



Dipartimento di Impresa e management

Cattedra di Diritto Tributario avanzato

L'EDILIZIA NELL'IVA E I NUOVI STRUMENTI DI LOTTA ALL'EVASIONE

RELATORE:

Prof.
Fabio Marchetti

CANDIDATO:

Bernardo Valente
Matr.671931

CORRELATORE:

Prof.
Giuseppe Napoli

ANNO ACCADEMICO 2016-2017

INDICE

INTRODUZIONE	5
 CAPITOLO I: L'IVA: CARATTERISTICHE IN GENERALE E NEL SETTORE EDILIZIO	 6
1.1 NATURA ED EVOLUZIONE DELL'IVA.....	6
1.2 GLI STRUMENTI CHE GARANTISCONO LA NAUTRALITÀ DELL'IVA.....	10
1.2.1 Gli strumenti: la rivalsa	11
1.2.2 La Detrazione	12
1.2.3 Autofatturazione	14
1.3 I PRESUPPOSTI DELL'IVA	15
1.3.1 Presupposto oggettivo	15
<i>1.3.1.1 Prestazioni di servizi</i>	<i>16</i>
1.3.2 Presupposto soggettivo	17
1.3.3 Presupposto delle territorialità	17
1.4 PROBLEMI DI EVASIONE	18
1.4.1 Le frodi	19
1.5 CONTRASTO ALL'EVASIONE	23
1.5.1 Risultati raggiunti e strategie per il futuro	25
<i>1.5.1.1 Le strategie per il futuro</i>	<i>26</i>
1.6 L'IVA NEL SETTORE EDILIZIO	27
1.6.1 IVA nell'acquisto o costruzione della prima casa	28
<i>1.6.1.1 Decadenza del beneficio</i>	<i>29</i>
<i>1.6.1.2 Altri casi di applicazione dell'aliquota ridotta al 4%</i>	<i>29</i>

1.6.2 IVA nell'acquisto o costruzione di abitazione che non costituisce l'abitazione principale	30
1.6.3 Iva negli interventi di recupero edilizio	30
1.6.3.1 Le tipologie di interventi manutentivi	32
1.6.4 Iva nei rapporti fra soggetti d'impresa: Cenni reverse charge	34

CAPITOLO II: REVERSE CHARGE: APPLICAZIONE NEL SETTORE EDILE 36

2.1 DEFINIZIONE	37
2.2 L'EVOLUZIONE DELL'ISTITUTO.....	37
2.3 REVERSE CHARGE "ESTERNO" E "INTERNO"	40
2.4 CASO SPECIFICO: IL REVERSE CHARGE NEL SETTORE EDILE	45
2.4.1. il "reverse charge" prima e dopo la legge di stabilità 2015	46
2.4.1.1 Appalto unico: i vari casi	51
2.4.2 Il "reverse charge" nel subappalto edile.....	54
2.4.2.1 Ambito soggettivo e oggettivo del "reverse charge" nel subappalto	55
2.4.3 Disciplina comune nel reverse	58
2.4.3.1 I contratti esclusi dal "reverse charge"	58
2.4.3.2 Rimborso prioritario del credito iva	60

CAPITOLO III: SPLIT PAYMENT..... 62

3.1 NASCITA DELLO SPLIT PAYMENT: LA LEGGE DI STABILITÀ 2015	62
3.2 IL PERIMETRO NORMATIVO DELL'ISTITUTO	65
3.2.1 Autorizzazione del Consiglio Europeo	65
3.2.2 Il nuovo articolo 17-ter del DPR 633/1972	67

3.3 AMBITO DI APPLICAZIONE DELLO SPLIT PAYMENT	68
3.3.1 Ambito soggettivo di applicazione	68
3.3.2 Ambito oggettivo di applicazione	72
3.3.2.1 Operazioni escluse	72
3.3.3 Gli adempimenti dei fornitori	76
3.3.4 Gli adempimenti degli enti pubblici	79
3.3.4.1 Ente pubblico soggetto passivo Iva	79
3.3.4.2 Ente pubblico non soggetto passivo Iva	80
3.3.5 Le note di variazione	82
3.3.6 Casi particolari	84
3.4 LE SANZIONI E I RIMBORSI	85
3.4.1 Sanzioni per irregolarità commesse	85
3.4.2 Il regime dei rimborsi	88
3.5 MANOVRA CORRETTIVA 2017 (D.L. 50/2017)	90
3.5.1 Il nuovo ambito soggettivo	91
3.5.2 Il nuovo ambito oggettivo	95
3.5.3 Rimborsi Iva mediante conto fiscale.	96
3.5.4 Clausola di salvaguardia	96
3.5.5 Decorrenza del nuovo meccanismo	97
3.6 LO SPLIT PAYMENT E IL SETTORE EDILIZIO	97
CONCLUSIONI.....	101
BIBLIOGRAFIA.....	107
SITOGRAFIA	112

INTRODUZIONE

L'obiettivo del presente elaborato è quello di analizzare due strumenti importanti quali il reverse charge e lo split payment messi a disposizione dal Legislatore al fine di contrastare il fenomeno dell'evasione Iva nel settore edilizio e negli appalti pubblici. Nella prima parte del primo capitolo saranno analizzati la nascita, l'evoluzione dell'Iva e gli strumenti della rivalsa e della detrazione che garantiscono la neutralità dell'imposta quale caratteristica distintiva del tributo; si procederà, poi, all'analisi dei presupposti sufficienti ai fini dell'applicabilità di un'imposta cumulativa. Nella parte centrale, sarà introdotto il fenomeno dell'evasione fiscale e le diverse strategie che sono state messe in atto e quelle future studiate per contrastarla. Nell'ultima parte del capitolo ci soffermerà su un caso specifico, oggetto di studio dell'elaborato, ossia l'Iva nel settore edilizio.

Nel secondo capitolo si procederà dapprima a dare una definizione di reverse charge per poi passare all'evoluzione dell'istituto. Nell'ultima parte di questo secondo capitolo sarà oggetto di esame, il reverse nel settore edile evidenziando come prima della legge di stabilità lo stesso fosse applicabile solo nel subappalto edile, mentre con l'introduzione della lettera a-ter) nell'art 17, comma 6, è stato esteso anche ai contratti di appalto limitatamente a quelle tipologie di lavori rientranti nella normativa.

Nell'ultimo capitolo l'oggetto della analisi sarà il recente meccanismo dello split payment che opera nell'ambito degli appalti pubblici, dove il settore edile ricopre una buona parte, come meccanismo alternativo di versamento dell'Iva nei rapporti fra fornitori ed Enti Pubblici; nel capitolo sarà esaminato non solo l'intero ambito di applicazione dell'istituto, ma anche il regime dei rimborsi per via del credito che si genera con l'applicazione dello strumento e le sanzioni a cui andranno incontro i vari operatori in caso di erronea applicazione dell'istituto. L'ultima parte del capitolo sarà, infine, dedicata a tutte le novità che sono state apportate allo split payment a seguito della manovra correttiva di cui al D.L. 50 del 2017.

CAPITOLO I

L'IVA: CARATTERISTICHE IN GENERALE E NEL SETTORE EDILIZIO

1.1 NATURA ED EVOLUZIONE DELL'IVA

L'imposta sul valore aggiunto è entrata in vigore in Italia il primo gennaio del 1973 con l'emanazione del D.P.R. 633/1972, con l'obiettivo di tassare la cessione dei beni e prestazioni di servizi, effettuate durante l'esercizio d'impresa, arti o professioni, acquisti intra-comunitari e importazioni da chiunque effettuate.¹

L'Iva è un'imposta comunitaria, introdotta da due direttive², le quali sono state a loro volta inserite nel progetto di realizzazione del mercato unico tra gli Stati membri al fine di garantire la circolazione dei beni, servizi e capitali in modo libero senza alcun tipo di barriere fisiche e ostacoli fiscali. Come è stato accennato, l'obiettivo del progetto era l'unificazione europea, raggiungibile con l'eliminazione delle frontiere fra i vari Stati membri, e conseguente adeguamento delle strutture di controllo e cooperazione sovranazionale ai fini del raggiungimento dell'armonizzazione. Il tutto trova fondamento nel trattato di Roma³ all'articolo 2 relativamente agli obiettivi da raggiungere (unificazione europea con eliminazione delle barriere) e all'articolo 3 riguardante, invece, le condizioni per raggiungere tali obiettivi. Il trattato di Roma è stato modificato dapprima con il trattato di Maastrich⁴, cambiando il suo nome in trattato che istituisce la comunità europea, e dal trattato di Lisbona⁵, poi, ancora, cambiando il nome in TFUE (Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea). Ad oggi l'unione europea si fonda sul TUE e TFUE.

Per la creazione di un mercato unico, all'interno del quale i beni e i servizi potessero circolare liberamente, oltre all'abolizione delle frontiere e instaurazione di una tariffa doganale nel 1968, appariva necessario abbattere gli ostacoli fiscali che creavano

¹ FALSITTA G. "Manuale di diritto tributario" Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia 2014.

² Prima direttiva 67/227/CEE e seconda direttiva 67/228/CEE e del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari.

³ Firmato il 25 marzo 1957.

⁴ Firmato a Maastrich il 7 febbraio 1992 da 12 paesi membri.

⁵ Firmato a Lisbona il 13 dicembre 2007.

frammentazione del mercato. L'integrazione degli ordinamenti fiscali degli Stati può essere di due tipi: Negativa e Positiva. L'integrazione negativa, si sostanzia nell'abolizione delle norme fiscali di un Paese membro, incompatibili con le disposizioni del TFUE. L'integrazione positiva, invece, si realizza attraverso la legislazione o armonizzazione delle leggi nazionali in materia fiscale.

L'armonizzazione delle imposte indirette è stata raggiunta attraverso l'adozione di Regolamenti e direttive europee. Il TFUE, in particolare, si occupa delle imposte indirette negli artt. 110-113; l'art 113 rappresenta la base giuridica per la realizzazione dell'armonizzazione delle imposte sul consumo, in quanto dispone, che il Consiglio adotti le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte indirette *“nella misura in cui necessarie per assicurare l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza”*⁶.

Come base per l'armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari l'Unione ha adottato “l'imposta sul valore aggiunto”, considerata uno strumento ideale per realizzare il libero scambio ed evitare problematiche dipendenti dal circuito del mercato, poiché considerato metodo di tassazione trasparente e neutrale nei passaggi che garantiscono la circolazione dei beni e scambio di servizi⁷, indipendentemente dal numero di passaggi precedenti. L'IVA appartiene alla categoria delle imposte indirette generali, introdotte per colpire tutti i beni e i servizi scambiati, a differenza delle accise che colpiscono specifici beni e servizi.

Le imposte indirette generali si dividono in: imposte sul consumo (come l'IVA) e imposte sul valore pieno che invece colpiscono l'intero valore del bene scambiato. Per capire la ratio che sta alla base dell'introduzione dell'IVA è necessario esaminare, in primis il meccanismo applicativo delle imposte sul valore pieno; esse si differenziano in imposte monofase e plurifase cumulative. Le prime vanno a colpire l'intero valore del bene o servizio prestato in un unico momento del processo produttivo; le seconde, invece, colpiscono l'intero valore in ogni fase del processo

⁶ 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.”

⁷ Melis G. “Coordinamento fiscale nell'unione europea” Giuffrè editore 2007.

stesso: un esempio è l'IGE (Imposta generale sull'entrate)⁸. L'IGE è l'antenata dell'IVA, differenziandosi da quest'ultima, in quanto colpiva ogni singola entrata di denaro realizzata a seguito della cessione di beni e prestazioni di servizi; essendo, appunto, un'imposta plurifase cumulativa a "cascata", essa gravava sull'intero valore del bene ad ogni singolo passaggio della catena produttiva, non consentendo la detrazione del tributo assolta nei passaggi precedenti⁹. Per cui si determina un'incidenza tanto maggiore quanto più numerosi sono i passaggi del bene o servizio prima di raggiungere il consumatore finale. L'IGE aveva comportato una distorsione del mercato, favorendo la filiera verticale a discapito di quella orizzontale dove, invece, la produzione è frammentata tra più operatori specializzati; inoltre si riscontravano serie difficoltà, sul piano internazionale, nella determinazione dell'onere fiscale incorporato nei beni destinati all'esportazione¹⁰, tenendo infatti in considerazione l'applicazione cumulativa dell'imposta, era impossibile determinare con esattezza l'ammontare del tributo assolto nei vari passaggi in quanto i vari rimborsi si calcolavano alla fine forfettariamente. Si favorivano in tal modo le imprese la cui produzione era destinata al mercato estero. Tali fenomeni hanno agito da "catalizzatori" nel passaggio all'IVA, che invece, come sappiamo, è un'imposta plurifase non cumulativa che colpisce il valore aggiunto¹¹, ovvero l'incremento di valore in tutti gli stadi del processo produttivo-distributivo, in modo tale che da versare all'Erario fosse solo un'imposta generale sul consumo proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, indipendentemente dal numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione¹². Perciò, brevemente si può affermare, che le imposte sul valore aggiunto sono state preferite a quelle cumulative perché sono neutrali rispetto al numero di passaggi che i beni effettuano prima di raggiungere il consumatore finale; avendo il grande vantaggio di lasciare libere le imprese di organizzare e decidere il lavoro nel modo più razionale possibile senza una "costrizione", come accennato prima, alla

⁸ Russo P. "Manuale di diritto tributario" Giuffrè editore 2009; Fantozzi A. "Corso di diritto tributario".

⁹ Tesaurò F. "Istituzioni di diritto tributario" Parte generale 2015.

¹⁰ Fantozzi P. "Corso di diritto tributario" 2004 pag. 472.

¹¹ Lupi F. "Diritto tributario. Parte speciale." La determinazione giuridica della capacità economica.

¹² Direttiva 67/227/CEE, art 2: "Il principio del sistema comune di imposta sul valore aggiunto consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione".

verticalizzazione. Non solo questo, ma un altro aspetto a favore delle imposte sul valore aggiunto è quello di consentire di determinare in modo esatto l'onere fiscale incorporato nei beni destinati ai consumatori, evitando fenomeni distorsivi della concorrenza.

Detto ciò, si possono estrapolare alcune caratteristiche fondamentali dell'IVA:

- Si applica a tutte le operazioni aventi ad oggetto beni o servizi.
- È proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo d'imposta come contropartita dei beni e servizi forniti.
- Viene riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e distribuzione.
- Gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo, sono detratte dall'imposta dovuta in modo tale che, il tributo si applica in ciascuna fase solo al valore aggiunto della fase stessa e il peso dell'imposta è a carico del consumatore finale.

La manifestazione di capacità contributiva che l'imposta sul valore aggiunto colpisce è rappresentata da: i soggetti passivi d'imposta¹³ (imprenditori e lavoratori autonomi) e le operazioni rilevanti ai fini IVA (cessione dei beni e prestazioni di servizi). Caratteristica distintiva del tributo sta nel fatto che i soggetti passivi non ne sopportano definitivamente il peso; in capo ai cedenti e prestatori ricade "l'obbligo di rivalsa" nei confronti dei cessionari e committenti¹⁴. Questi ultimi a loro volta hanno il diritto di detrarre l'IVA pagata a titolo di rivalsa¹⁵ da quella dovuta per le operazioni attive da essi effettuate, fermo restando che i beni siano stati acquistati nell'esercizio di attività d'impresa o lavoro autonomo. In questa "catena", gli unici soggetti a non

¹³ Art 9 Direttiva 2006/112/CEE definisce "il soggetto passivo d'imposta": *"Chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo un'attività economica indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività"*.

¹⁴ DPR 633/1972 art 18: *"Il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente. Per le operazioni per le quali non è prescritta l'emissione della fattura il prezzo o il corrispettivo si intende comprensivo dell'imposta. Se la fattura è emessa su richiesta del cliente il prezzo o il corrispettivo deve essere diminuito della percentuale indicata nel quarto comma dell'art. 27. La rivalsa non è obbligatoria per le cessioni di cui ai numeri 4) e 5) dell'articolo 2 e per le prestazioni di servizi di cui al terzo comma, primo periodo, dell'articolo 3. È nullo ogni patto contrario alle disposizioni dei commi precedenti. Il credito di rivalsa ha privilegio speciale sui beni immobili oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio ai sensi degli artt. 2758 e 2772 del codice civile e, se relativo alla cessione di beni mobili, ha privilegio sulla generalità dei mobili del debitore con lo stesso grado del privilegio generale stabilito nell'art. 2752 del codice civile, cui tuttavia è posposto"*. FALSITTA G. "Manuale di diritto tributario" Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia 2014.

¹⁵ DPR 633/1972 art 19.

avere né obblighi di rivalsa, né diritto di detrazione sono i cd. "consumatori finali", portatori della capacità contributiva nei confronti dei quali l'imposta grava in modo definitivo. Per questo motivo si può descrivere l'IVA come un tributo neutro per i soggetti passivi, caratteristica realizzabile dal diritto di detrazione che consente la tassazione del bene al consumo e che rappresenta la giustificazione costituzionale del tributo.¹⁶

1.2 GLI STRUMENTI CHE GARANTISCONO LA NAUTRALITÀ DELL'IVA

Caratteristica fondamentale dell'imposta sul valore aggiunto è la neutralità della stessa per i soggetti passivi d'imposta; i quali saranno obbligati a versare l'imposta all'erario e di conseguenza detrarre, dal debito iva, l'imposta che ha gravato sui loro acquisti. Ad ogni passaggio del ciclo produttivo, l'Erario deve incassare la differenza tra l'IVA sugli acquisti e quella sulle vendite di ogni soggetto passivo d'imposta. L'IVA è quindi neutrale per i soggetti passivi in senso economico¹⁷. La neutralità è dimostrata dal fatto che, il soggetto passivo se pone in essere un'operazione imponibile è un debitore (verso l'Erario), ma allo stesso tempo, è creditore verso il committente; allo stesso modo se acquista beni o servizi è debitore dell'IVA verso il suo fornitore, ma può detrarla dall'iva sulle operazioni attive con diritto di rimborso.¹⁸ Ed è in tale modo che si dimostra la "neutralità" dell'IVA nei vari passaggi intermedi del ciclo produttivo tra soggetti passivi (definiti intermediari), e quindi precedenti al consumatore finale; in quanto, appunto, è proprio nella fase conclusiva che l'IVA diviene definitiva ossia grava sul consumatore finale comportando l'impossibilità di detrazione da parte di quest'ultimo¹⁹.

La neutralità dell'IVA, quindi, si consegue attraverso due strumenti: quello della rivalsa e quello della detrazione.

¹⁶ Art 53 Costituzione: *"Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività."*

¹⁷ Tesaurò F. "Istituzioni di diritto tributario "Parte generale 2015.

¹⁸ Tesaurò F. "Istituzioni di diritto tributario "Parte generale 2015 pag. 218. Lupi F. "Diritto tributario. Parte speciale." La determinazione giuridica della capacità economica.

¹⁹ Tesaurò F. "Istituzioni di diritto tributario "Parte generale 2015.

1.2.1 Gli strumenti: la rivalsa

Lo strumento della rivalsa²⁰ è volto ad attuare il trasferimento di un tributo. E' disciplinato dall'art 18 del D.P.R. 633/1972, il quale recita al comma 1: *“Il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibili deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o committente”*.

La legge applica l'obbligazione tributaria nei confronti di un soggetto, ma al contempo attribuisce il potere di rivalersi nei confronti di un altro soggetto per il tributo assolto. Il soggetto tenuto a versare l'imposta all'Erario, come conseguenza dell'applicazione dell'istituto della rivalsa, non è gravato economicamente in forma del dovere di trasferimento dell'onere ad un altro soggetto che dovrà farsi carico dell'imposta. Con l'applicazione del meccanismo della rivalsa, si fa in modo che l'IVA si applichi in ogni fase intermedia del ciclo produttivo-distributivo, dovendo poi ogni soggetto passivo rivalersi sul cessionario-committente del bene o servizio per l'imposta dovuta all'Erario; realizzandosi un trasferimento dell'imposta tra i diversi soggetti passivi IVA sino ad arrivare al passaggio finale del bene o servizio al consumatore finale, unico gravato dall'imposta in modo definitivo²¹. Emerge chiaramente dall'art. 18, che la rivalsa è un diritto-dovere del soggetto passivo, in quanto ogni volta che pone in essere un'operazione imponibile che lo rende debitore d'imposta verso l'Erario, si rende al contempo creditore nei confronti della controparte contrattuale per cui ha il dovere di rivalersi. In realtà, ai fini della nascita di un credito di rivalsa, in capo al cedente non è sufficiente solo effettuare l'operazione imponibile, in quanto è necessario che si addebiti l'iva al cessionario in fattura. A norma dell'art 21 del D.P.R. 633/1972 vi è l'obbligo di emettere fattura, a norma dell'art 18 sempre dello stesso D.P.R. vi è invece l'obbligo di addebitare l'Iva in fattura. Solo a seguito dell'emissione della fattura si crea il diritto-dovere di rivalsa²². Invece nel caso descritto dal comma 2 dell'art 18 del D.P.R. 633/1972: *“Per le operazioni per le quali non è prescritta l'emissione della fattura, il prezzo o corrispettivo s'intende comprensivo dell'imposta”*. Precisa il Tesoro che l'obbligo, di cui si parlava prima per il cedente-prestatore, ha per oggetto l'emissione della

²⁰Randazzo F.; definizione di RIVALSA, enciclopedia Treccani.

[http://www.treccani.it/enciclopedia/rivalsa-dir-trib_\(Diritto-on-line\)/](http://www.treccani.it/enciclopedia/rivalsa-dir-trib_(Diritto-on-line)/)

²¹ “Limiti all'esercizio del diritto di rivalsa” in “l'IVA” n°2 del 2009.

²² Boselli “Imposta sul valore aggiunto: effetti giuridici”.

fattura, con addebito della rivalsa. Il soggetto passivo IVA ha l'obbligo di far sorgere il diritto di rivalsa²³. Pertanto l'obbligo è costituito dalla nascita del credito, non dall'esercizio del credito di rivalsa in quanto il creditore è libero di esercitarlo o meno. Il diritto di rivalsa deve applicarsi con carattere di generalità nei confronti di tutti gli acquirenti di beni e servizi compresi lo Stato e le pubbliche amministrazioni²⁴.

La Corte di Cassazione afferma che la rivalsa può essere esercitata anche dopo che è decorso il termine per l'emissione della fattura, poiché non c'è una norma che limiti nel tempo la rivalsa²⁵. È stato discusso il problema della rivalsa dopo che il cedente/prestatore abbia ricevuto un avviso di accertamento; a tal fine infatti, l'art 60 comma 7 del D.P.R. 633/1972 prima, impediva in caso di avviso accertamento la rivalsa dell'imposta; dopo con il D.L. 24 gennaio 2012, art 93 n. 1 (convertito, con modificazioni, dalla L. 24 marzo 2012, n. 27); è stato modificato il contenuto del comma 7 rendendo possibile la rivalsa da parte del contribuente anche in caso di accertamento, ma solo dopo il pagamento dell'imposta o la maggiore imposta incrementato di interessi e sanzioni.

1.2.2 La Detrazione

L'istituto della detrazione è disciplinato a livello comunitario dall'art. 17 della VI direttiva CEE; trasfuso nell'art. 19 del D.P.R. 633/1972, garantisce la neutralità dell'imposta. Ai sensi del predetto articolo citato: *“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, e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo”*. Perciò il presupposto necessario per l'esercizio della detrazione è il possesso della fattura o documento equivalente con annotazione nel registro degli acquisti. In questa logica, il soggetto passivo d'imposta detrae dall'ammontare dell'imposta inerente alle operazioni effettuate, quello dell'imposta a lui addebitata a titolo di rivalsa

²³ TESAURO F. “Istituzioni di diritto tributario “Parte generale 2015.

²⁴ RUSSO A. “Applicazione della rivalsa: E' obbligatoria e opera nei confronti di tutti gli acquirenti di beni e servizi, compresi stato e P.A.”; Fiscoggi.it; 10 novembre 2005.

²⁵ Cassazione 04-febbraio-1992 n°1212. Rivista diritto tributario 1992.

relativamente ai beni o servizi acquistati nell'esercizio dell'attività d'impresa, arte o professione; fermo restando che in caso di acquisti interni l'IVA detratta è quella addebitata in fattura, invece nel caso di importazioni l'IVA che viene detratta è quella risultante dalle bollette doganali. Inoltre non è necessario ai fini della detrazione, il pagamento dell'imposta dovuta com'è delineato anche dall'art 19 del D.P.R. 633/1972, affermando che *“la detrazione ha per oggetto l'imposta assolta o dovuta”*. Questo, in realtà, potrebbe generare problemi di liquidità alle imprese perciò per porre rimedio a tali situazioni, il legislatore nel 2012 ha introdotto la cd “IVA per cassa”²⁶, vale a dire un meccanismo di sospensione dell'esigibilità dell'imposta (quindi anche della detrazione) al momento del pagamento del corrispettivo e comunque non oltre un anno dall'emissione della fattura²⁷.

Dunque i presupposti per poter esercitare la detrazione sono due:

- Il possesso della fattura con addebito dell'Iva
- L'annotazione nel registro degli acquisti delle fatture e bollette doganali inerenti i beni o servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa.

Inoltre, i giudici della Corte di Cassazione²⁸, hanno affermato che gli adempimenti formali quali la registrazione, conservazione e tenuta delle fatture non possono costituire un ostacolo all'esercizio del diritto di detrazione se si acquisisce la prova certa dell'effettivo versamento dell'imposta²⁹.

Un requisito fondamentale per l'esercizio del diritto di detrazione è “l'inerenza” dell'acquisto, ossia è necessario che gli acquisti dei beni o servizi debbano essere effettuate da un soggetto passivo d'imposta e destinati all'esercizio di impresa, arti o professioni; perciò gli acquisti destinati alla sfera personale non soddisfano il requisito dell'inerenza e di conseguenza non potrà essere detratta l'IVA³⁰. I criteri di determinazione dell'inerenza variano a seconda della natura del soggetto passivo d'imposta; per quanto concerne le persone fisiche e enti commerciali, l'inerenza dovrà essere verificata di volta in volta. Ciò che è necessario, anche in base a quanto

²⁶ D.L. 83/2012 all'art 32-bis.

²⁷ G. MARONGIU e A. MARCHESELLI “Lezioni di diritto tributario” Torino Giappichelli-2013.

²⁸ Corte di Cassazione, sez. V, 25-novembre 2011 n°201.

²⁹ CESSATI. SANTI. Ammissibile la detrazione IVA senza fattura in “L'IVA” n°2 del 2012.

³⁰ FONTE; Manuale IVA 2016.Maggioli.

disciplinato dall'Agenzia delle Entrate,³¹ è che: *“deve essere individuato uno stretto rapporto di strumentalità”* tra l'esercizio dell'attività svolta e l'utilizzo del bene o servizio. L'onere della prova dell'inerenza è a carico del contribuente.

L'art. 19-bis disciplina alcuni casi in cui, il diritto di detrazione è ridotto o escluso. L'esclusione è riconosciuta per quella tipologia di beni o servizi per le quali vi è un'oggettiva difficoltà di distinguere l'utilizzazione privata da quella inerente all'attività³²; nonché per i soggetti passivi che effettuano operazioni attive esenti, precludendo a questi ultimi qualsiasi destinazione sugli acquisti.

1.2.3 Autofatturazione

Ai sensi dell'art 21 del D.P.R 633/1972, ciascuna operazione imponibile, non imponibile o esente deve essere fatturata dal soggetto passivo d'imposta che la pone in essere; la fattura, a sua volta, viene emessa in duplice copia, di cui una viene consegnata alla controparte mentre l'altra viene conservata dal cedente/prestatore. Ogni fattura, che deve essere obbligatoriamente registrata nella contabilità ai sensi dell'art 27 DPR 633/1972, annotata entro quindici giorni nel registro delle fatture emesse, deve contenere i seguenti dati³³: l'indicazione delle parti (mittente e cliente); descrizione dell'operazione; base imponibile; aliquota; ammontare dell'imposta e imponibile³⁴.

Esistono, però, alcuni casi in cui l'emissione della fattura è un obbligo del cessionario/committente il quale sarà autorizzato ad emettere “un'autofattura” con le stesse caratteristiche e adempimenti visti prima. Esaminiamo nello specifico questi casi:

- Un caso è quello in cui il cedente/prestatore, essendo esonerato dagli obblighi iva non si trova nella condizione di emettere la fattura. Si tratta di una forma di esonero fiscale facente parte del regime speciale agricolo in base al quale il cessionario/committente emette un'autofattura e la consegna al produttore

³¹ Agenzia delle entrate. N°244/E 23.luglio.2002.

³² LUPI F. “detraibilità dell'iva per i beni strumentali”; RUSSO “Manuale di diritto tributario”.

³³ Ai sensi dell'art 22 del decreto IVA: “quelli dei commercianti al minuto autorizzati in locali aperti al pubblico” viene disposto: l'annotazione entro il giorno successivo e la non obbligatorietà dell'emissione della fattura sostituita dall'obbligo dello scontrino e della ricevuta fiscale.

³⁴ TESAURIO F. “Istituzioni di diritto tributario” 2015. FALSITTA G. “Manuale di diritto tributario” Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia 2014.

agricolo cedente registrandola poi separatamente e pagando l'imposta direttamente al produttore agricolo che la terrà a titolo di compensazione³⁵.

- Un altro caso è quando il cedente/prestatore pur essendo obbligato ad emettere la fattura non vi provvede in tempo; in un rapporto tra due soggetti passivi in cui il cedente o prestatore non abbia emesso la fattura o non l'abbia fatto in modo regolare, il committente/cessionario è obbligato a regolarizzare l'operazione per permettere il corretto funzionamento del meccanismo applicato dell'Iva e quindi detrarre l'iva sugli acquisti.
- Un altro caso è quello in cui un soggetto passivo IVA residente in Italia, acquista beni o servizi da parte di aziende che sono residenti in paesi extra-UE o che comunque non hanno nessun tipo di rappresentanza legale nel nostro Paese; si rende, quindi, necessaria l'emissione di un'autofattura da parte del cessionario/committente. Tale documento deve possedere ai fini della corretta validità: - l'annotazione della definizione "autofatturazione"; - i dati del fornitore residente in Stato extra-UE; - natura, quantità dei beni acquistati; - ammontare delle operazioni esenti, non imponibili, e imponibili con indicazione della relativa imposta.

1.3 I PRESUPPOSTI DELL'IVA³⁶

1.3.1 Presupposto oggettivo

La cessione dei beni e la prestazione di servizi rappresentano il presupposto oggettivo dell'Iva. Le prime sono disciplinate dall'art 2 comma 1 del D.P.R. 633/1972 come: *"Atti titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere"*. Questa è la definizione generale; l'art. 2 però prosegue sia con un elenco di fattispecie assimilate che, seppur non rientrando nella definizione generale, sono considerate cessione di beni; e sia con un elenco di fattispecie escluse, che seppur rientrando nella definizione generale, non vengono considerate cessione di beni.

³⁵ DE LUCIA "Regimi iva settore agricolo". Teleconsul editore SPA; 10 febbraio 2016. Amorosi (BN)

³⁶ TESAURO F. "Istituzioni di diritto tributario "Parte speciale".

Sono considerate fattispecie assimilate:

- a) Vendite con riserva di proprietà.
- b) Le cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa.
- c) Le assegnazioni delle società ai soci, o assegnazioni fatte da altri enti privati o pubblici, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica.
- d) Le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per entrambe le parti.
- e) La destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore o del lavoratore autonomo o ad altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa o della professione (autoconsumo).
- f) I passaggi del committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione.

Sono considerate fattispecie escluse:

- a) Cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro.
- b) Cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria.
- c) Cessioni, e i conferimenti in società, consorzi, associazioni, organizzazioni che hanno per oggetto aziende o rami d'azienda.
- d) Cessioni di valori bollati e postali e similari.
- e) Alcune cessioni di beni alimentari.

1.3.1.1 Prestazioni di servizi

L'art. 3 del D.P.R. del 633/1972 disciplina le prestazioni di servizi, come qualsiasi prestazione di fare, non fare effettuata dietro corrispettivo rilevante ai fini del tributo; è richiesta l'onerosità a meno che non si parli di autoconsumo per valore non superiore a 25,87 euro (D..P.R.. 633/1972). Anche in questo caso si hanno fattispecie escluse e fattispecie assimilate.

