combattere il fenomeno dell’evasione. L’Italia ha adottato quindi la misura dello split payment con il fine di arginare il fenomeno e contenere l’evasione dell’Iva. A due anni dall’entrata in vigore del nuovo art. 17-ter del d.P.R. n. 633 del 1972, quali sono

gli effetti che l'istituto ha sortito, e come ha cambiato gli equilibri delle parti coinvolte (l'Erario da un lato, le imprese dall'altro lato)?

1. Riduzione del "Gap Iva"

1.1 Le Pubbliche Amministrazioni come Garanti del Versamento dell'IVA

Il legislatore ha scelto lo split payment come strumento per combattere il fenomeno di evasione dell'Iva perché prevedeva che la manovra avrebbe prodotto un recupero di gettito Iva dovuto all'eliminazione del tasso di "perdita" dell'imposta dovuta ai diversi passaggi tra il committente pubblico ed il fornitore privato. La stima del recupero di gettito si fondava sulla considerazione che l'affidabilità fiscale dell'acquirente fosse superiore a quella del fornitore, permettendo quindi la riduzione del c.d. "VAT Gap" attraverso il versamento diretto dell'imposta da parte dell'acquirente³⁰². Il legislatore ha quindi, con l'introduzione dello split payment, posto la Pubblica Amministrazione come garante dell'effettivo versamento dell'Iva così da poter realizzare una efficiente azione di contrasto alle pratiche fraudolente delle imprese che, a seguito dell'incasso dell'Iva pagata dalla Pubblica Amministrazione-acquirente, non versano successivamente l'Imposta dovuta all'Erario, risultando nell'evasione della stessa. In effetti, l'eliminazione del passaggio dell'imposta dall'acquirente al fornitore elimina anche il rischio che

³⁰² Ministero Economia e Finanze, *Relazione Tecnica alla Legge di Stabilità 2015- Legge 23 dicembre 2014, n. 190*, pp. 150-153.

l'imposta dovuta per l'operazione posta in essere vada perduta, cioè non sia mai effettivamente versata all'Erario. Il versamento diretto all'Erario da parte dell'Ente Pubblico, che il legislatore considera più affidabile del fornitore, avrebbe consentito secondo il legislatore il recupero della parte del gettito Iva riferibile alle operazioni effettuate nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni, con effetti positivi per le casse dell'Erario e per il contrasto al fenomeno dilagante dell'evasione dell'imposta sul valore aggiunto: ricordiamo che il "Gap Iva" in Italia nel 2013 era pari al 33.6 percento dell'Iva totale teoricamente esigibile, valore superiore al doppio della media dell'UE. La differenza tra l'IVA realmente riscossa e quella teoricamente esigibile ammontava nel 2013 a 47,5 miliardi di euro³⁰³. A seguito di uno studio statistico commissionato dall'Agenzia delle Entrate, si è rilevato che uno dei settori maggiormente colpiti dal fenomeno delle frodi Iva era quello delle cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni; sottrarre quindi l'imposta al fornitore per affidare il versamento della stessa alla Pubblica Amministrazione acquirente attraverso il meccanismo della scissione del pagamento aveva consentito di stimare un recupero di gettito dell'imposta a seguito dell'applicazione del meccanismo in questione pari a 988 milioni di euro³⁰⁴. Passiamo quindi ad analizzare che effetti ha avuto in concreto, a due anni dalla sua entrata in vigore, l'applicazione dello split payment sulle entrate

³⁰³ Così risulta dal documento della Commissione Europea, Bruxelles, 26.2.2016 SWD(2016) 81 final, DOCUMENTO DI LAVORO DEI SERVIZI DELLA COMMISSIONE, Relazione per paese relativa all'Italia 2016.

³⁰⁴ Relazione Tecnica di accompagnamento alla Legge di Stabilità 2015, l. n. 190 del 2014.

dello Stato, e se l'istituto abbia effettivamente sortito effetti positivi per le casse dell'Erario riducendo il Gap Iva e se abbia, infine, permesso di recuperare parte di quel gettito dell'imposta oggetto di evasione da parte dei fornitori delle Pubbliche Amministrazioni.

1.2 Gli Effetti Finanziari dello Split Payment sull'Erario

L'applicazione del meccanismo di split payment ha determinato un crescente aumento del gettito Iva nelle casse dell'Erario a partire dalla sua entrata in vigore.

Nei primi sei mesi del 2015 il meccanismo dello split payment applicato ai versamenti della pubblica amministrazione ha portato nelle casse dello Stato 1.147 milioni di euro. Questo recupero di gettito ha trainato il gettito complessivo Iva ad un aumento dello 0.7% rispetto ai primi cinque mesi del 2014. Il dato emerge dal Bollettino delle entrate tributarie pubblicato dal ministero dell'Economia³⁰⁵. Nello specifico, in questo periodo le Pubbliche Amministrazioni hanno versato nelle casse dell'Erario un ammontare di Iva pari a 3,410 milioni di euro; nello stesso periodo l'ammontare totale di introiti Iva dovuti agli scambi interni è incrementato del 3.4 per cento (2.09 miliardi di euro)

³⁰⁵ F. MILANO, *Lo split payment traina le entrate: I dati tributari. pubblicato il bollettino del mef relativo ai primi cinque mesi del 2015*, in *ilSole24Ore*; F. MILANO, *in Entrate tributarie, la spinta arriva dallo split payment: I dati di aprile. Incassati 549 milioni in più del 2014*, *ilSole24Ore*, rilevava come nei primi 4 mesi del 2015 nelle casse dello Stato erano già entrati 567 milioni di euro per effetto dell'applicazione del meccanismo di split payment, quasi l'equivalente della differenza tra il gettito delle entrate tributarie 2015 rispetto al 2014 (pari a 549 milioni);

rispetto allo stesso periodo del 2014; è stato stimato che il 60 per cento (pari a 1.3 miliardi di euro) di questo incremento dell'ammontare totale delle entrate Iva deriva dall'applicazione dello split payment. Allo stesso tempo, nello stesso periodo sono incrementati anche i rimborsi erogati, per un ammontare di 300 milioni di euro. L'effetto dello split payment, al netto dei rimborsi, ammonta quindi ad 1 miliardo di euro, in linea con le stime previste in vista dell'introduzione del meccanismo³⁰⁶. Nella seconda metà dell'anno 2015 le entrate Iva hanno continuato a crescere ed è aumentata di 4.289 milioni di euro (+4,4%) sfiorando nella fase gennaio-novembre 2015 i 102 miliardi di euro³⁰⁷.

Per quanto riguarda l'andamento del gettito Iva per il secondo anno di applicazione dell'istituto di Split Payment, questo ha continuato il suo percorso di effetti positivi sulle entrate dello Stato; in particolare, per quanto riguarda il periodo che va da gennaio ad agosto del 2016, le imposte indirette pari a 128.159 milioni di euro, crescono di 4.344 milioni di euro (+3,5%). L'andamento dell'imposta sul valore aggiunto presenta una variazione positiva

³⁰⁶ F. LAPECORELLA, *Ex-post assessment of the split payment and reverse charge provisions: preliminary results and methodological approaches*, Dipartimento delle Finanze, Ministero dell'Economia e delle Finanze, 15-16 settembre 2015, dove si effettua anche una stima dei settori dai quali viene riscossa l'Iva in regime di split payment: "Preliminary results suggest that the 21% of the total split payments is collected on transactions with suppliers operating in the Health Sector, the 18% on transactions with suppliers operating in the Construction Sector, and the 14% on transactions with suppliers operating in the wholesale and retail trade Sector."; v. anche M. MOBILI, *Entrate tributarie in crescita del 4%*, in *ilSole24Ore* del 9 marzo 2016.

³⁰⁷ M. BELLINAZZO, *Scambi interni e split payment sostengono gli introiti dell'Iva: Imposta sui consumi. Effetti rilevanti del nuovo meccanismo anti-frodi*, in *ilSole24Ore*.

nella componente degli scambi interni di 5.217 milioni di euro (+8,1%), di cui 6.940 milioni di euro di crescita derivano dai versamenti da “split payment”³⁰⁸.

A due anni dalla sua introduzione, lo split payment ha provocato un trend positivo di crescita del gettito Iva in linea con le stime previste in vista della sua applicazione. L'applicazione del meccanismo di scissione del pagamento ha quindi avuto un effetto positivo per l'Erario e si è mostrato in effetti strumento idoneo al contrasto del fenomeno di evasione dell'imposta sul valore aggiunto, risultando nel recupero di imposta non versata all'Erario dai fornitori delle Pubbliche Amministrazioni. Il sistema di versamento diretto dell'Iva da parte della Pubblica Amministrazione acquirente, con la conseguente privazione dell'incasso dell'imposta da parte del fornitore, si è rivelata avere impatto positivo sulle casse dello Stato, che in questi due anni di applicazione ne hanno beneficiato in termini di aumento di gettito Iva.

Con l'applicazione dello split payment le Pubbliche Amministrazioni acquirenti di beni e servizi dalle imprese hanno beneficiato anche di un aumento di liquidità. In effetti, mentre fino al 2014 le pubbliche amministrazioni dovevano versare alle imprese tutta l'Iva immediatamente all'atto del pagamento delle fatture, al contrario, dal 2015, tutta l'Iva relativa alle fatture pagate ogni mese dovrà essere versata dalle singole PA solamente entro il 16

³⁰⁸ Così rileva la NOTA TECNICA AL BOLLETTINO DELLE ENTRATE TRIBUTARIE N. 174, del Ministero dell'Economia e delle Finanze, p. 3.

del mese successivo³⁰⁹. A questo vantaggio va aggiunto il vantaggio per l'Erario derivante dal fatto che tutta l'Iva relativa alle operazioni con la Pubblica Amministrazione è versata, con l'applicazione dello split payment, mensilmente, mentre fino al 2014 alcuni versamenti venivano fatti con cadenza trimestrale³¹⁰.