Sono fattispecie assimilate:

- 1) Le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili.
- 2) Le concessioni di diritti su beni immateriali.
- 3) I prestiti in denaro e di titoli non rappresentativi di merci.
- 4) Le somministrazioni di alimenti e bevande.
- 5) Le cessioni di contratto.

Le principali ipotesi di prestazioni di servizi escluse sono:

- 1) Le cessioni di diritti d'autore effettuate dagli autori.
- 2) I prestiti obbligazionari.
- 3) Le cessioni di contratti che hanno per oggetto beni la cui cessione è "esclusa" da imposta (denaro, terreni non edificabili ecc.).

1.3.2 Presupposto soggettivo

L'art. 4 del D.P.R. 633/1972, nel definire l'esercizio d'impresa, quale presupposto soggettivo per l'applicazione dell'Iva, rinvia al codice civile relativamente all'elenco delle attività commerciali desumibili dall'art 2195 e all'elenco delle attività agricole definite dall'art 2135³⁷. Dunque, affinché si possa parlare d'esercizio d'impresa, è opportuno che l'attività sia svolta in modo professionalmente abituale, anche non esclusiva. Non è richiesto il requisito dell'organizzazione in forma d'impresa³⁸. Perciò si evince che le attività esercitate in forma occasionale sono fuori dal campo di applicazione dell'Iva.

1.3.3 Presupposto delle territorialità

L'art. 7 stabilisce, a quali condizioni un'operazione si considera "effettuata nel territorio dello Stato" e di conseguenza rientrante nel campo di applicazione dell'imposta sotto il profilo della territorialità; e di conseguenza quelle operazioni che

³⁷ FALSITTA G. "Manuale di diritto tributario" Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia 2014.

³⁸ FANTOZZI; "Corso di diritto tributario".

in base all'art. 7 non si considerano effettuate nel territorio dello Stato sono escluse dal campo Iva. Le cessioni di beni si considerano effettuate in Italia quando i beni si trovano nel territorio dello Stato³⁹. Appare chiaro che la territorialità dipende dal luogo dove si trovano i beni stessi, non influenzando la residenza delle parti tra cui avviene l'operazione.

Per quanto concerne la territorialità della prestazione di servizi, si deve fare riferimento a tre criteri:

- 1) Residenza del prestatore di servizio
- 2) Residenza del cliente
- 3) Luogo di ubicazione del bene oggetto della prestazione.

1.4 PROBLEMI DI EVASIONE

In Italia, in particolare il fenomeno dell'evasione fiscale è oramai un problema radicato da anni; tanto che il direttore dell'agenzia delle entrate ha affermato che: *“L'elevata evasione dell'iva costituisce il grande problema dell'Italia”*⁴⁰ in quanto la perdita di gettito si accompagna alla perdita di competitività e al potenziale aumento delle aliquote. Ma che cos'è l'evasione fiscale? *“È un comportamento in violazione della legge nel campo delle imposte, delle tasse e dei contributi che si verifica quando il contribuente tenuto al pagamento dell'imposta, si sottrae in tutto (evasione totale) o in parte (evasione parziale) all'obbligo tributario. Si tratta generalmente di comportamento doloso, attivo ed omissivo posto in essere in violazione di norme tributarie”*⁴¹ Tra i meccanismi più utilizzati per evadere il Fisco vi rientrano la vendita di beni o prestazioni di servizi senza emissione di fattura o scontrino fiscale o attraverso dichiarazioni dei redditi false in modo da versare di meno rispetto a quanto dovuto⁴². Il fenomeno dell'evasione fiscale costituisce un evento grave e dannoso in quanto fa perdere allo Stato una parte significativa del gettito fiscale, ed è il motivo per cui questo tema è stato più volte affrontato dai diversi governi che si sono succeduti, anche in relazione al rispetto dei limiti del deficit imposti dalla commissione europea. Sulla base di una serie di stime, l'evasione dell'iva più

³⁹ Definiti nella condizione doganale di beni nazionali, nazionalizzati o in temporanea importazione.

⁴⁰ Intervista al Direttore dell'Agenzia delle entrate: Rossella Orlandi; 2017.

⁴¹ Maiorano P. Definizione di evasione fiscale; dizionario di economia e finanza 2012. Treccani.

⁴² TESAURO F. “Istituzioni di diritto tributario “2015.

consistente si realizza nella fase del consumo finale, in particolare nell'ambito delle prestazioni di servizi ai privati. I sistemi di controllo tradizionale si sono per lo più concentrati su *“scontrini e ricevute fiscali”* di facile emissione e alterabili. I meccanismi presuntivi come gli studi di settore sono poco significativi e dell'evasione dell'iva. Fenomeno, questo, che comporta effetti economici negativi, effetti distorsivi sull'allocazione delle risorse interferendo con il funzionamento del mercato e creando, di conseguenza, un ostacolo alla creazione di un mercato concorrenziale e favorendo la corruzione e la criminalità economica organizzata. Le mancate entrate dello Stato per via dell'evasione, si configurano in un aumento della pressione fiscale che va a scapito di tutte quelle aziende e contribuenti che risultano regolari nel pagamento delle tasse. Fermo restando che si violano i principi di legalità sanciti dall'art. 53 della costituzione: *“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”*.

Il reato di evasione fiscale è punito con sanzioni pecuniarie e nei casi più gravi penalmente. Diversa è l'elusione (dall'evasione) in quanto considerato fenomeno realizzabile attraverso una serie di comportamenti, posti in essere, che permettono di eludere gli obblighi imposti, e come tale non è illegale⁴³.

1.4.1 Le frodi

Le frodi fiscali costituiscono un comportamento più grave dell'evasione, poiché creano una situazione apparentemente regolare, attraverso l'utilizzo di meccanismi studiati in modo minuzioso, che invece nasconde l'evasione rendendo l'accertamento difficoltoso per l'amministrazione finanziaria. Un esempio di frode è l'inserimento in contabilità di fatture di acquisto *“false”* al fine di ridurre l'imponibile fiscale.

Gli acquisti intracomunitari rientrano fra le transazioni maggiormente interessate dalle frodi Iva: tra le altre, vi sono le c.d. frodi *“carosello”*. Questo fenomeno ha inizio con l'entrata in vigore del trattato di Schengen del 1993⁴⁴. Le frodi carosello sono caratterizzate dalla presenza di alcuni elementi tipici:

- Emissione di fatture esistenti fra società residenti in diversi Stati membri.

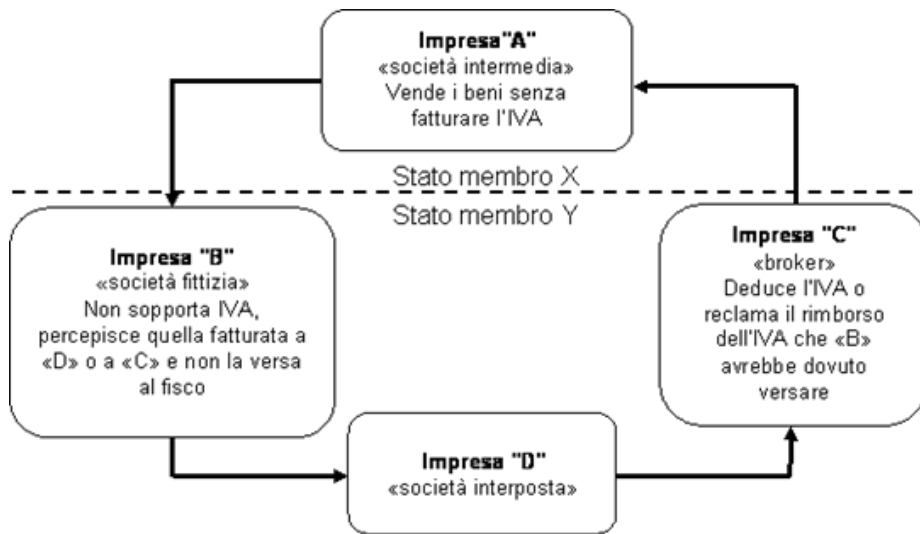
⁴³ Tesaurò F. *“Istituzioni di diritto tributario”* 2015.

⁴⁴ Il trattato di Schengen riguarda la creazione di uno spazio comune attraverso la progressiva eliminazione dei controlli al passaggio delle frontiere comuni sia delle merci che delle persone; acquisito in Italia nel 1993 con la L.30/09/1993 n°380.

- Mancato versamento dell'iva ad uno degli stadi della frode.
- Deduzioni fittizie in capo agli altri partecipanti della frode.
- Indebiti rimborsi iva nel momento in cui la merce viene rivenduta in ulteriori transazioni comunitarie.

È un meccanismo fraudolento che si attua attraverso una serie di passaggi di beni, che provengono da un paese membro dell'Unione europea, al termine dei quali l'impresa acquirente italiana detrae l'iva nonostante il venditore (in accordo) non l'abbia versata. L'interposizione fittizia di una società tra fornitore estero e acquirente nazionale non è un vero e proprio carosello fiscale perché la merce non rientra nello Stato di partenza; costituisce però una palese frode organizzata all'iva avendo lo stesso impatto di una frode carosello. In quest'ultimo caso, però, viene inserito un soggetto italiano prestanome e nullatenente nell'acquisto di beni tra un soggetto comunitario reale venditore e un acquirente italiano reale, il quale acquista, realmente dal prestanome che emette una fattura con iva la quale però non viene versata mentre l'acquirente la detrae. Per poter quindi parlare di frode carosello è opportuno che una società venda beni ad un'altra società residente in uno stato membro la quale rivende ad un'altra società; al fine di occultare la frode si introducono delle società cuscinetto che potrebbero addirittura non essere a conoscenza della frode.

Esempio frode carosello:



45

Il meccanismo illustrato nell'esempio mostra come l'impresa A effettua una fornitura di beni, senza però fatturare iva, all'impresa B (società cartiera) dello Stato membro X allo Stato membro Y. La società cartiera, che ha acquistato i beni senza pagare l'iva, la vende all'interno del suo Stato membro alla società C (broker) dal quale percepisce l'imposta, senza versarla all'Erario e sparendo poco dopo. L'impresa C deduce l'iva corrispondente ai suoi acquisti presso l'impresa B e vende prodotti nel mercato del paese Y trasferendo l'onere del tributo. Il danno dell'Erario è pari alla somma pagata dall'impresa C all'impresa B e di conseguenza non versata. Al fine di occultare il rapporto tra le imprese B e C, entrano in gioco più imprese D (imprese cuscinetto). Questo meccanismo assume la forma di Carosello quando non si limita al territorio Y, il broker C infatti effettua una cessione esente ad un soggetto stabilito nello Stato da cui è partita l'operazione. L'inganno consiste nel rimborso richiesto da C. Con questa frode si crea un'alterazione della concorrenza in quanto i beni possono essere venduti a prezzi più competitivi rispetto alle altre imprese concorrenti.

Con il termine "Tax Gap" si indica la differenza tra le imposte che vengono incassate tramite i controlli della Guardia di Finanza o Agenzia delle entrate sull'evasione e gli introiti che si sarebbero potuti registrare in un regime di adempimento spontaneo impeccabile. Il tax gap differisce per tipo d'imposta ed è collegato al comportamento

⁴⁵Fonte:http://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30dbe5ca47f161f947b28cbfb0ae048654ea.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuMbx0?doclang=IT&text=&pageIndex=0&part=1&mode=DOC&docid=57664&occ=first&dir=&cid=2il29670.

del contribuente e alle caratteristiche dell'impresa che nel caso dell'Iva, l'evasione, oltre ad azzerare il tributo, può dare luogo anche a rimborsi.

Si possono ipotizzare tre tipi di "tax-gap":

- 1) Il caso in cui i contribuenti non presentano la dichiarazione o lo fanno tardivamente
- 2) Il caso in cui i contribuenti sottostimano il loro reddito o sovrastimano esenzioni, deduzioni e crediti nelle dichiarazioni.
- 3) Il caso in cui le dichiarazioni vengono compilate ma non vengono effettuati i versamenti entro i termini dovuti.

Il metodo applicato nel calcolo del "tax-gap" è il "top-down" che si basa sulla differenza tra il gettito ottenuto applicando la tassazione prevista dalla legislazione vigente alla base imponibile teorica e alla base imponibile dichiarata⁴⁶. Il metodo "bottom-up" invece si applica per individuare l'aliquota applicabile in assenza di evasione.

Sotto il profilo numerico, il "tax-gap" iva oscilla in un intervallo tra i 37,4 miliardi (2010) e i 40,5 miliardi (2012). Nel 2014 l'ammontare del gap iva è di circa 40,2 miliardi in lieve aumento rispetto al 2013 (39,2 miliardi)⁴⁷.

Il "Rapporto 2016 sul VAT GAP" analizza e quantifica il divario tra il gettito dell'IVA previsto e quello effettivamente riscosso dalle Autorità nazionali degli Stati membri dell'Unione europea (ad esclusione di Cipro).

Dal Rapporto risulta che nel 2014 nell'intera Unione europea (ad esclusione di Cipro), rispetto agli incassi stimati, sono stati evasi 159,5 miliardi di euro di IVA.

La situazione dell'evasione dell'imposta è estremamente disomogenea tra gli Stati membri. Per quanto riguarda l'Italia, confrontando il gettito stimato e quello realmente incassato, emerge che l'IVA evasa ammonta a 36,855 miliardi di euro, pari al 27,5% dell'incasso previsto

⁴⁶ Relazione evasione fiscale <http://www.mef.gov.it> 29/09/2016.

⁴⁷ Relazione evasione fiscale ed economica allegata alla nota del documento di economia e finanza, predisposta dalla commissione istituita con decreto del ministero dell'economia.

Nel periodo Gennaio-Maggio 2017 si è registrato un aumento del 300% dell'iva evasa rispetto agli stessi mesi del 2016: è stata toccata la cifra di 3,5 miliardi quindi 4 volte i 900 milioni dell'anno precedente.

1.5 CONTRASTO ALL'EVASIONE

In Italia, l'evasione fiscale è sempre stata un fenomeno fisiologico, anche se negli ultimi anni ha assunto quasi livelli patologici. Gli evasori sottraendo la loro quota di reddito destinata a soddisfare i bisogni dell'intera collettività, non solo violano norme costituzionali quali l'art 2⁴⁸ e l'art 53⁴⁹ della Costituzione Italiana, ma danneggiano l'economia alterando la concorrenza e ostacolando la crescita e la competitività del nostro paese.

La lotta all'evasione e all'elusione fiscale deve diventare un'operazione fissa, sistematica e garantita dalla cooperazione tra i diversi soggetti impegnati a vario titolo nel contrasto all'evasione fiscale; non solo tra uffici della medesima pubblica amministrazione, ma anche con enti esterni ad essa, quali: Agenzia delle entrate; Guardia di Finanza; Inps e i diversi uffici territoriali delle amministrazioni locali. L'Italia, a tal proposito, si è dotata di un documento ufficiale⁵⁰ attraverso il quale questo fenomeno è continuamente monitorato con metodologie trasparenti e chiare che permette ai policy maker di elaborare strategie fondate su riscontri.

L'evasione Iva è sicuramente il tema più delicato e più preoccupante, visti anche i diversi e continui solleciti da parte dell'Unione Europea di incrementare gli incassi in materia di iva, visto che il nostro paese è a di sotto della media europea. L'iva, per via delle sue caratteristiche, rende facile il compimento di comportamenti evasivi e frodi; l'imposta sul valore aggiunto colpisce ad ogni passaggio solo l'incremento, ossia il valore aggiunto indipendentemente da numero di movimenti poiché recuperata dai diversi soggetti passivi d'imposta a meno che non si tratti del consumatore finale. La neutralità permette di evitare effetti cumulativi e conseguentemente garantire la

⁴⁸ Costituzione italiana art 2: "La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo, sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale".

⁴⁹ Costituzione italiana art 53: "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività".

⁵⁰ Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva (art. 10-bis.1 c. 3 legge 31 dicembre 2009, n.196).

trasparenza sull'imposizione degli scambi; la liquidazione è basata sulla detrazione dell'Iva pagata in base a quanto emerge dalle fatture. Perciò questo meccanismo rende semplice evadere (IVA) attraverso la creazione di false fatture d'acquisto, permettendo di annotare l'iva da detrarre e ridurre il versamento dell'imposta all'erario. Anche nel caso di operazioni intracomunitarie, come è stato precedentemente accennato nei paragrafi precedenti in materia di frodi carosello.

Tra i principali strumenti per combattere questo fenomeno, sono stati introdotte nel 2015 due importanti misure: 1) L'estensione del reverse charge nei settori delle costruzioni e delle pulizie. 2) L'adozione dello split payment per i fornitori della pubblica amministrazione; entrambe le misure stanno contribuendo alla riduzione del GAP. In particolare, per quanto concerne lo split payment si rileva una riduzione strutturale del gap di 2,5 miliardi nel 2015 e un ulteriore miliardo nel 2016. Questi due strumenti in ambito di contrasto all'iva in campo edilizio e appalti pubblici saranno successivamente affrontati in modo più approfondito nei capitoli successivi del presente elaborato al fine di fornire ulteriori chiarimenti ed esplicitare le principali novità in materia.

Un altro strumento ritenuto fondamentale nella lotta all'evasione è quello della compliance⁵¹, ossia la nuova modalità di interazione dell'Agenzia delle Entrate con i contribuenti che attraverso un "dialogo" preventivo e una collaborazione permette a quest'ultimi di correggere in autonomia errori che sono stati commessi o eventuali omissioni. Molti contribuenti hanno aderito spontaneamente; infatti nel 2016 sono stati recuperati circa 500 milioni di evasione su 1 miliardo complessivi. Questo strumento, per ora, è limitato alle persone fisiche, si spera con l'introduzione degli indici ISA, di ampliare la compliance anche a imprese e professionisti.

Contributo importante al contrasto all'evasione e alla compliance sono stati forniti dalla delega fiscale soprattutto riguardo l'iva, potranno diffondersi gli strumenti di

⁵¹ "L'Agenzia delle Entrate invia ad alcuni contribuenti una serie di lettere nelle quali sono riportate delle anomalie rinvenute nelle loro dichiarazioni dei redditi, riguardanti omissioni o infedeltà riscontrate mettendo a confronto i dati dichiarati con quelli che l'Agenzia ha a disposizione all'interno delle proprie banche dati. In questo modo, prima che l'Agenzia notifichi un avviso di accertamento, il destinatario della comunicazione potrà regolarizzare l'errore o l'omissione attraverso il ravvedimento operoso. Al contrario, se il contribuente ritiene corretti i dati indicati nella sua dichiarazione, basterà comunicarlo all'Agenzia, inviando eventuali elementi e documenti di cui l'Agenzia non era a conoscenza". Fonte: <http://www.agenziaentrate.gov.it>

pagamento tracciabili, dalla fatturazione elettronica⁵² alla trasmissione telematica dei corrispettivi come previsto dalla legge (L. 11 marzo 2014). La loro diffusione consentirebbe importanti risultati non solo nel contrasto all'evasione ma anche nel campo iva, consentendo incroci e riscontri di informazioni in modo automatico. Inoltre la disponibilità di banche dati⁵³ informatizzate aggiornate e complete assume un'importanza fondamentale per un'efficace attività di controllo.

1.5.1 Risultati raggiunti e strategie per il futuro

La promozione della *compliance* è la sfida che maggiormente rappresenta il cambiamento dei rapporti tra Fisco e contribuente, coinvolgendo tutte le strutture dell'Amministrazione nella ricerca di soluzioni. Tutto questo lavoro complesso ha prodotto centinaia di migliaia di lettere per la *compliance* inviate nel 2015 e 2016. Nel 2016, grazie all'azione di prevenzione e contrasto all'evasione sono entrati nelle casse dell'Eraio circa 19 miliardi, con un incremento percentuale di circa il 28% rispetto al dato 2015; di questi, 10,5 miliardi, arrivano da attività di controllo sostanziale, in crescita del 36% rispetto al 2015 e 8 miliardi sono frutto dell'attività di liquidazione. Nei 10,5 miliardi sono compresi 4,1 miliardi derivanti dalla *voluntary disclosure*. Circa 500 milioni provengono da versamenti spontanei da compliance. Nell'analisi della tipologia dei soggetti controllati si evidenzia il dato, relativo al 2016, che il 40,3% è costituito dai grandi contribuenti, il 15,3% da imprese di medie dimensioni e l'1,4% da imprese di piccole dimensioni e lavoratori autonomi; per quanto riguarda i controlli sulle persone fisiche, sono stati oltre 280.000, per un totale di 378mila contribuenti controllati a cui vanno aggiunti 129mila controlli riguardanti coloro che hanno presentato le istanze di collaborazione volontaria. Sul fronte del contrasto all'evasione fiscale⁵⁴ l'attività ha reso possibile nel corso del 2015 il

⁵² In materia di fatturazione elettronica e trasmissione telematica delle operazioni iva, il D.lgs 127/13 ha previsto la possibilità per i contribuenti che vi aderiranno di utilizzare gratuitamente il servizio per la generazione, trasmissione e conservazione della fattura elettronica.

⁵³ Banche dati interne: Ufficio Tributi, anagrafe e Stato Civile, commercio/Attività Produttive, Polizia Locale.

Banche dati informatizzate esterne all'Ente, troviamo: il Sistema di Interscambio Anagrafe Tributaria Enti Locali, dell'Agenzia delle Entrate (Siatel); il Sistema di Interscambio Territoriale dell'Agenzia del Territorio (Sister); i servizi *on line* della Camera di Commercio (Telemaco), "Inps ed i Comuni" e ACI/PRA/Dipartimento dei trasporti Terrestri.

⁵⁴ CAMERA DEI DEPUTATI "VI commissione finanze: audizione del direttore dell'Agenzia delle Entrate" sulle tematiche relative al "contrasto all'evasione fiscale"; Roma, aprile 2017.

recupero di somme evase pari a 14,9 miliardi di euro; di questi, 7,7 miliardi derivano dall'attività di accertamento e di controllo formale (di cui la componente relativa ai ruoli ammonta a 1,9 miliardi e quella relativa ai versamenti diretti a 5,8 miliardi), 6,9 miliardi derivano dall'attività di controllo automatizzato delle dichiarazioni (di cui la componente relativa ai ruoli ammonta a 2,6 miliardi e quella relativa ai versamenti diretti a 4,3 miliardi) e 0,3 miliardi derivano da versamenti spontanei dei contribuenti. Si tratta di un risultato estremamente positivo che ha consentito di segnare un incremento del 4,9 per cento rispetto al 2014, che a sua volta rappresentava il picco nell'ultimo decennio.

1.5.1.1 Le strategie per il futuro⁵⁵

Le strategie per il contrasto all'evasione fiscale e per la riduzione del *tax gap* sono state individuate con l'Atto di indirizzo del Ministro dell'economia e delle finanze per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2016-2018. In particolare, è stato potenziato il ruolo della "prevenzione" che ha assunto importanza almeno pari a quella della più tradizionale attività di "contrasto" all'evasione. Prioritario è il recupero delle imposte evase; sarà rafforzato l'uso delle banche dati e delle applicazioni utili per effettuare analisi di rischio, attraverso una maggiore tempestività di acquisizione dati e della loro elaborazione e messa a disposizione degli uffici e delle pubbliche amministrazioni con cui sono condivisi i dati acquisiti dall'Anagrafe tributaria. Nel contempo saranno potenziate le misure per il recupero del *tax gap* Iva, quelle di contrasto alle frodi Iva, quelle finalizzate all'indebita fruizione dei rimborsi fiscali e quelle indirizzate a contrastare efficacemente le indebite compensazioni mediante crediti inesistenti. Particolare attenzione è volta all'attuazione della strategia di gestione della *compliance* per migliorare i risultati ottenuti in termini di gettito, attraverso l'aumento dell'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti e la riduzione dell'invasività dei controlli nei confronti di soggetti considerati a basso rischio. All'attività di promozione della *tax compliance* sarà, poi, affiancata un'attività di controllo nei confronti dei contribuenti a cui è stata

⁵⁵ RAPPORTO SUI RISULTATI CONSEGUITI IN MATERIA DI MISURE DI CONTRASTO ALL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVO (Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 160, art. 2, comma 1, "Stima e monitoraggio dell'evasione fiscale e monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale, in attuazione degli articoli 3 e 4 della legge 11 marzo 2014, n. 23"); www.fiscooggi.it.

segnalata un'anomalia inerente la loro posizione tributaria e che non hanno chiarito l'anomalia né corretto il proprio comportamento.

Infine, appare evidente che la lotta all'evasione sia strettamente necessaria; e al fine di raggiungere al meglio questi obiettivi appare necessario semplificare il sistema fiscale italiano, perché la sua complessità e le imposte derivate, non sono sicuramente elemento attrattivo per il mercato estero, limitando l'iniziativa economica nel mercato interno.

1.6 L'IVA NEL SETTORE EDILIZIO

In questa parte del capitolo, ci si occuperà di un caso specifico: l'iva nel settore edilizio.

Il nostro ordinamento infatti, contempla uno speciale regime iva da applicarsi nel settore edilizio che consente, qualora ci fossero le condizioni, l'applicazione delle aliquote iva "ridotte". Affinché il meccanismo di agevolazione possa applicarsi è opportuno che il soggetto che usufruisce di detta agevolazione faccia una certificazione dichiarando che sussistano tutti i presupposti richiesti dalla legge. Si tratta comunque di fattispecie legate alle ipotesi di costruzione/ristrutturazione.

Una novità introdotta dalla legge di stabilità 2016 è rappresentata dall'introduzione di una nuova detrazione irpef⁵⁶ pari al 50% dell'iva corrisposta relativa agli acquisti effettuati entro il 31/12/2016 di unità immobiliari residenziali cedute dalle imprese costruttrici. In base a quanto visto nei paragrafi precedenti, il testo unico sull'iva (D.P.R. 633/1972) prevede che sulla cessione di beni o servizi debba applicarsi l'aliquota iva vigente nell'istante in cui la cessione s'intende effettuata. Nel settore edilizio questa regola trova una speciale deroga; si tratta appunto di operazioni riconducibili all'effettuazione di lavori di ristrutturazione e recupero del patrimonio edilizio effettuato su fabbricati a prevalente destinazione abitativa; manutenzione ordinaria e straordinaria nonché acquisto o costruzione di abitazioni. Nei seguenti paragrafi analizzeremo alcune fattispecie particolari del regime Iva agevolato nel settore edile:

- IVA nell'acquisto o costruzione della prima casa;

⁵⁶ L. 208 del 28/12/2015 art 1 comma 56.

- IVA nell’acquisto o costruzione di abitazioni che non costituiscono prima casa;
- IVA negli interventi di recupero edilizio;
- IVA nei rapporti fra soggetti d’impresa: Cenni *reverse charge*.

1.6.1 IVA nell’acquisto o costruzione della prima casa

La legge consente di usufruire dell’aliquota agevolata al 4% in tutte le ipotesi di cessione, sia da imprese costruttrici e non, di case e abitazioni non di lusso (D.M. 2/8/1969) purché permanga l’originaria destinazione, prima casa per acquirente. Stesso trattamento è riservato in caso di assegnazione in proprietà o in godimento di prima casa ai soci di cooperative edilizia e le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto per la costruzione della prima casa.

Per poter beneficiare dell’agevolazione è opportuno che sussistano certi requisiti contenuti nella normativa ai fini dell’imposta di registro alla quale la normativa Iva fa riferimento⁵⁷; questi requisiti sono inerenti sia all’abitazione che alla situazione patrimoniale dell’acquirente.

CARATTERISTICHE ABITAZIONE: a) L’immobile acquistato o costruito deve possedere le caratteristiche di casa di abitazione (compresa nelle categorie catastali da A1 e A11 ad esclusione della categoria A10) e non classificata quale casa di lusso (categorie catastali A1, A8, A9)⁵⁸.

b) L’immobile sia ubicato nel comune in cui l’acquirente ha stabilito o stabilisca entro 18 mesi dall’acquisto⁵⁹ la residenza.

c) L’immobile sia ubicato nel comune in cui l’acquirente svolge la propria attività.

L’acquirente/committente al momento dell’acquisto non deve essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge di altra abitazione situata nello stesso comune; non deve possedere diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione o nuda proprietà su altra casa di abitazione, situata in tutto il territorio nazionale per la quale ha usufruito dei benefici sulla prima casa.

⁵⁷ D.P.R. 131/1986 art. 1, tariffa parte 1, nota 2-bis.

⁵⁸ Sarà fornita alla fine del capitolo una tabella riassuntiva relativa alle diverse categorie catastali *

⁵⁹ Ai fini Iva per la costruzione della prima casa, i 18 mesi decorrono dalla data di ultimazione dei lavori.

Il beneficiario, deve espressamente dichiarare il possesso di questi requisiti, a pena di decadenza dell'agevolazione. In particolare deve essere il richiedente che consegna all'impresa una dichiarazione con la quale si assume la responsabilità in merito ai lavori realizzati e all'aliquota iva da utilizzare. Nel caso in cui venga addebitata al committente una fattura con iva al 22% invece che al 4% (10%), si può richiedere il rimborso all'impresa.

1.6.1.1 Decadenza del beneficio

Si ha decadenza dal beneficio:

- In caso di dichiarazioni mendaci;
- La decadenza dell'agevolazione è stabilita anche nell'ipotesi in cui si proceda alla rivendita dell'immobile nel quinquennio successivo, ad eccezione del caso in cui il contribuente acquisti, entro un anno dalla rivendita un altro immobile da destinare ad abitazione principale;
- Vendita in corso di costruzione di prima casa.

1.6.1.2 Altri casi di applicazione dell'aliquota ridotta al 4%

L'aliquota ridotta al 4% spetta anche per l'acquisto o costruzione di fabbricati rurali destinati ad abitazione.⁶⁰ A tale scopo il beneficiario deve risultare proprietario del terreno o addetto alla coltivazione dello stesso, e il terreno deve possedere una superficie non inferiore a 10.000 mq ed essere censito al catasto terreni con attribuzione del reddito agrario.

Un altro caso che permette l'applicazione dell'aliquota ridotta è quella nei contratti di appalto⁶¹ relativi alla costruzione di fabbricati "ex-topini" effettuati nei confronti di committenti soggetti iva con attività di costruzione per successiva vendita.

⁶⁰ D.P.R. 633/1972 n°21-bis tabella A parte II.

⁶¹ Contratto di appalto: L'appalto è il contratto stipulato tra il committente e il soggetto i.v.a. che dovrà eseguire i lavori.

•L'appalto è il contratto con il quale una parte assume, con organizzazione di mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, il compimento di un'opera o di un servizio verso un corrispettivo di denaro (art. 1655 Cod. Civ.).

•Nell'appalto deve essere sempre prevalente l'esecuzione di un'opera o di un servizio rispetto alla fornitura di beni. Altrimenti si ricade nel contratto di vendita.

•Per provare l'esistenza dell'appalto è sufficiente la stipula verbale anche se è comunque sempre consigliabile la forma scritta.

•L'appalto è una scrittura da registrarsi in caso d'uso a tassa fissa di registro (euro 168), al fine di conferire la data certa.

L'applicazione dell'aliquota ridotta è consentita anche per la cessione di beni. Deve trattarsi di beni finiti ossia beni che incorporandosi nei fabbricati non perdono la loro individualità né costituiscono elementi strutturali diventando quindi parti integranti dei fabbricati stessi⁶²; inoltre i beni finiti devono essere utilizzati per uno degli interventi edilizi agevolati per i quali è prevista l'applicazione dell'aliquota Iva ridotta al 4%.

1.6.2 IVA nell'acquisto o costruzione di abitazione che non costituisce l'abitazione principale

In relazione alla cessione operata da imprese costruttrici di fabbricati o parti di fabbricati, che non vanno a costituire l'abitazione principale, la legge prevede l'applicazione dell'aliquota ridotta al 10%. Stesso trattamento è previsto in caso di prestazioni di servizio derivanti da contratti di appalto effettuate nei confronti di persone fisiche che non sono soggetti passivi iva o nei confronti di imprese che non esercitano attività di costruzioni immobili per la rivendita. L'aliquota ridotta del 10% si sconta per tutte le cessioni, assegnazioni in proprietà o in godimento da imprese costruttrici e non, di case di abitazione non di lusso ancorché non ultimate purché ne rimanga inalterata l'originaria destinazione che non servano da prima casa per l'acquirente. Stesso trattamento spetta alle prestazioni di servizio dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di case di abitazioni, non di lusso diverse dalla prima casa. L'aliquota al 10% resta fruibile anche per la cessione o costruzione di fabbricati assumibili alle abitazioni civili come edifici scolastici, ospedali, edifici di culto. Anche qui valgono le considerazioni fatte nel paragrafo precedente relativamente alla cessione di beni finiti.

1.6.3 Iva negli interventi di recupero edilizio

Gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria, derivanti da contratti di appalto, realizzati su immobili residenziali, fruiscono di un regime iva agevolato consistente nell'applicazione dell'iva ridotta al 10%, si riferisce sia alle prestazioni di servizi che al consumo dei beni. L'agenzia delle entrate ha chiarito, in caso di fornitura di beni di valore significativo, tale aliquota ridotta si applica ai predetti beni

⁶² Si veda la circolare del Ministero delle Finanze n° 14/330342 del 17/04/1981.

soltanto fino al valore delle prestazioni considerate al netto del valore dei beni stessi. Questo limite deve essere individuato sottraendo dall'importo complessivo della prestazione il valore dei beni significativi.⁶³ I beni significativi sono espressamente individuati dal decreto 29/12/1999; si tratta di:

- Infissi esterni e interni
- Caldaie
- Ascensori e montacarichi;
- Video citofoni;
- Sanitari e rubinetterie da bagno;
- Apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria;
- Impianti di sicurezza.

Su questi beni significativi, quindi, l'aliquota agevolata del 10% si applica solo sulla differenza tra il valore complessivo della prestazione e quello dei beni stessi.

ESEMPIO:

Costo totale dell'intervento 10.000 euro:

a) 4.000 euro è il costo per la prestazione lavorativa

b) 6.000 euro è il costo dei beni significativi (per esempio, rubinetteria e sanitari).

L'Iva al 10% si applica sulla differenza tra l'importo complessivo dell'intervento e il costo dei beni significativi: $10.000 - 6.000 = 4.000$.

Sul valore residuo degli stessi beni (pari a 2.000 euro) l'Iva si applica nella misura ordinaria del 22%.

⁶³ Guida agenzia delle entrate del 14/06/2017.

1.6.3.1 Le tipologie di interventi manutentivi⁶⁴

I singoli interventi manutentivi che scontano questa agevolazione sono spiegati dall'art. 3 del D.P.R. 380/2001. Si tratta di:

1. Interventi di **manutenzione ordinaria**: opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti;
2. Interventi di **manutenzione straordinaria**: opere e modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino la volumetria complessiva degli edifici e non comportino modifiche delle destinazioni d'uso. Nell'ambito degli interventi di manutenzione straordinaria sono ricompresi anche quelli consistenti nel frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari con esecuzione di opere anche se comportanti la variazione delle superfici delle singole unità immobiliari nonché del carico urbanistico purché non sia modificata la volumetria complessiva degli edifici e si mantenga l'originaria destinazione di uso;
3. Interventi di **restauro** e di **risanamento conservativo**, quelli rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurare la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio;
4. Interventi di **ristrutturazione edilizia**, gli interventi rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti. Nell'ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia sono ricompresi anche quelli consistenti nella demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria di quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni

⁶⁴ Testo unico dell'edilizia; d.P.R. del 6 giugno 2001, n. 380.

necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica nonché quelli volti al ripristino di edifici, o parti di essi, eventualmente crollati o demoliti, attraverso la loro ricostruzione, purché sia possibile accertarne la preesistente consistenza. Rimane fermo che, con riferimento agli immobili sottoposti a vincoli ai sensi del D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42 e successive modificazioni, gli interventi di demolizione e ricostruzione e gli interventi di ripristino di edifici crollati o demoliti costituiscono interventi di ristrutturazione edilizia soltanto ove sia rispettata la medesima sagoma dell'edificio preesistente (...) sono subordinati a permesso di costruire gli interventi di ristrutturazione edilizia che portino ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente e che comportino modifiche della volumetria complessiva degli edifici o dei prospetti, ovvero che, limitatamente agli immobili compresi nelle zone omogenee A, comportino mutamenti della destinazione d'uso, nonché gli interventi che comportino modificazioni della sagoma di immobili sottoposti a vincoli ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42 e successive modificazioni (art. 3, co. 1, lettera b) e art. 10, co. 1, lettera c);

5. Interventi di **ristrutturazione urbanistica**, quelli rivolti a sostituire l'esistente tessuto urbanistico-edilizio con altro diverso, mediante un insieme sistematico di interventi edilizi, anche con la modificazione del disegno dei lotti, degli isolati e della rete stradale⁶⁵.

Rimanendo in questo ambito, l'applicazione dell'aliquota al 10% si applica anche all'acquisto di beni, con esclusione di materie prime e semilavorati, forniti per la realizzazione degli interventi di restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia individuate nel D.P.R. 380 del 06/06/2001 art. 3 lettere c) e d); nonché ai beni finiti, ossia quei beni che sono incorporati nella costruzione conservando la propria individualità.

⁶⁵ www.Fiscoggi.it; "Ristrutturazioni edilizie: le agevolazioni fiscali" Pubblicazione a cura dell'Agenzia delle Entrate. 14 giugno 2017.

1.6.4 Iva nei rapporti fra soggetti d'impresa: Cenni reverse charge

I contratti di subappalto⁶⁶ di prestazioni di servizi compresa la manodopera, rese nel settore edile fra soggetti d'impresa, sono assoggettate al cd. "reverse charge". Questo intervento normativo comporta che le operazioni effettuate dal subappaltatore nei confronti dell'appaltatore principale in base a quanto disciplinato dall'art. 17 comma 5 del D.P.R. 633/1972, siano fatturate senza applicazione dell'iva. Sarà infatti l'appaltatore ad integrare la fattura ricevuta con indicazione dell'aliquota iva e relativa imposta dovuta.

Con la legge di stabilità 2015 il regime del "reverse charge" è stato esteso ad ogni prestazione eseguita nei confronti di soggetti Iva relativamente alle sole prestazioni di pulizia, impiantistica e lavori di completamento di edifici.

⁶⁶ Subappalto: L'appaltatore può dare a sua volta in subappalto ad altri soggetti i.v.a. il compimento parziale o totale dell'opera (art. 1656 del Cod. Civ.).

- Pertanto il subappalto è un contratto stipulato solo dallo appaltatore nei confronti di altri soggetti i.v.a. e non dal committente dei lavori. Di conseguenza i soggetti i.v.a. subappaltatori sono scelti di norma dall'appaltatore e non dal committente.

- Il subappalto deve essere espressamente previsto nel contratto di appalto o in mancanza deve sussistere apposita autorizzazione del committente.

- Al ricorrere di determinate situazioni l'i.v.a. sulle prestazioni dei subappaltatori è applicata con il meccanismo del reverse charge (art. 17 – comma 6 – D.P.R. 633/1972).

- Il subappalto soggiace anche all'obbligo da parte dell'appaltatore di verificare e richiedere la relativa documentazione che attesti la regolarità contributiva ed erariale del subappaltatore (art. 13-ter L. 134/2012).

***TABELLA RIASSUNTIVA CLASSIFICAZIONE CATASTALE: (nota 54)**

Classificazione catastale	Aliquota IVA	
	prima casa	altri immobili
A/1 - Abitazioni di tipo signorile. Immobili ubicati in zone di pregio con caratteristiche costruttive, tecnologiche e di rifiniture di livello superiore a quello dei fabbricati di tipo residenziale.	22%	22%
A/2 - Abitazioni di tipo civile. Immobili con caratteristiche costruttive, tecnologiche e di rifiniture di livello di tipo residenziale.	4%	10%
A/3 - Abitazioni di tipo economico. Immobili con caratteristiche di economia sia per i materiali che per le rifiniture, e impianti tecnologici limitati.	4%	10%
A/4 - Abitazioni di tipo popolare. Immobili con caratteristiche costruttive e rifiniture di modesto livello. Dotazione limitata di impianti.	4%	10%
A/5 - Abitazioni di tipo ultrapopolare. Immobili con caratteristiche costruttive e rifiniture di bassissimo livello.	4%	10%
A/6 - Abitazioni di tipo rurale. Fabbricati strumentali alla coltivazione del fondo agricolo, destinati ad abitazione dal proprietario del fondo stesso.	4%	10%
A/7 - Abitazioni in villini. Immobili, anche suddivisi in più unità, aventi caratteristiche costruttive, tecnologiche e di rifiniture proprie di un fabbricato di tipo civile o economico e dotati di aree esterne ad uso esclusivo.	4%	10%
A/8 - Abitazioni in ville. Immobili caratterizzati dalla presenza di parco e/o giardino, edificati in zone urbanistiche destinate a tali costruzioni o in zone di pregio con caratteristiche costruttive e di rifiniture, di livello superiore all'ordinario.	22%	22%
A/9 - Castelli, palazzi eminenti. Immobili che per la loro struttura, la ripartizione degli spazi interni e dei volumi edificati non sono comparabili con le unità tipo delle altre categorie.	22%	22%
A/11 - Abitazioni tipiche dei luoghi.	4%	10%

CAPITOLO II

REVERSE CHARGE: APPLICAZIONE NEL SETTORE EDILE

Il REVERSE CHARGE è stato introdotto nel 1981 dal D.P.R. 30 dicembre n° 793 con cui fu modificato l'art. 17 del D.P.R. 633/1972. Tale modifica fu eseguita in attuazione dell'art. 21⁶⁷ della Direttiva 77/388/CEE (VI Direttiva), che concedeva agli Stati Membri la possibilità di individuare in un rappresentante fiscale o nel destinatario dell'operazione imponibile il soggetto tenuto al pagamento d'imposta, qualora l'operazione fosse effettuata da un soggetto passivo residente all'estero⁶⁸. Il terzo comma dell'art 17 del D.P.R. 633/1972 aveva originariamente previsto che ove il cedente dell'operazione fosse un soggetto non residente privo d'identificazione diretta o rappresentante fiscale nel Paese, sulle operazioni rilevanti in Italia, il cessionario avrebbe avuto l'obbligo di emettere la fattura completa di tutti gli elementi contenuti nell'art 21 del D.P.R. 633/1972 e registrare la stessa sia nel registro dei corrispettivi sia in quello degli acquisti.

Inizialmente, questo strumento fu dunque concepito per l'adempimento degli obblighi in materia di operazioni intracomunitarie e solo successivamente è stato posto come strumento di contrasto alle frodi IVA.

All'origine, solo in pochi settori, rispetto ad oggi, si giustificava l'applicazione del "reverse charge" in quanto considerati più a rischio; il riferimento in primis è al settore della cessione di oro non da investimento che risultò assoggettato all'IVA tramite l'inversione contabile, al settore della cessione di rottami e materiali di recupero nonché al settore edile che si analizzerà in seguito in modo approfondito.

⁶⁷ L'articolo dispone che l'imposta è dovuta: "a) dai soggetti passivi che eseguono un'operazione imponibile diversa da quelle previste dall'articolo 9, paragrafo 2, lettera e), eseguite da un soggetto passivo residente all'estero. Quando l'operazione imponibile è effettuata da un soggetto passivo residente all'estero gli Stati membri possono adottare disposizioni secondo cui l'imposta è dovuta da una persona diversa. A tale scopo possono in particolare essere designati un rappresentante fiscale o il destinatario dell'operazione imponibile. Gli Stati membri possono altresì prevedere che una persona diversa dal soggetto passivo sia tenuta in solido al versamento dell'imposta".

⁶⁸ DAMIANI M. Il sistema policentrico dell'inversione contabile nell'IVA in "Corriere Tributario" n° 7 del 2010.

2.1 DEFINIZIONE

Con l'espressione "Reverse charge" si indica quel meccanismo dell'inversione contabile attraverso la quale l'obbligazione tributaria corrispondente al versamento dell'imposta è posta in capo al destinatario della cessione o prestazione, in luogo del cedente o prestatore. Il meccanismo impedisce al cedente (che emette fattura nei confronti di un soggetto passivo non applicando l'imposta) di addebitare l'Iva e obbliga il cessionario (che deve integrare con il tributo il documento ricevuto e registrare lo stesso nel registro vendite e acquisti) al versamento totale dell'imposta. In tal modo, si evita che il cessionario/committente porti in detrazione il tributo che il cedente/prestatore non ha mai versato perché "scomparso"⁶⁹.

Sostanzialmente se il committente è, per i propri fornitori un imprenditore o professionista, quindi "soggetti passivi d'imposta", per alcuni tipi di operazioni rilevanti l'IVA non viene applicata in fattura; di conseguenza vengono meno i presupposti per la detrazione dell'imposta come credito nei confronti dell'Erario, e in capo al cedente/prestatore non può sorgere mai un debito IVA esigibile da doversi versare all'erario. Nel caso in cui, invece, il cliente sia una persona fisica che non esercita attività d'impresa o lavoratore autonomo, allora l'istituto non si applica e rimangono ferme le regole classiche in quanto è a tutti gli effetti un consumatore finale.

2.2 L'EVOLUZIONE DELL'ISTITUTO

Il meccanismo dell'inversione contabile ha origini lontane e in ambito nazionale, come dicevamo nel paragrafo precedente, è regolamentato dall'art 17 del D.P.R. 633/1972.

Questo istituto iniziò ad assumere sempre più importanza con una diffusione sempre maggiore dopo l'abbattimento delle frontiere europee. Infatti con la nascita del mercato unico europeo è stata emanata la direttiva comunitaria n° 680 del 1991 che

⁶⁹ Differenza autofatturazione: se nel procedimento di auto fatturazione il documento che assume rilevanza è quello emesso dall'acquirente, nell'ipotesi di reverse charge, invece, l'obbligo di emissione del documento - senza addebito dell'imposta - è a carico del cedente o prestatore, cioè del soggetto che pone in essere l'operazione imponibile. Il cessionario o committente, nei casi di reverse charge, deve integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, annotando il documento integrato, sia nel registro degli acquisti, sia in quello delle vendite.

ha ufficialmente eliminato le barriere fiscali tra i vari Stati Membri e rivisto il concetto di territorialità.

Questa direttiva ha introdotto la tassazione nel paese d'origine per le cessioni ai consumatori finali, prevedendo per gli scambi tra soggetti passivi d'imposta, l'applicazione dell'imposta nel paese di destinazione del bene e non in quello d'origine. Infatti è proprio per l'applicazione dell'imposta nel paese di destinazione che viene applicato il sistema del "reverse charge"⁷⁰. In realtà lo scopo iniziale dell'introduzione di questo sistema era proprio quello di evitare, nei rapporti intracomunitari la detrazione dell'IVA applicata da fornitori esteri e di conseguenza, incassata da Stati esteri sottolineando come, per questi casi la gestione della detrazione IVA transnazionale richiederebbe una stanza di compensazione comunitaria che però non è mai stata realizzata. La direttiva 680 è stata recepita nel nostro ordinamento italiano con il D.L. 331 del 1993 che regola le operazioni intracomunitarie nel nostro Stato. Applicare l'IVA con il meccanismo dell'inversione contabile, anche se rappresenta una deroga ad uno dei principi cardine (principio rivalsa-detrazione) permette di porre freno alle frodi evitando, in questo modo che il cessionario porti in detrazione un'imposta che il cedente non ha mai versato⁷¹.

A livello europeo, si portò avanti la convinzione dell'importanza del reverse charge nei diversi settori che erano più a rischio per il verificarsi di fenomeni fraudolenti; il tutto si realizzò nella Direttiva 2006/69/CEE con cui fu prevista la facoltà per i diversi stati membri di: *"introdurre un regime che stabilisse, in deroga alle regole ordinarie, le modalità per individuare il debitore dell'imposta nel soggetto passivo nei cui confronti fossero effettuate talune tipologie di operazioni fra cui: prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazioni, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione di beni immobili nonché la consegna di lavori immobiliari considerati cessioni di beni."*⁷²

A livello nazionale, il nostro Legislatore aveva previsto un ampliamento della disciplina con il decreto "BERSANI-VISCO" n°223/2006 che sottoponeva, previa autorizzazione comunitaria, ad inversione contabile alcune prestazioni di servizio del

⁷⁰ D'ALFONSO F. IVA: reverse charge in "il fisco" n°9 del 2010.

⁷¹ MATTIACCI – REGOLI: Reverse charge "Unione dei commercialisti ed esperti contabili di Pisa".

⁷² THIONE M. Finanziaria 2007 e lotta all'evasione: al via le nuove regole per le fatture nell'edilizia in "il fisco".

settore edile, prima enunciate; inoltre con la legge n° 296 del 27/12/2006, è stata estesa l'applicazione del regime anche alle cessioni di apparecchi di telefonia mobile, PC, componenti e accessori nonché prodotti lapidei. L'applicazione, per questo tipo di cessioni, è stata differita poiché era necessaria l'autorizzazione comunitaria⁷³.

Detto ciò, si evince chiaramente, che mentre sul piano interno viene mantenuta una selettività nell'applicazione del "reverse charge", negli scambi intra-EU invece il meccanismo dell'inversione contabile è stato generalizzato. Da ciò non possono escludersi delle conseguenti criticità in quanto proprio l'esistenza di una differente disciplina applicabile alle operazioni intra-UE rispetto a quella interna può comportare per il cedente o fornitore l'insorgere di una posizione creditoria nei confronti del proprio Stato nel caso in cui si pongono in essere per lo più cessioni intracomunitarie soggette all'applicazione del "reverse charge". Mentre per le operazioni interne, l'IVA addebitata avrà anche una manifestazione finanziaria, negli acquisti intra-EU invece si avrà esclusivamente una manifestazione economica che si traduce di conseguenza in un minore fabbisogno finanziario. Dunque per l'acquirente, sotto il profilo finanziario, ci sarebbe una maggiore convenienza per le operazioni transnazionali rispetto a quelle interne, poiché l'IVA non viene materialmente versata al venditore ma compensata direttamente con il credito derivante dal diritto di detrazione maturato.

L'istituto del "reverse charge" nasce, inizialmente, con la funzione di alleggerire gli obblighi finanziari di alcuni operatori economici, ha infatti dapprima rivestito la funzione di strumento volto all'adempimento degli obblighi IVA nella operazioni intracomunitarie, e poi ha assunto la funzione di contrasto al fenomeno delle frodi IVA. Le diverse finalità assunte da questo istituto si traducono, sotto il profilo normativo nella definizione di due discipline non del tutto coincidenti. L'art. 17 del D.P.R. nei commi 2,3 e 4 regola il cd. "reverse charge esterno", mentre i commi seguenti disciplinano il cd. "reverse charge interno" relativo alle operazioni nazionali in cui il legislatore ha indicato il committente o cessionario quale debitore

⁷³ Agenzia delle Entrate; Circolare n° 59/E del 23/12/2010 conferma la prevalenza della decisione del consiglio rispetto a quanto il legislatore nazionale aveva disposto nella finanziaria 2007.

d'imposta⁷⁴. Sia il "reverse charge esterno" sia il "reverse charge interno" verranno approfonditi nei paragrafi successivi di questo capitolo.

2.3 REVERSE CHARGE "ESTERNO" E "INTERNO"

Il "reverse charge", come anticipato, è definibile in due forme: interno ed esterno.

Quello "esterno" è disciplinato dall'art. 17 D.P.R. 633/1972 nei commi 2, 3 e 4 e si riferisce all'applicazione dell'inversione contabile alle ipotesi di "*trasferimento dell'obbligo di pagamento dell'imposta*" che "*rappresentano un effetto della localizzazione territoriale all'interno del nostro Stato di operazioni che siano effettuate da un operatore ivi non stabilito*"⁷⁵.

L'analisi del "reverse charge" in forma esterna si configura come una forma di inversione contabile nata per fornire soluzioni alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate in maniera occasionale da soggetti residenti all'estero al fine di evitare che operazioni imponibili possano sfuggire all'imposizione per le difficoltà di accertare il requisito soggettivo.

L'art. 17 comma 2 del D.P.R. 633/1972 prevede, discostandosi dalla regola generale posta in essere dal comma 1⁷⁶, che "*Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti. Tuttavia, nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'U.E., il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del D.L. 331/93*". In altre parole ciò significa che il versamento dell'imposta è dovuto, nel caso di acquisto di beni e servizi da soggetti

⁷⁴ SIMONELLI E. MARCONI M. L'estensione dell'obbligo dell'inversione contabile del reverse charge. Rivista dottori commercialisti n°1/2010.

⁷⁵ CENTORE P., "*Reverse charge*" interno ed esterno al vaglio della Cassazione, rivista di giurisprudenza tributaria n. 8 del 2010, pag. 686. cit. MASPES P. - CAMELI S., "*Reverse charge*" interno anche per le operazioni tra soggetti non stabiliti in Italia, in "Corriere tributario" n. 39 del 2012, pag. 305.

⁷⁶ Il comma 1, richiamando l'art. 193 della Direttiva IVA, stabilisce che "*L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo*".

non residenti, dal cessionario o committente, evitando il danno erariale che si sarebbe avuto a seguito dell'inadempimento dei non residenti stessi⁷⁷.

Rispetto al passato, e precisamente con risoluzione n. 89/E del 25 agosto 2010, il secondo comma dell'art. 17 amplia l'ambito applicativo del reverse charge, e cioè nelle ipotesi in cui il debitore dell'imposta non è il cedente o prestatore bensì il cessionario o committente; dal 2010 l'IVA relativa a tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi territorialmente rilevanti ai fini dell'imposta in Italia, rese da soggetti non residenti, deve essere sempre assolta dal cessionario o committente se soggetto passivo stabilito in Italia, mediante il meccanismo del "reverse charge", ancorché il cedente o prestatore sia identificato ai fini IVA in Italia tramite identificazione diretta o rappresentante fiscale.

In seguito, alle modifiche introdotte dall'art 1 comma 325 lett. b) L.n. 228/12, il cessionario o committente deve assolvere l'imposta mediante la procedura d'integrazione e registrazione per tutte le operazioni rilevanti in Italia effettuate da un operatore comunitario nei confronti di un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato. La procedura di autofatturazione resta applicabile solo per le cessioni di beni e prestazioni di servizi, rilevanti in Italia poste in essere da un operatore extracomunitario nei confronti di un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato.

Quindi, nel sistema attuale del reverse charge, il cessionario o committente nazionale deve:

- Numerare la fattura del fornitore comunitario e integrarla con l'indicazione del controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell'operazione espressi in valuta estera, nonché dell'ammontare dell'IVA, calcolata secondo l'aliquota applicabile (articolo 46, comma 1, D.L. n. 331/1993);
- Annotare la fattura, come sopra integrata, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente, distintamente nel registro IVA vendite (articolo 23, D.P.R. n. 633/1972), secondo l'ordine della numerazione, con l'indicazione anche del

⁷⁷SANTACROCE B. - ROSSI B., *Effetti sul piano sanzionatorio della riqualificazione ai fini Iva della stabile organizzazione*, in "il fisco" n. 1 del 2015.

corrispettivo dell'operazione espressa in valuta estera (articolo 47, comma 1, del D.L. n. 331/1993);

- Annotare la stessa fattura integrata, distintamente, anche nel registro IVA acquisti (articolo 25 del D.P.R. n. 633/1972), al fine di esercitare la detrazione eventualmente spettante (articolo 47, comma 1, del D.L. n. 331/1993). In particolare, la fattura può essere annotata, ai sensi dell'articolo 19, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 (modificato dall'art 2 del D.L. 50/2017); il quale prevede che l'Iva, dal momento in cui diventa esigibile può essere detratta esclusivamente entro l'anno, o più precisamente *“con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto”*;
- Emettere autofattura entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, nel caso di mancata ricezione della fattura del fornitore comunitario entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, ed annotarla entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente (articoli 46, comma 5, e 47, comma 1, del D.L. n. 331/1993). Si ricorda che la fattura emessa dal prestatore comunitario, al pari del documento commerciale emesso dal prestatore extracomunitario, può essere assunta come indice di effettuazione dell'operazione, cui va ricondotta l'esigibilità dell'imposta, che deve essere assolta dal cessionario o committente, a prescindere dall'effettuazione del pagamento⁷⁸.

Con la risoluzione n°21 del 20 febbraio 2015, l'Agenzia delle entrate ha affermato che il documento emesso con partita iva italiana dal rappresentante fiscale di un soggetto passivo non residente, per una cessione o prestazione effettuata nei confronti di un soggetto passivo IVA residente in Italia, sia da considerare non rilevante come fattura ai fini IVA e debba essere richiesta al suo posto la fattura emessa direttamente dal cedente o prestatore estero. Secondo l'Agenzia, il cessionario o committente nazionale che non abbia ricevuto la fattura intestata all'operatore non residente entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione deve applicare la procedura di regolarizzazione prevista dall'articolo 46, comma 5, del D.L. n. 331/1993, emettendo autofattura entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello

⁷⁸ PEIROLO M. “Il reverse charge esterno per le operazioni rilevanti in Italia”, www.ecnews.it; 5 dicembre 2016.

di effettuazione dell'operazione, da annotare nel registro delle fatture emesse entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente (articolo 47, comma 1, del DL n. 331/1993).

Il successivo terzo comma dell'art 17 D.P.R. 633/1972, precisa che nel caso in cui l'operazione sia effettuata da un soggetto non residente e senza una stabile organizzazione *“gli obblighi in materia di IVA debbano essere da questi adempiuti, tramite rappresentante fiscale o identificazione diretta”*⁷⁹. La ratio che sta alla base di questa previsione risponde a esigenze di tutela anticipata vista la difficoltà di controllare l'operato di un soggetto che non è stabilmente presente in Italia.

Proseguendo, il quarto precisa che nel caso in cui le stesse operazioni siano rese da un soggetto passivo per il tramite di una o più stabili organizzazioni nel territorio dello Stato, non si applicano i due commi precedenti⁸⁰.

La forma “interna” del reverse charge si riferisce invece all'applicazione dell'inversione contabile nell'ambito dei confini dello Stato Membro, persegue lo scopo di contrastare le frodi in materia d'IVA frequenti in settori particolarmente sensibili, prevedendo in questo modo la possibilità che il cedente incassi dal proprio cliente l'IVA dovuta sulla cessione senza provvedere al successivo versamento. Il comma 5 dell'art 17 del D.P.R. 633/1972 si riferisce alle cessioni imponibili di oro da investimento poste in essere dai soggetti che commerciano o trasformano oro in oro da investimento⁸¹, nel caso invece di cessioni di oro diverso da quello d'investimento ossia oro industriale, viene applicato il regime d'imponibilità con assolvimento d'imposta mediante il reverse charge. Le ipotesi soggette a questo meccanismo sono via via cresciute nel tempo e da ultimo sono state oggetto di ulteriori interventi da

⁷⁹ SALVINI L., op.cit. precisa che l'art. 196 è una disposizione *self executing*; mentre per la cessione di beni l'Italia ha optato, a partire dal 20 febbraio 2010, per la facoltà di disporre l'inversione contabile obbligatoria prevista dall'art. 194 della Direttiva IVA.

⁸⁰ La circolare n. 58/E del 31 dicembre 2009 semplifica affermando che: *“In pratica, se il soggetto non residente possiede in Italia una stabile organizzazione per il cui tramite effettua o riceve operazioni in Italia, gli obblighi ed i diritti sono esercitati da tale stabile”*.

⁸¹ l'art. 10 numero 11 del D.P.R. n. 633/ 1972 definisce oro da investimento come: *“l'oro in forma di lingotti o placchette di peso accettato dal mercato dell'oro, ma comunque superiore ad 1 grammo, di purezza pari o superiore a 995 millesimi, rappresentato o meno da titoli; le monete d'oro di purezza pari o superiore a 900 millesimi, coniate dopo il 1800, che hanno o hanno avuto corso legale nel Paese di origine, normalmente vendute a un prezzo che non supera dell'80% il valore sul mercato libero dell'oro in esse contenuto, incluse nell'elenco predisposto dalla Commissione delle Comunità europee ed annualmente pubblicato nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee, serie C, sulla base delle comunicazioni rese dal Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, nonché le monete aventi le medesime caratteristiche, anche se non comprese nel suddetto elenco.”*

parte del legislatore italiano che con la legge di stabilità 2015 ha introdotto nuove ipotesi (tabella seguente)⁸²:

Disposizione (D.P.R. n. 633/1972)	Lettera	Tipologia
Art. 17, comma 6	a-ter)	Servizi di pulizia, demolizione, installazione impianti e completamento edifici.
	a-quater)	Prestazioni effettuate dalle imprese consorziate nei confronti dei consorzi, che siano risultati aggiudicatari di commesse nei confronti della pubblica amministrazione
	c)	Cessioni di console da gioco, tablet, PC e laptop; cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale.
	d-bis)	Trasferimento quote emissione di gas a effetto serra.
	d-ter)	Trasferimenti altre unità che possono essere utilizzate da gestori e di certificati relativi al gas ed all'energia elettrica.
	d-quater)	Cessione di gas ed energia elettrica a un soggetto passivo rivenditore.
Art. 74, comma 7	Nuova ipotesi	Bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo.

⁸² LIBERATORE G. "Lotta alle frodi Iva: Reverse charge interno nei rapporti con soggetti non residenti". IPSOA 2015.

ESEMPIO:

Una società statunitense ha nominato un rappresentante fiscale in Italia attraverso il quale cede bancali in legno presenti sul nostro territorio ad un'azienda tedesca la quale è identificata direttamente nel nostro Stato. In tale circostanza non opera il reverse charge esterno (art. 17, comma 2) dato che il cessionario risulta non stabilito e pertanto risulta applicabile la regola generale che prevede l'indicazione in fattura dell'imposta da parte del cedente.

Dal 1° gennaio 2015 essendo il settore dei pallet assoggettato al reverse charge interno il fornitore deve emettere fattura:

- 1) senza imposta;*
- 2) con l'annotazione "inversione contabile".*

2.4 CASO SPECIFICO: IL REVERSE CHARGE NEL SETTORE EDILE

Il meccanismo dell'inversione contabile dal 1° gennaio 2015 ai fini IVA è stato modificato dalla legge 190/2014 (legge stabilità 2015) che con l'introduzione della nuova lettera a-ter) dell'art 17 comma 6 del D.P.R. 633/1972 estende il reverse charge, già utilizzato nel subappalto edile, anche ad altri contratti d'appalto che hanno come oggetto attività specifiche.

Per quel che riguarda il settore dell'edilizia, il meccanismo del reverse charge si applica nelle seguenti tre ipotesi:

1. Appalto: alle prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e di completamento relative ad edifici⁸³.
2. Subappalto: prestazioni di servizi, compresa la prestazione manodopera, rese da subappaltatori nei confronti di imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili oppure nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore.
3. Cessioni: di fabbricati, abitativi o strumentali, per le quali il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione ad IVA.

Come già si evince, il meccanismo del "reverse charge" rappresenta un'eccezione al principio generale contenuto nell'art 17 comma 1 del D.P.R. 633/1972, in base al

⁸³ Art 17 comma 6 lettera a-ter) DPR 633/1972.

quale il debitore dell'IVA è il soggetto che effettua la cessione dei beni o la prestazione di servizi. Da un punto di vista tecnico, l'inversione contabile comporta che il cessionario/committente sia tenuto all'assolvimento dell'imposta, divenendo quindi sia debitore dell'IVA relativa alla prestazione ricevuta dal prestatore, sia soggetto obbligato al versamento del tributo. Per cui, si hanno delle variazioni nelle modalità di fatturazione. In particolare, in base all'art 17 comma 5 D.P.R. 633/1972, il meccanismo dell'inversione contabile opera nel seguente modo:

- Il cedente/prestatore emette fattura al cessionario/committente senza applicare l'IVA nel rispetto di quanto stabilito dagli artt. 21 e seguenti del D.P.R. 633/1972 e indicando la norma che lo esenta dall'applicazione dell'imposta⁸⁴;
- Il cessionario/committente integra la fattura ricevuta con l'indicazione dell'aliquota IVA e delle relativa imposta dovuta, con conseguenti obblighi normativi entro il mese di ricevimento della fattura o comunque entro 15 giorni dal ricevimento.