2. La Gestione Finanziaria delle Imprese

2.1 *L'Equilibrio Finanziario delle Imprese*

Come abbiamo appena visto, lo split payment ha determinato, in due anni di applicazione, un recupero di gettito Iva rilevante, giovando in maniera cospicua alle casse dello Stato e apportando un contributo positivo al contrasto all'evasione del tributo. Dall'altro lato, però, l'introduzione dell'istituto non è stata accolta con favore dalle imprese³¹¹. La reazione negativa delle imprese

³⁰⁹ OSSERVATORIO PERMANENTE CNA SULLA TASSAZIONE DELLE PICCOLE IMPRESE IN ITALIA, *Reverse Charge e Split Payment: in fumo la liquidità delle imprese*, marzo 2015: "...ipotizzando, per semplicità espositiva, che tutte le fatture siano pagate entro il giorno 15 di ogni mese, la pubblica amministrazione avrà un finanziamento mensile medio pari a 1,5 mld di euro. [...] In termini di saldi netti da finanziare con un tasso di sconto pari al 6%, significa avere un costo opportunità ovvero risparmi finanziari ogni anno per circa 100 mln di euro. [...] Si vuole dare una valutazione economica omogenea al vantaggio in termini finanziari per la pubblica amministrazione nel suo complesso, derivante dall'introduzione dello split payment."

³¹⁰ OSSERVATORIO PERMANENTE CNA SULLA TASSAZIONE DELLE PICCOLE IMPRESE IN ITALIA, op. cit.: "Considerando che il volume di ricavi dichiarato dai soggetti in contabilità semplificata costituisce il 6,61% del totale ricavi dichiarati dalle imprese, emerge che circa 1,2 miliardi sarà versato con cadenza mensile, quando, precedentemente era versato con cadenza trimestrale."

³¹¹ Tra gli altri, v. il Pres. Dell'ANCE P. BUZZETTI, ha dichiarato sullo split payment: "Questo meccanismo sarà disastroso per le imprese che lavorano nel settore degli appalti pubblici. Il meccanismo in pratica taglia alle imprese il 10% percento di liquidità, che chissà quando potrà essere recuperata, non credo al rimborso veloce in sei mesi, che comunque non sono pochi. Questo meccanismo causerà il fallimento di tante imprese, soprattutto quelle di piccole dimensioni." Contenuto in F. MILANO, *Lotta all'Evasione, le Imprese si Ribellano alle Nuove Regole sull'Iva*, in *ilSole24Ore*.

fornitrici della Pubblica Amministrazione era stata preannunciata, tra l'altro, già nelle reazioni negative che la consultazione pubblica del “*Libro Verde*” sull'Iva aveva suscitato sul modello di split payment, che veniva in quella sede proposto quale possibile metodo alternativo di riscossione dell'imposta al fine di arginare il dilagante fenomeno dell'evasione dell'Iva³¹². Era stato obiettato già in quella sede come l'applicazione del meccanismo in questione avrebbe determinato nelle imprese interessate una crisi di liquidità ed uno stato di credito permanente Iva, situazione che avrebbe messo in crisi l'equilibrio finanziario di molte di quelle imprese che lavorano prevalentemente nel settore pubblico.

Prima di poter passare ad analizzare gli effetti lo split payment ha sortito sull'equilibrio finanziario delle imprese che lavorano nel settore pubblico, occorre descrivere in maniera sommaria in che posizione si trovano le imprese rispetto all'Iva e come trovano l'equilibrio sotto il profilo finanziario a seguito dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, quando viene applicata e riscossa secondo il regime ordinario di cui al d.P.R. n 633 del 1972. Prima di tutto bisogna ricordare come l'Iva non sia un tributo a carico delle imprese, ma piuttosto si tratta di un tributo a carico del consumatore finale che acquista il bene o il servizio, sia esso un privato cittadino o la pubblica amministrazione³¹³. L'impresa o il professionista si pongono quali soggetti che intervengono nella liquidazione e nel versamento dell'imposta, dovuta da altri; in particolare, ogni

³¹² V. EUROPEAN COMMISSION, COM(2010) 695 final, *GREEN PAPER On the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system*, Brussels, 1.12.2010.

³¹³ OSSERVATORIO PERMANENTE CNA SULLA TASSAZIONE DELLE PICCOLE IMPRESE IN ITALIA, op. cit. pp. 7-13.

impresa deve riscuotere (dai propri clienti) e versare (all'Erario) l'imposta relativa alla porzione di valore aggiunto creato con la sua attività. Per versare solamente l'imposta relativa alla quota di valore aggiunto creata con la sua attività, l'impresa deduce dall'Iva dovuta sulle vendite quella pagata ai suoi fornitori³¹⁴. Sotto il profilo finanziario, quindi, l'impresa anticipa l'imposta ai propri fornitori ma allo stesso tempo è ricompensata dai propri clienti che, a loro volta, anticipano l'Iva sul corrispettivo della cessione del bene o servizio. La situazione torna in equilibrio con la liquidazione dell'imposta e il versamento dell'Iva dovuta sulla porzione di valore aggiunto creata dall'impresa con la cessione del bene o la prestazione del servizio³¹⁵. Dunque, nella generalità dei casi, le entrate finanziarie derivanti dall'Iva sulle vendite ricompensano ampiamente le uscite relative all'Iva pagata sugli acquisti ai propri fornitori. In effetti, sotto il profilo finanziario, l'Iva incassata dalle imprese dai propri clienti funge da contraltare dell'Iva pagata dalle stesse imprese ai propri fornitori. Riflettendo sul meccanismo di funzionamento dell'imposta appena sommariamente descritto ci si accorge come di fatto, sotto un punto di vista finanziario, l'impresa si trovi a "finanziare" i propri fornitori attraverso il versamento dell'Iva che loro verseranno poi solo in sede di liquidazione periodica dell'imposta (e dunque, a seconda dei casi, mensilmente o trimestralmente). La stessa impresa, poi, è a sua volta "finanziata" dai propri

³¹⁴ Secondo il funzionamento del meccanismo della rivalsa-detrazione, il cui funzionamento è stato ampiamente spiegato nel par. 3 del Cap. 1 della trattazione.

³¹⁵ La liquidazione e il versamento dell'Iva avvengono a cadenza mensile o trimestrale.

clienti attraverso l'Iva che essi corrispondono all'impresa nell'ammontare indicato nella fattura emessa. Dunque si comprende come il sistema dell'Iva, nel suo funzionamento ordinario, non comprometta affatto l'equilibrio dell'impresa sotto il profilo finanziario; anzi, proprio sotto il profilo finanziario generalmente l'impresa mantiene la disponibilità dell'Iva dovuta (cioè la differenza tra quella da versare sulle vendite e quella sugli acquisti effettuati) per un mese o un trimestre, a seconda della periodicità della liquidazione dell'impresa interessata. L'ingranaggio dell'Iva, così funzionando, aiuta le imprese a raggiungere e mantenere un equilibrio finanziario a breve termine.

2.2 Split Payment e la Frattura dell'Equilibrio

Lo split payment si inserisce nel sistema di liquidazione e versamento dell'Iva. Con l'applicazione del meccanismo l'imposta sul valore aggiunto non viene più versata dall'impresa che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio, bensì da colui che la riceve. Allo stesso tempo lo split payment non determina alcuna limitazione alla detraibilità dell'imposta pagata ai fornitori: per questo motivo l'impresa, come illustrato precedentemente, matura una situazione creditoria cronica di Iva con riferimento alle operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici interessati dall'applicazione dello split payment³¹⁶.

³¹⁶ OSSERVATORIO PERMANENTE CNA SULLA TASSAZIONE DELLE PICCOLE IMPRESE IN ITALIA, *Reverse Charge e Split Payment: in fumo la liquidità delle imprese: "Le imprese dovranno recuperare completamente l'Iva pagata ai fornitori, non potendo più compensarla con l'Iva sulle vendite effettuate verso la PA."*

Ora, l'applicazione del nuovo istituto interrompe drasticamente quel meccanismo, descritto nel paragrafo precedente, che lasciava in sostanziale equilibrio finanziario l'impresa sotto il profilo dei versamenti Iva. Questo succede perché essendo costretta ad applicare lo split payment, l'impresa continua a finanziare nel breve termine i propri fornitori ma non è più finanziata dai propri clienti, dal momento che i clienti stessi trattengono l'Iva indicata nella fattura emessa per la cessione del bene o la prestazione del servizio effettuata e la versano direttamente all'Erario loro stessi.

Ad aggravare il dissesto finanziario delle imprese vi è anche un altro elemento non trascurabile: il fenomeno del ritardo nei pagamenti della Pubblica Amministrazione. Si pensi che dall'emissione della fattura l'impresa attende in media circa 182 giorni (6 mesi) per il pagamento del corrispettivo da parte della Pubblica Amministrazione per la prestazione resa³¹⁷. Nonostante le misure adottate dal Governo in materia, in Italia i ritardi di pagamento della Pubblica Amministrazione continuano a determinare effetti molto negativi sulla liquidità delle imprese³¹⁸. A seguito dell'emanazione della Direttiva Europea sui ritardi

³¹⁷ ANCE, CNA, e ANAEP, *Criticità Relative all'Applicazione dello Split Payment nei Lavori Pubblici in Italia*, Dossier Tecnico, Febbraio 2015, p. 4, dove si osserva anche che la normativa europea prevede, per i pagamenti nel settore dei lavori pubblici, un termine di 60 giorni (Decreto legislativo 12 novembre 2012, n.192 e Circolare Mit-Mise del 23 gennaio 2013).

³¹⁸ ANCE, CNA, e ANAEP, op. cit. rileva come "...Nel secondo semestre 2014, i tre quarti delle imprese (il 72%) registrano ancora ritardi nei pagamenti della Pubblica Amministrazione. I mancati pagamenti della P.A. hanno creato molte tensioni nell'ambito della gestione finanziaria delle imprese, determinando effetti negativi sull'occupazione, sugli investimenti e sul funzionamento dell'economia: a fronte del mancato pagamento, secondo le rilevazioni dell'Ance, un terzo delle imprese (il 31%) ha dovuto ridurre il numero dei dipendenti, la metà delle imprese (il 41%) ha ridotto gli investimenti previsti e il 57% delle imprese ha ritardato i pagamenti ai fornitori."

di pagamento³¹⁹, e unitamente alle misure adottate dai Governi italiani, la situazione ha visto un miglioramento; tuttavia, i tempi medi di pagamento nei lavori pubblici rimangono molto elevati rispetto agli standard europei, circa 6 mesi³²⁰.