È opportuno ricordare, a questo punto, che, nelle operazioni diverse da quelle soggette al regime di reverse charge, la corretta applicazione dell'aliquota IVA (aliquote del 4%; 10%; 22% per il settore edile) grava su colui che esegue le cessioni del bene o la prestazione del servizio, che è tenuto al versamento della stessa all'Erario. Nel caso appunto, di applicazione del reverse charge, relative alle operazioni rese nel settore edile, l'onere del versamento è trasferito dal cedente/prestatore al cessionario/committente; ciò comporta che su quest'ultimo ricade la responsabilità dell'individuazione della corretta aliquota IVA da applicare.

2.4.1. il “reverse charge” prima e dopo la legge di stabilità 2015

Prima della legge di stabilità 2015, il reverse charge nel settore edile era applicabile alle sole prestazioni di servizi, rese esclusivamente da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese di costruzione o ristrutturazione di immobili oppure nei confronti dell'appaltatore principale o di altri subappaltatori. Il meccanismo dell'inversione contabile quindi, non era applicabile, per espressa previsione

⁸⁴ Per il settore edile la norma è l'art 17 comma 6 lettera a);a-bis),a-ter) del D.P.R. 633/1972.

normativa alle prestazioni rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidato al committente la totalità dei lavori.

Il settore edile era stato individuato dalla Circolare 37/E del 29 dicembre 2006, con riferimento alle attività riconducibili ai codici previsti nella sezione F della tabella ATECOfin 2004 (ora ATECO 2007). Dunque le condizioni richieste dalla lettera a) del comma 6 dell'art 17 D.P.R. 633/1972 all'epoca vigente, ai fini dell'applicazione del reverse charge erano:

- Prestazione di servizi edile resa nell'ambito di un contratto di subappalto (non di appalto)
- Subappaltatore e appaltatore dovevano svolgere un'attività riconducibile ad un codice ricompreso nel settore F della classificazione ATECO (non era valida l'attività svolta dal committente principale destinatario finale di lavori estraneo alla disciplina).

Con la legge di stabilità 2015 viene regolamentata e introdotta la lettera a-ter) nel comma 6 dell'art 17 del D.P.R. 633/1972, comportando sostanzialmente l'estensione del reverse charge anche ai contratti di appalto e non solo di subappalto relativi ad alcune prestazioni di servizi rese nel settore edile e consistenti in demolizioni, installazione d'impianti e completamento di edifici, che sono espressamente previste dalla nuova lettera a-ter), ma che erano già ricomprese nella sezione F della tabella ATECO 2007⁸⁵.

Da un punto di vista soggettivo, il nuovo testo normativo non introduce limitazioni circa i destinatari delle prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici. Per l'applicabilità del nuovo reverse charge, la prestazione può essere resa nei confronti di qualsiasi soggetto passivo IVA a prescindere dal fatto che quest'ultimo eserciti un'attività nel settore edilizio. Nella C.M. 14/E/2015, inoltre, viene espressamente precisato che *“i soggetti passivi che vendono i servizi di cui alla lettera a-ter), devono applicare il reverse charge indipendentemente dalla circostanza che si tratti di prestatori che operano nel settore*

⁸⁵ Le tabelle saranno introdotte successivamente.

edile, ossia che svolgono un'attività economica compresa nei codici della sezione F della classificazione delle attività economiche ATECO"⁸⁶.

A differenza di quanto previsto relativamente all'applicazione del "reverse charge" nel subappalto edile, per le nuove casistiche, il meccanismo dell'inversione si applica a prescindere dalla circostanza che queste siano rese dal subappaltatore nei confronti di imprese che svolgono un'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili o nei confronti dell'appaltatore principale o altro subappaltatore; e nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori. In sostanza le "nuove" prestazioni sono assoggettate al reverse charge in ogni caso, indipendentemente dai soggetti coinvolti purchè il contratto abbia ad oggetto le suddette attività.

Per ciò che riguarda il rapporto contrattuale che intercorre tra prestatore e committente, nella disposizione normativa di riferimento non appare alcun tipo di vincolo, ciò significa che le diverse prestazioni sono assoggettate al reverse charge a prescindere dalla tipologia di contratto; infatti dalla relazione tecnica della legge di stabilità si evince questo: *"il reverse charge riguarderebbe non soltanto le opere effettuate nei contratti di subappalto, bensì tutte le prestazioni rese nei rapporti B2B anche nei confronti dei committenti che non operano nel settore edile o dei contraenti generali"*⁸⁷.

Al fine di delineare l'ambito applicativo della disposizione normativa, l'amministrazione finanziaria fornisce la definizione di "edificio" al quale la lettera a-ter) dell'art 17 comma 6 fa riferimento. L'Agenzia delle Entrate richiama l'art. 2 del D.Lgs. 192/2005 che definisce l'edificio come *"un sistema costituito dalle strutture edilizie esterne che delimitano uno spazio di volume definito, dalle strutture interne che ripartiscono detto volume e da tutti gli impianti e dispositivi tecnologici che si trovano stabilmente al suo interno; la superficie esterna che delimita un edificio può confinare con tutti o alcuni di questi elementi: l'ambiente esterno, il terreno, altri edifici; il termine può riferirsi a un intero edificio ovvero a parti di edificio progettate o ristrutturate per essere utilizzate come unità immobiliari a sé stanti"*.

⁸⁶ Circolare A.E. n°14/E del 27 marzo 2015.

⁸⁷ Circolare n. 37/E del 22/12/15.

In sostanza, le nuove prestazioni soggette a “reverse charge” riguardano:

- Fabbricati a qualsiasi uso destinati (residenziali e non);
- Parti di fabbricato (es. singolo locale di edificio);
- Fabbricati di nuova costruzione o già esistenti;
- Fabbricati in corso di costruzione (catastralmente classificati nella categoria F3);
- “Unità in corso di definizione” (catastralmente classificati nella categoria F4).

Sono, invece, escluse le prestazioni relative a:

- Beni immobili che non rientrano nella definizione di “edificio”, quali ad esempio, terreni, parti del suolo, parcheggi, piscine, giardini, etc., salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell’edificio stesso (es., piscine collocate sui terrazzi, giardini pensili, impianti fotovoltaici collocati sui tetti, etc.);
- Beni mobili di ogni tipo.

In merito alla corretta individuazione delle singole operazioni rientranti tra quelle elencate all’art. 17, comma 6, lett. *a-ter*, del D.P.R. 633/1972, l’Agenzia delle Entrate conferma che queste debbano essere desunte dalla classificazione ATECO, con esclusivo riferimento alle attività che sono relative agli edifici (*cfr.* CM 14/E/2015).

Quindi, le prestazioni interessate dalla nuova disposizione sono quelle riconducibili ai seguenti codici ATECO:

Demolizione (43.1)

43.11.00	Demolizione
----------	-------------

Impianti (43.2):

43.21.01	Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione)
43.21.02	Installazione di impianti elettronici (inclusa manutenzione e riparazione)
43.22.01	Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione
43.22.02	Installazione di impianti per la distribuzione del gas (inclusa manutenzione e riparazione)
43.22.03	Installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione)
43.29.01	Installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili
43.29.02	Lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni
43.29.09	Altri lavori di costruzione e installazione n.c.a. (limitatamente alle prestazioni relative ad edifici)

In tema di “*installazione di impianti*”, si ricorda che l’ANCE⁸⁸ aveva sollecitato chiarimenti in ordine all’applicazione del “*reverse charge*” per la “*manutenzione e riparazione*” degli stessi, laddove queste attività, seppur comprese nei codici ATECO, non vengono esplicitamente menzionate alla lett a-ter) del citato art. 17.

Sul punto, relativamente a interventi di manutenzione e riparazione degli impianti, l’Amministrazione finanziaria ha precisato che nel caso in cui l’installazione di impianti (come, ad esempio, gli impianti di refrigerazione ad uso industriale) sia strettamente funzionale allo svolgimento di un’attività industriale e non al funzionamento dell’edificio autonomamente considerato (sebbene una volta installati

⁸⁸ ANCE: Associazione nazionale costruttori edili.

gli impianti costituiscano un tutt'uno con l'edificio medesimo), si applica l'IVA secondo le modalità ordinarie.

Completamento (43.3)

43.31.00	Intonacatura e stuccatura
43.32.01	Posa in opera di cassaforti, forzieri, porte blindate
43.32.02	Posa in opera di infissi, arredi, pareti mobili e simili
43.33.00	Rivestimento di pavimenti e di muri
43.34.00	Tinteggiatura e posa in opera di vetri
43.39.01	Attività non specializzate di lavori edili (muratori)
43.39.09	Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a.

Viene, altresì confermato l'orientamento ANCE secondo cui è esclusa l'applicazione del “reverse charge” per le attività di “*preparazione del cantiere*” (codice ATECO 43.12), in quanto riferibile alla fase propedeutica alla costruzione e non a quella di completamento.

2.4.1.1 Appalto unico: i vari casi

La legge di stabilità ha previsto una estensione dell'applicazione dell'IVA con il meccanismo del reverse charge coinvolti, dal 1° gennaio 2015, gli installatori di impianti e i servizi di completamento degli edifici anche in assenza di subappalto. Tra le numerose novità, in materia fiscale, introdotte dalla legge di stabilità 2015, meritano un approfondimento le disposizioni che ampliano l'applicazione del meccanismo del reverse charge a nuovi settori di attività e varie tipologie di appalto, relativi al comparto edile.

- **COSTRUZIONE O RISTRUTTURAZIONE**

L'Agenzia delle Entrate ha condiviso l'orientamento dell'ANCE relativamente all'ipotesi in cui tali prestazioni (pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento degli edifici) siano ricomprese

all'interno di un unico contratto di appalto avente ad oggetto la realizzazione di un intervento edilizio complesso (come la realizzazione di una nuova costruzione o un intervento di ristrutturazione dell'edificio).

In merito, è stato definitivamente chiarito che *“con riferimento all'ipotesi di un contratto unico di appalto, comprensivo anche di prestazioni soggette a reverse charge ai sensi della lettera a-ter), avente ad oggetto la costruzione di un edificio ovvero interventi di restauro, di risanamento conservativo e interventi di ristrutturazione edilizia di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c) e d), del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380 [...], in un'ottica di semplificazione, [...], anche con riferimento alla prestazioni riconducibili alla lettera a-ter), trovino applicazione le regole ordinarie e non il meccanismo del reverse charge”*.

In sostanza, quindi, in caso di contratto unico d'appalto, avente ad oggetto la costruzione di un fabbricato o la realizzazione sullo stesso di interventi di cui all'art. 3, co.1 lett. c) e d) del D.P.R. 380/2001, non si dovrà procedere alla fatturazione “scomposta” dell'operazione, distinguendo le singole prestazioni assoggettabili al “reverse charge”. In tale ipotesi, infatti, le singole prestazioni (demolizione, installazione di impianti e opere di completamento) sono parte integrante di un'operazione unitaria, per cui il meccanismo di “inversione contabile” opererà solo per le prestazioni edili affidate a terzi in subappalto e, quindi, limitatamente al rapporto tra appaltatore e subappaltatore.

- **MANUTENZIONE STRAORDINARIA DI UN EDIFICIO:**

Tra le criticità sollevate dall'ANCE, particolarmente significativa è stata quella connessa alla realizzazione sugli edifici di lavori “complessi” di manutenzione straordinaria (*ex art. 3, co.1, lett. b, del DPR 380/2001*) oggetto di un contratto unico d'appalto. Sul punto, l'ANCE aveva proposto di applicare, anche per i contratti unici di “manutenzione straordinaria”, l'orientamento espresso dall'Agenzia nella CM 14/E/2015, laddove, per esigenze di semplificazione e tenuto conto della complessità di alcuni interventi edilizi, era stata ammessa l'esclusione dal reverse per i contratti unici aventi ad oggetto la realizzazione di interventi di restauro e risanamento conservativo, o di ristrutturazione edilizia, o di costruzione *ex novo* di edifici

(di cui, rispettivamente, alle lett. c-d-e, dell'art.3, co.1, del DPR 380/2001). L'Agenzia delle Entrate, invece, con la CM 37/E/2015, aderendo solo in parte a tale orientamento, alla luce del fatto che, per esigenze di semplificazione urbanistica, alcuni interventi edilizi complessi, prima qualificati come *"ristrutturazione edilizia"* e connessi in particolare all'accorpamento o frazionamento di unità immobiliari, sono stati *"derubricati"* alla *"manutenzione straordinaria"*, ammette unicamente per questi la possibilità di esclusione da *"reverse charge"*, con conseguente applicazione delle regole ordinarie dell'IVA. A scopo esemplificativo, l'Amministrazione finanziaria conferma l'applicazione delle ordinarie regole IVA, ad esempio, per un contratto avente ad oggetto il frazionamento di un'unità immobiliare, senza modifica della volumetria complessiva dell'edificio e dell'originaria destinazione d'uso, in cui è prevista anche l'installazione di uno o più impianti.

- **DEMOLIZIONE E RICOSTRUZIONE DI UN EDIFICIO**

Sempre in una logica di semplificazione, stante la complessità delle tipologie contrattuali riscontrabili nel settore edile, l'Agenzia delle Entrate (C.M.37/E/2015) stabilisce che nell'ipotesi di un contratto unico di appalto, avente ad oggetto la demolizione e la successiva costruzione di un nuovo edificio, trovano applicazione le regole ordinarie IVA e non il meccanismo del *"reverse charge"*, di cui all'art.17, co.6, lett.a-ter del DPR 633/1972, previsto per la sola attività di demolizione.

In tal caso, secondo l'Amministrazione finanziaria, l'attività di demolizione, che di per sé dovrebbe rientrare tra le prestazioni soggette al nuovo *reverse*, non dovrà essere fatturata autonomamente rispetto alla prestazione complessiva oggetto del contratto quando strettamente funzionale alla realizzazione della nuova costruzione (e, quindi, in presenza di contratto unico di demolizione e ricostruzione di edifici). Pertanto, l'intera attività di demolizione e ricostruzione sarà assoggettata ad IVA secondo le regole ordinarie applicabili alla fattispecie contrattuale, intesa nel suo complesso.

2.4.2 Il “reverse charge” nel subappalto edile

Il meccanismo del reverse charge si applica nel settore dell’edilizia dai subappaltatori nei confronti di imprese che svolgono attività di costruzione e ristrutturazione ovvero nei confronti di altri subappaltatori già dal 1° gennaio 2007. Questo meccanismo ha l’intento di contrastare i fenomeni di evasione dell’IVA, assicurando il corretto assolvimento e la riscossione dell’imposta.

Il “reverse charge” implica che:

- Il prestatore non assoggetta l’operazione ad IVA, non addebitando l’imposta in rivalsa al proprio committente;
- Il committente, ricevuta la fattura senza addebito dell’imposta, la integra applicando l’IVA nella misura in cui essa risulta dovuta, in ragione della specifica tipologia della prestazione ricevuta, dopodiché annota il documento “integrato” sia nel registro degli acquisti che nel registro delle vendite.

La ratio vuole che la prestazione sia eseguita in forza di un accordo tra le parti riconducibile allo schema negoziale del subappalto. Secondo la circolare “Agenzia delle Entrate 29.12.2006 n°37”, il riferimento esplicito alle prestazioni di manodopera, presente nella lett. a) dell’art. 17 co. 6 del DPR 633/72, implica la rilevanza sia delle fattispecie in cui l’attività dell’esecutore consiste nel fornire la manodopera dei propri dipendenti (subappalto), sia delle fattispecie in cui l’attività dell’esecutore consiste nel fornire direttamente la propria opera (contratto d’opera).

Possiamo, quindi, analizzare la lettera a) del comma 6 dell’art 17 del D.P.R. 633/1972 la quale dispone che *“il reverse charge si applica alle prestazioni di servizi, compresa le prestazioni di manodopera rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l’attività di costruzione e ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell’appaltatore principale o di un altro subappaltatore”*.

In base a quanto disposto dall’Agenzia delle entrate nella C.M. n° 37/E/2006, l’inversione contabile si applica nelle seguenti condizioni:

- Prestazioni di servizi, compresa la manodopera, rese nel settore edile;

- Nei rapporti tra:
 - Subappaltatore e appaltatore principale (entrambi operanti nel settore edile);
 - Subappaltatore ed eventuali altri subappaltatori.
- In presenza di contratti di:
 - Subappalto;
 - D'opera (art 2222 C.C.).

I destinatari della norma sono i contribuenti che, nell'esercizio dell'attività commerciale utilizzano i seguenti codici di attività (saranno esplicitati nella tabella alla fine del capitolo):

- Codice 41: Costruzione edifici;
- Codice 42: Ingegneria civile;
- Codice 43: Lavori di costruzione specializzati.

C'è una relazione con tutte le tipologie di lavori edili sia pubblici sia privati; in particolare sono soggetti al reverse charge le prestazioni di subappalto inerenti la:

- Costruzione di alloggi, edifici adibiti ad uffici, negozi, edifici pubblici, edifici agricoli;
- Costruzione di opere del genio civile come autostrade, strade, ponti, gallerie, strade ferrate, campi di aviazione, porti e altre opere idrauliche, la costruzione di sistemi di irrigazione e di fognatura, impianti industriali, condotte e linee elettriche, impianti sportivi ecc.;
- Lavori di ampliamento e di modifica di edifici e opere;
- Lavori di costruzione di edifici e strutture prefabbricate in cantiere e anche le costruzioni temporanee;
- I nuovi lavori, le riparazioni i rinnovi, i restauri e la ristrutturazione di edifici e opere.

2.4.2.1 Ambito soggettivo e oggettivo del “reverse charge” nel subappalto

Analizzando l'ambito soggettivo, nel quale opera il *reverse charge*, possiamo concludere che lo stesso trova applicazione nei rapporti tra:

- Subappaltatore e appaltatore, entrambi operanti nel quadro di un'attività riconducibile al settore edile;
- Subappaltatore ed altri eventuali subappaltatori.

Il meccanismo dell'inversione contabile in presenza di un rapporto di subappalto, ha ad oggetto prestazioni di servizi, compresa la manodopera, rese nel settore edile. Questo significa che, nel caso in cui un'impresa di costruzioni assuma lavori in appalto e a sua volta affidi in subappalto ad un'altra impresa la realizzazione totale o parziale dell'opera, il meccanismo dell'inversione contabile trova applicazione esclusivamente nel rapporto tra l'impresa appaltatrice ed il soggetto subappaltatore. In particolar modo, sono tenuti all'applicazione del *“reverse charge”* i subappaltatori che svolgono, anche se in via non esclusiva o prevalente, attività identificate dai codici ATECO 2007, riferiti alla Sezione F (Costruzioni). In questo contesto è stato chiarito che *“se una società svolge nella sostanza un'attività rientrante nella predetta sezione F, alle prestazioni da questa rese sia comunque applicabile il regime dell'inversione contabile, fermo restando l'obbligo della stessa società di comunicare, ai sensi dell'articolo 35, comma 3, del D.P.R. 633/1972, l'effettiva attività esercitata”* (cfr. CM 172/E/2007).

Pertanto, ai fini dell'esistenza del requisito soggettivo dell'esercizio di un'attività rientrante nel settore edile, non è rilevante l'effettivo possesso di uno dei codici della sezione F della classificazione ATECO, quanto piuttosto l'esecuzione di fatto, nell'ambito della prestazione eseguita, di una delle attività ricadenti nel settore edile. Sul tema, è stato ulteriormente precisato che *“il sistema dell'inversione contabile nell'edilizia è applicabile solo a condizione che il soggetto appaltatore e il soggetto subappaltatore operino entrambi nel quadro di un'attività riconducibile alla Sezione F della tabella ATECOFIN 2004”* (RM 154/E/2007).

Per quanto concerne invece l'ambito oggettivo, ai fini dell'applicazione dell'inversione contabile, è necessario che il subappaltatore esegua determinate attività nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore. Appare, a questo punto necessario esaminare le tipologie contrattuali interessate dal *“reverse charge”*. A tal riguardo, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito, infatti, che ai fini dell'applicazione dell'inversione contabile, i servizi forniti ai soggetti appaltatori o ad altri subappaltatori assumono rilevanza, se resi sulla base di:

- Contratti di subappalto;
- Contratti d'opera.

Il subappalto costituisce un contratto derivato dal contratto d'appalto, di cui presenta, pertanto, i medesimi requisiti circa le modalità di esecuzione e gestione della prestazione.

Ai sensi dell'art. 1655 del Codice Civile, con il contratto d'appalto, una parte si obbliga, in assenza di vincoli di subordinazione, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, al compimento di un'opera o di un servizio, a fronte di un corrispettivo in danaro. Diversamente, la prestazione di manodopera, di cui all'art. 2222 del Codice Civile ferme restando l'assenza di vincolo di subordinazione e l'assunzione del rischio in capo al prestatore, si caratterizza per l'esistenza di un'organizzazione d'impresa di dimensioni ridotte, tanto che questi esegue la prestazione richiesta, in genere, direttamente.

Infatti, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, nel contratto di prestazione d'opera il lavoro personale del prestatore risulta prevalente rispetto all'organizzazione dei mezzi approntati per l'esecuzione del servizio (cfr. CM n. 37/E/2006).

Pertanto, la differenza fondamentale fra il contratto d'appalto e quello di prestazione d'opera consiste nelle caratteristiche strutturali dell'organizzazione d'impresa, che assume proporzioni minori se la prestazione è realizzata in base ad un contratto d'opera. In tal ambito, il riferimento normativo alle prestazioni di manodopera (art. 17, comma 6, lett. a, del D.P.R. 633/1972) riguarda sia l'ipotesi in cui l'attività del subappaltatore consista nel fornire la manodopera di dipendenti, sia il diverso caso in cui l'attività consista nel rendere direttamente la propria opera. Da ciò consegue che il "*reverse charge*" trova applicazione anche in relazione ai servizi resi nel settore edile sulla base di contratti d'opera, in cui il lavoro personale del prestatore risulta prevalente rispetto all'organizzazione dei mezzi approntati per l'esecuzione del servizio.

2.4.3 Disciplina comune nel reverse

Esaminate entrambe le tipologie di *reverse charge* (quelle relative all' ipotesi di subappalto edile, e alle singole operazioni rientranti tra quelle elencate all'art. 17, co.6, lett. *a-ter*, del D.P.R. 633/1972) alla luce delle novità introdotta dalla legge di stabilità 2015, è ora possibile individuare alcuni aspetti che presentano una disciplina comune quali:

- I contratti esclusi dal meccanismo dell'inversione contabile;
- Il rimborso prioritario del credito IVA.

2.4.3.1 I contratti esclusi dal “reverse charge”

FORNITURA CON POSA IN OPERA

Le prestazioni di fornitura di beni con posa in opera sono escluse dall'applicazione del “*reverse charge*”, qualora la posa in opera assuma una funzione accessoria rispetto alla fornitura del bene. In questi casi, infatti, l'operazione ai fini fiscali si configura come cessione di beni e non come prestazione di servizi, non rientrando, pertanto, nell'ambito di efficacia del meccanismo di inversione contabile.

Circa la distinzione tra “fornitura di beni con posa” (esclusa dal *reverse*) e “prestazioni di servizi” (inclusa dal *reverse*), l'Agenzia delle Entrate, anche con riferimento alle nuove ipotesi di inversione contabile previste dall'art. 17, co.6, lett. *a-ter*, ha ribadito gli stessi principi generali già espressi nell'ambito dei subappalti edili. Infatti, richiamando alcune pronunce della Corte di Giustizia, l'Amministrazione finanziaria chiarisce che la distinzione tra cessione con posa in opera e prestazione di servizi dipende dalla causa contrattuale, rilevando in tal senso la volontà delle parti, a prescindere dal “*nomen iuris*” attribuito al contratto, non assumendo importanza decisiva il mero confronto tra costo del materiale e costo dei lavori eseguiti. A tal riguardo, è stato precisato che il contratto si qualifica come:

- Fornitura di beni con posa in opera se “*il programma negoziale posto in essere dalle parti ha quale scopo principale la cessione di un bene e l'esecuzione dell'opera sia esclusivamente diretta ad adattare il bene alle esigenze del cliente, senza modificarne la natura*”.

- Il contratto si qualifica come una prestazione di servizi se *“la volontà contrattuale è quella di ottenere un risultato diverso e nuovo rispetto al complesso dei beni utilizzati per l’esecuzione dell’opera”*⁸⁹.

CONTRATTI DI NOLEGGIO

Sempre con riferimento ai casi di esclusione da *“reverse charge”*, numerosi dubbi interpretativi sono stati sollevati in merito all’applicabilità del meccanismo ai cd. contratti di *“nolo a caldo”*, aventi ad oggetto il noleggio di attrezzature con manovratore.

Si premette che l’inversione contabile viene esclusa per quei contratti di semplice noleggio di attrezzature (cd. *“nolo a freddo”*), caratterizzati dall’assenza di prestazione d’opera accessoria e, quindi, non configurabili come contratti di appalto. Diversamente, con riferimento ai contratti di noleggio con operatore o compresi di montaggio e/o smontaggio (cd. *“nolo a caldo”*), l’Agenzia delle Entrate⁹⁰, confermando quanto da sempre sostenuto dell’ANCE, ha già precisato che:

- Se il prestatore è chiamato ad eseguire il servizio in qualità di *“mero esecutore”* materiale delle direttive del committente, venendo a mancare uno degli elementi tipici del contratto d'appalto, ossia l'autonomia organizzativa, il meccanismo del *“reverse charge”* non deve essere applicato;
- Nel caso in cui l’oggetto del contratto sia, non tanto il mero noleggio (anche a caldo) di attrezzature, ma la realizzazione di lavori edili (ad esempio,

⁸⁹ Al riguardo, è stato ad esempio qualificato, come cessione di beni con prestazione d’opera accessoria, un contratto di fornitura di armature in acciaio per cemento armato, comprensivo della relativa posa (cfr. R.M. n.148/E/2007). Diversamente, l’installazione di controsoffitti e pareti in cartongesso è stata considerata quale prestazione di servizi, in quanto la volontà espressa dalle parti era quella di realizzare un’opera complessa, diretta ad ottenere un risultato diverso rispetto al complesso dei beni utilizzati (cfr. R.M. 220/E/2007).

⁹⁰ *“Il meccanismo del reverse charge non è applicabile alle prestazioni relative ai contratti di noleggio con operatore o compreso di montaggio e/o smontaggio, cosiddetti “noli a caldo”, se il prestatore è chiamato a eseguire il servizio in qualità di “mero esecutore” materiale delle direttive del committente. In tale ipotesi, infatti, manca uno degli elementi tipici del contratto d'appalto e cioè l'autonomia organizzativa”*. Orientamento Agenzia delle Entrate espresso nella risoluzione n° 205/E del 3 agosto 2007.

“All’attività di noleggio di ponteggi con relativa installazione non si applica il meccanismo dell’inversione contabile; la posa in opera, in tale ipotesi, assume infatti una funzione accessoria rispetto al noleggio delle impalcature. Il reverse charge trova invece applicazione quando il soggetto appaltatore già possiede i ponteggi e richiede alla ditta esclusivamente l’installazione degli stessi”. Orientamento Agenzia delle Entrate espresso nella risoluzione n° 187/E del 26 luglio 2007.

sbancamento, sistemazione di terreni, demolizione di edifici e simili), per i quali sia stabilita un'obbligazione di risultato, in assenza di vincoli di subordinazione e con assunzione dei relativi rischi da parte del prestatore, il meccanismo del “*reverse charge*” si rende applicabile, qualora tale prestazione sia resa nei confronti di un appaltatore di lavori edili.

Sul punto, con riferimento ai contratti di nolo a caldo, l'Agenzia delle Entrate non si è pronunciata in modo espresso relativamente all'esclusione da *reverse* anche alle nuove ipotesi di demolizione, installazione di impianti e opere di completamento, in vigore dal 1° gennaio 2015.

La nuova disciplina prevede nei casi di contratti di appalto aventi ad oggetto una pluralità di prestazioni (ad esempio “manutenzione ordinaria e straordinaria”), l'obbligo di scomporre le singole operazioni individuando, per ciascuna di esse, il corretto regime IVA applicabile (*reverse charge* o meno).

In merito, si evidenzia che l'attività del cd. “nolo a caldo” (codice ATECO 43.99.02 “*Noleggio di macchine e attrezzature per la costruzione o la demolizione con operatore*”), non è ricompresa tra quelle indicate dall'art. 17, co.6, lett. *a-ter*, D.P.R. 633/1972 e, pertanto, deve considerarsi esclusa anche dalle nuove ipotesi di “*reverse charge* ” In sostanza, si ritiene che, laddove tra le singole prestazioni eseguite nell'ambito di uno stesso contratto, sia ricompresa anche l'attività di “nolo a caldo”, tale operazione venga esclusa dal campo di applicazione dell'inversione contabile⁹¹.

2.4.3.2 Rimborso prioritario del credito iva

Tenuto conto che le ipotesi di *reverse charge*, previste dall'art.17, co. 6, lett. *a*), *a-ter*), d.P.R. n. 633 del 1972 hanno come effetto “ordinario” quello di produrre una eccedenza IVA in capo all'appaltatore/subappaltatore che esegue le prestazioni soggette al meccanismo di inversione contabile, è stata introdotta la possibilità di chiedere il rimborso dei crediti IVA in via prioritaria.⁹²

⁹¹ ANCE “Reverse Charge disciplina applicabile al settore edile” 2016.

⁹² Il D.M. 22 marzo 2007 stabilisce che l'erogazione dei rimborsi in via prioritaria si applica nei confronti dei soggetti che effettuano in modo prevalente le prestazioni di servizi di cui all'art. 17, comma 6, lettera a), D.P.R. n. 633/1972 (subappaltatori edili).

Il D.M. 29 aprile 2016, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 13 maggio 2016, n. 111 ricomprende nel perimetro dell'agevolazione anche i soggetti che effettuano in modo prevalente le prestazioni della successiva lettera *a-ter*).

In particolare, in attuazione dell'art. 38-bis, comma 10, del D.P.R. 633/1972, viene prevista la possibilità chiedere il rimborso dei crediti IVA annuali ed infra annuali in via prioritaria, ossia entro tre mesi dalla data della richiesta.

Con riferimento alle nuove ipotesi di *reverse*, il D.M. 29 aprile 2016 ha ampliato la platea dei soggetti che possono accedere ai rimborsi IVA prioritari, includendovi anche le imprese del settore edile che seguono lavori di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento degli edifici. Quindi, per quel che riguarda il comparto delle costruzioni, tale nuova fattispecie si aggiunge al rimborso IVA prioritario già riconosciuto dal 2007 per le prestazioni di servizi, o di manodopera, rese in dipendenza di contratti di subappalto nel settore edile. Restano ferme, le condizioni per ottenere il rimborso, stabilite dalla normativa di riferimento (art. 2 del D.M. 22 marzo 2007), che devono verificarsi contestualmente, quali:

- Esercizio dell'attività da almeno 3 anni;
- Eccedenza IVA chiesta a rimborso pari o superiore a:
 - 10.000 euro, in caso di rimborso annuale;
 - 3.000 euro, in caso di richiesta di rimborso trimestrale;
- Eccedenza IVA chiesta a rimborso di importo pari o superiore al 10% dell'ammontare complessivo dell'IVA assolta sugli acquisti e importazioni effettuati nell'anno o nel trimestre a cui si riferisce il rimborso richiesto.

Sempre in tal ambito, si ricorda che il rimborso prioritario del credito IVA viene riconosciuto anche per le cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni, che comportano l'applicazione del meccanismo della “*scissione dei pagamenti*” (cd. “*split payment*” – art.17-ter del D.P.R 633/1972)⁹³.

In ogni caso, resta confermato che il credito IVA derivante dalle operazioni assoggettate al “*reverse charge*”, ovvero allo “*split payment*” può essere utilizzato, oltre che a rimborso (prioritario), anche in compensazione con altre imposte o contributi (cd. compensazione “*orizzontale*” o “*esterna*”)

⁹³ Lo split payment sarà affrontato in modo approfondito nel seguente capitolo di questo elaborato.