Questo problema di mancato finanziamento a breve termine determinato dal mancato incasso dell'Iva da parte dei propri fornitori, combinato alla problematica del recupero dell'Iva pagata ai propri fornitori e al ritardo cronico nei pagamenti da parte delle Pubbliche Amministrazioni acquirenti di beni e servizi dalle imprese, determinano una situazione di squilibrio finanziario delle imprese interessate dall'applicazione del meccanismo di split payment, squilibrio la cui entità è variabile sulla base della percentuale di fatturato dell'impresa su cui si rende applicabile l'istituto, nonché sulla base delle aliquote Iva applicate sugli acquisti di beni o servizi dai fornitori ovvero sulle cessioni di beni o servizi relative alle vendite³²¹.

³¹⁹ Ci si riferisce alla Direttiva 2011/7/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 febbraio 2011, relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali.

³²⁰ ANCE, CNA, e ANAEP, op.cit. , p. 6, dove si stima che, dopo una prima riduzione, nei primi 18 mesi, dei tempi di pagamento del 10-15%, per raggiungere i tempi di pagamento fissati nella direttiva europea serviranno altri 5 anni.

³²¹ OSSERVATORIO PERMANENTE CNA SULLA TASSAZIONE DELLE PICCOLE IMPRESE IN ITALIA, op. cit. conclude sullo split payment: *“E’ urgente un intervento correttivo che elimini split payment e reverse charge in caso di utilizzo delle fatturazione elettronica per la certificazione dei corrispettivi di vendita. E’ stato lo stesso precedente direttore dell’Agenzia delle entrate che, nell’audizione del 24 settembre 2014, presso la “Commissione parlamentare di vigilanza sull’anagrafe tributaria” a sostenere che la fatturazione elettronica è un valido strumento per il contrasto all’evasione dell’Iva. Allora se si hanno tutti gli strumenti per verificare in tempo reale il corretto versamento dell’Imposta sul valore aggiunto, non c’è più motivo di creare dei danni economici così ingenti a tutte le imprese che lavorano con la Pubblica amministrazione, per punirne solamente alcune.”*; D. VACCARINO, Presidente CNA, ha dichiarato sullo split payment: *“Non ha senso, ha solo il risultato certo di mandare le imprese in crisi di liquidità e di incrementarne le difficoltà. C’è una sola cosa da fare per disinnescare questa mina: abolire subito lo split payment. [...] Paghi l’IVA ai tuoi fornitori, IVA che potrai beninteso recuperare, ma con l’aggravante dei ritardi nell’erogazione dei rimborsi. Certo, se hai le condizioni, puoi andare in banca e*

Volendo quantificare la perdita che le imprese subiscono per effetto dell'applicazione del meccanismo di split payment, secondo una stima dell'Ance, basata su dati della Relazione Tecnica di accompagnamento al disegno di legge di stabilità 2015, l'ulteriore perdita di liquidità per le imprese derivante dal versamento dell'Iva direttamente da parte della P.A., risulta pari a circa 1,3 miliardi di euro in un anno³²². La stima degli effetti derivanti dall'introduzione dello split payment nella gestione finanziaria a breve delle imprese, è stata effettuata prendendo a riferimento le spese per i "servizi intermedi" nel bilancio dello stato. Si tratta, infatti, di un dato che rappresenta gli acquisti effettuati dalla pubblica amministrazione nella sua più ampia accezione di impresa. In questo modo si è ricavato un valore complessivo di cessioni verso la PA per l'anno 2013 di 111.481 miliardi di euro cui corrisponde un'Iva di € 18,584 miliardi. In altre parole, l'Iva che le imprese non riscuoteranno più in un intero anno dalla Pubblica amministrazione si aggira intorno ai 18,5 miliardi di euro. Al fine di distinguere l'ammontare dell'Iva non riscossa utile per compensare l'Iva a credito riconosciuta ai propri fornitori, si sono stimati gli acquisti di beni e servizi soggetti ad Iva, effettuati dalle imprese che lavorano con la Pubblica amministrazione. Per arrivare a tale ammontare si è applicato il rapporto tra acquisti ed importazioni di beni e servizi e fatturato dichiarato da tutte le imprese. A tale ammontare si è applicata l'aliquota media

farti finanziare la liquidità sottratta. Ma qui siamo al capolavoro finale: paghi interessi per avere a disposizione nuova liquidità."

³²² ANCE, CNA, ANAEPA, *Criticità relative all'Applicazione dello Split Payment nei Lavori Pubblici in Italia*, Dossier Tecnico, Febbraio 2015, p. 4.

Iva sugli acquisti delle imprese pari al 17,47%. quasi 3 miliardi dei circa 18,5 miliardi di Iva non più incassata dalle imprese costituivano finanziamento a breve, mentre la restante parte di 15,5 miliardi di Iva incassata dalle imprese veniva utilizzata per compensare l'Iva pagata ai propri fornitori³²³. Più nello specifico, alle circa 2 milioni di imprese che lavorano con la P.A. ogni anno, mancheranno mediamente ogni mese circa 1,5 miliardi di euro di entrate Iva dai propri clienti. Di questi, 1,2 miliardi consentivano il recupero immediato dell'Iva a credito pagata ai propri fornitori, mentre la parte rimanente per circa 200 milioni di euro rappresentavano un finanziamento a breve che le imprese non avranno più. Lo stesso dato, calato su ogni impresa che lavora con la Pubblica Amministrazione, comporta circa 800 euro in meno ogni mese. Di questi, circa 700 euro servivano per coprire l'Iva pagata ai propri fornitori e la parte rimanente di 100 euro rappresentava il finanziamento a breve per le imprese³²⁴.

Emerge dalle considerazioni illustrate che lo split payment ha avuto sulle imprese degli effetti che sono stati da alcuni definiti “disastrosi”, determinando una forte contrazione della liquidità che, accompagnata al ritardo nei pagamenti

³²³ OSSERVATORIO PERMANENTE CNA SULLA TASSAZIONE DELLE PICCOLE IMPRESE IN ITALIA, Reverse Charge e Split Payment: in fumo la liquidità delle imprese, marzo 2015, pp. 18-20.

³²⁴ Dati dell'Osservatorio sulla fatturazione elettronica e la conservazione sostitutiva del Politecnico di Milano e ripresi nel documento predisposto per l'audizione del direttore dell'Agenzia delle Entrate Attilio Befera il 24 settembre 2014 presso la “Commissione parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria”; OSSERVATORIO PERMANENTE CNA SULLA TASSAZIONE DELLE PICCOLE IMPRESE IN ITALIA, Reverse Charge e Split Payment: in fumo la liquidità delle imprese, marzo 2015: “Occorre sottolineare che, in specie, quelli riferiti a ciascuna impresa rappresentano un valore medio molto variabile nella fattispecie concreta, a secondo dell'ammontare effettivo dell'attività svolta con la pubblica amministrazione. Tuttavia rende evidenti le importanti difficoltà che le imprese dovranno incontrare.”

da parte della Pubblica Amministrazione e l'impossibilità di compensare l'Iva a credito sugli acquisti effettuati dalle imprese, pone le imprese interessate dall'applicazione del meccanismo dello split payment in una critica situazione di squilibrio finanziario, situazione che rende alle imprese molto difficoltoso finanziarsi nel breve periodo per poter portare avanti il processo produttivo che mantiene in vita l'impresa e le permette di operare regolarmente.

2.3 Profili di Legittimità Comunitaria dell'Istituto di Split Payment

Oltre denunciare gli effetti disastrosi che la misura dello split payment ha sull'equilibrio finanziario delle imprese, l'ANCE ha contrastato l'implementazione del meccanismo perché ritenuto in contrasto con due provvedimenti europei: si tratta in particolare della Direttiva europea sui ritardi di pagamento³²⁵ e dello Small Business Act³²⁶. alcune associazioni di PMI (CNA, ANCE, ANAEP Confartigianato e ACI-PL) hanno presentato formale denuncia alla Commissione Europea.

Le associazioni delle PMI hanno avanzato alla Commissione Europea la richiesta di dichiarare inammissibile la misura in quanto ritengono che il meccanismo drena risorse alle PMI a causa della sopravvenuta impossibilità di compensare l'Iva incassata con quella che devono pagare ai propri fornitori.

³²⁵ Direttiva 2011/7/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 16 febbraio 2011 relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali.

³²⁶ Non è una Direttiva, bensì una Comunicazione della Commissione Europea; è stata successivamente approvata dal Consiglio ed ha ricevuto il sostegno del Consiglio Europeo e del Parlamento Europeo.

Questo meccanismo crea una situazione di mancanza di liquidità per le imprese e al contempo una corsia preferenziale dei pagamenti a favore dello Stato³²⁷. La situazione contrasterebbe con lo Small Business Act, che si fonda sul principio “*Think small first*”, secondo il quale gli Stati dovrebbero adottare misure idonee ad incoraggiare lo spirito imprenditoriale nell’Unione Europea e la crescita delle piccole imprese, per migliorare l’accesso ai mercati e l’internazionalizzazione delle piccole e medie imprese europee³²⁸. Al contrario, le associazioni di PMI obiettano che lo split payment concretizzi invece il principio “*Think State First*”, poiché danneggia la sopravvivenza delle piccole e medie imprese che lavorano nel settore degli appalti pubblici per creare una via sicura di pagamento dell’imposta a favore dello Stato, mettendo dunque l’interesse dello Stato al recupero di imposta davanti all’interesse dello sviluppo e della crescita delle piccole e medie imprese³²⁹.

³²⁷ B. WEISZ, *Split Payment, le PMI ricorrono alla UE*, in www.PMI.it del 4 maggio 2015.