CAPITOLO III

SPLIT PAYMENT

3.1 NASCITA DELLO SPLIT PAYMENT: LA LEGGE DI STABILITÀ 2015

In Italia, come evidenziato nel capitolo 1, l'evasione dell'Iva è in continua evoluzione e costituisce di conseguenza un fenomeno estremamente rilevante. Si è assistito, tra le altre cose, ad una propagazione di crediti Iva molto spesso inesistenti. Nel 2013 la Commissione Europea ha pubblicato i risultati di uno studio condotto ai fini della quantificazione del "VAT GAP" (differenza tra gettito Iva potenziale e gettito Iva riscosso) relativo all'anno 2011, evidenziando una perdita di gettito Iva a livello europeo pari a 193 miliardi di euro, vale a dire il 18% dell'Iva teorica complessiva⁹⁴. Il "Reckon report"⁹⁵ rileva che l'Italia ha il GAP Iva più elevato degli Stati Membri.

Nella relazione tecnica, che accompagna il disegno della legge di Stabilità 2015, sono contenuti una serie di dati, ufficialmente forniti dall'Agenzia delle Entrate, relativi ad un'analisi dell'evasione che individua quali settori sono maggiormente a rischio; i settori che emergono da questo studio sono le attività connesse al settore edile, il trading dei certificati energetici, e le operazioni effettuate nei confronti della Pubblica Amministrazione⁹⁶.

⁹⁴ Studio effettuato dalla *Case Research*, relativo agli anni 2000-2011, che in Italia la perdita è maggiormente preoccupante degli altri Paesi, poiché pari a 36,1 miliardi di euro, ossia il 2,3 per cento del PIL italiano; *Analisi del "VAT Gap" a livello europeo*, DOC. CCXVIII, N. 1, www.camera.it. CENTORE P., "Split payment" ed estensione del "Reverse Charge": un attacco concreto al "VAT Gap", in "Corriere tributario" n. 43 del 2014, pag. 3316. IVA – Applicazione dello "split payment" nelle operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici - circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it.

⁹⁵ Analizza e quantifica il GAP Iva negli Stati Membri dell'Unione Europea, autorizzato dalla Commissione Europea; Reckon, DG Taxation and Customs Union, *Study to Quantify and Analyse the VAT Gap in the EU-25 Member States*, 21 settembre 2009.

⁹⁶ P. CENTORE, "Split Payment" ed estensione del "Reverse Charge": un attacco concreto al "VAT GAP", in *Corriere Tributario*, 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 ritenenza 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."

Per tutte queste ragioni e non solo, anche in seguito alla scoperta da parte dell'Italia di una serie di frodi in materia di Iva nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni grazie all'introduzione di nuovi sistemi di controlli, per porre fine a tali pratiche e contrastare l'evasione, la legge del 23 dicembre 2014 n° 190 (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 e di Enti Pubblici in generale. Questo istituto adotta una particolare modalità di versamento dell'Iva, la quale viene versata direttamente nelle casse dell'Erario dall'Amministrazione Pubblica; si ha quindi una scissione tra il prezzo del bene o servizio e l'Iva che su di esso grava, corrispondendo al fornitore solo il prezzo al netto dell'Iva. Si evince che, la *ratio* anti-evasiva che sta alla base, consiste nell'evitare che l'Iva, corrisposta da un Ente Pubblico una volta fuoriuscita dalle casse dello Stato, non rientri all'Erario a causa di attività evasive compiute dai cedenti/prestatori⁹⁷.

La relazione tecnica di accompagnamento, al disegno della legge di Stabilità 2015, all'art 44 comma 7 lett. b) e comma 9, stima che l'Iva evasa dai fornitori della Pubblica Amministrazione varia tra i 740 e i 1200 milioni di euro, per cui si 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 e il fornitore privato"*. Il sistema dello "*split payment*" fu inizialmente proposto dall'organizzazione "RTVAT"⁹⁸ ed è stato inoltre oggetto di numerosi studi di fattibilità al fine sia di contrastare l'Iva sia di migliorare l'efficienza e la riscossione.

Infatti si legge nel cd. "Libro verde sul futuro dell'Iva"⁹⁹ relativamente ad uno dei modelli individuati dallo studio di fattibilità che: *"L'acquirente o il destinatario*

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

⁹⁷ SALVINI L., *Profili sistematici e di legittimità dello "split payment"*, in "Corriere Tributario" n. 14 del 2015, pag. 1041, fa, inoltre, notare che sarebbe stato più opportuno disciplinare lo split payment nel Titolo II, dedicato agli obblighi dei contribuenti, in quanto altro non è che un metodo di riscossione.

⁹⁸ SALVINI L., op. cit., nella nota n.3 precisa che l'organizzazione (la cui denominazione completa è *The use of Real-Time technology to improve tax collection*) oltre ad essere un'accesa sostenitrice dello split payment lo è anche di altri modelli di raccolta dell'IVA (detti KISS - *Keep it swift and simple*) basati su strumenti elettronici che coinvolgono le banche intermediarie dei pagamenti e le Banche Centrali come coordinatrici del processo. Vedi anche RIZZARDI R., *IVA: evoluzione della normativa e orientamento della Corte di Giustizia*, in "Corriere tributario" n. 12 del 2010, pag. 907.

⁹⁹ *Consultazione pubblica sul modo in cui il sistema d'imposta sul valore aggiunto (IVA) dell'UE possa essere rafforzato e migliorato, a beneficio dei cittadini, delle imprese e degli Stati membri. L'obiettivo è di dare a tutte le parti interessate la possibilità di esprimere le proprie opinioni e punti di vista sui problemi attualmente esistenti in materia di IVA e su come sia possibile affrontarli. I risultati*

incarica la propria banca di pagare i beni o i servizi e la banca scinde il pagamento tra l'importo imponibile, che viene versato al fornitore o al prestatore, e l'importo dell'IVA, che viene trasferito direttamente all'autorità fiscale. Questo modello elimina la frode dell'operatore inadempiente, ma richiederebbe cambiamenti sostanziali nel modo in cui le imprese e le amministrazioni fiscali gestiscono l'IVA. La questione delle operazioni in contanti o con carta di credito deve ancora essere approfondita"¹⁰⁰. I vantaggi evidenziati dalla Commissione Europea relativamente all'adozione di questo modello, sono duplici: da un lato le autorità si vedevano assicurata la riscossione dell'Iva con riguardo ad operazioni considerate a rischio di frodi; dall'altro i cessionari/committenti si vedevano tutelati nei confronti di possibili frodi poste in essere da altri fornitori. Nonostante i numerosi vantaggi che potevano derivare dall'adozione del modello dello split payment, a livello europeo si ebbero degli intoppi per una serie di reazioni negative da parte delle imprese e dei fiscalisti, preoccupati dell'impatto che il regime avrebbe generato sui flussi di cassa, sui costi per gli adempimenti ecc. in quanto si avevano una serie di dubbi sull'effettiva capacità di riduzione del divario Iva.

In realtà le discussioni e i pareri negativi sull'adozione dello split payment, non mancarono neanche in Italia, infatti sia ingegneri sia imprenditori si scagliarono all'unisono contro questo modello; tant'è che l'ANCE (associazione nazionale costruttori edili), con l'appoggio dell'OICE (associazione delle società di ingegneri italiani), ha promosso una raccolta firme per protestare contro il provvedimento che instaura ufficialmente lo Split Payment, invitando tutte le imprese edili che lavorano con la Pubblica Amministrazione ad aderire alla causa; secondo l'ANCE, infatti il meccanismo della scissione dei pagamenti comporterà “ *una forte mancanza di liquidità che impedirà alle imprese di sopravvivere, aggravando una situazione già di per se precaria costringendo gli imprenditori a chiudere le proprie aziende, che ad oggi versano in pesanti difficoltà economiche a causa della crisi e della pressione fiscale*”¹⁰¹ con il meccanismo dello split payment, aziende che lavorano con la

della consultazione serviranno alla Commissione per decidere l'approccio migliore nella creazione di un futuro sistema dell'IVA più stabile, solido ed efficace. Fonte: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-10-1633_it.htm.

¹⁰⁰ Cit. comunicazione della Commissione Europea COM(2010) 695 def., del 1° dicembre 2010, par. 5.4.1.

¹⁰¹ PATANÈ V. “IVA split payment: imprese e ingegneri contro la nuova norma” il sole 24 ore; febbraio 2015; cit. di Paolo Buzzetti presidente ANCE.

pubblica amministrazione, non riceveranno più Iva ma saranno costretti a pagarla ai loro fornitori trovandosi così stracolmi di crediti Iva e senza liquidità.

Oltre che dalla Commissione Europea, lo split payment è stato anche oggetto di studio in sede OCSE con il documento dal titolo *“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”*. Nel documento fu data una definizione del meccanismo e fu anche analizzato il rapporto tra costi (per lo Stato membro) e benefici della sua applicazione nonché la sua duttilità viste le molteplici alternative di applicazione (comprese tra le 14 alternative elaborate in riferimento a metodi di versamento diretto dell’IVA dovuta al fornitore dal cliente)¹⁰².

3.2 IL PERIMETRO NORMATIVO DELL’ISTITUTO

3.2.1 Autorizzazione del Consiglio Europeo

L’adozione di una misura speciale di deroga, come lo split payment, da parte di uno degli Stati Membri, è subordinata al rilascio di una specifica autorizzazione¹⁰³ da parte del Consiglio Europeo, in quanto non previsto dalla normativa comunitaria. Il Legislatore Italiano, in realtà, ha introdotto l’istituto in questione senza attendere l’ufficiale autorizzazione comunitaria, presumendo in caso di esito negativo, sia il ripristino delle metodologie di applicazione ordinaria dell’Iva, sia una soluzione efficace per fronteggiare la mancanza dell’incremento del gettito atteso. Tant’è vero che in caso di reale mancato rilascio dell’autorizzazione era stata prevista l’introduzione di una clausola di salvaguardia che avrebbe comportato l’aumento *“dell’aliquota dell’accisa sulla benzina e sulla benzina con piombo, nonché l’aliquota dell’accisa sul gasolio usato come carburante”*¹⁰⁴.

¹⁰² Cfr. CENTORE P., *L’occasione da non perdere con le regole di “split payment”*, in "Corriere Tributario" n. 21 del 2015, pag. 1591, nota n.7.

¹⁰³ L’autorizzazione è richiesta ai sensi dell’art. 395 della Direttiva IVA, da parte del Consiglio dell’Unione europea. In merito alla richiesta di autorizzazione vedi anche il paragrafo 2.2 del 2° capitolo del presente elaborato.

¹⁰⁴ L’art. 1, comma 632 della legge di stabilità 2015, prevedeva che gli aumenti si sarebbero verificati con il provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, in modo da determinare maggiori entrate nette non inferiori a €1.726.000,00.

L'autorizzazione, invece, è stata concessa con la decisione del 14 luglio 2015, n° 2015/1401 pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea (n° 217 del 18 agosto 2013) che ha autorizzato la deroga all'ordinario meccanismo di applicazione dell'Iva negli artt. 206 e 226 della direttiva 2006/112/CE. L'art 1, della decisione del Consiglio Europeo, autorizza l'Italia a prevedere che: *“L'Iva dovuta sulla cessione di beni e sulle prestazioni di servizi alle Pubbliche Amministrazioni debba essere versata dall'acquirente/destinatario su un apposito conto bancario bloccato dall'amministrazione fiscale: Pubbliche Amministrazioni; società controllate da P.A. ai sensi dell'art 2359 CC; società quotate in borsa incluse nell'indice FTSE MIB, il cui elenco è stato pubblicato dall'Italia nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana e riveduto ogni anno, se necessario”*. Mentre all'art 2 è stata prevista l'apposizione della specifica annotazione di “split payment” sulle fatture emesse verso la Pubblica Amministrazione.

Le ragioni che hanno portato il Consiglio dell'Unione Europea ad autorizzare la deroga sono da rintracciarsi nel riconoscimento attribuito allo split payment come misura giustificata dalla dimostrata esigenza antifrode e proporzionata all'obiettivo di contrastare le frodi. L'Italia ha inoltre saputo dimostrare l'esistenza di frodi e fenomeni di evasione nel settore delle forniture di beni e prestazioni di servizi alle Pubbliche Amministrazioni riuscendo ad ottenere l'autorizzazione, seppur per un periodo limitato (fino al 31 dicembre 2017). In realtà, il consiglio dell'Unione Europea con la decisione del 24 aprile 2017 n° 2017/784, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea del 6 maggio 2017 n° L.118 e abrogando la precedente decisione n° 2015/1401, ha accolto la richiesta di proroga avanzata dall'Italia fino al 30 giugno 2020¹⁰⁵. Inoltre il Consiglio si è preoccupato di tutelare la posizione dei fornitori soggetti passivi che con il sistema dello split payment potrebbero trovarsi costantemente in una posizione creditoria e a dover chiedere rimborsi dell'Iva all'amministrazione fiscale. Perciò è stato chiesto all'Italia di trasmettere una relazione sulla situazione generale dei rimborsi dell'Iva, specificando anche la durata media della procedura di rimborso¹⁰⁶. Nella relazione presentata nel giugno 2016, come previsto dall'art. 3 par. 2 della decisione di esecuzione UE (2015/1401) l'Italia

¹⁰⁵ Fiscotasse.it “Split Payment fino al 30 giugno 2020; autorizzazione Unione Europea” 11 maggio 2017.

¹⁰⁶ Vedi l'art. 3 della decisione n. 2015/1401/UE; la relazione deve essere inviata entro 18 mesi dalla data di entrata in vigore.

ha dimostrato che: *“il sistema di rimborsi dell’Iva funziona correttamente e che il tempo medio di rimborso dell’Iva non supera i tre mesi”*.

3.2.2 Il nuovo articolo 17-ter del DPR 633/1972

La legge 23 dicembre 2014 n°190 (legge di Stabilità 2015) all’art 1 comma 629 lettera b) ha modificato il decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972 n°633 introducendo nello stesso decreto l’art 17-ter recante il meccanismo della scissione dei pagamenti (cd. Split payment). Questo nuovo articolo costituisce una norma anti-evasiva poiché prevede un nuovo metodo di versamento dell’Iva. In particolare l’art 17-ter prevede che per le cessioni dei beni e le prestazioni di servizi effettuate dai fornitori nei confronti dello Stato e degli Enti pubblici, gli stessi pagheranno ai soggetti passivi (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 fornitore¹⁰⁷. Questo nuovo meccanismo è stato introdotto con l’obiettivo di evitare che l’Iva pagata al fornitore di beni o servizi da parte dello Stato ed Enti Pubblici non sia poi riversata all’Erario dallo stesso cedente/prestatore nella veste di soggetto passivo d’imposta¹⁰⁸. Dunque, detto in parole più semplici, l’istituto dello split payment opera una scissione del pagamento del prezzo e dell’Iva che sarà versata direttamente dall’Amministrazione Pubblica ad un conto bancario. Precisamente, l’art 17-ter, nella sua prima versione¹⁰⁹, recitava: *“Per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato, degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità 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*

¹⁰⁷ PIETROBON L “Split payment” il sole 24 ore. Febbraio 2015.

¹⁰⁸ 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.”*

¹⁰⁹ Si parla di “nuovo” art 17-ter poiché è stato introdotto di recente, con la legge di Stabilità 2015; si tratta però, della prima versione dell’articolo in quanto, con il D.L. 50/2017 (Manovra correttiva), sono state apportate delle modifiche al testo dell’articolo che saranno oggetto di analisi nel paragrafo 3.5 di questo capitolo.

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 è in ogni caso versata dai medesimi secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. 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”.

Quello della scissione dei pagamenti è un regime che deroga alla disciplina ordinaria di versamento dell'imposta, incontrando anche un dissenso degli operatori coinvolti nell'applicazione. I fornitori a proposito, contestano sia l'introduzione di oneri amministrativi aggiuntivi sia il fatto che il mancato incasso dell'Iva di rivalsa gli impedisce di compensare l'Iva sugli acquisti minando alla stabilità finanziaria degli operatori stessi e determinando una situazione di credito permanente.

3.3 AMBITO DI APPLICAZIONE DELLO SPLIT PAYMENT

L'operatività dell'istituto è limitato a determinate operazioni, effettuate verso soggetti determinati individuati dall'art 17-ter. Si esamina ora la disciplina nello specifico, relativamente all'ambito di applicazione soggettivo e oggettivo dello split payment nonché le operazioni escluse dall'applicazione del meccanismo e i relativi adempimenti degli operatori.

3.3.1 Ambito soggettivo di applicazione

Con specifico riferimento all'ambito soggettivo di applicazione della norma, la prima versione dell'art 17-ter del D.P.R. n°633/1972 forniva un elenco dei soggetti ai quali si applica lo split payment quali:

- Lo Stato;
- Gli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica;
- Gli enti pubblici territoriali;
- I consorzi costituiti tra enti pubblici ai sensi dell'art. 31, D.Lgs. n. 267/2000;
- Le CCIAA;
- Gli istituti universitari;

- Le aziende sanitarie locali;
- Gli enti ospedalieri;
- Gli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico;
- Gli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza.

L'attuale versione dell'articolo, al contrario, non fornisce più un elenco dei soggetti coinvolti ma recita nella prima parte del primo comma: *“Per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di amministrazioni pubbliche, come definite dall'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni e integrazioni”*. In merito all'esclusione dall'ambito soggettivo di alcuni soggetti, bisogna tenere in considerazione, che con le novità introdotte dalla manovra correttiva 2017 si è proceduto ad un'estensione dell'ambito soggettivo. Si parlerà in modo approfondito nel paragrafo 3.5 di questo capitolo.

Da una prima lettura si evince l'esatta coincidenza degli Istituti con l'elenco riportato dall'art 6 comma 5 secondo periodo del D.P.R. 633/1972 ai fini dell'introduzione dei soggetti nei cui confronti trova applicazione *“il regime dell'Iva ad esigibilità differita”*, meccanismo quest'ultimo come indicato nel decreto di attuazione delle nuove disposizioni (art. 3 D.M. 23 gennaio 2015), alternativo rispetto allo split payment. Tuttavia, nonostante l'analogia dell'ambito soggettivo, la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n°1/E/2015 ha specificato che le due norme differiscono per la ratio e ha ribadito che l'individuazione dei destinatari deve essere fatta effettuando *“un'interpretazione del dettato normativo della disposizione in base a valutazioni sostanziali di ordine più generale”*. Infatti la Circolare evidenzia come l'obiettivo dell'art 6 comma 5: *“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”* qualificandosi quindi come una norma speciale dal carattere agevolativo e dalla natura derogatoria rispetto ai principi ordinari dell'Iva e pertanto non suscettibile di interpretazioni estensive¹¹⁰. Diversamente l'art

¹¹⁰ 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.

17-ter, essendo una norma che risponde ad esigenze di contrasto all'evasione da riscossione dell'Iva, troverebbe applicazione nei confronti di soggetti espressamente previsti e sarebbe anche suscettibile di un'interpretazione estensiva; sarebbero dunque compresi soggetti come le istituzioni scolastiche per l'alta formazione; le comunità isolate, montane e le unioni dei comuni¹¹¹, le unioni regionali delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura; quanto agli enti pubblici di previdenza, invece l'interpretazione estensiva fa rientrare l'INPS e i fondi pubblici di previdenza; mentre tra gli enti pubblici di assistenza e beneficenza rientrano anche le Istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza (IPAB) e aziende pubbliche di servizi alla persona (ASP). Successivamente l'Agenzia delle Entrate ha chiarito, con la circolare n°15/E del 13 aprile 2015, che lo split payment deve essere applicato: *"a quei soggetti pubblici che, in quanto qualificabili come loro immediata e diretta espressione, siano sostanzialmente immedesimabili nei predetti enti"*¹¹². Per quanto concerne l'individuazione dei soggetti esclusi dal campo di applicazione del meccanismo di split payment, l'Agenzia delle Entrate ha individuato degli enti che non avendo una natura pubblica non devono applicare la scissione dei pagamenti. Nello specifico sono state escluse: le aziende speciali e le generalità degli Enti Pubblici economici in quanto aventi un'organizzazione di tipo privatistico; gli enti ecclesiastici che esercitano assistenza ospedaliera perché operano in regime di diritto privato e gli enti previdenziali privati; sono altresì esclusi dall'applicazione: gli ordini professionali, gli enti e gli istituti di ricerca, le agenzie fiscali, le autorità amministrative indipendenti (es. AGCOM), le agenzie regionali per la protezione dell'ambiente (ARPA), gli automobili club provinciali, l'agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAM), l'agenzia per l'Italia digitale, l'istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro

¹¹¹ Sempre la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E/2015, par. 1 precisa che essi sono *"[...] enti pubblici costituiti per l'esercizio associato di una pluralità di funzioni o di servizi comunali in un determinato territorio, i quali, pertanto, in relazione ad essi, si sostituiscono agli stessi Comuni associati. Una esclusione di tali enti dall'applicazione del meccanismo della scissione contabile non permetterebbe di raggiungere pienamente l'obiettivo del legislatore, limitando, di fatto, l'attuazione della finalità antievasione della norma in commento;"*

¹¹² Cit. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015; andrebbero compresi anche i *"Commissari delegati per la ricostruzione a seguito di eventi calamitosi che gestiscono fondi di apposite contabilità speciali, qualificabili come organi dello Stato, nonché i Consorzi di Bacino imbrifero montani, in conformità all'art. 31, comma 7, del decreto legislativo n. 267 del 2000, in quanto consorzi tra enti locali obbligatori ai sensi della legge 27 dicembre 1953, n. 959, ed i consorzi interuniversitari costituiti, ai sensi dell'art. 91 del DPR n. 382 del 1980, per il perseguimento di finalità istituzionali comuni alle università consorziate"*. GIULIANI G. - SPERA M., *Split payment: nuovi chiarimenti del Fisco su adempimenti e procedure*, in "il fisco" n. 22 del 2015, pag. 1-2151.

(INAIL), l'istituto per lo studio e la prevenzione oncologica (ISPO), il comitato olimpico nazionale Italiano (CONI) e Banca d'Italia¹¹³.

Dall'elenco appena fornito, non è agevole l'interpretazione dell'ambito soggettivo se si considera, anche l'orientamento della giurisprudenza che qualifica come "*organismo pubblico*" anche soggetti formalmente privati ma, a partecipazione interamente pubblica come le società in house. Per cui l'Agenzia delle Entrate, al fine di semplificare l'individuazione dei soggetti pubblici destinatari della scissione dei pagamenti, ha messo a disposizione degli operatori e degli enti pubblici due strumenti utili ai fini dell'individuazione soggettiva; il primo strumento è un indice delle Pubbliche Amministrazioni¹¹⁴; il secondo, la presentazione di istanza di interpelli.

Con il primo dei due strumenti il fornitore può verificare direttamente, nell'anagrafica, la categoria di appartenenza e i riferimenti dell'ente pubblico acquirente, pur se non sempre l'ente pubblico è destinatario dello split payment nonostante l'inserimento nell'IPA. Con il secondo si permette alla PA, qualora vi fossero ancora dubbi sull'applicabilità o meno dello split payment, di presentare un'istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate, al fine di ottenere dei chiarimenti sulla natura pubblica dell'ente. Ad ogni modo l'indicazione più utile, sia per evitare incertezze sia per evitare ritardi o addirittura blocchi della fatturazione, è giunta dall'Agenzia, con la circolare n. 15/E/2015 par. 1.2, che ha riconosciuto al fornitore la possibilità di confrontarsi preventivamente con la PA ed ottenere una dichiarazione, in forma scritta, attestante l'applicabilità o meno dello split payment¹¹⁵.

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'Ente è escluso dal meccanismo

¹¹³ Circolare agenzia delle entrate n. 1/E/2015, par 1.2.

Circolare agenzia delle entrate n. 15/E/2015, par 1.1.

¹¹⁴ Circolare agenzia delle entrate n. 15/E/2015, par 1.2.

¹¹⁵ PORTALE R., op.cit.. IVA - Applicazione dello "*split payment*" nelle operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici - circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it.

della “scissione dei pagamenti” e che lo stesso fornitore dovrà esercitare la rivalsa nei modi ordinari, computando l’IVA nell’ambito delle proprie dichiarazioni¹¹⁶.

3.3.2 Ambito oggettivo di applicazione

Per ciò che riguarda invece l’ambito oggettivo di applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti, previsto dal nuovo art 17-ter, l’Agenzia delle Entrate nella circolare n°15/E/2015 fornisce una serie di chiarimenti e spiegazioni in merito. Infatti, precisa l’Agenzia, lo split payment si applica alle cessioni di beni, fornitori di beni, agli acquisti della Pubblica Amministrazione e alle prestazioni di servizi di cui agli artt. 2 e 3 del DPR 633/1972 effettuate nel territorio dello Stato, nei confronti delle P.A. rientranti nell’ambito soggettivo di applicazione dell’art 17-ter: *“sia nell’ambito non commerciale in veste istituzionale che nell’esercizio dell’attività d’impresa”*¹¹⁷ appositamente documentate da fattura¹¹⁸ e contenente l’indicazione *“dell’imposta addebitata all’ente pubblico”*¹¹⁹.

3.3.2.1 Operazioni escluse

Restano escluse dal campo di applicazione dello split payment una serie di operazioni quali: le operazioni effettuate da fornitori che applicano regimi speciali caratterizzati da un particolare meccanismo forfettario di determinazione della detrazione spettante, nonostante prevedano l’addebito dell’imposta in fattura¹²⁰; le operazioni assoggettate ai cd. Regimi speciali, che non prevedono l’evidenza dell’Iva in fattura e comportano un assolvimento dell’imposta secondo regole proprie¹²¹. Oltre quelle già evidenziate,

¹¹⁶ Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, Nota n. 17619/RU del 11 febbraio 2015.

¹¹⁷ Circolare agenzia delle entrate. n. 15/E/2015.

¹¹⁸ Il meccanismo si applica alle operazioni per le quali è obbligatoria l’emissione della fattura, ma non sono previste modalità contabili amministrative semplificate di cui all’art 73 del DPR 633/1972; come ad esempio di operazioni effettuate tramite sedi secondarie, filiali e succursali o somministrazione di acque, energia elettrica e gas.

¹¹⁹ Circolare agenzia delle entrate. n. 15/E/2015.

¹²⁰ Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 2 punto 3 elenca: i regimi speciali previsti per i produttori agricoli e per le attività connesse (di cui agli articoli 34 e 34-bis del d.p.r. n. 633 del 1972); il regime agevolato riservato alle associazioni e società sportive dilettantistiche e il regime agevolato riservato alle associazioni senza scopo di lucro e ad altre associazioni ad esse assimilate (di cui alla legge 1991, n. 398); le attività di intrattenimento di cui alla tariffa allegata al d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 640, cui si applicano, agli effetti dell’IVA, le disposizioni dell’articolo 74, sesto comma, del d.p.r. n. 633 del 1972; il regime applicabile agli spettacoli viaggianti, nonché alle altre attività (di cui alla tabella C allegata al d.p.r. n. 633 del 1972).

¹²¹ Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 6/E/2015, par. 8.5 cit. Inoltre la Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 2 punto 3, elenca, in via esemplificativa, alcune operazioni escluse: i c.d.

le operazioni escluse indicate espressamente dall'art 17-ter comma 1, sono quelle riguardanti il caso di acquisti di beni e servizi per i quali gli Enti Pubblici sono debitori dell'imposta in base alle norme che disciplinano il "reverse charge"¹²². Dunque è possibile che l'Ente Pubblico effettui, nell'esercizio dell'impresa, degli acquisti di beni o servizi soggetti all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile. È inoltre, probabile, che questi acquisti siano riconducibili da un lato alla sfera commerciale, e dall'altro a quella istituzionale dell'ente, motivo per cui i primi saranno interessati dal reverse charge, mentre i secondi dallo split payment. Di seguito, un elenco esemplificativo di acquisti soggetti al meccanismo del reverse charge, quali:

- Acquisti di rottami e scorte effettuate nell'esercizio d'impresa (art 74 comma 7 d.P.R. 633/72);
- Acquisti di beni e servizi da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato (art 17 comma 2 d.P.R. 633/72);
- Acquisti di servizi indicati dall'art 17 sesto comma lett a) a-bis) e a-ter) d.P.R. (servizi di pulizia di edifici, di demolizione, di installazione di impianti, i servizi resi da subappaltatori nel settore edile).

regimi monofase disciplinati dall'art. 74 del DPR n. 633 del 1972 (editoria, generi di Monopolio e fiammiferi, tabacchi lavorati, telefoni pubblici e utilizzo mezzi tecnici, documenti viaggio, documenti di sosta nei parcheggi, Case d'asta); il regime del margine di cui all'art. 36 e ss. del D.L. 23 febbraio 1995, n. 4; regime speciale applicato dalle agenzie di viaggio di cui all'art. 74-ter del DPR n. 633 del 1972. La Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it, op.cit. nota n. 30, in merito alle cessioni di giornali, quotidiani e periodici per i quali si applica un regime monofase, precisa che "[...] l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 23 del 24 luglio 2014, per la commercializzazione dei prodotti editoriali elettronici - come, ad esempio, gli abbonamenti a giornali e riviste on line - l'IVA è dovuta con le modalità ordinarie e con l'aliquota ordinaria; ne deriva che gli acquisti di tali prodotti da parte degli enti pubblici in questione sono soggetti al sistema dello "split payment"". Altra precisazione (nota n.28), da parte della stessa, viene fatta per le agenzie di viaggi e turismo che qualora optino, "[...] ai sensi del comma 8-bis dell'art. 74-ter del d.p.r. n. 633 del 1972, per l'applicazione dell'IVA con il regime ordinario alle prestazioni di organizzazione di convegni, congressi e simili, nel caso di acquisto di tali prestazioni da parte degli enti pubblici in parola si renderà applicabile il sistema dello "split payment"".

¹²² L'art. 17-ter dispone che l'imposta è versata dai soggetti indicati (già esaminati precedentemente) quando sono effettuate, nei loro confronti, cessioni di beni e prestazioni di servizi "[...] per i quali i suddetti cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto [...]". In merito a ciò, SALVINI L., op. cit., alla nota n. 12, precisa che la norma va interpretata nel senso che lo split payment non si applica per le operazioni soggette al reverse charge, per le quali l'ente pubblico è debitore d'imposta, e non nel senso che "[...] non si applica nei casi in cui l'acquisto sia effettuato da un soggetto pubblico in veste di soggetto passivo IVA.

- Acquisti intra-comunitari di beni effettuati oltre la soglia di 10.000€ annui, da parte della P.A. che non sia soggetto passivo Iva ma identificato ai fini dell'imposta ai sensi dell'art. 47 comma 3 del D.L. 30 agosto 1993 n°331¹²³.

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, correttamente osservato che il presupposto per l'applicazione dell'inversione contabile è rappresentato dalla qualifica di soggetto passivo da parte della Pubblica Amministrazione cessionaria o committente; conseguentemente, ai fini dell'esclusione dalla disciplina dello split payment, è necessario che tali operazioni siano effettuate dall'ente acquirente nell'ambito dello svolgimento di un'attività commerciale. Può, tuttavia, accadere che i beni o servizi oggetto dell'operazione siano destinati soltanto in parte alla sfera commerciale della Pubblica Amministrazione, mentre la restante quota riguardi la sfera istituzionale, per cui l'ente acquirente non riveste la qualifica di soggetto passivo Iva. È il caso, ad esempio, delle prestazioni di servizi di pulizia relativi ad edifici (art. 17, co. 6, lett. a-ter), del D.P.R. n. 633/1972), che potrebbero riguardare una parte del fabbricato riservata all'attività istituzionale. Al ricorrere di tali ipotesi, la Pubblica Amministrazione deve comunicare al fornitore la quota del bene o servizio acquistato da destinare alla sfera commerciale, per la quale si rende applicabile il reverse charge, con esclusione, quindi, dello split payment, determinata in base ai criteri oggettivi: la restante parte, riferibile all'attività istituzione, è, invece, soggetta alla disciplina della scissione dei pagamenti. Tale ripartizione influenza, quindi, anche la modalità di compilazione della fattura, che non deve evidenziare la rivalsa dell'Iva per la quota parte "commerciale", mentre per quella "istituzionale" dovrà essere esposta l'imposta che sarà versata dall'ente in applicazione dello split payment.