³²⁸ Uno Small Business Act per le PMI europee, in Summaries of EU legislation, espone i punti chiave sui quali si fonda lo Small Business Act: “*Queste priorità sono descritte in dieci principi formulati per guidare la progettazione e l’attuazione delle politiche a livello comunitario e dei paesi dell’UE: 1. Dar vita a un contesto in cui imprenditori e imprese familiari possano prosperare e che sia gratificante per lo spirito imprenditoriale; 2. Far sì che imprenditori onesti, che abbiano sperimentato l’insolvenza, ottengano rapidamente una seconda possibilità; 3. Formulare regole conformi al principio «Pensare anzitutto in piccolo»; 4. Rendere le pubbliche amministrazioni permeabili alle esigenze delle piccole e medie imprese (PMI); 5. Adeguare l’intervento politico pubblico alle esigenze delle PMI: facilitare la partecipazione delle PMI agli appalti pubblici e usare meglio le possibilità degli aiuti di Stato per le PMI; 6. Agevolare l’accesso delle PMI al credito e sviluppare un contesto giuridico ed economico che favorisca la puntualità dei pagamenti nelle transazioni commerciali; 7. Aiutare le PMI a beneficiare delle opportunità offerte dal mercato unico; 8. Promuovere l’aggiornamento delle competenze nelle PMI e ogni forma di innovazione; 9. Permettere alle PMI di trasformare le sfide ambientali in opportunità; 10. Incoraggiare e sostenere le PMI perché beneficino della crescita dei mercati.*”

³²⁹ V. PATANÈ, *Split payment IVA illegale per le PMI: la denuncia dell’Ance alla Commissione UE, rischio cancellazione*, in www.PMI.it del 29 aprile 2015; ANCE, CNA, e ANAEP, *Criticità Relative all’Applicazione dello Split Payment nei Lavori Pubblici in Italia*, Dossier Tecnico di febbraio 2015.

La misura dello split payment violerebbe, secondo le associazioni di PMI, anche la Direttiva Europea in materia di ritardi di pagamento³³⁰. La Direttiva in questione è stata emanata al fine di tutelare le piccole e medie imprese contro i ritardi nei pagamenti da parte degli acquirenti dei loro beni o servizi. Questo perchè la Commissione Europea ha osservato come, negli ultimi anni, migliaia di piccole e medie imprese finiscono in bancarotta nell'attesa di ricevere i pagamenti per le prestazioni effettuate. Inoltre, il ritardo nel pagamento è causa di maggiori oneri amministrativi e finanziari a carico delle imprese, e, in particolare per quelle di piccole e medie dimensioni, una contrazione della liquidità determinata dal ritardo nel pagamento, specie negli ultimi anni di crisi finanziaria nei quali i prestiti bancari sono più difficili da ottenere, determina una situazione di crisi di solvibilità per l'impresa³³¹. È per questi motivi che la citata Direttiva regola il termine entro il quale la Pubblica Amministrazione deve procedere al pagamento della prestazione, termine fissato in 60 giorni. Questo termine comprende, secondo la Direttiva, anche le imposte, e dunque sarebbe ricompreso anche il pagamento dell'Iva³³². Ora, il meccanismo dello split payment prevede che, nei contratti tra imprese e

³³⁰ *Lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali*, in Summaries of EU legislation dell' 11 febbraio 2016: *“La Direttiva in questione Ha lo scopo di proteggere le imprese, in particolare le piccole e medie imprese (PMI), dai ritardi di pagamenti* nelle transazioni commerciali* garantendo che le fatture siano pagate in tempo. Stabilisce i tempi entro i quali le fatture devono essere regolate e prevede sanzioni pecuniarie se questi non sono rispettati.”*

³³¹ EUROPEAN COMMISSION, *Late Payment Directive*, in Growth: Internal Market, Industry, Entrepreneurship and SMEs.

³³² L'art. 2, par. 8, Dir. 2011/7/UE DEL PARLAMENTO EUROPEO E DEL CONSIGLIO del 16 febbraio 2011 fornisce la definizione di “importo dovuto”: *“«importo dovuto»: la somma principale che avrebbe dovuto essere pagata entro il termine contrattuale o legale di pagamento, comprese le imposte, i dazi, le tasse o gli oneri applicabili indicati nella fattura o nella richiesta equivalente di pagamento;”*

Pubbliche Amministrazioni, queste ultime paghino parte dell'importo dovuto (corrispondente all'Iva) non più alle imprese creditrici ma direttamente allo Stato. Ora, considerata la normativa e la prassi attuale in Italia, al ritardo di pagamento già registrato nei lavori pubblici, si aggiunge quindi un ulteriore ritardo dovuto alla tempistica di rimborso dell'I.V.A. al creditore, che supererebbe ampiamente un anno ed è peraltro già oggetto di contestazione da parte della Commissione Europea. In altre parole, lo split payment determina, per legge, un ulteriore ritardo nei pagamenti della Pubblica Amministrazione italiana³³³.

Risulta dalle considerazioni svolte che il meccanismo di split payment previsto dall'art. 17-ter del d.P.R. n. 633 del 1972 ha determinato in capo alle imprese fornitrici delle Pubbliche Amministrazioni degli effetti disastrosi, che hanno determinato in capo alle imprese stesse una situazione di sofferenza finanziaria a causa delle contrazioni di liquidità conseguenti al mancato incasso dell'Iva dovuta sulle operazioni fatturate verso le Pubbliche Amministrazioni interessate dall'applicazione della misura e dall'impossibilità di compensare l'Iva dovuta all'Erario con quella versata sugli acquisti. Le associazioni di PMI non hanno quindi accolto con favore l'applicazione della misura; si sono anzi ribellate alla sua implementazione, denunciando l'illegittimità del meccanismo in quanto sarebbe eccessivamente dannoso per le imprese stesse e in contrasto con i citati provvedimenti europei. Le suddette associazioni, al fine di far

³³³ ANCE, CNA, e ANAEP, op. cit. pp. 7-8.

dichiarare l'inammissibilità e dunque la rimozione dell'istituto, si sono rivolte al Governo italiano³³⁴, hanno adito la Commissione Europea denunciando l'illegittimità comunitaria della misura, ed infine l'ANCE ha promosso una petizione³³⁵ al fine di far abrogare la norma che istituisce il meccanismo di split payment.

³³⁴ G. ROSSI e D. VACCARI, Interrogazione parlamentare 12.3.2015 n. 3-01735, Oggetto: Split payment e reverse charge, Atto n. 3-01735 (in Commissione), Pubblicato il 5 marzo 2015, nella seduta n. 404.

³³⁵ Petizione on-line SPLIT PAYMENT: A RISCHIO LA SOPRAVVIVENZA DELLE IMPRESE DI COSTRUZIONE, www.ance.it

CONCLUSIONI

Alla luce dell'esposizione realizzata, possiamo procedere ad alcune considerazioni conclusive riguardanti il fenomeno dell'evasione dell'Iva, i provvedimenti che l'Italia sta ponendo in essere al fine di contrastare ed arginare il fenomeno, ed i risultati che l'azione di contrasto ha sortito fino ad ora alla luce dei provvedimenti emanati, in particolare attraverso il meccanismo di split payment.

L'Iva è un'imposta che viene da molti definita come un'imposta europea: sebbene la riscossione della stessa sia prerogativa esclusiva dei singoli Stati membri e non vi sia un sistema europeo di riscossione dell'imposta, essa è stata ideata ed è ad oggi regolata a livello europeo, in particolare dalla Direttiva 112/2006/CE. L'imposta sul valore aggiunto è stata ideata al momento della creazione della Comunità Europea al fine di garantire la libera circolazione dei beni e dei servizi all'interno dello spazio della Comunità ed evitare la distorsione della concorrenza. Le imposte a cascata sui consumi fino a quel momento vigenti negli ordinamenti interni degli Stati membri sono stati così sostituiti con la nuova imposta sul valore aggiunto, imposta proporzionale al prezzo del bene o del servizio, applicata ad ogni fase del processo produttivo e distributivo del bene o del servizio stesso.

La caratteristica essenziale dell'imposta è la neutralità: l'imposta è neutrale per il soggetto passivo (sul quale essa grava in senso giuridico), soggetto intermedio nel processo produttivo /distributivo, e grava in ultima

istanza (in senso economico) solamente sul consumatore finale. A garantire la neutralità dell'imposta è il meccanismo della rivalsa / detrazione, meccanismo per il quale ad ogni fase del processo produttivo, il soggetto cedente del bene o del servizio è debitore verso l'Erario per l'imposta dovuta sulla vendita, ma allo stesso tempo egli è creditore verso l'Erario dell'imposta che ha pagato sugli acquisti da lui effettuati. Come detto, l'Iva è un'imposta che viene applicata ad ogni fase del processo produttivo / distributivo, e quindi ad ogni passaggio del bene o del servizio il cedente è debitore dell'imposta, per la quale si rivale sul cessionario, e allo stesso tempo detrae l'imposta pagata a titolo di rivalsa al suo fornitore. Questo meccanismo rende neutrale l'Iva per il soggetto passivo, fino ad arrivare alla cessione del bene o prestazione del servizio al consumatore finale, unico soggetto acquirente del bene o del servizio che non ha diritto di detrazione dell'imposta pagata al cedente del bene o prestatore del servizio: in questo senso il consumatore finale è l'unico soggetto su cui grava l'imposta in senso economico.

L'imposta così congegnata è stata introdotta in tutti gli Stati membri dell'Unione Europea arrivando a rivestire un ruolo centrale nella stabilità e nella crescita economica, sia degli Stati membri considerati singolarmente, sia dell'Unione Europea nel suo complesso, in quanto una percentuale del gettito Iva riscosso a livello statale è destinato a finanziare il budget dell'Unione Europea. È quindi importante che il meccanismo funzioni correttamente fino all'ultimo passaggio di imposizione del consumatore finale. In molti casi questo

non avviene. Molto spesso l'imposta dovuta all'Erario va perduta a causa di comportamenti fraudolenti posti in essere dai soggetti passivi. La condotta fraudolenta più utilizzata è quella della c.d. "frode carosello", che si innesta sugli scambi intracomunitari di beni e servizi; oltre alle frodi, tuttavia, vi sono altri fattori che concorrono alla perdita di introiti Iva, come fallimenti, insolvenze, errori statistici, pagamenti ritardati ed elusione legale. La mancata riscossione corretta dell'Iva porta alla perdita di introiti per i singoli Stati membri ma anche, di riflesso, per l'Unione Europea considerata nel suo complesso.