La disciplina dello split payment non è, inoltre, applicabile alle prestazioni di servizi rese alla Pubblica Amministrazione i cui compensi siano assoggettati a ritenute alla fonte a titolo d'imposta sul reddito¹²⁴, ovvero a titolo d'acconto di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 600/1973 (C.M. n. 15/E/2015, par. 2). L'Amministrazione Finanziaria ritiene, infatti, che la *ratio* perseguita dal legislatore, con l'espressione "*ritenute alla*

¹²³ Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it. op.cit. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 2.

¹²⁴ Art 17-ter comma 2 d.P.R. 633/72 (comma abrogato dal D.L. 24 aprile 2017, n. 50, convertito con modificazioni dalla l. 21 giugno 2017, n. 96, con la conseguenza che lo split payment diventa applicabile anche a tutti i soggetti che emettono fattura con assoggettamento a ritenuta. Si tratta dei lavoratori autonomi esercenti arti e professioni).

fonte a titolo di imposta sul reddito”, sia quella di ricomprendere tra le operazioni escluse dallo split payment anche i compensi pagati a soggetti che rendono alla Pubblica Amministrazione prestazioni di lavoro autonomo i cui compensi sono assoggettati a ritenuta a titolo d’acconto¹²⁵. A questo proposito, è stato altresì chiarito che tale esclusione fa riferimento soltanto alle ipotesi in cui è lo stesso ente pubblico committente che corrisponde il compenso, a dover effettuare la ritenuta: l’inapplicabilità della scissione dei pagamenti non è, pertanto, invocabile in base all’art. 17-ter, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972 se il meccanismo procedurale comporta che la ritenuta sia operata, in concreto, da un soggetto diverso, come la banca del prestatore. È il caso, ad esempio, del c.d. “*bonus energia*”, in cui il compenso per prestazioni finalizzate al risparmio energetico è assoggettato alla ritenuta dell’8% da parte dell’intermediario finanziario.

Sono altresì escluse dalla scissione dei pagamenti, in considerazione della *ratio* e delle caratteristiche di tale meccanismo, le fattispecie nelle quali la Pubblica Amministrazione non effettua pagamento del corrispettivo nei confronti del fornitore¹²⁶, in particolare, si tratta delle operazioni – ad esempio, i servizi di riscossione delle entrate ed altri proventi – in relazione alle quali il fornitore ha già nella propria disponibilità il corrispettivo ad esso spettante e, in forza di una disciplina speciale contenuta in una norma primaria o secondaria, trattiene lo stesso, riversando all’ente committente un importo netto. In tale circostanza, l’esclusione dallo split payment è, quindi, motivata dal fatto che l’imponibile e la corrispondente Iva sono già nella disponibilità del prestatore.

Si ricorda, inoltre, che, a parere dell’Agenzia delle Entrate, sono escluse dalla disciplina della scissione dei pagamenti le operazioni assoggettate, ai fini Iva, ai c.d. *regimi speciali*, che non prevedono l’evidenza dell’imposta in fattura, e ne dispongono l’assolvimento secondo regole proprie¹²⁷:

- Regimi monofase disciplinati dall’art. 74 del D.P.R. n. 633/1972 (editoria, generi di Monopolio e fiammiferi, tabacchi lavorati, telefoni pubblici ed utilizzo di mezzi tecnici, Case d’asta, documenti di viaggio e sosta nei parcheggi);

¹²⁵ Circolare Ministeriale n° 6/E/2015 par 8.7.

¹²⁶ Circolare Ministeriale n. 15/E/2015, par. 2.

¹²⁷ Circolare Ministeriale n. 6/E/2015, par. 8.5, e Circolare Ministeriale n.15/E/2015, par. 2.

- Regime del margine (artt. 36 e ss. del D.L. n. 41/1995);
- Regime speciale applicato dalle agenzie di viaggio (art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972).

L'Agenzia delle Entrate ritiene, tuttavia, che debbano ritenersi escluse dallo split payment anche alcune operazioni effettuate da fornitori che applicano i regimi speciali, che – pur prevedendo l'addebito dell'Iva in fattura – sono caratterizzati da un particolare meccanismo forfetario di determinazione della detrazione spettante¹²⁸:

- Regimi speciali di cui agli artt. 34 e 34-bis del D.P.R. n. 633/1972, ovvero quelli riguardanti i produttori agricoli ed i soggetti esercenti attività connesse all'agricoltura;
- Regime previsto dalla Legge n. 398/1991 (associazioni sportive dilettantistiche, associazioni senza scopo di lucro, *pro loco*, società sportive dilettantistiche – costituite in forma di società di capitali senza finalità di lucro, ai sensi dell'art. 90 della Legge n. 289/2002 – e associazioni bandistiche, cori amatoriali, associazioni filodrammatiche, di musica e danza popolare, legalmente costituite senza obiettivi di lucro);
- Regime relativo all'attività di intrattenimento di cui alla Tariffa allegata al D.P.R. n. 640/1972, cui si applicano, agli effetti dell'Iva, le disposizioni dell'art. 74, co. 6, del D.P.R. n. 633/1972;
- Regime applicabile agli spettacoli viaggianti e alle altre attività indicate nella Tabella C allegata al D.P.R. n. 633/1972.

L'Agenzia delle Entrate ritiene, infatti, che, nei predetti casi, le particolari modalità di liquidazione dell'Iva da parte del fornitore, in ragione dell'ammontare delle operazioni attive effettuate, inducano ad escludere tali fattispecie dall'ambito oggettivo di applicazione della scissione dei pagamenti.

3.3.3 Gli adempimenti dei fornitori

La disciplina della scissione dei pagamenti (art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972) comporta per la Pubblica Amministrazione cessionaria o committente, anche se non riveste la qualifica di soggetto passivo, l'obbligo di versare l'IVA alla tesoreria dello

¹²⁸ Circolare Ministeriale n. 15/E/2015, par. 2.

Stato, che le è stata addebitata in fattura dal fornitore, e paga il corrispettivo a quest'ultimo. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi soggette alla disciplina della scissione dei pagamenti sono, quindi, escluse dall'applicabilità del regime dell'Iva ad esigibilità differita di cui all'art. 6, co. 5, secondo periodo, del D.P.R. n. 633/1972, riguardante le operazioni effettuate nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni (art. 3, co. 3, del D.M. 23 gennaio 2015). A questo proposito, la Circolare n. 15/E/2015, par. 4 ha, pertanto, precisato che, a partire dal 1° gennaio 2015, non è più applicabile il regime di esigibilità differita previsto dall'art. 6, co. 5, del D.P.R. n. 633/1972, in quanto “assorbito” di fatto nello split payment: in altri termini, per le operazioni rientranti nell'ambito applicativo della scissione dei pagamenti, il fornitore delle Pubbliche Amministrazioni non può più procedere all'emissione della fattura ad esigibilità differita né, su opzione, con esigibilità immediata.

Il cedente o prestatore è, pertanto, tenuto ad emettere la fattura secondo quanto previsto dall'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, con l'annotazione “scissione dei pagamenti”¹²⁹, ovvero “split payment”, ai sensi dell'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972¹³⁰ e indicando sia l'imponibile che l'imposta¹³¹. Relativamente all'indicazione “scissione dei pagamenti”, che deve essere annotata sulla fattura diretta all'ente pubblico, è stato precisato che, nel caso in cui essa manchi, verrà applicata una sanzione amministrativa da euro 1.032 ad euro 7.746.483¹³². L'acquirente pubblico è, quindi, tenuto ad effettuare solamente il versamento dell'imposta in luogo del fornitore, che rimane onerato dall'assolvimento degli obblighi previsti in relazione al contenuto e alla registrazione delle fatture, dacché non perde la qualifica di debitore d'imposta. A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate ha, infatti, precisato che il meccanismo della scissione dei pagamenti non fa venire meno, in capo al cedente o prestatore, la qualifica di debitore dell'imposta in relazione all'operazione posta in essere nei confronti della Pubblica

¹²⁹ Art. 2, co. 1, del D.M. 23 gennaio 2015.

¹³⁰ Circolare agenzia delle entrate. n. 15/E/2015, par. 3.

¹³¹ Alla fine del paragrafo, verrà fornito un esempio di fattura.

¹³² Tale sanzione è prevista dall'art. 9, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 471. Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it op.cit. pag. 27; è stato rilevato che: la sanzione appare forse eccessivamente onerosa dal momento che la violazione non configura un'evasione dal tributo; l'eccessiva onerosità si porrebbe in contrasto con il principio di proporzionalità delle sanzioni affermato dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea (cause C-272/13 del 17 luglio 2014; C-95/07 e C-96/07 dell'8 maggio 2008; C-262/99 del 12 luglio 2001.).

Amministrazione: conseguentemente, il fornitore è tenuto all'osservanza degli obblighi previsti dal D.P.R. n. 633/1972 connessi all'applicazione dell'Iva nei modi ordinari. Per ciò che riguarda, invece, l'obbligo di registrazione, i fornitori devono registrare le fatture emesse nell'apposito registro, di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972 (ovvero di cui all'art. 24, stesso D.P.R., nel caso dell'annotazione nel registro dei corrispettivi). Ad ogni modo l'imposta indicata non deve essere computata nella liquidazione periodica, mensile o trimestrale, perciò i fornitori dovranno annotare la fattura in maniera separata¹³³ in un'apposita colonna del registro o utilizzando appositi codici nel registro di cui all'art. 23 del D.P.R. n° 633/1972 riportando, inoltre, l'aliquota applicata e l'ammontare dell'imposta, ma senza far concorrere la medesima nella liquidazione di periodo.

I fornitori delle Pubbliche Amministrazioni, già dal 31 marzo 2015¹³⁴, sono tenuti ad emettere la fattura in formato elettronico, con conseguente invio tramite apposito sistema informatico (Sistema di Interscambio) e conservate, da fornitori ed enti pubblici, con procedure informatiche (conservazione sostitutiva)¹³⁵; in questo caso, l'obbligo dell'indicazione "scissione dei pagamenti" s'intende validamente assolto riportando nel campo "esigibilità IVA" il carattere "S". A differenza della trasmissione delle fatture cartacee, quelle elettroniche transitano prima attraverso il Sistema di Interscambio (SdI) che a sua volta le invia agli enti pubblici destinatari. Il vantaggio di tale sistema va ravvisato nel controllo dei *file* effettuato dall'Agenzia delle Entrate che, in qualità di gestore dell'SdI, ottiene dati utili a contrastare l'evasione fiscale e a monitorare la spesa pubblica. Inoltre, al fine di assicurare *"l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità di una fattura, sia essa cartacea o elettronica, dal momento dell'emissione fino al termine del periodo di"*

¹³³ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 3. Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it. op.cit. pag. 28.

¹³⁴ La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 3, precisa che l'obbligo di fatturazione elettronica nei confronti dei Ministeri, Agenzie fiscali ed Enti Nazionali di Previdenza è divenuto efficace dal 6 giugno 2014 mentre per tutti gli altri enti pubblici nazionali, diversi da questi ultimi, e per le Amministrazioni locali esso è divenuto efficace dal 31 marzo 2015.

¹³⁵ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 3. Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it. op.cit. nota n. 89; attualmente (a seguito del decreto ministeriale 17 giugno 2014) il processo di conservazione delle fatture elettroniche deve essere completato entro il termine di tre mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'esercizio a cui le fatture si riferiscono.

archiviazione della fattura”¹³⁶ si è imposta l’osservanza delle regole tecniche e dell’uso della firma digitale stabilite dal Codice dell’Amministrazione Digitale (CAD). Con riguardo agli enti pubblici obbligati ad applicare lo split payment, e quindi a ricevere la fattura in formato elettronico, bisogna precisare che essi sono solo una parte degli enti che, in base alla Finanziaria per il 2008, devono ugualmente ricevere le fatture in detto formato.

3.3.4 Gli adempimenti degli enti pubblici

Passiamo ora ad analizzare quali sono (e come cambiano) gli adempimenti cui sono tenute le Pubbliche Amministrazioni cessionarie/committenti al momento del ricevimento della fattura riguardante un’operazione soggetta a split payment. Come è stato più volte detto, il meccanismo della scissione dei pagamenti 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 versa al fornitore il corrispettivo al netto dell’Iva; quest’ultima, invece, verrà trattenuta dal cessionario/committente e versata direttamente all’Erario, in modo tale 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 una serie oneri aggiuntivi. Distinguiamo ora due casi; il caso in cui l’ente pubblico è un soggetto passivo d’imposta e l’altro caso in cui l’ente pubblico non è soggetto passivo d’imposta.

3.3.4.1 Ente pubblico soggetto passivo Iva

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 del 23 gennaio 2015 dispone all’art. 5, comma 1 che la fattura d’acquisto sia annotata:

¹³⁶ SCOPACASA F., *La (non facile) ricerca dei destinatari pubblici delle fatture elettroniche*, in "Corriere Tributario" n. 15 del 2015, pag. 1161, cit., fa riferimento all’art. 233 della direttiva 2006/112/CE.

- Nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi (artt. 23 o 24 del D.P.R. n. 633/1972), entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'Iva è divenuta esigibile, con riferimento al mese precedente, per consentire all'ente di ricomprenderla nella liquidazione periodica del mese dell'esigibilità oppure, eventualmente, del relativo trimestre;
- Nel registro degli acquisti (art. 25 del D.P.R. n. 633/1972), al fine di esercitare il corrispondente diritto alla detrazione.

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'adempimento¹³⁷.

Conseguentemente, potrebbe accadere che la Pubblica Amministrazione non sia tenuta ad alcun versamento, in quanto il debito Iva riguardante gli acquisti relativi alla sfera commerciale potrebbe essere compensato da altri crediti maturati dall'ente cessionario o committente. Diversamente, nel caso in cui l'imposta afferente l'acquisto non venga completamente neutralizzata in sede di liquidazione, ovvero di eccedenza a debito, la Pubblica Amministrazione cessionaria o committente deve provvedere al versamento, mediante il modello F24 ordinario (se sono autorizzati a detenere un conto in Banca o Posta) o con il modello F24 "Enti Pubblici" (se sono titolari di conti presso la Banca d'Italia) ed utilizzando i codici tributo previsti per l'Iva periodica.

3.3.4.2 Ente pubblico non soggetto passivo Iva

Per quanto riguarda gli acquisti effettuati dalla Pubblica Amministrazione cessionarie/committenti, nell'ambito delle proprie attività istituzionali non

¹³⁷ Agenzia delle Entrate, Circolare n. 15/E del 13 aprile 2015, par.5.

commerciali, l'adempimento principale è il versamento dell'imposta dovuta, nell'ammontare indicato in fattura. L'art. 4 del Decreto Ministeriale del 23 gennaio 2015 stabilisce che il versamento dell'Iva dovuta deve essere effettuato, a scelta dell'ente cessionario o committente, tra due diverse modalità di effettuazione alternative:

- Entro il giorno 16 di ciascun mese, cumulativamente per tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel mese precedente;
- Con versamenti distinti dell'Iva, entro il giorno 16 del mese successivo a quello di esigibilità, in ciascun giorno per il complesso delle fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile in tale giorno, oppure per ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile¹³⁸.

In realtà l'individuazione della corretta modalità di assolvimento degli obblighi tributari della Pubblica Amministrazione non è sempre agevole. Infatti una difficoltà può sorgere quando l'Ente si trova ad effettuare acquisti promiscui, vale a dire quelli in parte attribuibili all'attività istituzionale ed in parte attribuibili all'attività economica dell'Amministrazione Pubblica; è questo il caso in cui emerge la relazione di alternatività tra reverse charge e split payment, in conseguenza della quale l'Ente Pubblico deve distinguere la parte di imposta da assolvere in regime di reverse charge e la restante parte da assolvere mediante la scissione del pagamento, dandone avviso al fornitore¹³⁹. 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, come è stato precedentemente detto, è contenuta nel Decreto Ministeriale del MEF, 23 gennaio 2015.

¹³⁸ Decreto ministeriale del 23 gennaio 2015; art 4 comma 2.

¹³⁹ 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.

3.3.5 Le note di variazione

La disciplina della scissione dei pagamenti deve considerare anche le possibili problematiche legate al compimento di un'operazione che si possono presentare in un secondo momento. Dato che l'Iva, per via dello split payment, non è corrisposta al fornitore, ciò ha posto in capo ai diversi operatori un problema, ossia quello di individuare la corretta procedura da seguire nei casi in cui: il fornitore si trovi a dover eseguire una variazione successiva all'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 ciò che 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 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 emessa¹⁴⁰. Dunque, per la precisione, il fornitore emetterà la nota di debito per l'imponibile e per l'IVA, e poi l'Ente pubblico si occuperà del versamento diretto all'Erario della maggiore imposta addebitata. Nell'ipotesi di nota di variazione in diminuzione, invece, il documento dell'Agenzia delle entrate distingue due casi: il primo caso è quello in cui la nota di variazione si riferisca ad una fattura originaria emessa prima del 1 gennaio 2015, e il secondo caso è quello in cui la nota di variazione si riferisca invece a fattura emessa dopo il 1 gennaio 2015. Nel primo dei casi elencati, la nota di credito dovrà essere numerata, si dovrà indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla fattura originaria. Perciò *“trattandosi di una rettifica apportata ad un'IVA che non è confluita nella liquidazione periodica del fornitore, lo stesso non avrà diritto a portare in detrazione, ai sensi dell'art. 19 del DPR n. 633, l'imposta corrispondente alla variazione, ma dovrà limitarsi a procedere solo ad apposita annotazione in rettifica nel registro di cui all'art. 23, senza che si determini, quindi, alcun effetto nella relativa liquidazione iva”*¹⁴¹. Fermo restando che, l'Ente pubblico committente/cessionario, se ha effettuato l'operazione come soggetto passivo d'imposta, e quindi, in ambito commerciale, procederà a registrare la nota di

¹⁴⁰ Agenzia Entrate, Circolare n. 15/E, 13 Aprile 2015.

¹⁴¹ Agenzia Entrate, Circolare n. 15/E, 13 Aprile 2015.

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 dello stesso 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 versamento a scomputo dei successivi versamenti IVA da effettuare nell'ambito del meccanismo della scissione dei pagamenti”*¹⁴². Consideriamo ora il caso in cui l'imposta dovuta sia accertata dall'Amministrazione Finanziaria nei confronti del contribuente in un momento successivo al compimento dell'operazione. Per ciò che riguarda 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 1972 il quale dispone che *“Il contribuente ha diritto di rivalersi 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.”* In base a quanto disposto dalla norma, quindi, l'Iva corrisposta dal fornitore in sede di accertamento può essere addebitata al cliente, il quale ha poi il diritto di recuperarla in detrazione¹⁴³. 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 detrazione. Dunque, l'art. 60, comma 7, si accorda male con l'istituto dello split payment, in quanto l'esercizio della rivalsa dell'imposta accertata 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

¹⁴² 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.”*

¹⁴³ L'esercizio del diritto di rivalsa è in questo caso subordinato al pagamento preventivo dell'imposta, delle sanzioni, e degli interessi.

emettere la fattura di rivalsa in regime di split payment, comportando di fatto l'impossibilità di un effettivo incasso dell'imposta 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 verrà effettuato poi dal cliente, il quale provvederà al versamento dell'imposta risultante da fattura. La soluzione alla questione è stata fornita dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 75/E del 14 settembre 2016, nella quale l'Agenzia dispone 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 payment, facendo così salvo il principio di neutralità dell'Iva¹⁴⁴.

3.3.6 Casi particolari

La C.M. 15/E/2015 ha fornito, inoltre, indicazioni su specifici aspetti legati all'esecuzione dei pagamenti da parte della P.A., ed in particolare, in tema di:

a) Verifica preventiva ex art.48-bis del D.P.R. 602/1973 per pagamenti di importo superiore a 10.000 euro

Come noto, in base alla citata disposizione, le Pubbliche Amministrazioni (e le società a prevalente partecipazione pubblica) possano sospendere i pagamenti, per importi superiori a 10.000 euro, nell'ipotesi in cui il beneficiario risulti inadempiente rispetto all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle esattoriali, per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo. Prima dell'introduzione dello "*split payment*", il limite dei 10.000 euro doveva ritenersi riferito al "*pagamento*" complessivo (corrispettivo più IVA), mentre con riferimento alle sole operazioni in "*split*

¹⁴⁴ 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-certificazione: nuova eccezione allo "split payment"*, in "Corriere Tributario" n. 40 del 2016, pag. 3059.

payment”, detto limite deve riferirsi esclusivamente all’importo del corrispettivo al netto dell’imposta addebitata.

b) DURC negativo

Come noto, prima di effettuare pagamenti a favore dei propri fornitori, le Pubbliche Amministrazioni provvedano a richiedere il DURC¹⁴⁵ e, in presenza di irregolarità, attivino il c.d. “*intervento sostitutivo*” che consiste nel pagare l’importo dovuto direttamente all’istituto previdenziale o assicurativo creditore¹⁴⁶. Anche in tale ipotesi, sulle fatture soggette allo “*split payment*”, il procedimento deve essere avviato in riferimento all’importo dell’imponibile della fattura, quindi escluso da Iva.

3.4 LE SANZIONI E I RIMBORSI

Fino ad ora si è esaminato il meccanismo dello *split payment*: partendo dalle origini e proseguendo nell’analizzare il funzionamento dello stesso, ai soggetti coinvolti e le fattispecie alle quali si applica; al versamento diretto all’Erario dell’Iva da parte dell’Ente pubblico cessionario/committente, ai riflessi in capo ai fornitori e alle pubbliche amministrazioni sotto il profilo degli adempimenti formali relativi alle operazioni soggette all’istituto dello *split payment*. Si analizzano ora, ulteriori aspetti quali: le sanzioni per eventuali irregolarità commesse e la disciplina dei rimborsi dei crediti Iva nei quali si vengono a trovare gli operatori come conseguenza fisiologica dell’applicazione di questo particolare meccanismo di riscossione dell’imposta.

3.4.1 Sanzioni per irregolarità commesse

Come è stato delineato l’istituto dello *split payment* pone a carico degli operatori, sia fornitori che Pubbliche Amministrazioni, non pochi adempimenti che comportano una serie di oneri abbastanza rilevanti per entrambe le parti.

¹⁴⁵ “Documento unico di regolarità contributiva” è l’attestazione dell’assolvimento, da parte dell’impresa, degli obblighi legislativi e contrattuali nei confronti di INPS, INAIL e Cassa Edile.

¹⁴⁶ Il chiarimento dell’Agenzia delle Entrate si ritiene ancora efficace anche alla luce del “*Nuovo codice degli appalti pubblici*” – D.Lgs. 50/2016, che ha sostituito il D.Lgs. 163/2006. Cfr. l’art. 30, co.5, del D.Lgs. 50/2016, che ha sostituito l’art.4 del previgente D.Lgs. 207/2010.

La normativa prevede, nel caso di violazioni nell'applicazione dell'istituto, un sistema di sanzioni sia per i fornitori che per gli Enti Pubblici. I fornitori, qualora commettano violazioni delle disposizioni riguardanti l'emissione e l'annotazione delle fatture, la liquidazione e la dichiarazione dell'imposta, sono soggetti alle sanzioni ordinarie previste dal decreto legislativo n. 471 del 1997¹⁴⁷.

Se i fornitori commettano un errore di calcolo dell'imposta, come ad esempio, nel caso di applicazione di un'aliquota inferiore, l'Agenzia ha chiarito che l'Ente versa, in questa ipotesi 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 1997. Nel caso in cui, invece, 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 1997¹⁴⁸, sanzione che va da 1.032 a 7.746 euro¹⁴⁹. Resta salva *“la non applicazione della sanzione nell'ipotesi in cui il fornitore, si sia attenuto alle indicazioni fornite dalla Pubblica Amministrazione in merito alla riconducibilità della medesima nell'ambito soggettivo di applicazione della scissione dei pagamenti, sempre che l'imposta sia stata assolta, ancorché in modo irregolare”*¹⁵⁰.

Anche l'Ente pubblico potrebbe vedersi applicato una sanzione nel caso in cui riceva una fattura irregolare e non provveda a regolarizzarla¹⁵¹. Dunque l'adempimento dell'Ente per evitare di incorrere nella sanzione, consiste nell'emissione di una fattura contenente solamente l'Iva dovuta a seguito della regolarizzazione con conseguente versamento nelle casse dell'Erario. Tale soluzione non è applicabile agli acquisti effettuati in ambito istituzionale, laddove, invece, si deve dedurre che la

¹⁴⁷ 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.

¹⁴⁸ Così prevede la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 13 aprile 2015, par. 13.

¹⁴⁹ 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”*.

¹⁵⁰ Circolare n. 15/E del 13 aprile 2015, Agenzia delle Entrate, par. 13.

¹⁵¹ Circolare Agenzia delle entrate 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.

regolarizzazione dell'IVA sia posta a carico dei fornitori. Le Pubbliche Amministrazioni sono anche soggette ad una sanzione in caso di mancato o ritardato versamento dell'imposta dovuta per le operazioni in regime di split payment. 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 ricevute¹⁵², sanzione prevista sia nel caso in cui la Pubblica Amministrazione agisca in veste di soggetto passivo d'imposta (ambito commerciale), sia che agisca nell'ambito dell'attività istituzionale¹⁵³. 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. 311.

Considerando tuttavia, le difficoltà applicative che il nuovo sistema ha posto, specialmente nella fase iniziale, l'Agenzia ha quindi previsto una sanatoria per le violazioni commesse in sede di prima applicazione dell'istituto¹⁵⁴. 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 applicato l'IVA erroneamente e l'ente pubblico non abbia ancora pagato, né il corrispettivo né l'IVA. Il fornitore potrà emettere una nota di variazione, di cui all'art. 26, comma 3, D.P.R. n. 633 del 1972 per regolarizzare l'operazione, con contestuale emissione di una nuova fattura contenente l'indicazione "scissione dei pagamenti". La seconda ipotesi presa in considerazione è quella 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. L'ultima ipotesi esaminata è quella del fornitore che abbia erroneamente emesso la fattura con annotazione "split payment"; in tal caso, il predetto soggetto dovrà esercitare la rivalsa dell'IVA nei modi ordinari, mentre l'Ente sarà tenuto al pagamento al fornitore del corrispettivo e dell'IVA¹⁵⁵.

¹⁵² Come previsto dall'art. 13 del D.lgs n. 471 del 1997.

¹⁵³ Assonime, Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, p. 36. Sanzione prevista ex art. 13, d. lgs. n. 471 del 1997.

¹⁵⁴ 4 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.

¹⁵⁵ Per le ipotesi di sanatoria delle violazioni vedi FORTE N., *Manuale IVA 2016*, Maggioli Editore, 2016, cit. pag. 826; Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 7; Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it. op.cit. pag. 37.

3.4.2 Il regime dei rimborsi

In base al funzionamento dello split payment, la Pubblica Amministrazione tratterà l'Iva derivante da un'operazione di acquisto di un bene/servizio, versandola direttamente all'Erario e corrisponderà al fornitore il corrispettivo al netto dell'Iva. Sotto il profilo contabile, come precedentemente trattato, anche se il fornitore è debitore d'imposta, questa non confluirà più nella liquidazione periodica poiché il fornitore non è più tenuto a versarla. Questa situazione identifica il fornitore in uno stato di credito Iva permanente, con effetti negativi sulla liquidità del contribuente¹⁵⁶. A questo proposito si è cercato di capire come risolvere la problematica visto che il trattamento delle eccedenze a credito di Iva contenuto nel d.P.R. n° 633 del 1972 appariva inadeguato. Infatti lo stesso permette, in caso di eccedenza a credito, al contribuente il diritto di portarla in detrazione nell'anno successivo o in compensazione di altri debiti d'imposta, mentre il rimborso, che è considerato dal decreto un'eccezione, può essere richiesto solo in determinati casi, espressamente previsti all'art. 30, comma 3 del decreto¹⁵⁷. Al fine di superare il problema di liquidità, il legislatore ha permesso l'inserimento dei 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 citato¹⁵⁸ tuttavia, però la disposizione da sola non è bastata a risolvere il problema per via di una procedura di rimborso che richiede tempi molto lunghi: in Italia sono stimati, in media, intorno a due anni e mezzo¹⁵⁹. Tant'è che l'European Commission ha persino aperto una procedura di infrazione¹⁶⁰ a carico dell'Italia al fine contestare i tempi troppo lunghi per i rimborsi Iva e per le condizioni troppo severe per l'esenzione dall'obbligo di prestare una

¹⁵⁶ 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”*.

¹⁵⁷ 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.

¹⁵⁸ Assonime, Circolare n. 34 del 2015, *IVA - Applicazione dello “split payment” nelle operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici*, 21 dicembre 2015.

¹⁵⁹ 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.”*.

¹⁶⁰ Procedura di Infrazione n. 2013/4080.

garanzia al fine di beneficiare del periodo ridotto di rimborso. A seguito della chiusura della procedura d'infrazione, l'articolo 13 ha riscritto completamente l'articolo 38-bis del d.P.R. n. 633/72, che disciplina la procedura relativa all'erogazione dei rimborsi. In particolare le novità riguardano: un incremento della soglia di esonero totale dalla prestazione della garanzia, che passa da 15.000 a 30.000 euro e pertanto le relative istanze per il recupero del credito Iva fino a tale importo, possono essere presentate in via "semplificata"; che il rimborso avvenga entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione e non più entro tre mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione; che per i rimborsi di ammontare superiore a 30.000 euro è possibile per i contribuenti "virtuosi"¹⁶¹ l'esonero dalla prestazione di garanzie, potendo essere utilizzata una procedura semplificata. Alle novità appena esposte si aggiunge un'accelerazione della procedura di rimborso a favore delle imprese che si trovano in uno stato di eccedenza di credito Iva (situazione tipica delle imprese che operano in regime di split payment): il rimborso Iva prioritario di cui all'art. 38-bis del d.P.R. n. 633 del 1972.

Ora, soffermandoci sul rimborso Iva prioritario, al fine di limitare gli effetti finanziari negativi per queste imprese, la 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 hanno la facoltà chiedere il rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile, anche quelli che effettuano le operazioni di cui all'art. 17-ter del medesimo decreto. Il successivo Decreto Ministeriale del 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 1972. Precisa l'art. 8 del decreto citato che, in ogni caso, per essere ammessi al rimborso in via prioritaria, i soggetti richiedenti dovranno essere in possesso dei requisiti richiesti dall'art. 30, secondo comma, lettera a)¹⁶², del decreto n. 633 del 1972, computando

¹⁶¹ Per contribuenti "virtuosi" si intendono quei:

- Soggetti che esercitano l'attività d'impresa da almeno 2 anni;
- Soggetti che non hanno ricevuto avvisi di accertamento o rettifica per determinati importi;
- Soggetti che non richiedono il rimborso del credito IVA per cessazione dell'attività.

¹⁶² 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."*

l'Iva non incassata per lo split payment tra le operazioni ad aliquota zero¹⁶³. 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 ordinaria. 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 inoltre 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 de l'"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 ordinaria¹⁶⁴.

3.5 MANOVRA CORRETTIVA 2017 (D.L. 50/2017)

La legge 21 giugno 2017, n°96, di conversione del D.L. 50/2017 (cd. "*Manovra correttiva 2017*") non solo ha prorogato, sino al 2020, il meccanismo dello split payment originariamente fissato, dalla stessa Unione europea, fino al 31 dicembre 2017 ma ha anche modificato alcuni punti della disciplina ampliando il perimetro soggettivo di applicazione sia per quanto riguarda i destinatari (Pubbliche Amministrazioni e società controllate) che dei cedenti prestatori (tra i quali ora figurano anche i lavoratori autonomi). Le novità trovano applicazione dalle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1° luglio 2017. Il decreto del

¹⁶³ Decreto Ministero dell'Economia e delle Finanze, 23 gennaio 2015, art. 8, comma 1, rubricato *Contribuenti Ammessi al rimborso in via prioritaria*.

¹⁶⁴A. BONUZZI, *Rimborso prioritario più agevolato per chi "subisce" lo split*, in EC News del 24 febbraio 2015.

Ministero dell'Economia e delle Finanze del 27.06.2017, modificato dal DM 13.07.2017, ha dato attuazione alle novità introdotte.

3.5.1 Il nuovo ambito soggettivo

L'articolo 1 del D.L. 50/2017, modificando l'articolo 17-ter del D.P.R. 633/1972, ha ampliato l'ambito soggettivo di applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti. L'estensione soggettiva ha effetto con riferimento alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1° luglio 2017. Tuttavia, per agevolare la prima applicazione, fino all'adeguamento dei processi e dei sistemi informativi relativi alla gestione amministrativo-contabile e comunque non oltre il 31 ottobre 2017, le Pubbliche Amministrazioni, che rientrano nel campo applicativo dello *split payment*, per effetto delle modifiche recate dalla Manovra correttiva possono accantonare l'Iva dovuta, che però deve essere in ogni caso versata entro il 16 novembre 2017; inoltre le società interessate, in deroga alle regole ordinarie, possono annotare le fatture, la cui esigibilità si verifica dal 1° luglio al 30 novembre 2017, e effettuare il versamento della relativa imposta entro il 18 dicembre 2017.

In particolare, la manovra correttiva impone l'obbligo di versare l'Iva gravante sull'acquisto di beni e servizi direttamente all'Erario:

- Alla "Pubblica Amministrazione"¹⁶⁵;
- Alle società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1) e 2) cod. civ. direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri, indipendentemente se trattasi di controllo di diritto o di fatto;

¹⁶⁵ L'art.1 del D.L. 50/2017 ridefinisce l'ambito soggettivo di applicazione dell'istituto facendo espresso richiamo alla definizione generale di "Pubblica Amministrazione" e ampliandolo a tutte quelle Amministrazioni che applicano le norme in materia di fatturazione elettronica obbligatoria, ai sensi della Legge n.244 del 24.12.2007. Si ricomprendono in tale categoria:

- I soggetti indicati a fini statistici nell'elenco pubblicato annualmente entro il 30 settembre nella Gazzetta ufficiale dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT);
- Le autorità indipendenti;
- I soggetti di cui all'art.1 comma 2 DLgs 165 del 2001 (gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300);
- Le amministrazioni autonome.

- Alle società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1) cod. civ (controllo di diritto), direttamente dagli enti pubblici territoriali (regioni, città metropolitane, comuni e unioni di comuni);
- Alle società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1) cod. civ (controllo di diritto), direttamente o indirettamente, dalle società di cui ai due punti precedenti;
- Alle società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana.¹⁶⁶.

Il D.L. 50/2017 ha inoltre abrogato il comma 2 dell'art. 17-ter del DPR 633/72, con la conseguenza che lo *split payment* diventa applicabile anche a tutti i soggetti che emettono fattura con assoggettamento a ritenuta. Si tratta dei lavoratori autonomi esercenti arti e professioni, ma anche coloro che effettuano prestazioni di agenzia e intermediazione, o cessioni di brevetti, e tutte le altre casistiche per le quali è previsto l'obbligo, a carico del committente, di operare una ritenuta a titolo d'imposta. Tali soggetti, fino ad oggi esclusi per effetto di una espressa disposizione normativa, ora abrogata, risultano quindi, oggi assoggettati al pari delle imprese.

Al fine di semplificare l'individuazione dei soggetti acquirenti che obbligano i cedenti all'applicazione dello *split payment*, in sede di conversione del D.L. 50/2017, è stato previsto che:

- Da un lato, su richiesta dei cedenti, i cessionari o i committenti devono rilasciare un documento attestante la loro riconducibilità a soggetti per i quali si applica la scissione dei pagamenti;
- Dall'altro lato, i cedenti in possesso di tale attestazione sono tenuti all'applicazione dello *split payment*.

Nella medesima sede si sono esclusi dall'ambito applicativo gli enti pubblici gestori di demanio collettivo, limitatamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi afferenti alla gestione dei diritti collettivi di uso civico.

¹⁶⁶Gli elenchi delle società da ricomprendere nelle categorie sopra menzionate sono disponibili al seguente link: http://www.finanze.it/opencms/it/fiscalita-nazionale/Manovra-di-Bilancio-2017/Scissione-deiPagamenti-d.l.-n.-50_2017-Rettifica-elenchi-definitivi.

Con il decreto del 27 giugno 2017, il Ministro dell'economia e delle finanze ha fissato le modalità di attuazione delle disposizioni contenute nella Manovra correttiva in materia di *split payment*. Il decreto aveva altresì contribuito a definire meglio l'ambito soggettivo del meccanismo, individuando gli elenchi delle P.A. e delle società "assimilate" di riferimento¹⁶⁷; elenchi che sono stati successivamente modificati con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 13 luglio 2017, che ha modificato l'articolo 5-bis del decreto del 23 gennaio 2015 (introdotto dal decreto del 27 giugno 2017)¹⁶⁸.

- Elenchi delle P.A.:

Viene previsto che per le operazioni per le quali è emessa fattura, ai fini dell'applicazione dello *split payment*, si deve fare riferimento alle amministrazioni destinatarie della disciplina sulla fatturazione elettronica obbligatoria di cui all'articolo 1, commi da 209 a 214, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 incluse nell'elenco (cd elenco IPA) pubblicato sul sito dell'Indice delle Pubbliche Amministrazioni¹⁶⁹. In sede di prima applicazione delle nuove disposizioni sullo *split payment* era emerso il dubbio riguardo l'obbligo di fatturazione elettronica per le operazioni effettuate nei confronti della P.A, dato che la disciplina originaria, richiamando l'elenco ISTAT, escludeva dallo *split payment* alcuni soggetti, ad esempio le autorità indipendenti, destinatari al contrario della disciplina della fatturazione elettronica. Il decreto ministeriale del 13.07.2017, richiamando "*le pubbliche amministrazioni destinatarie delle norme in materia di fatturazione elettronica obbligatoria*", ha risolto i dubbi interpretativi facendo coincidere il campo di applicazione dello *split payment* per le pubbliche amministrazioni con quello relativo alle norme in materia di fatturazione elettronica. Permane al contrario un certo disallineamento per le operazioni effettuate nei confronti delle società controllate da enti pubblici i cui fornitori, pur rimanendo assoggettati alla disciplina dello *split payment*, non saranno soggetti a tale obbligo e potranno perciò decidere se emettere fattura cartacea o elettronica.

¹⁶⁷ Comunicato M.E.F. "Scissione dei Pagamenti – D.L. n. 50/2017" 28 giugno 2017.

¹⁶⁸ Comunicato M.E.F. "Scissione dei Pagamenti – D.L. n. 50/2017 – Nuovi elenchi" 14 luglio 2017.

¹⁶⁹ www.indicepa.gov.it; (nell'utilizzo di detto elenco non vanno considerati i soggetti classificati nella categoria dei "Gestori di pubblici servizi").

L'emissione della fattura assoggettata a split payment avverrà quindi in formato elettronico nei confronti delle pubbliche amministrazioni, mentre nei confronti degli altri soggetti (esempio società partecipate pubbliche o società quotate FTSE MBI), a scelta dell'emittente in modo tradizionale o elettronico.

- Elenchi società assimilate:

In sede di prima applicazione, per le operazioni per le quali è emessa fattura dal 1° luglio 2017 fino al 31 dicembre 2017, lo *split payment* si applica alle società controllate o incluse nell'indice FTSE MIB che risultano tali alla data del 24 aprile 2017 (data di entrata in vigore del D.L. 50/2017). Per un elenco delle pubbliche amministrazioni occorre fare riferimento all'elenco (cd. Elenco IPA) pubblicato sul sito dell'Indice delle Pubbliche Amministrazioni:¹⁷⁰

- Elenco delle Pubbliche amministrazioni destinatarie della disciplina sulla fatturazione elettronica obbligatoria;
- Elenco delle società controllate di diritto dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri e delle società controllate da queste ultime¹⁷¹;
- Elenco delle società controllate di fatto dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri e delle società controllate da queste ultime¹⁷²;
- Elenco delle società controllate di diritto dalle regioni, province, città metropolitane, comuni, unioni di comuni e delle società controllate da queste ultime¹⁷³;
- Elenco delle società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana¹⁷⁴.

¹⁷⁰ Comunicato M.E.F. “Scissione dei Pagamenti – D.L. n. 50/2017 – Nuovi elenchi” 14 luglio 2017

¹⁷¹ Modificato dal comunicato M.E.F. “Scissione dei Pagamenti – D.L. n. 50/2017 – 2° rettifica elenchi definitivi” 14 settembre 2017.

¹⁷² Modificato dal comunicato M.E.F. “Scissione dei Pagamenti – D.L. n. 50/2017 – elenchi definitivi” 26 luglio 2017.

¹⁷³ Modificato dal comunicato M.E.F. “Scissione dei Pagamenti – D.L. n. 50/2017 – 2° rettifica elenchi definitivi” 14 settembre 2017.

¹⁷⁴ Modificato dal comunicato M.E.F. “Scissione dei Pagamenti – D.L. n. 50/2017 – elenchi definitivi” 26 luglio 2017.

Per le operazioni fatturate dal 2018, invece, lo *split payment* trova applicazione per le società controllate o incluse nell'indice FTSE MIB che risultano tali alla data del 30 settembre precedente. Tali società saranno individuate con la pubblicazione, entro il successivo 20 ottobre, del relativo elenco provvisorio da parte del MEF. A seguito dell'interlocuzione con le società interessate, le quali possono segnalare eventuali incongruenze/errori, verrà approvato l'elenco definitivo con decreto che dovrà essere approvato entro il 15 novembre di ciascun anno con effetti per l'anno successivo.

3.5.2 Il nuovo ambito oggettivo

Con riferimento all'ambito oggettivo della “*scissione dei pagamenti*”, dopo il D.L. 50/2017, dal 1° luglio 2017 il meccanismo è stato esteso alle prestazioni di servizi rese dai professionisti, i cui compensi sono assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito¹⁷⁵

Rimangono escluse dal meccanismo:

- Le operazioni assoggettate al regime del “*reverse charge*”. L'Agenzia delle Entrate, a tal proposito, nella C.M. 15/E/2015 ha precisato che, nei casi in cui la P.A. acquisisca beni o servizi ad uso “*promiscuo*”, ossia destinati in parte all'attività istituzionale ed in parte all'attività commerciale, occorrerà dividere la prestazione ed assoggettare a “*split payment*” la sola quota della stessa destinata alla sfera istituzionale;
- Le operazioni per le quali il fornitore trattiene il corrispettivo a lui spettante, versando alla P.A. le sole somme eccedenti;
- Le operazioni attestate da ricevuta fiscale, scontrino fiscale e non fiscale, o da altre modalità semplificate di certificazione delle prestazioni specificatamente previste;
- Le operazioni assoggettate, ai fini IVA, a regimi c.d. speciali, che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura ed il cui assolvimento segue regole specifiche (ad esempio, le agenzie di viaggio), oppure assoggettate a meccanismi forfetari di determinazione delle detrazioni spettanti.

¹⁷⁵ Tale modifica viene prevista mediante l'abrogazione del co.2 del citato art.17^{ter} del DPR 633/1972.

La conversione in legge del D.L. 50/2017 ha prodotto dubbi in merito all'applicazione del meccanismo dello split payment con riferimento alle operazioni non imponibili o esenti, ad esempio per le operazioni effettuate nei confronti di esportatori abituali che hanno inviato ai propri fornitori lettera d'intenti (c.d. "plafond Iva"). In mancanza di una pronuncia ufficiale dell'Agenzia delle entrate è opportuno adottare il comportamento più prudente che impone di riconfigurare le operazioni con esportatori abituali in operazioni imponibili Iva soggette al meccanismo dello split payment.

3.5.3 Rimborsi Iva mediante conto fiscale.

In considerazione del fatto che l'applicazione dello "*split payment*" comporta che il fornitore addebita l'imposta alla P.A. cessionaria/committente senza, tuttavia, incassarla, in capo a questo si determina un'eccedenza di IVA detraibile. Per stemperare gli effetti finanziari negativi per i fornitori della P.A. (che quindi non incasseranno l'IVA dovuta sulle operazioni rese agli Enti pubblici/società controllate o quotate), alla disciplina "ordinaria" dei rimborsi IVA, si aggiunge, a decorrere dal 1° gennaio 2018, la possibilità di ottenere i rimborsi mediante conto fiscale¹⁷⁶.

Infatti per tutti i soggetti titolari di partita IVA i rimborsi in conto fiscale verranno effettuati in tempi più rapidi, attraverso una semplificazione delle procedure interne di emissione del pagamento. Pertanto, per tutti i soggetti IVA, comprese le imprese che applicano lo "*split payment*", i tempi per ottenere i rimborsi subiranno un'accelerazione, in modo da ridurre da 90 a 65 giorni i tempi per ottenere l'accredito. In sostanza, i rimborsi avverranno attraverso l'utilizzo dei fondi dell'Agenzia delle Entrate, senza attendere gli specifici stanziamenti di bilancio.

3.5.4 Clausola di salvaguardia

Il D.M. del 13.07.2017 ha stabilito che le novità in materia di split payment trovano applicazione per le fatture per le quali l'esigibilità si sia verificata a partire dal 25 luglio 2017, salvaguardando i comportamenti adottati dai soggetti che hanno applicato l'art.17-ter del d.P.R. 633/1972 alle fatture con esigibilità dal 1 luglio 2017 fino alla

¹⁷⁶Cfr. art.1, co.4-bis e 4-ter, del D.L. 50/2017, convertito, con modificazioni, nella legge 96/2017 cd. "Manovra correttiva 2017").

data di pubblicazione del citato decreto (24 luglio 2017). In attuazione delle novità introdotte dall'art.1 del DL 50/2017, infatti, era stato emanato il DM 27.06.2017 che aveva ampliato i destinatari degli obblighi di split payment per le fatture emesse dal 1.07.2017, riferimento prontamente eliminato dal DM 13.07.2017; questo cambio di rotta ha comportato l'introduzione della clausola di salvaguardia indicata al primo periodo.

3.5.5 Decorrenza del nuovo meccanismo

Circa l'efficacia del nuovo sistema di versamento dell'IVA, lo “*split payment*” opera:

- Per le fatture nei confronti delle P.A. (come individuate nel testo previgente dell'art.17-ter del “*Decreto IVA*”), emesse a decorrere dal 1° gennaio 2015 e fino al 30 giugno 2017, con pagamento successivo a tale data;
- Per le fatture emesse dal 1° luglio 2017 e fino al 31 dicembre 2020, nei confronti delle P.A. e delle società da queste controllate e delle società quotate in borsa.

3.6 LO SPLIT PAYMENT E IL SETTORE EDILIZIO

Lo split payment, quale strumento di contrasto alle frodi iva, prevede per le cessioni dei beni e le prestazioni di servizi effettuate dai fornitori nei confronti dello Stato e Enti pubblici, una particolare modalità di versamento dell'Iva, la quale viene versata direttamente nelle casse dell'Erario dall'Amministrazione Pubblica corrispondendo al fornitore solo il prezzo al netto dell'Iva. Questo particolare strumento anti-evasivo si applica, anche nei confronti delle aziende che lavorano nel settore edilizio quali fornitori della P.A. nell'esecuzione di opere pubbliche (contratti di appalto o subappalto), aggiudicate con regolari gare d'appalto. È opportuno chiarire, a questo punto che ci stanno delle eccezioni ossia per quelle prestazioni rese nel settore edile¹⁷⁷ che sono soggette al “reverse charge” per cui potrebbe non trovare applicazione il regime di “split payment”. Ma proseguiamo per ordine.

¹⁷⁷ Sono soggette al reverse charge (elenco esemplificativo limitato al settore edile):

- Le prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative a edifici (art. 17, DPR 633/72) rese nel settore edile;
- Le prestazioni di manodopera rese nel settore edile;
- Le prestazioni rese da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore.

Nella normativa IVA sono previsti due concetti fondamentali quello di “soggetto passivo Iva” e quello di “debitore d’imposta Iva”. Accade spesso che i due soggetti siano fra loro confusi; tuttavia i due ruoli sono ben distinti e, nel caso del reverse charge, sono ricoperti da due soggetti fra loro diversi. È soggetto passivo colui in capo al quale sorgono tutti gli obblighi connessi al tributo: fatturazione dell’operazione, esigibilità e liquidazione dell’Iva. E’, invece, debitore d’imposta colui che è chiamato all’effettivo versamento dell’IVA, cioè al pagamento del tributo ossia il fornitore che cede beni o presta servizi, fatti salvi i casi in cui il versamento dell’imposta non gravi sull’acquirente dei beni o committente delle prestazioni di servizi, cioè sul cliente. In buona parte dei casi, però, soggetto passivo e debitore d’imposta fanno capo al medesimo soggetto.

In relazione al rapporto intercorrente fra reverse charge e split payment, si esprime la circolare n° 14/E del 27 marzo 2015, la quale sostiene che la disciplina dello “*split payment*” non è applicabile, per espressa previsione dell’articolo 17-ter, comma 1, del D.P.R. 633/1972, alle operazioni per le quali la Pubblica Amministrazione cessionaria o committente non è debitore d’imposta; è il caso, quindi, delle fattispecie già soggette al meccanismo dell’inversione contabile (c.d. “*reverse charge*”) quali le prestazioni rese nel settore edile, in cui la qualità di debitore d’imposta non è attribuita al cedente o prestatore bensì al cliente, al quale non viene, pertanto, addebitata l’Iva in rivalsa, da parte del soggetto che effettua l’operazione imponibile. Al ricorrere di tale ipotesi, sorge un debito Iva direttamente in capo alla pubblica Amministrazione (soggetto passivo acquirente), per i beni o servizi destinati alla sfera commerciale; al contrario, una pubblica Amministrazione che svolge esclusivamente attività istituzionale (e non ha acquisito soggettività passiva) è equiparata, ai fini Iva, ad un soggetto privato ed, in quanto tale, impossibilitato ad applicare l’inversione contabile. Può, inoltre, accadere che i beni o servizi oggetto dell’operazione siano destinati soltanto in parte alla sfera commerciale della pubblica Amministrazione, mentre la restante quota riguardi la sfera istituzionale, per cui l’ente acquirente non riveste la qualifica di soggetto passivo Iva. È il caso, ad esempio, delle prestazioni di servizi di completamento relativi ad edifici¹⁷⁸, che potrebbero riguardare anche una parte del fabbricato riservata all’attività istituzionale. Al ricorrere di tali ipotesi, la pubblica Amministrazione deve comunicare al fornitore la quota del bene o servizio

¹⁷⁸ Articolo 17, comma 6, lett. a-ter) del D.P.R. 633/1972.

acquistato da destinare alla sfera commerciale, per la quale si rende applicabile il “reverse charge”, con esclusione, quindi, del regime dello “split payment”, determinata in base ai criteri oggettivi. La restante parte, riferibile all’attività istituzionale, è, invece, soggetta alla disciplina dello “split payment”. Tale ripartizione influenza, anche la modalità di compilazione della fattura, che non deve evidenziare la rivalsa dell’Iva per la quota parte “commerciale”, mentre per quella “istituzionale” dovrà essere esposta l’imposta che sarà versata dall’ente in applicazione dello “split payment”.

ESEMPIO:

Un Ente pubblico acquista, al costo di euro 50.000, un servizio di ristrutturazione dei propri locali, costituiti da una superficie di mq 400, di cui mq 30 destinati all’esercizio di attività commerciali ed i restanti mq 370 adibiti allo svolgimento della propria attività istituzionale non commerciale.

La superficie del locale riservato all’attività commerciale (mq 30) rappresenta, pertanto, il 7,50% del totale (mq 400): lo spazio adibito all’attività istituzionale è, di conseguenza, pari al 92,50% dell’area oggetto del contratto.

I coefficienti possono, quindi, essere utilizzati come parametri oggettivi per stimare la quota di corrispettivo del servizio di ristrutturazione imputabile alle due tipologie di attività:

- Commerciale: euro 50.000 * 7,50% = euro 3.750,00 (Operazione senza addebito di imposta soggetta al regime del “reverse charge” ex articolo 17, comma 6, lett. a ter), del D.P.R. 633/1972);
- Istituzionale: euro 50.000* 92,50% = euro 46.250,00 (Operazione soggetta a “split payment” ex articolo 17-ter del D.P.R. 633/1972).

Il sistema dello split payment e del reverse charge, possiamo quindi concludere, che nel caso specifico del settore edile e comunque anche in generale sono fra loro alternativi.

La proroga e l’ampliamento dell’ambito applicativo dello “split payment” sino a 2020 con il D.L. 50/2017, a parere dell’ANCE vanno valutate negativamente, in quanto l’obbligo di fatturazione elettronica nei rapporti con tutte le Pubbliche Amministrazioni, già in vigore dal 2015, dovrebbe essere considerato elemento già

sufficiente per il contrasto all'evasione IVA. Sono evidenti le complicazioni del sistema fiscale che la proroga e l'estensione dello split payment (così come il reverse charge) producono sugli operatori del settore edile. Per le imprese che operano nel comparto dei lavori pubblici in generale di cui fanno parte anche le imprese edili, le conseguenze di queste ultime modifiche attengono sempre all'incremento esponenziale del credito IVA.

CONCLUSIONI

Alla luce di quanto sin qui analizzato, possono svolgersi alcune considerazioni riguardanti l'introduzione con dei commenti circa la reale efficacia degli strumenti introdotti dal Legislatore per il contrasto all'evasione.

Il meccanismo applicativo della rivalsa e della detrazione posto alla base dell'Iva ha permesso di evidenziare una serie di vantaggi del tributo che hanno eliminato i fenomeni distorsivi della libera circolazione delle merci e delle concorrenza, in virtù del metodo di tassazione trasparente e neutrale nei singoli passaggi che garantiscono la circolazione dei beni e lo scambio dei servizi fino ad arrivare al consumatore finale. Il meccanismo dell'Iva appena descritto presenta molti punti di debolezza che possono generare fenomeni tra i quali le frodi "carosello" che si innestano sugli scambi intracomunitari ma non solo; fatto sta che erodono risorse finanziarie agli Stati membri e alla Comunità e producono distorsioni nella concorrenza sul mercato. Il diffuso fenomeno dell'evasione dell'Iva ha portato alla creazione di un'azione di contrasto che si è concretizzata in una intensificazione della cooperazione amministrativa tra gli Stati membri che non ha ancora migliorato la situazione in maniera decisiva. Tant'è, che si è arrivati 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 reverse charge e lo split payment.

Ma questi strumenti sono realmente efficaci nel contrasto all'evasione Iva? Il reverse charge è stato oggetto di analisi dell'elaborato con particolare attenzione al settore dell'edilizia poiché è stato il primo settore che giustificava l'applicazione di questo strumento; settore che ha inoltre ottenuto un'estensione dello strumento, recentemente, con la legge di stabilità 2015. Il meccanismo dell'inversione contabile è un particolare metodo di applicazione dell'IVA che consente di effettuare l'inversione contabile della suddetta imposta sul destinatario della cessione del bene o della prestazione di servizio, anziché sul cedente. L'effetto fondamentale del reverse charge è, dunque, lo spostamento del carico tributario Iva dal venditore all'acquirente,

con conseguente pagamento dell'imposta da parte di quest'ultimo; questo meccanismo è nato come strumento finalizzato alla lotta contro le frodi Iva in modo da impedire che chi effettua la cessione di un bene e chi lo acquista, non versi l'imposta di valore aggiunto o ne chieda il rimborso all'Erario, infatti, trasferendo il compito dell'assoluzione del pagamento dell'Iva sul destinatario, l'Erario ha una maggiore possibilità di controllo sugli adempimenti. Il meccanismo dell'inversione contabile è parso, inizialmente, il mezzo più efficace per prevenire le operazioni fraudolente. Da anni ormai, il reverse charge viene applicato in Italia alle prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore. Nonostante il suo apparente funzionamento non mancano, purtroppo, una serie di criticità al meccanismo: infatti l'estensione in un determinato settore è possibile solo dopo la richiesta di specifica deroga motivata, da parte di uno Stato Membro, e la conseguente autorizzazione ad unanimità da parte del Consiglio. Si è anche evidenziato come la critica maggiore a tale modello sia rinvenibile nella creazione di una enorme posizione creditoria a carico dei soggetti passivi d'imposta, che applicano il meccanismo dell'inversione contabile, determinando un onere finanziario aggiuntivo non indifferente. Per cui se da un lato si creerebbe un sistema robusto che eliminerebbe a monte il rischio di frode, dall'altro lato, per i soggetti economici, come già sottolineato ci sarebbe lo svantaggio derivante dalla posizione creditoria che assumerebbero. Con riguardo ai procedimenti di rimborso, l'attuale tempistica è abbastanza lunga nonostante uno snellimento normativo; le imprese soggette al reverse charge avranno quindi il problema di recuperare completamente l'Iva; secondo una stima condotta, dovranno trovare il modo di recuperare complessivamente ben 2,25 miliardi all'anno di Iva anticipata ai propri fornitori. Potranno comunque scegliere la strada della compensazione ma anche qui con delle criticità, infatti in sede di dichiarazione annuale, i tempi di attesa sono particolarmente lunghi tanto che possono arrivare anche a 15 mesi. In aggiunta, dette imprese dovranno anche pagare da 300 a mille euro di oneri amministrativi. Qualora volessero anticipare il recupero, chiedendo la compensazione dei crediti maturati con cadenza trimestrale, gli oneri amministrativi annuali partono da 780 euro e possono

arrivare fino a 1.900 euro per le contabilità più complesse¹⁷⁹. Nel 2015 le 310.000 imprese che sono state assoggettate al reverse charge hanno subito complessivamente un ammanco mensile di circa 340 milioni, corrispondente ad una perdita di circa 1.110 euro mensili per ogni azienda. Particolarmente penalizzate sono risultate le imprese che operano nel settore dell'edilizia: nello specifico coloro che si occupano di "completamento di edifici" per le quali è stato calcolato nel complesso un ammanco mensile di 104 mln di euro¹⁸⁰.

L'altro strumento oggetto di analisi nell'elaborato è stato 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. L'introduzione recente dello strumento dello split payment, vede, l'Italia in una posizione d'avanguardia, avendo introdotto un sistema capace di evitare il mancato versamento dell'Iva da parte di fornitori, seppur limitato ai soli rapporti con la Pubblica Amministrazione determinando, di conseguenza, un crescente aumento di introiti Iva per lo Stato. Ciò rappresenta il vero e unico vantaggio in quanto ha prodotto sicuramente risultati positivi ma solo dal lato della Pubblica Amministrazione (acquirente). Infatti il problema maggiore che è emerso riguarda l'impatto sulle imprese, vista la difficoltà a svolgere le normali attività economiche, a causa della mancanza o carenza di liquidità determinato dal mancato incasso dell'imposta soprattutto nel caso specifico in cui operino con la P.A. A causa di tali problematiche, che possono provocare gravi ripercussioni sull'economia del Paese, lo split payment non è stato osservato positivamente dalla maggior parte delle imprese, sebbene sia uno strumento la cui validità nella lotta all'evasione non va esclusa aprioristicamente e, anzi, rappresenti un'occasione per il Legislatore italiano ed europeo. 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

¹⁷⁹Osservatorio permanente CNA sulla tassazione delle piccole imprese in Italia; "Reverse Charge e Split Payment: in fumo la liquidità delle imprese"; 2015.

¹⁸⁰ Studio condotto dall'Osservatorio della CNA (Confederazione Nazionale dell'Artigianato).

hanno determinato nelle imprese 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. 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, di cui l'edilizia fa parte, 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 italiana rappresentando il 90 per cento di tutte le aziende operanti nel Paese. Addirittura, secondo l'ANCE, lo split payment sarebbe illegale poiché in netto contrasto con la direttiva europea sui pagamenti e con la disciplina contenuta nella "Small Business Act" contenente le misure volte a salvaguardare piccole e medie imprese dell'Unione. All'interno del documento troviamo il principio del "Think Small First", che stabilisce che lo Stato debba salvaguardare in prima battuta le piccole imprese. Il paradosso sta proprio nel fatto che nonostante l'impresa non riceva più l'imposta sul valore aggiunto dalla PA, deve comunque pagare l'IVA per le fatture ai propri fornitori. Secondo un'analisi della CNA¹⁸¹ lo split payment ha pesato parecchio, sui bilanci delle piccole e medie imprese, nel corso del 2015 e 2016, tanto da trovandosi con un bisogno di liquidità mensile di circa 9300 euro ciascuna. Inoltre, facendo una riflessione, le imprese che non riuscendo, a riequilibrare il flusso finanziario di cassa, decidessero di ricorrere alle banche, spenderebbero, non pochi milioni all'anno, tenendo in considerazione che dette transazioni sono soggette a tassi d'interesse superiore al 7%.

¹⁸¹ Confederazione nazionale dell'artigianato e della piccola e media impresa.

Si ritiene che il reverse charge e lo strumento dello split payment potrebbero essere comunque una buona arma nella lotta all'evasione fiscale solo se si migliorassero alcuni aspetti della macchina operativa statale al fine di non avere negative ripercussioni sulle imprese. Si dovrebbe appunto procedere ad una velocizzazione e semplificazione delle procedure di rimborso, e dei pagamenti della pubblica Amministrazione al fine di evitare di creare una situazione di assenza di liquidità e ingenti crediti. Le soluzioni che potrebbero essere adottate al fine di semplificare il nostro sistema fiscale e correggere le criticità che sono emerse dall'analisi dei due strumenti utili nella lotta all'evasione fiscale potrebbero essere molteplici; ad esempio al fine di risolvere il problema del credito Iva per le imprese, problema che è comune sia nel reverse charge che nello split payment, si potrebbero adottare dei meccanismi che permettessero di velocizzare la situazione, tipo un modello di dichiarazione Iva mensile che consenta la compensazione del credito Iva già dal mese successivo oppure, l'applicazione dello stesso meccanismo di versamento dell'IVA anche nei confronti dei fornitori, ossia se l'impresa presta servizi o cede beni ad una pubblica amministrazione, non riceve l'IVA applicandosi lo "split payment"; la stessa impresa non dovrebbe pagare l'IVA sulle fatture dei propri fornitori, proprio mediante l'applicazione del "reverse charge" e la sua posizione IVA in questo modo verrebbe quasi del tutto azzerata, senza che emerga alcun credito¹⁸². Per alcuni, addirittura, per risolvere il problema del credito Iva, nell'ottica della semplificazione, basterebbe potenziare l'uso della fatturazione elettronica, facendo nuovamente incassare l'Iva anche alle imprese di settore, eliminando sia lo split payment che il reverse charge. Si potrebbe, altresì, prevedere un meccanismo di fatturazione elettronica avanzato in base al quale ogni azienda dovrebbe possedere un apparecchio elettronico collegato in rete direttamente con l'Agenzia delle entrate, il quale registri ogni fattura emessa e ricevuta dall'impresa permettendo in tempo reale la trasmissione del contenuto della transazione all'Amministrazione fiscale in modo tale che quest'ultima, alla fine del periodo d'imposta, sappia già in anticipo quanto dovrebbe versare l'operatore economico.

Infine analizzando la situazione da un punto di vista generale, si può concludere soffermandosi sulla complessità del sistema fiscale italiano che rappresenta un limite

¹⁸² Soluzioni fornite all'ANCE nell'ultima audizione tenutasi il 2 maggio 2017 presso la Commissione bilancio della Camera dei Deputati.

non indifferente per chi esercita un'attività produttiva, senza contare i costi elevati sostenuti dalle imprese sia per adempiere ai numerosi obblighi fiscali e sia per affrontare il contenzioso connesso agli errori, proprio per la complessità della normativa¹⁸³. Il settore edilizio rappresenta, a tal fine, un esempio palese degli aspetti peggiori del nostro sistema fiscale, non esiste altro comparto in cui le regole fiscali siano così complesse. Basti pensare alla disciplina dell'Iva specifica per il settore immobiliare, alla tassazione degli immobili delle imprese o all'imposta di bollo per la partecipazione alle gare pubbliche. Si aggiungano, inoltre, i continui cambiamenti normativi, che rendono ancora più difficile capire preventivamente il corretto comportamento da assumere di fronte al Fisco. Una recente indagine ha evidenziato come una piccola media impresa deve sottostare ogni anno a circa 25 adempimenti fiscali ed ad oltre 70 scadenze tributarie. Senza contare il numero elevato di adempimenti a carico dei contribuenti, tali da essere d'intralcio all'investimento immobiliare. A fronte di ciò, appare evidente la necessità di una semplificazione, da parte del nostro Legislatore del sistema fiscale, che, per le imprese che operano nel settore edilizio potrebbe essere attuato secondo due direttrici: da un lato, migliorare il rapporto di collaborazione fra fisco e contribuenti, che viene, ad oggi, ostacolata da una serie di adempimenti in particolare in tema di IVA, che si traducono in un costo economico non indifferente per l'impresa; dall'altro lato, superare gli ostacoli all'adempimento fiscale, dovuti all'elevato grado di incertezza che, spesso, caratterizza il calcolo stesso del debito tributario.