Negli ultimi anni il Gap Iva ha visto una crescita esponenziale, tanto che nel 2011 è stato stimato approssimativamente a 193 miliardi di euro (circa 1.5% del PIL dell'Unione). Il dilagante fenomeno dell'evasione dell'imposta, in crescente aumento, e il suo impatto immediato sul budget dell'Unione Europea ha portato la Commissione Europea a stabilire la lotta all'evasione e la riduzione del Gap Iva come sua priorità invitando gli Stati membri ad una più stretta cooperazione amministrativa e ad un adeguamento dei sistemi di controllo nazionali ai nuovi meccanismi di circolazione intracomunitaria dei beni. Ad oggi, la lotta all'evasione dell'Iva ha acquisito importanza centrale in sede istituzionale Europea. La Commissione ha sviluppato un piano d'azione, cominciato nel 2006 e che è sfociato nell'emanazione, nel 2010, del "Libro Verde sul Futuro dell'Iva", nel quale la Commissione stessa, dopo aver preso coscienza dell'entità del Gap Iva, ha proposto agli Stati di intensificare lo

scambio di informazioni sulle migliori pratiche di lotta all'evasione nei settori ad alto rischio e di prendere in considerazione, infine, dei metodi di riscossione alternativi che rendano il sistema dell'Iva più semplice, solido, ed efficace.

A livello dell'Unione l'azione di contrasto all'evasione dell'Iva si è concretizzata in una intensificazione della cooperazione amministrativa tra gli Stati membri, costituita da un sistema di scambio di informazioni (volontario o automatico) tra le autorità competenti degli Stati membri; dall'intensificazione dell'utilizzo del sistema EUROFISC, flusso multilaterale di scambio di informazioni tra autorità fiscali degli Stati membri che permette di individuare più agevolmente i soggetti a rischio evasione dell'imposta e le pratiche fraudolente poste in essere all'interno degli Stati membri al fine di neutralizzarle più efficacemente; ed infine dal sistema VIES, sistema diretto a garantire un più stretto monitoraggio dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie e l'affidabilità dei dati relativi alle controparti negli scambi commerciali.

Tuttavia, la discussione sull'evasione dell'Iva ha portato a mettere in discussione anche l'efficienza del sistema di riscossione dell'imposta stessa, e per questo motivo la Commissione ha rivolto la sua attenzione anche allo studio di metodi alternativi di riscossione dell'Iva, al fine di migliorarla e semplificarla. Questi studi hanno portato all'individuazione di molteplici modelli alternativi di riscossione dell'imposta, tra i quali il modello di split payment, meccanismo che prevede che l'acquirente paghi l'Iva dovuta per l'operazione ad un conto bancario bloccato, e corrisponda al fornitore del bene

o del servizio il corrispettivo al netto dell'Iva, così da fornire all'Amministrazione la certezza di non perdere le somme ad essa dovute dal contribuente.

Nonostante il disfavore incontrato negli operatori economici l'Italia, dopo aver individuato nel settore delle operazioni verso le Pubbliche Amministrazioni la più alta concentrazione di evasione dell'imposta, ha deciso di introdurre il meccanismo di split payment per le operazioni verso le Pubbliche Amministrazioni, in deroga al regime ordinario di riscossione dell'Iva, al fine di arginare il fenomeno e rispondere agli impulsi di contrasto all'evasione dell'imposta provenienti dalle istituzioni europee. Ebbene, l'introduzione dello split payment si poneva quale obiettivo un cospicuo recupero del gettito Iva, stima basata sull'assunto di maggiore affidabilità fiscale della Pubblica Amministrazione rispetto al fornitore. Secondo il legislatore affidare il pagamento dell'imposta dovuta per l'operazione effettuata all'acquirente, che versa l'imposta direttamente all'Erario, avrebbe eliminato il rischio che l'imposta andasse perduta e non fosse mai assolta dal fornitore.

A partire dall'individuazione dell'ambito di applicazione (sia oggettivo che soggettivo), fino ad arrivare ai dubbi sollevati in merito alla conformità dello split payment al sistema legislativo sia ordinario, che costituzionale, che comunitario, il meccanismo dello split payment ha incontrato non pochi ostacoli di applicazione, soprattutto nella prima fase di introduzione. Nonostante l'incertezza e la confusione iniziale, il meccanismo è entrato in funzione

nell'ordinamento, supportato anche da documenti di prassi aventi funzione chiarificatrice emanati dall'Agenzia delle Entrate che hanno permesso la puntuale applicazione dell'istituto.

Certo è che il legislatore italiano ha colto, con l'introduzione dello split payment, una grande occasione per combattere la piaga dell'evasione dell'Iva, e ciò è dimostrato dal fatto che l'applicazione del meccanismo, sebbene limitata al settore pubblico, ha determinato un crescente aumento di introiti Iva per lo Stato.

Tuttavia, se da un lato lo split payment ha sortito effetti positivi, dall'altro lato gli operatori economici che si sono trovati a dover applicare lo split payment l'hanno accolto con molto disfavore, tanto da arrivare a presentare ricorso alla Commissione Europea avverso l'istituto. La reazione negativa degli operatori economici verso il nuovo modello di riscossione dell'Iva era stata già preannunciata al tempo dell'elaborazione e proposizione del meccanismo di split payment in sede europea quale possibile risposta alla necessità di semplificazione del sistema di riscossione dell'imposta stessa al fine di renderla meno vulnerabile alle pratiche fraudolente degli operatori: al tempo erano state avanzate preoccupazioni circa la situazione di credito Iva permanente nella quale le imprese si sarebbero venute a trovare a causa dell'applicazione del meccanismo di split payment, situazione aggravata poi dalla contrazione di liquidità che le imprese avrebbero sofferto a causa del mancato incasso dell'imposta.

L'Italia è stato il primo Paese (e l'unico fino ad ora) ad implementare il meccanismo di split payment ed effettivamente gli effetti che l'istituto ha avuto sulle imprese è stato da alcuni definito disastroso: il credito Iva cronico dovuto all'impossibilità di compensare l'Iva sugli acquisti, unitamente al mancato incasso dell'Iva e al ritardo cronico nei pagamenti da parte della Pubblica Amministrazione ha determinato nelle imprese che si sono trovate costrette ad applicare il meccanismo di split payment una situazione di grave squilibrio finanziario, tale da rendere impossibile per le imprese stesse finanziarsi nel breve periodo al fine di mantenere in vita il ciclo produttivo. Nonostante il legislatore abbia tentato di ovviare a queste problematiche prevedendo per le suddette imprese l'applicazione del procedimento di rimborso Iva prioritario ed emanando provvedimenti tesi a restringere i tempi di pagamento da parte delle Pubbliche Amministrazioni così da conformarli agli standard europei, l'impatto finanziario negativo per gli operatori economici è stato inevitabile. Si pensi che secondo una stima dell'ANCE, con l'applicazione del meccanismo di split payment ogni impresa ha perso in media 800 euro di Iva al mese, dei quali 700 euro venivano utilizzati per compensare l'Iva sugli acquisti e i rimanenti 100 euro venivano utilizzati invece per finanziare l'impresa nel breve periodo.

Considerato, da ultimo, che si tratta perlopiù di piccole e medie imprese le cui risorse finanziarie vengono drenate dall'applicazione del meccanismo di split payment, e che l'Unione Europea promuove, con lo *Small Business Act*, la crescita e lo sviluppo di queste imprese attraverso l'adozione da parte degli Stati

membri di misure idonee a tal scopo, si fatica a credere legittimo e conforme alla Direttiva comunitaria un istituto che danneggia la sopravvivenza delle piccole e medie imprese che lavorano nel settore degli appalti pubblici per creare una via sicura di pagamento dell'imposta a favore dello Stato, mettendo dunque l'interesse dello Stato al recupero di imposta davanti all'interesse dello sviluppo e della crescita delle piccole e medie imprese, le quali sono considerate peraltro la spina dorsale dell'economia europea, rappresentando il 99 per cento di tutte le aziende dei 28 Stati membri dell'Unione Europea.

BIBLIOGRAFIA

Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 350678 del 31 maggio 1982.

Agenzia delle Entrate, Circolare n. 13, del 23 febbraio 1994.

Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 25/E, del 12 febbraio 1997.

Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 159/E, del 28 maggio 2002.

Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 99/E del 30 luglio 2004.

Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 271/E, 28 settembre 2007.

Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 242/E, 27 agosto 2009.

Agenzia delle Entrate, Provv. Del Dir. Dell'Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2010, prot. 2010/188376.

Agenzia delle Entrate, Circolare n. 39/E, del 1° agosto 2011.

Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 42/E, del 27 aprile 2012.

Agenzia delle Entrate - Dir. Centrale Normativa, Circ. n. 1/E del 9 febbraio 2015: *IVA - Ambito soggettivo di applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti – Art. 1, comma 629, lettera b), della L. 23 dicembre 2014, n. 190 – Primi chiarimenti.*

Agenzia delle Entrate, Circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014.

Agenzia delle Entrate – Dir. Centrale Normativa, *Circ. n. 15/E del 13 aprile 2015*.

Agenzia delle entrate, Com. stampa 9 febbraio 2015,– Ufficio stampa: *Split Payment Iva, prime indicazioni delle Entrate. Niente sanzioni per le violazioni finora commesse in buona fede*.

Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 15/E, del 12 febbraio 2015.

Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 75/E, del 14 settembre 2016.

Agenzia delle Entrate, Circ. n. 6/E del 19 febbraio 2015.

Agenzia delle Dogane, nota n.17619/RU dell'11 febbraio 2015.

AINSWORTH R.T., in *VAT FRAUD AS A POLICY STIMULUS – IS THE US WATCHING? VAT WITHHOLDING, RTVAT, AND THE MITTLER MODEL*, Boston University School of Law Working Paper No. 11-08, 24 Febbraio 2011.

AINSWORTH R.T., *Real Time Collection of Value Added Tax: Some Business and Legal Implications*, Boston University School of Law Working Paper n. 12-51, 24 ottobre 2012.

ANCE, CNA, e ANAEPa, *Criticità Relative all'Applicazione dello Split Payment nei Lavori Pubblici in Italia*, Dossier Tecnico, Febbraio 2015.

ASSONIME, Circolare n. 34, del 21 dicembre 2015.

AUJEAN M., *Value Added Tax in the Internal Market, a first Assessment*, EC Tax Review n. 1 del 1995;

AUJEAN M., *L'évolution de la fiscalité en Europe sous l'impulsion de la Commission: 50 ans du Traité de Rome*, Gazette du Palais- Gazette européenne N°38, 2007.

AUJEAN M., *Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future*.

AUJEAN M., *VAT in the Single Market: the transitional Arrangements Explained*, EC Tax Review N°2, 1992.

BALDWIN R., *EU VAT fraud*, <http://www.voxeu.org/index.php?q=node/256>.

BANCALARI M., COALOA F.T., *Circolare n. 39/E del 1° agosto 2011 - Vies: i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*, in *Il Fisco* n. 33 del 2011.

BANCALARI M., COALOA F.T., *Risoluzione n. 42/E del 27 aprile 2012- il regime giuridico delle operazioni IC effettuate senza la regolare iscrizione al VIES*, in "il Fisco" n. 21 del 2012.

BARONE M., CURCU R., *Centro Studi Fiscale, Reverse Charge e Split Payment*.

BEGHIN M., *Diritto Tributario*, II Ed., CEDAM, 2015.

BELLINAZZO M., *Scambi interni e split payment sostengono gli introiti dell'Iva: Imposta sui consumi. Effetti rilevanti del nuovo meccanismo anti-frodi*, in *ilSole24Ore*.

BENIGNI C., *Diritto di rivalsa a seguito di accertamento*, in "Pratica fiscale e professionale" n. 7 del 2012.

BIRD R.M., *Tax Harmonisation in Federations and Common Markets*, 1988.

A. BONUZZI, *Rimborso prioritario più agevolato per chi “subisce” lo split*, in EC News del 24 febbraio 2015.

BORIA P., *Il sistema tributario*, UTET Giuridica, 2008.

BORIA P., *Diritto Tributario Europeo*, Giuffrè Editore, Seconda Edizione, 2015.

BOSELLO F., *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna, 1979.

BRISACANI M., *Split payment: i complessi adempimenti degli Enti pubblici*, in "il fisco" n. 15 del 2016.

BRUSATERRA M., *Niente Split Payment sulla Rivalsa*, in “IlSole24Ore” n. 254, 15 settembre 2016.

BUSSE C., *Rimborsi Iva: in Italia 2 anni e mezzo di attesa, nel Regno Unito 10 giorni*, in IlSole24Ore del 22 settembre 2014.

CAPOLUPO S., *Lotta alle Frodi IVA: Nuove Regole Sullo Scambio di Informazioni*, in L'IVA n.1 del 2011.

CAPOZZI V., *Fondazione Nazionale Commercialisti, IVA: Lo Split Payment, Circolare del 31 marzo 2015*.

CARAZZAI F., *IVA a esigibilità differita*, in "Pratica fiscale e professionale" n. 22 del 2009.

CARPENTIERI L., *L'imposta sul valore aggiunto*, in FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, 3° ed., Torino, 2003.

CASE – Center for Social and Economic Research (Project leader), *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States*, CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis (Consortium leader), Warsaw 2013.

CENTORE P., *Iva Europea e Nazionale*, IPSOA, IV Edizione.

CENTORE P., *Il Principio di Territorialità*, in *Corriere Tributario* n. 34 del 2001.

CENTORE P., *La Territorialità delle Operazioni Intracomunitarie*, in *Corriere Tributario* n.5 del 2002.

CENTORE P., *IVA europea, aspetti interpretativi ed applicativi dell'IVA nazionale e comunitaria*, quarta edizione, IPSOA, 2006.

CENTORE P., *IVA Europea*, IPSOA, IV Edizione, 2006.

CENTORE P., *Manuale dell'IVA Europea*, IPSOA, V Edizione, 2008.

CENTORE P., *Detrazione e inerenza: un richiamo al principio di effettività*, in *Riv. Giur. Trib.*, 2009.

CENTORE P., *Le Misure Europee a Favore della Cooperazione Amministrativa per la Lotta alle Frodi IVA*, in *Corr. Trib.* n. 47 del 2010.

CENTORE P., *Codice IVA Nazionale e Comunitaria Commentato*, IPSOA, II Edizione, 2012.

CENTORE P., *La revisione delle regole di fatturazione Iva*, in Corr. Trib. n. 36 del 2012.

CENTORE P., *Le Nuove Regole Temporalì delle Operazioni Intracomunitarie*, in "Fiscalità e commercio internazionale" n. 12 del 2012.

CENTORE P., *Libro Bianco: La Revisione dell'IVA Europea e il Superamento del Regime Transitorio*, in Fiscalità e Commercio Internazionale n. 2 del 2012.

CENTORE P., *Possibile la Rivalsa dell'Iva Accertata se l'Imposta Dovuta è Versata all'Erario*, in "Corriere tributario" n. 8 del 2012.

CENTORE P., *Il (nuovo) momento impositivo delle operazioni intracomunitarie*, in Corriere Tributario n. 2 del 2013.

CENTORE P., *I confini della non imponibilità nelle operazioni intracomunitarie*, in Corr. Trib.

CENTORE P., *"Split Payment" ed estensione del "Reverse Charge": un attacco concreto al "VAT GAP"*, in Corr. Trib. n. 43 del 2014.

CENTORE P., *IVA 2015*, VIII Edizione, IPSOA, 2015.

CENTORE P., *L'occasione da non perdere con le regole di "split payment"*, Corr. Trib. n. 21 del 2015.

CESATI S. e ZONDINI F., *Rivalsa Iva Accertata: I Chiarimenti delle Entrate*, in "L'IVA" n. 3 del 2014.

CIRILLO A. E AZTENI C., *Obbligo di Fatturazione Elettronica verso la PA nel Decreto n.55/2013*, in "Bilancio e Reddito d'Impresa" n. 8 del 2013.

CLAUDIO C., *Iscrizione nell'elenco VIES tra vincoli comunitari e disposizioni interne*, in Corr. Trib. n. 11 del 2011.

CNOSSEN S., *Tax Co-ordination in the European Community*, Series on International Taxation n. 7, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, The Netherlands, 1987;

CNOSSEN S., *The Case for Tax Diversity in the EU*, 1990.

COMELLI A., *La disciplina di attuazione in Italia delle direttive comunitarie attinenti al regime transitorio dell'Iva sugli scambi intracomunitari*, in Dir. E Prat. Trib. n. 1 del 1995.

COMELLI A., *IVA comunitaria e IVA nazionale: contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, CEDAM, 2000.

COMELLI A., *"Inerenza" ai fini dell'Iva e onere della prova*, in Riv. Giur. Trib., 2000.

COMMISSIONE EUROPEA, *Completing the Internal Market – White Paper from the Commission to the European Council*, COM(85) 310, 14 June 1985.

COMMISSIONE EUROPEA, Bruxelles, 26.2.2016 SWD(2016) 81 final, *Documento di Lavoro dei Servizi della Commissione, Relazione per paese relativa all'Italia 2016.*

COMMISSIONE EUROPEA, *Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento Europeo sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di IVA*, Bruxelles, 16.4.2004 COM(2004) 260 def.

COMMISSIONE EUROPEA, Brussels, 31.5.2006, COM(2006) 254 final, *concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud.*

COMMISSIONE EUROPEA, COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE AL PARLAMENTO EUROPEO, AL CONSIGLIO E AL COMITATO ECONOMICO E SOCIALE EUROPEO *sul futuro dell'IVA verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente adattato al mercato unico*, COM(2008) 870 dell'1 dicembre 2008.

COMMISSIONE EUROPEA, COM(2010) 695, *Libro verde sul futuro dell'IVA. Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente*, Documento di lavoro dei servizi della Commissione, SEC(2010) 1455 dell'1.12.2010.

COMMISSIONE EUROPEA, COM (2010) 2020 del 3 marzo 2010, *Europa 2020, una strategia per una crescita intelligente, sostenibile e inclusiva.*

COMMISSIONE EUROPEA, Taxation and Customs Union DG, Press Release 7/02/2011.

COMMISSIONE EUROPEA, COM(2011) 851, 6 dicembre 2011, *sul futuro dell'IVA Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente adattato al mercato unico.*

COMMISSIONE EUROPEA, COM(2015) 289 : *Proposta di DECISIONE DI ESECUZIONE DEL CONSIGLIO che autorizza l'Italia ad introdurre una misura speciale di deroga agli articoli 206 e 226 della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto*, 12 giugno 2015.

CONFINDUSTRIA, Circolare 1 aprile 2015.

Consiglio Europeo, Regolamento (CEE) n. 218/92 del Consiglio, 27 gennaio 1992, *concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (IVA).*

Consiglio Europeo, Regolamento n.904/2010, *relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto.*

DALE S., LANDWELL & ASSOCIÉS, Paris, *The EU Commission's Green Paper- the Future of VAT.*

DAMIANI M., *Distribuzione in giudizio dell'onere della prova sull'inerenza dei costi*, in Corr. Trib. n.31 del 2016.

DE RINALDIS A., *La cessione intracomunitaria può anche essere imponibile IVA*, in L'IVA n. 7 del 2013.

DEZZANI F., *Split Payment: scritture contabili del "fornitore" di beni e servizi alla Pubblica Amministrazione*, in "Il Fisco" n. 36 del 2015.

Direttiva Consiglio Europeo, n. 67/227/CEE, *in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari*.

Direttiva Consiglio Europeo, n. 67/228/CEE, *in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari*.

Direttiva Consiglio Europeo, n. 77/388/CEE, 17 maggio 1977, *in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme*.

Direttiva Consiglio Europeo, n. 2006/112/CE, *relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto*.

DE LA FERIA R., *VAT and the EC Internal Market: The Shortcomings of Harmonisation*, Oxford University Centre for Business Taxation, WP 09/29.

DG Taxation and Customs Union, Reckon, *Study to Quantify and Analyse the VAT Gap in the EU-25 Member States*, 21 settembre 2009.

EASSON A.J., *Taxation in the European Community*, London, UK, 1994.

ENTI.IT, *Split payment e legittimità costituzionale*, commento alla sentenza Corte Cost. n. 145 del 16 giugno 2016, pubblicato il 20 giugno 2016 in www.enti.it.

FALSITTA G., *Manuale di diritto Tributario*, XI Ed., CEDAM.

FALSITTA G., *Manuale di Diritto Tributario*, CEDAM, Edizione XI, 2016.

FANELLI R., *IVA Nazionale e Comunitaria*, Milano, 2007.

FANELLI R., *La Rivalsa dell'Imposta Accertata o Constatata*, in "L'IVA" n. 8 del 2009.

FANELLI R., *I Controlli Congiunti Contro le Frodi IVA*, in "L'IVA" n. 1 del 2011.

FANELLI R., *L'Autorizzazione dell'Agenzia per Effettuare Operazioni Intracomunitarie*, in *Pratica Fiscale e Professionale* n. 4 del 2011.

FANELLI R., *Non è Intracomunitario l'Acquisto Effettuato in Mancanza di Iscrizione al VIES*, in *Corr. Trib.* n. 25 del 2012.

FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, 3° ed., Torino, 2003.

FERLAZZO NATOLI L., *Diritto Tributario*, Giuffrè Editore.

FORTE N., *Enti associativi in regime forfetario: rischio di penalizzazioni con lo "split payment"?*, *Corr. Trib.* n. 11 del 2015.

FORTE N., *Split Payment e Reverse Charge*, Maggioli Editore, 2015.

FORTE N., *I rapporti tra "Reverse Charge" e "Split Payment"*, in "Corriere Tributario" n. 19 del 2015.

FORTE N., *Gli Obblighi di Registrazione delle Fatture Elettroniche*, in "Corr. Trib." n. 26 del 2015.

FORTE N., *Manuale IVA 2016*, Maggioli Editore, 2016.

FORTE U., *L'iva comunitaria e l'iva italiana prima e dopo il 1993*, in *Fisco*, 1992.

FRIGNANI A. e WAELBROECK M., in *Disciplina della concorrenza nella CE*, UTET, Torino, 1996.

GAFFURI G., *Diritto Tributario 2016*, CEDAM, VIII Edizione 2016.

GATTONE E., TIRALONGO G., *Lotta alla frode fiscale. L'Unione europea decisa a rafforzare la cooperazione tra Stati membri e Paesi terzi per arginare il fenomeno della frode nel campo dell'Iva, delle accise e della fiscalità diretta*, in *Il Fisco* n.27 del 2006.

GAVIOLI F., *Fatturazione elettronica verso la P.A.: obbligo per tutti dal 31 marzo 2015*, in "Pratica fiscale e professionale" n. 25 del 2014.

GIGLIOTTI A., *Split Payment: in vigore dal 1 gennaio 2015*, Fondazione Nazionale Commercialisti, 15 dicembre 2015.

GIONTELLA M., *L'iva intracomunitaria*, in *Riv. Dir. Trib.* n. 1 del 1993.

GIOVANARDI A., *Le frodi IVA: profili ricostruttivi*, Giappichelli Editore.

GIULIANI G. e SPERA M., *Split Payment: nuovi chiarimenti del Fisco su adempimenti e procedure*, in *Il Fisco* n. 22 del 2015.

IACONO A., *Split Payment IVA: arriva l'autorizzazione UE*, in *Fiscooggi*, 19 agosto 2015.

IPSOA, *I Chiarimenti nella Circolare 1/E/2015, Split Payment: ambito applicativo in chiaro*.

IPSOA QUOTIDIANO, *Modalità e Termini per il versamento dell'Iva da Parte della PA*, 4 febbraio 2015.

KOGELS H., *Some Remarks on the Future of VAT*, *EC Tax Review*, 2011-6.

LAURIA F., *L'Unione Europea*.

F. LAPECORELLA, *Ex-post assessment of the split payment and reverse charge provisions: preliminary results and methodological approaches*, Dipartimento delle Finanze, Ministero dell'Economia e delle Finanze, 15-16 settembre 2015.

LEDDA F., *I vari casi di autofatturazione*, in *Azienda e Fisco* n. 8 del 2006.

LIBERATORE G., *Le Nuove Frontiere Internazionali nelle Frodi IVA*, in *L'IVA* n. 11 del 2012.

LIBERATORE G., *"Reverse Charge" esteso anche ai servizi di "edilizia specializzata" e di pulizia*, in *"Pratica Fiscale e Professionale"* n. 4 del 2015.

LIBERATORE G., *Split payment: le indicazioni operative*, in "Pratica fiscale e professionale" n. 8 del 2015.

LIBERATORE G., *Monitoraggio Europeo anacronistico ed inefficace*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale* n. 8 del 2016.

LODIL., *Conferme della Corte di Giustizia sulla Neutralità dell'IVA e possibili soluzioni*, in *Corr. Trib.* N.30 del 2015.

LUPI, *Sulla Detraibilità dell'IVA per i Beni Strumentali oggetto dell'attività propria dell'impresa*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1992.

LUPI, *Delega IVA e limiti alla detrazione sugli acquisti: dai criteri forfettari all'imputazione specifica*, in *Rass. Trib.*, 1997.

MANDO' G. e MANDO' D., *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, IPSOA, Edizione XXXI, 2012.

MARINI G., MURATORI M., *Disciplina sulla fatturazione: novità e implicazioni*.

MARSICO D., ZOANI L., *Limiti all'esercizio del diritto di rivalsa*, in "L'IVA" n. 2 del 2009.

MARTORANA R., *Split payment, esclusi anche i compensi soggetti a ritenute di acconto*, in "Norma, quotidiano giuridico", 4 febbraio 2015.

MASPES, *Gli scambi intracomunitari*, in F. TESAURO (a cura di), *Giurisprudenza sistematica di Diritto Tributario. L'Imposta sul Valore Aggiunto*.

MASTROMATTEO A. e SANTACROCE B., *Obbligo di FatturaPA: comunicazioni e iniziative di AgID e delle Pubbliche amministrazioni*, in "il fisco" n. 11 del 2015.

MASTROMATTEO A. e SANTACROCE B., *L'avvio della FatturaPA*, in "il fisco" n. 16 del 2015.

MILANO F., *Lo split payment traina le entrate: I dati tributari. pubblicato il bollettino del mef relativo ai primi cinque mesi del 2015*, in ilSole24Ore.

MILANO F., in *Entrate tributarie, la spinta arriva dallo split payment: I dati di aprile. Incassati 549 milioni in più del 2014*, ilSole24Ore.

MILANO F., *Lotta all'Evasione, le Imprese si Ribellano alle Nuove Regole sull'Iva*, in ilSole24Ore.

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Circolare 24 dicembre 1997, n. 328/E.

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Decreto del 7 marzo 2008.

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Decreto del 3 aprile 2013, n. 55.

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Decreto 23 gennaio 2015.

MOBILI M., *Entrate tributarie in crescita del 4%*, in ilSole24Ore del 9 marzo 2016.

MOGOROVICH S., *Agricoltura: IVA senza "Split Payment"*, *Agricoltura* n. 3 del 2015.

NOCIVELLI M., *La Scissione dei Pagamenti-Split Payment- nella Pubblica Amministrazione*, in *Azienditalia - Fin. e Trib.*, 2015, n. 3.

OLIVA C.C., *Diritto Tributario Internazionale. Manuale*, II Ed., Padova, 2012.

OLIVIERI S., *Osservatorio Comunitario, Fiscalità Indiretta, Verso un nuovo e Generale Sistema dell'IVA*, in *Le Società* n. 2 del 2012.

Osservatorio Fatturazione Elettronica e Dematerializzazione della School of Management del Politecnico di Milano, *Quaderno del fare, Fatturazione Elettronica Verso la P.A.*, maggio 2013.

OSSERVATORIO PERMANENTE CNA SULLA TASSAZIONE DELLE PICCOLE IMPRESE IN ITALIA, *Reverse Charge e Split Payment: in fumo la liquidità delle imprese*, marzo 2015.

PADOVANI F., *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè Ed., 2014.

PANTONI G., SABBATINI C., DELL'ISOLA N., PASQUINI R., *"Split Payment"*, in *Focus Fiscali* n. 1 del 2015.

PANTONI G., SABBATINI C., MERONI M., *"Split Payment": chiarimenti*, *La Settimana Fiscale* n. 23 del 2015.

PARODI P., *Scissione solo per le operazioni fatturate*, ilSole24ore, 10 febbraio 2015.

PASHEV K.V., *Countering Cross-Border VAT Fraud: The Bulgarian Experience*, in “Journal of Financial Crime”, settembre 2008.

PATANÈ V., *Split payment IVA illegale per le PMI: la denuncia dell’Ance alla Commissione UE, rischio cancellazione*, 29 aprile 2015.

PAUSELLI F., *Tempi moderni per il rimborso Iva*, EC News del 10 ottobre 2014.

PEIROLO M., *La detraibilità dell’Iva e il requisito dell’inerenza all’attività dell’impresa*, in Riv. Giur. Trib. , 2004.

PEIROLO M., *Gli Effetti della Mancata Iscrizione nell’Archivio VIES*, in “Azienda e Fisco” n. 8-9 del 2012.

PEIROLO M., *Esercizio del Diritto di Rivalsa dell’Iva anche Post-Accertamento*, in “Azienda e Fisco” n. 4 del 2012.

PEIROLO M., *Il Nuovo Regime Autorizzativo Previsto per le Operazioni Intracomunitarie*, in “L’IVA” n. 2 del 2015.

PEIROLO M., *Legittimità dello Split Payment, commento*, in Il Fisco n. 11 del 2016.

PENNESI M., *Stabile Organizzazione: Aspetti Critici ed Evoluzioni sul Tema*, IPSOA, 2012.

Petizione on-line SPLIT PAYMENT: A RISCHIO LA SOPRAVVIVENZA DELLE IMPRESE DI COSTRUZIONE, www.ance.it.

PICIOCCHI A. e MASINI M., *Il nuovo meccanismo dello “Split payment” tra critiche e dubbi di legittimità. Soluzioni alternative al disagio finanziario dell’operatore economico*, in www.dirittobancario.it, sezione Fiscalità del 23 aprile 2015.

PIETROBON L., *Split Payment*, ilSole24Ore, 11 febbraio 2015.

PORTALE R., *Iva ed Enti Pubblici*, Giuffrè Editore, 2015.

PORTALE R., *IVA: Imposta sul Valore Aggiunto*, 2016, Giuffrè.

PRICEWATERHOUSECOOPER, *Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries*, 2010.

RANDAZZO F., *Definizione di Rivalsa*, In Enciclopedia Giuridica Treccani.

RANDAZZO F., *Le rivalse tributarie*, 2012.

RAVACCIA M., *Detrazione dell’Iva e principio di inerenza*, in Riv. Dir. Trib. n. 2 del 2000.

Report on the problems raised by the different turnover tax systems applied within the Common Market, Report prepared by the Committee of Experts set up under Order No. 1–53 of the High Authority, dated March 5, 1953, Luxembourg, 8 April 1953.

REUGEBRINK J., *The Sixth Directive for the Harmonisation of Value Added Tax*.

RIBACCHI E., *L'esigibilità differita dell'Iva per operazioni con Stato ed enti pubblici*, in *Pratica fiscale e professionale* n. 46 del 2010.

RICCA F., *Il Diritto di Rivalsa dell'Iva Accertata*, in "L'IVA" n. 6 del 2012.

RICCA F., *Estensione del reverse charge e introduzione dello split payment per arginare le frodi Iva*, in "il Fisco" n.44 del 2014.

RICCA F., *Stabilità 2015: operativo lo "split payment"*, in L'IVA n. 2 del 2015.

RIZZARDI R., in *Lo "Split Payment" IVA nei rapporti con la Pubblica Amministrazione trova il regolamento*, corr. Trib. n. 9 del 2015.

RIZZARDI R., *"Split payment" ed estensione del "reverse charge" già operativi ma in cerca di autorizzazione UE*, in Corr. Trib. n. 4 del 2015.

RIZZARDI R., *Il diritto di rivalsa sul cliente dell'accertamento IVA*, in "Corriere Tributario" n. 25 del 2016.

RICCA F., *Rivalsa IVA post-accertamento: nuova eccezione allo "split payment"*, in "Corriere Tributario" n. 40 del 2016.

ROSSI G. e VACCARI D., *Interrogazione parlamentare 12.3.2015 n. 3-01735*, Oggetto: Split payment e reverse charge, Atto n. 3-01735 (in Commissione), Pubblicato il 5 marzo 2015, nella seduta n. 404.

RUSSO P., *Manuale di Diritto Tributario, Parte Speciale*, Giuffrè, 2002.

RUSSOTTO M., *Diritto di Rivalsa Iva in Caso di Accertamento o Rettifica*, in "L'IVA" n. 5 del 2012.

SACCHETTO C., voce *Armonizzazione fiscale*, *Enciclopedia Treccani*, www.treccani.it.

SACCHETTO C., voce *Cooperazione Fiscale Internazionale*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*.

SACCONI S. e SIRRI M., *Split payment, rimborsi semplificati per i fornitori della Pa*, in *ilSole24Ore*, *Quotidiano Enti Locali e PA*.

SALVINI L., *Rivalsa nel diritto tributario*, in *Dig. comm.*, XIII, Torino, 1996.

SALVINI L., *Profili sistematici e di legittimità dello split payment*, in *Corr. Trib.* n. 14 del 2015.

SCHOLSEM -C J., *La T.V.A. impot européen*.

SCOPACASA F., *La (non facile) Ricerca dei Destinatari Pubblici delle Fatture Elettroniche*.

ŠEMETA A., Commissioner for Taxation, Customs, Anti-fraud and Audit, *Future VAT system: pro-business, pro-growth*, Bruxelles, 6 Dicembre 2011.

SEREGNI C., *Fornitori delle PA: Come Contabilizzare le Fatture in Split Payment*, *Quotidiano Ipsoa*, 21 febbraio 2015.

SEREGNI C. e LISI P., *"Split Payment": gli ultimi chiarimenti dell'agenzia*, in *L'IVA* n. 6 del 2015.

SIRRI M. e ZAVATTA R., *“Frodi Carosello” fra Esigenze di Repressione e principi del sistema comune IVA*, in *“Corriere Tributario”* n. 8 del 2006.

SPERA M., *Iscrizione al VIES dei Soggetti Passivi IVA*, in *Pratica Fiscale e Professionale* n. 35 del 2011.

SPERA M., *Operazioni comunitarie, reverse charge e volume d'affari*, in *Pratica Fiscale e Professionale* n.3 del 2013.

SPERA M. e BRISACANI M., *Le nuove regole per la fatturazione*, in *Pratica fiscale e Professionale* n. 47 del 2012.

SPERA M., BRISACANI M., *Le operazioni comunitarie secondo Assonime*, in *Pratica fiscale e Professionale* n.43 del 2013.

SPERA M., in *L'applicazione dello Split Payment nell'ordinamento nazionale tra criticità e dubbi operativi*, *il Fisco* n. 10 del 2015.

SPERA M., *Split Payment: difficoltà operative per i fornitori degli Enti*, in *Il Fisco* n. 13 del 2016.

STEVANATO D., *La Rivalsa dell'Iva Accertata, tra Ripristino della Neutralità del Tributo e Problematiche Applicative*, in *“Dialoghi Tributari”* n. 1 del 2012.

TAGLIAFIERRO F. e TAGLIAFIERRO L., *Le Frodi IVA nell'Unione Europea*, *Il Fisco* n. 29 del 2000.

TAR Lazio, Sentenza n. 121 del 7 gennaio 2016.

TERRA B., KAJUS J., *“A guide to the EU VAT Directives”*, IBFD, 2007.

- TERRA B., KAJUS J., *Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2014.
- TERRA B., WATTEL P., *European Tax Law*, 2008, Wolters Kluwer.
- TESAURO F., *Appunti sulle Frodi Carosello*, in *Giur. It.*, 2011.
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto Tributario, Parte Speciale*, UTET, 2012.
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Vol. II*, UTET Giuridica, X Edizione, 2016.
- THOMPSON AINSWORTH R., BU School of Law, *Real-Time Collection of the Value-Added Tax: Some Business and Legal Implications*, BU School of Law Working Paper n. 12-51, 24 ottobre 2012.
- TIMMERMANS J. -P., GHISLAIN T.J.J., *Value Added Tax (v.a.t.)*.
- TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario*, I edizione, CEDAM 2015.
- TODINI C., *Imposta sul Valore Aggiunto*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*.
- TRIMBOLI R., *Il Sistema Comunitario per lo Scambio di Informazioni sull'IVA*, in *Azienda & Fisco* n. 10 del 2011.
- TYC V., (2008), "*Harmonization of indirect taxes in the European Union*", *International Journal of Law and Management*, Vol. 50.
- WEISZ B., *Split Payment IVA: rimborsi e sanzioni*, in www.PMI.it del 15 aprile 2015.

WEISZ B., *Split Payment, le PMI ricorrono alla UE*, 4 maggio 2015, in www.PMI.it.

ZANATTO A.A. e BEILIN WERNER A., *Solo Fatture Elettroniche Verso la Pubblica Amministrazione*, in "Azienda & Fisco" n. 6 del 2014.

ZANINI U., *Evoluzione tecnologica e semplificazione nella riscossione dell'Iva e nel monitoraggio dei contribuenti*, in "Il Fisco" n. 17 del 2011.

ZANINI U., *L'obbligo di fatturazione elettronica verso le amministrazioni pubbliche*, in "il fisco" n. 26 del 2013.

ZANNI M., *La nuova disciplina della fatturazione*, in Il Fisco n. 6 del 2013.

ZUECH F., *Registrazioni Contabili degli acquisti intracomunitari*, in L'IVA n. 1 del 2006.

GIURISPRUDENZA

Cass., sentenza 4 febbraio 1992, n. 1212.

Cass. Civ., sentenza 9 aprile 2003, n. 5599.

Cass. Civ., sentenza 12 maggio 2008, n.11765.

Cass. Civ., sentenza 17 febbraio 2010, n.3706.

Cass., sentenza 20 luglio 2012, n. 12666.

Cass., sentenza 10 dicembre 2014, n. 25988.

Cass., sentenza 24 febbraio 2015, n. 3627.

Cass. Civ., sentenza 20 aprile 2016, n.7881.

Corte Costituzionale, Sentenza n. 145 del 16 giugno 2016.

Corte di Giustizia, 1 aprile 1982, causa C-89/81, *Hong Kong Trade*.

Corte di Giustizia, 3 marzo 1988, causa C-252/86, *Bergandi*.

Corte di Giustizia, 13 dicembre 1989, Causa C-342/87, *Genius*.

Corte di Giustizia, 20 giugno 1996, causa C-155/94, *Wellcome trust*.

Corte di giustizia, 8 giugno 2000, C-98/98, *Midland Bank*.

Corte di Giustizia, 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, *Axel Kittel e Recolta Recycling*.

Corte di Giustizia Europea, Causa 409/04 del 27 settembre 2007, *Teleos plc e a. contro The Commissioners of Customs and Excise*.

Corte di Giustizia, 21 febbraio 2008, causa C-271/06, *Netto Supermarket*.

Corte di Giustizia, 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07, *Ecotrade*.

Corte di Giustizia, 6 settembre 2012, causa C-273/11, *Mecsek-Gabona*.

Corte di Giustizia, 6 febbraio 2014, causa C-424/12, *Fatoria*.

Corte di Giustizia, 29 Luglio 2010, causa C-188/09, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska*.

Corte di giustizia, 22 dicembre 2010, Causa C-277/09, *RBS Deutschland Holding*.

Corte di Giustizia, 15 luglio 2010, Causa C-368/09, *Pannon*.

Corte di Giustizia, 15 dicembre 2011, causa C-427/10 *Banca Antoniana Popolare Veneta*.

Corte di Giustizia, 4 febbraio 1988, causa 391/85, *Commissione c. Regno del Belgio*.

Corte di giustizia, 29 aprile 2004, causa C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel GmbH e Finanzamt Osterholz-Scharmbeck*.

Corte di Giustizia, 29 marzo 2012, causa C-414/10, *Véleclair*.