¹⁸³ Marchetti F.; Rasi F.; Digialluca A.; Fondazione Bruno Visentini; "I lacci e laccioli gravanti sulle imprese: il Fisco". Edizioni Altarego; febbraio 2016.

BIBLIOGRAFIA

MANUALI

BORIA P “Il Sistema Tributario”. UTET 2008.

FALSITTA G. “Corso istituzionale di diritto tributario ”. CEDAM 2016.

FALSITTA G. “Manuale di diritto tributario. Il sistema delle imposte in Italia”. Parte speciale. CEDAM 2016.

FALSITTA G. “Manuale di diritto tributario”. Parte generale. CEDAM 2015.

FANTOZZI A. “Corso di diritto tributario”. UTET 2004

FANTOZZI A; PAPARELLA F. “Lezioni di diritto tributario dell'impresa”. CEDAM 2014.

FONTE N. “Manuale IVA 2016”. MAGGIOLI EDITORE 2016.

LUPI F. “Diritto tributario. Parte speciale. I sistemi dei singoli tributi”. GIUFFRÈ 2005.

LUPI F. “Diritto tributario. Parte speciale. La determinazione giuridica della capacità economica”. GIUFFRÈ 2007.

MARONGIU G; MARCHESELLI A. “Lezioni di diritto tributario”. GIAPPICHELLI-2013.

MELIS G. “Coordinamento fiscale nell'unione europea”. GIUFFRÈ EDITORE. 2007.

RUSSO P. “Manuale di diritto tributario”. Parte generale. GIUFFRÈ EDITORE 2007.

RUSSO P. “Manuale di diritto tributario”. Parte speciale. GIUFFRÈ EDITORE 2009.

TESAURO F. “Istituzioni di diritto tributario “Parte generale. UTET 2015.

TESAURO F. “Istituzioni di diritto tributario “Parte speciale. UTET 2016.

ARTICOLI E ALTRI ATTI E DOCUMENTI

MARCHETTI F.; RASI F.; DIGIALLUCA A.; Fondazione Bruno Visentini; “I lacci e laccioli gravanti sulle imprese: il Fisco”. Edizioni Alterego; febbraio 2016.

AGENZIA DELLE ENTRATE; “Ristrutturazioni edilizie: le agevolazioni fiscali” 14 giugno 2017.

ANCE “Reverse Charge disciplina applicabile al settore edile” 2016.

ASSONIME; “IVA: Applicazione dello “split payment” nelle operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici” - circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it.

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

BOSELLO F. “Imposta sul valore aggiunto: aspetti giuridici”. 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.

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

CAMERA DEI DEPUTATI “VI commissione finanze: audizione del direttore dell’Agenzia delle Entrate” sulle tematiche relative al “contrasto all’evasione fiscale”; Roma; aprile 2017.

CASSAZIONE n° 1212 del 04 febbraio 1992. Rivista “Diritto tributario” 1992.

CENTORE P. *L’Occasione da non Perdere con le Regole di Split Payment*, in “Corriere Tributario” n. 21 del 2015.

CENTORE P., “Reverse charge interno ed esterno al vaglio della Cassazione”.
Rivista di giurisprudenza tributaria n. 8 del 2010.

CENTORE P., “*Split payment*” ed estensione del “*Reverse Charge*”: un attacco concreto al “*VAT Gap*”, in "Corriere tributario" n. 43 del 2014.

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

CESSATI. SANTI. “Ammissibile la detrazione IVA senza fattura” in “L’IVA” n°2 del 2012.

CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE n° 1/E/2015.

CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE n° 59/E del 23 dicembre 2010.

CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE n° 6/E/2015.

CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE n°14/E del 27 marzo 2015.

CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE n°15/E/2015.

CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE n°37/E del 22 dicembre 2015.

CIRCOLARE del MINISTERO delle FINANZE n° 14/330342 del 17 aprile 1981.

COMUNICATO M.E.F. “Scissione dei Pagamenti – D.L. n. 50/2017 – 2° rettifica elenchi definitivi” 14 settembre 2017.

COMUNICATO M.E.F. “Scissione dei Pagamenti – D.L. n. 50/2017 – elenchi definitivi” 26 luglio 2017.

COMUNICATO M.E.F. “Scissione dei Pagamenti – D.L. n. 50/2017 – Nuovi elenchi” 14 luglio 2017.

COMUNICATO M.E.F. “Scissione dei Pagamenti – D.L. n. 50/2017” 28 giugno 2017.

D’ALFONSO F. IVA: reverse charge in “il fisco” n°9 del 2010.

DAMIANI M. Il sistema policentrico dell’inversione contabile nell’IVA in “Corriere Tributario” n° 7 del 2010.

DE LUCIA “Regimi iva settore agricolo”.Teleconsul editore SPA; 10 febbraio 2016.

DECRETO del PRESIDENTE della REPUBBLICA n° 131 del 1986.

DECRETO del PRESIDENTE della REPUBBLICA n° 633 del 1972.

DECRETO LEGGE n°83 del 2012.

DECRETO MINISTERIALE del 22 marzo 2007.

DECRETO MINISTERIALE del 29 aprile 2016.

DIRETTIVA CEE n° 112 del 2006.

DIRETTIVA CEE n° 227 del 11 aprile 1967.

DIRETTIVA CEE n° 228 del 11 aprile 1967.

Fiscotasse.it “Split Payment fino al 30 giugno 2020; autorizzazione Unione Europea”
11 maggio 2017.

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

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

GUIDA AGENZIA DELLE ENTRATE del 14 giugno 2017.

LIBERATORE G. “Lotta alle frodi Iva: Reverse charge interno nei rapporti con soggetti non residenti”. IPSOA 2015.

M. SPERA, in *L'applicazione dello Split Payment nell'ordinamento nazionale tra criticità e dubbi operativi*, il Fisco n. 10 del 2015.

MAIORANO P. Definizione di evasione fiscale; dizionario di economia e finanza 2012. Treccani.

MASPES P.; CAMELI S., “Reverse charge interno anche per le operazioni tra soggetti non stabiliti in Italia”, in "Corriere tributario" n. 39 del 2012.

MATTIACCI – REGOLI: Reverse charge “Unione dei commercialisti ed esperti contabili di Pisa”.

PATANÈ V. “IVA split payment: imprese e ingegneri contro la nuova norma” il sole 24 ore; febbraio 2015.

PEIROLO M. “Il reverse charge esterno per le operazioni rilevanti in Italia”, www.ecnews.it; 5 dicembre 2016.

PIETROBON L “Split payment” il sole 24 ore. Febbraio 2015.

PORTALE R., op.cit.. *IVA - Applicazione dello “split payment” nelle operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici* - circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it.

R. RIZZARDI, *Lo “Split Payment” IVA nei rapporti con le Pubbliche*.

RANDAZZO F. “definizione di RIVALSA”, enciclopedia Treccani. [http://www.treccani.it/enciclopedia/rivalsa-dir-trib_\(Diritto-on-line\)/](http://www.treccani.it/enciclopedia/rivalsa-dir-trib_(Diritto-on-line)/). “Limiti all’esercizio del diritto di rivalsa” in “l’IVA” n°2 del 2009.

RAPPORTO SUI RISULTATI CONSEGUITI IN MATERIA DI MISURE DI CONTRASTO ALL’EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVO (Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 160, art. 2, comma 1, “Stima e monitoraggio dell’evasione fiscale e monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale, in attuazione degli articoli 3 e 4 della legge 11 marzo 2014, n. 23”); www.fiscooggi.it.

RICCA F. *Rivalsa IVA post-accertamento: nuova eccezione allo “split payment”*, in “Corriere Tributario” n. 40 del 2016.

RISOLUZIONE AGENZIA DELLE ENTRATE n° 205/E del 3 agosto 2007.

RISOLUZIONE AGENZIA DELLE ENTRATE n° 75/E del 14 settembre 2016.

RISOLUZIONE AGENZIA DELLE ENTRATE. n°244/E del 23 luglio 2002.

RIZZARDI R.; *IVA: evoluzione della normativa e orientamento della Corte di Giustizia*, in “Corriere tributario” n. 12 del 2010.

RUSSO A. “Applicazione della rivalsa: è obbligatoria e opera nei confronti di tutti gli acquirenti di beni e servizi, compresi stato e Pubblica Amministrazione”; www.Fiscoggi.it; 10 novembre 2005.

SALVINI L., op.cit. precisa che l’art. 196 è una disposizione *self executing*.

SALVINI L., *Profili sistematici e di legittimità dello “split payment”*, in "Corriere Tributario" n. 14 del 2015.

SANTACROCE B.; ROSSI B., “Effetti sul piano sanzionatorio della riqualificazione ai fini Iva della stabile organizzazione” in "il fisco" n. 1 del 2015.

SCOPACASA F., *La (non facile) ricerca dei destinatari pubblici delle fatture elettroniche*, in "Corriere Tributario" n. 15 del 2015, pag. 1161, cit., fa riferimento all’art. 233 della direttiva 2006/112/CE.

SEREGNI C, LISI P., “*Split Payment*”: *gli ultimi chiarimenti dell’agenzia*, in L’IVA n. 6 del 2015.

SIMONELLI E. MARCONI M. “L’estensione dell’obbligo dell’inversione contabile del reverse charge” Rivista dottori commercialisti n°1/2010.

TESTO UNICO DELL’EDILIZIA; D.P.R. del 6 giugno 2001, n. 380.

THIONE M. Finanziaria 2007 e lotta all’evasione: al via le nuove regole per le fatture nell’edilizia in “il fisco”.

SITOGRAFIA

www.agenziaentrate.gov.it

www.ance.it

www.assonime.it.

www.camera.it

www.cna.it

www.curia.europa.eu

www.curia.europa.eu

www.edilportale.com

www.ediltecnico.it

www.europa.eu

www.finanze.it

www.fiscoetasse.com

www.fiscooggi.it

www.ilsole24ore.com

www.indicepa.gov.it

www.informaimpresa.it

www.informazionefiscale.it

www.ipsoa.it

www.ivainedilizia.it

www.mef.gov.it

www.money.it

www.pmi.it

www.quotidianofisco.ilsole24ore.com

www.tesoro.it

www.treccani.it

RIASSUNTO TESI

CAPITOLO 1

L'IVA: CARATTERISTICHE IN GENERALE E NEL SETTORE EDILIZIO

L'imposta sul valore aggiunto è entrata in vigore in Italia il primo gennaio del 1973 con l'emanazione del D.P.R. 633/1972, con l'obiettivo di tassare la cessione dei beni e prestazioni di servizi, effettuate durante l'esercizio d'impresa, arti o professioni. L'Unione Europea considera "l'IVA", uno strumento ideale per realizzare il libero scambio ed evitare problematiche dipendenti dal circuito del mercato, poiché considerata metodo di tassazione trasparente e neutrale nei passaggi che garantiscono la circolazione dei beni e scambio di servizi, indipendentemente dal numero di passaggi precedenti. L'IVA appartiene alla categoria delle imposte indirette generali, introdotte per colpire tutti i beni e i servizi scambiati, a differenza delle accise che colpiscono specifici beni e servizi.

Le imposte indirette generali si dividono in: imposte sul consumo (come l'IVA) e imposte sul valore pieno che invece colpiscono l'intero valore del bene scambiato. L'IGE, appunto, che è l'antenata dell'IVA, si differenzia da quest'ultima, in quanto colpiva ogni singola entrata di denaro realizzata a seguito della cessione di beni e prestazioni di servizi; essendo, appunto, un'imposta plurifase cumulativa a "cascata", essa gravava sull'intero valore del bene ad ogni singolo passaggio della catena produttiva, non consentendo la detrazione del tributo assolta nei passaggi precedenti. L'IVA, invece, al contrario, essendo un'imposta plurifase non cumulativa colpisce solo il valore aggiunto. Perciò, brevemente si può affermare, che le imposte sul valore aggiunto sono state preferite a quelle cumulative perché sono neutrali rispetto al numero di passaggi che i beni effettuano prima di raggiungere il consumatore finale;

Detto ciò, si possono estrapolare alcune caratteristiche fondamentali dell'IVA:

- Si applica a tutte le operazioni aventi ad oggetto beni o servizi.
- È proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo d'imposta
- Viene riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e distribuzione.

La manifestazione di capacità contributiva che l'imposta sul valore aggiunto colpisce è rappresentata da: i soggetti passivi d'imposta (imprenditori e lavoratori autonomi) e le operazioni rilevanti ai fini IVA (cessione dei beni e prestazioni di servizi). Caratteristica distintiva del tributo sta nel fatto che i soggetti passivi non ne sopportano definitivamente il peso (neutralità dell'iva); in capo ai cedenti e prestatori ricade "l'obbligo di rivalsa" nei confronti dei cessionari e committenti. Questi ultimi a loro volta verseranno l'imposta all'Erario e avranno il diritto di detrarre l'IVA pagata a titolo di rivalsa. In questa "catena", gli unici soggetti a non avere né obblighi di rivalsa, né diritto di detrazione sono i cd "consumatori finali". Ad ogni passaggio del ciclo produttivo, l'Erario deve incassare la differenza tra l'IVA sugli acquisti e quella sulle vendite. La neutralità dell'IVA, quindi, si consegue attraverso due strumenti: quello della rivalsa e quello della detrazione. Lo strumento della rivalsa è volto ad attuare il trasferimento di un tributo ed è disciplinato dall'art 18 del D.P.R. 633/1972. Con l'applicazione del meccanismo della rivalsa, si fa sì che l'IVA si applichi in ogni fase intermedia del ciclo produttivo-distributivo, realizzandosi un trasferimento dell'imposta tra i diversi soggetti passivi IVA sino ad arrivare al passaggio finale del bene o servizio al consumatore finale. A norma dell'art 21 del D.P.R. 633/1972 vi è l'obbligo di emettere fattura e l'obbligo di addebitare l'Iva in fattura; infatti solo a seguito dell'emissione della fattura si crea il diritto-dovere di rivalsa. L'istituto della detrazione garantisce la neutralità dell'imposta; dunque i presupposti per poter esercitare la detrazione sono due: Il possesso della fattura con addebito dell'Iva e l'annotazione nel registro degli acquisti delle fatture e bollette doganali. Un requisito fondamentale per l'esercizio del diritto di detrazione è "l'inerenza" dell'acquisto, gli acquisti dei beni o servizi debbano essere destinati all'esercizio di impresa, arti o professioni; perciò gli acquisti destinati alla sfera personale non soddisfano il requisito

dell'inerenza. Esistono alcuni casi in cui l'emissione della fattura è un obbligo del cessionario/committente il quale sarà autorizzato ad emettere "un'autofattura". Un caso è quello in cui il cedente/prestatore, essendo esonerato dagli obblighi iva non si trova nella condizione di emettere la fattura; un altro caso è quando il cedente/prestatore non vi provvede in tempo, il committente/cessionario è obbligato a regolarizzare l'operazione per permettere il corretto funzionamento del meccanismo applicato dell'Iva.

Analizziamo a questo punto i presupposti per l'applicazione dell'Iva. La cessione dei beni e la prestazione di servizi rappresentano il presupposto oggettivo dell'Iva. Le prime sono disciplinate dall'art 2 comma 1 del D.P.R. 633/1972 come: *"Atti titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere"*. Le prestazioni di servizi invece sono disciplinate dall'art 3 del d.P.R. 633/72 come qualsiasi prestazione di fare, non fare effettuata dietro corrispettivo rilevante ai fini del tributo. L'art. 4 del D.P.R. 633/1972, definisce l'esercizio d'impresa, nel senso di attività svolta in modo professionalmente abituale, quale presupposto soggettivo per l'applicazione dell'Iva. L'art. 7 definisce il presupposto della territorialità e stabilisce, a quali condizioni un'operazione si considera "effettuata nel territorio dello Stato" e quali no.

In Italia, il fenomeno dell'evasione fiscale è oramai un problema radicato da anni; ma che cos'è l'evasione fiscale? *"È un comportamento in violazione della legge nel campo delle imposte, delle tasse e dei contributi che si verifica quando il contribuente tenuto al pagamento dell'imposta, si sottrae in tutto (evasione totale) o in parte (evasione parziale) all'obbligo tributario"*. I meccanismi utilizzati per evadere il Fisco sono molteplici facendo un esempio semplice: la vendita di beni senza emissione di fattura o scontrino fiscale. Il fenomeno dell'evasione, comporta effetti economici negativi, e crea, un ostacolo alla creazione di un mercato concorrenziale e un aumento della pressione fiscale. Le frodi fiscali costituiscono un comportamento più grave dell'evasione, un esempio di frode è l'inserimento in contabilità di fatture di acquisto "false" al fine di ridurre l'imponibile fiscale oppure le c.d. frodi "carosello". Le frodi carosello sono caratterizzate dalla presenza di alcuni elementi tipici:

- Emissione di fatture esistenti fra società residenti in diversi Stati membri.
- Mancato versamento dell'iva ad uno degli stadi della frode.
- Deduzioni fittizie in capo agli altri partecipanti della frode.
- Indebiti rimborsi iva nel momento in cui la merce viene rivenduta in ulteriori transazioni comunitarie.

Con il termine "Tax Gap" si indica la differenza tra le imposte che vengono incassate e gli introiti che si sarebbero potuti registrare in un regime di adempimento spontaneo impeccabile. Si possono ipotizzare tre tipi di "tax-gap": il primo tipo è quello in cui i contribuenti non presentano la dichiarazione o lo fanno tardivamente; il secondo tipo è quello in cui i contribuenti sottostimano il loro reddito o sovrastimano esenzioni, deduzioni e crediti nelle dichiarazioni. E infine il terzo tipo è quello in cui le dichiarazioni vengono compilate ma non vengono effettuati i versamenti entro i termini dovuti.

In Italia la lotta all'evasione deve diventare un'operazione fissa, sistematica e garantita dalla cooperazione tra i diversi soggetti impegnati a vario titolo nel contrasto all'evasione fiscale. L'evasione Iva è sicuramente il tema più delicato e più preoccupante, visti anche i diversi e continui solleciti da parte dell'Unione Europea di incrementare gli incassi in materia di iva, visto che il nostro paese è a di sotto della media europea. Tra i principali strumenti per combattere questo fenomeno, rientrano due importanti misure che sono state una aggiornata e l'altra introdotta nel 2015: 1) L'estensione del reverse charge nei settori delle costruzioni e delle pulizie. 2) L'adozione dello split payment per i fornitori della pubblica amministrazione; entrambe le misure stanno contribuendo alla riduzione del GAP. Entrambi gli strumenti saranno oggetto di studio nei successivi capitoli. Un altro strumento ritenuto fondamentale nella lotta all'evasione è quello della compliance, ossia la nuova modalità di interazione dell'Agenzia delle Entrate con i contribuenti che attraverso un "dialogo"

preventivo e una collaborazione permette a quest'ultimi di correggere in autonomia errori che sono stati commessi o eventuali omissioni. Molti contribuenti hanno aderito spontaneamente; infatti nel 2016 sono stati recuperati circa 500 milioni di evasione su 1 miliardo complessivi. Nel 2016, grazie all'azione di prevenzione e contrasto all'evasione sono entrati nelle casse dell'Erario circa 19 miliardi, con un incremento percentuale di circa il 28% rispetto al dato 2015; di questi, 10,5 miliardi, arrivano da attività di controllo sostanziale, in crescita del 36% rispetto al 2015 e 8 miliardi sono frutto dell'attività di liquidazione. Nei 10,5 miliardi sono compresi 4,1 miliardi derivanti dalla *voluntary disclosure*. Circa 500 milioni provengono da versamenti spontanei da compliance. Al fine di ottenere risultati migliori per il futuro, in particolare, è stato potenziato il ruolo della "prevenzione" che ha assunto importanza prioritaria al fine di recuperare le imposte evase; sarà rafforzato l'uso delle banche dati e delle applicazioni utili per effettuare analisi di rischio, attraverso una maggiore tempestività di acquisizione dati e della loro elaborazione e messa a disposizione degli uffici e delle pubbliche amministrazioni con cui sono condivisi i dati acquisiti dall'anagrafe tributaria. Particolare attenzione, per il recupero del tax gap Iva, è volta all'attuazione della strategia di gestione della *compliance* per migliorare i risultati ottenuti in termini di gettito, attraverso l'aumento dell'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti e la riduzione dell'invasività dei controlli nei confronti di soggetti considerati a basso rischio. All'attività di promozione della *tax compliance* sarà, poi, affiancata un'attività di controllo nei confronti dei contribuenti a cui è stata segnalata un'anomalia inerente la loro posizione tributaria e che non hanno chiarito l'anomalia né corretto il proprio comportamento.

Ora, in questa parte del capitolo, ci si occuperà del caso specifico: l'iva nel settore edilizio.

Il nostro ordinamento infatti, contempla uno speciale regime iva da applicarsi nel settore edilizio che consente, qualora ci fossero le condizioni, l'applicazione delle aliquote iva "ridotte". Una novità introdotta dalla legge di stabilità 2016 è rappresentata dall'introduzione di una nuova detrazione irpef pari al 50% dell'iva corrisposta relativa agli acquisti effettuati entro il 31/12/2016 di unità immobiliari residenziali cedute dalle imprese costruttrici. In base a quanto visto precedentemente, il testo unico sull'iva (D.P.R. 633/1972) prevede che sulla cessione di beni o servizi debba applicarsi l'aliquota Iva vigente nell'istante in cui la cessione s'intende effettuata. Nel settore edilizio questa regola trova una speciale deroga; si tratta appunto di operazioni riconducibili all'effettuazione di lavori di ristrutturazione e recupero del patrimonio edilizio effettuato su fabbricati a prevalente destinazione abitativa; manutenzione ordinaria e straordinaria nonché acquisto o costruzione di abitazioni. Successivamente analizzeremo alcune fattispecie particolari del regime Iva agevolato nel settore edile:

– **IVA nell'acquisto o costruzione della prima casa:**

La legge consente di usufruire dell'aliquota agevolata al 4% in tutte le ipotesi di cessione, sia da imprese costruttrici e non, di case e abitazioni non di lusso (D.M. 2/8/1969) purché permanga l'originaria destinazione, prima casa per acquirente. Per poter beneficiare dell'agevolazione è opportuno che sussistano certi requisiti che sono inerenti sia all'abitazione che alla situazione patrimoniale dell'acquirente.

CARATTERISTICHE ABITAZIONE: a) L'immobile acquistato o costruito deve possedere le caratteristiche di casa di abitazione e non classificata quale casa di lusso (categorie catastali A1, A8, A9). b) L'immobile sia ubicato nel comune in cui l'acquirente ha stabilito o stabilisca entro 18 mesi dall'acquisto la residenza. c) L'immobile sia ubicato nel comune in cui l'acquirente svolge la propria attività. L'acquirente/committente al momento dell'acquisto non deve essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge di altra abitazione situata nello stesso comune; il beneficiario, deve espressamente dichiarare il possesso di questi requisiti, a pena di decadenza dell'agevolazione. Esistono altri casi di applicazione dell'aliquota ridotta al 4% quali: l'acquisto o costruzione di fabbricati rurali destinati ad abitazione. A tale scopo il beneficiario deve risultare proprietario del terreno o addetto alla coltivazione dello stesso; cessione di beni finiti ossia beni che incorporandosi nei fabbricati

non perdono la loro individualità né costituiscono elementi strutturali diventando quindi parti integranti dei fabbricati stessi.

– **IVA nell’acquisto o costruzione di abitazioni che non costituiscono prima casa:**

In relazione alla cessione operata da imprese costruttrici di fabbricati che non vanno a costituire l’abitazione principale, la legge prevede l’applicazione dell’aliquota ridotta al 10%. L’aliquota ridotta del 10% si sconta per tutte le cessioni, assegnazioni in proprietà o in godimento da imprese costruttrici e non, di case di abitazione non di lusso ancorché non ultimate purché ne rimanga inalterata l’originaria destinazione che non servano da prima casa per l’acquirente. Stesso trattamento spetta alle prestazioni di servizio dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di case di abitazioni, non di lusso diverse dalla prima casa

– **IVA negli interventi di recupero edilizio:**

Gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria, derivanti da contratti di appalto, realizzati su immobili residenziali, fruiscono di un regime iva agevolato consistente nell’applicazione dell’iva ridotta al 10%, si riferisce sia alle prestazioni di servizi che al consumo dei beni. I singoli interventi manutentivi che scontano questa agevolazione sono spiegati dall’art. 3 del D.P.R. 380/2001. Si tratta di:

- Interventi di **manutenzione ordinaria**: opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici;
- Interventi di **manutenzione straordinaria**: opere e modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino la volumetria complessiva degli edifici e non comportino modifiche delle destinazioni d’uso;
- Interventi di **restauro** e di **risanamento conservativo**, quelli rivolti a conservare l’organismo edilizio e ad assicurare la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell’organismo stesso;
- Interventi di **ristrutturazione edilizia**, gli interventi rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell’edificio;
- Interventi di **ristrutturazione urbanistica**, quelli rivolti a sostituire l’esistente tessuto urbanistico-edilizio con altro diverso, mediante un insieme sistematico di interventi edilizi, anche con la modificazione del disegno dei lotti, degli isolati e della rete stradale. Rimanendo in questo ambito, l’applicazione dell’aliquota al 10% si applica anche all’acquisto di beni, con esclusione di materie prime e semilavorati, forniti per la realizzazione degli interventi di restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia individuate nel D.P.R. 380 del 06/06/2001 art. 3 lettere c) e d);

– **IVA nei rapporti fra soggetti d’impresa:**

I contratti di subappalto di prestazioni di servizi compresa la manodopera, rese nel settore edile fra soggetti d’impresa, sono assoggettate al cd. “reverse charge”. Con la legge di stabilità 2015 il regime del “reverse charge” è stato esteso ad ogni prestazione eseguita nei confronti di soggetti Iva relativamente alle sole prestazioni di pulizia, impiantistica e lavori di completamento di edifici.

CAPITOLO 2

REVERSE CHARGE: APPLICAZIONE NEL SETTORE EDILE

Il REVERSE CHARGE è stato introdotto nel 1981 dal D.P.R. 30 dicembre n° 793 con cui fu modificato l'art. 17 del D.P.R. 633/1972. Tale modifica fu eseguita in attuazione dell'art. 21 della Direttiva 77/388/CEE (VI Direttiva). Inizialmente, questo strumento fu concepito per l'adempimento degli obblighi in materia di operazioni intracomunitarie e solo successivamente è stato posto come strumento di contrasto alle frodi IVA. All'origine, solo in pochi settori, rispetto ad oggi, si giustificava l'applicazione del "reverse charge" il riferimento in primis è al settore della cessione di oro non da investimento che risultò assoggettato all'IVA tramite l'inversione contabile, al settore della cessione di rottami e materiali di recupero nonché al settore edile che si analizzerà in seguito in modo approfondito.

Con l'espressione "Reverse charge" si indica quel meccanismo dell'inversione contabile attraverso la quale l'obbligazione tributaria corrispondente al versamento dell'imposta è posta in capo al destinatario della cessione o prestazione, in luogo del cedente o prestatore. Il meccanismo impedisce al cedente di addebitare l'Iva e obbliga il cessionario al versamento totale dell'imposta. In tal modo, si evita che il cessionario/committente porti in detrazione il tributo che il cedente/prestatore non ha mai versato perché "scomparso" ; se il cessionario/committente è, per i propri fornitori un imprenditore o professionista, l'IVA non viene applicata in fattura e di conseguenza vengono meno i presupposti per la detrazione dell'imposta, nel caso in cui, invece, il cliente sia una persona fisica che non esercita attività d'impresa o lavoratore autonomo, allora l'istituto non si applica e rimangono ferme le regole ordinarie in quanto è a tutti gli effetti un consumatore finale. Il meccanismo dell'inversione contabile iniziò ad assumere sempre più importanza dopo l'abbattimento delle frontiere europee. Infatti con la nascita del mercato unico europeo è stata emanata la direttiva comunitaria n° 680 del 1991 che ha ufficialmente eliminato le barriere fiscali tra i vari Stati Membri. Questa direttiva ha introdotto la tassazione nel paese d'origine per le cessioni ai consumatori finali, prevedendo per gli scambi tra soggetti passivi d'imposta, l'applicazione dell'imposta nel paese di destinazione del bene e non in quello d'origine. Infatti è proprio per l'applicazione dell'imposta nel paese di destinazione che viene applicato il sistema del "reverse charge". Applicare l'IVA con il meccanismo dell'inversione contabile, anche se rappresenta una deroga ad uno dei principi cardine (principio rivalsa-detrazione) permette di porre freno alle frodi evitando, in questo modo che il cessionario porti in detrazione un'imposta che il cedente non ha mai versato. A livello nazionale, il nostro Legislatore aveva previsto un ampliamento della disciplina con il decreto "BERSANI-VISCO" n°223/2006 che sottoponeva, previa autorizzazione comunitaria, ad inversione contabile alcune prestazioni di servizio del settore edile; inoltre con la legge n° 296 del 27/12/2006, è stata estesa l'applicazione del regime anche alle cessioni di apparecchi di telefonia mobile, PC, componenti e accessori nonché prodotti lapidei.

L'istituto del "reverse charge" nasce, inizialmente, con la funzione di alleggerire gli obblighi finanziari di alcuni operatori economici, ha infatti dapprima rivestito la funzione di strumento volto all'adempimento degli obblighi IVA nella operazioni intracomunitarie, e poi ha assunto la funzione di contrasto al fenomeno delle frodi IVA. Le diverse finalità assunte da questo istituto si traducono, sotto il profilo normativo nella definizione di due discipline non del tutto coincidenti. L'art. 17 del D.P.R., nei commi 2,3 e 4, regola il cd. "reverse charge esterno", mentre i commi seguenti disciplinano il cd. "reverse charge interno" relativo alle operazioni nazionali in cui il legislatore ha indicato il committente o cessionario quale debitore d'imposta. Il "reverse charge esterno" è disciplinato dall'art. 17 D.P.R. 633/1972 nei commi 2, 3 e 4 e si configura come una forma di inversione contabile nata per fornire soluzioni alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate in maniera occasionale da soggetti residenti all'estero al fine di evitare che operazioni imponibili possano sfuggire all'imposizione per le difficoltà di accertare il requisito soggettivo. Dal 2010 l'IVA,

relativa a tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi territorialmente rilevanti ai fini dell'imposta in Italia, rese da soggetti non residenti, deve essere sempre assolta dal cessionario o committente se soggetto passivo stabilito in Italia, mediante il meccanismo del "reverse charge", ancorché il cedente o prestatore sia identificato ai fini IVA in Italia tramite identificazione diretta o rappresentante fiscale. In seguito, alle modifiche introdotte, il cessionario o committente deve assolvere l'imposta mediante la procedura d'integrazione e registrazione per tutte le operazioni rilevanti in Italia effettuate da un operatore comunitario nei confronti di un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato. Quindi, nel sistema attuale del reverse charge, il cessionario o committente nazionale deve:

- Numerare la fattura del fornitore comunitario e integrarla con l'indicazione del controvalore in euro del corrispettivo nonché dell'ammontare dell'IVA, calcolata secondo l'aliquota applicabile;
- Annotare la fattura, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, nel registro IVA vendite;
- Annotare la stessa fattura integrata, distintamente, anche nel registro IVA acquisti;
- Emettere autofattura entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, nel caso di mancata ricezione della fattura del fornitore comunitario entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, ed annotarla entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente.

Il terzo comma dell'art 17 D.P.R. 633/1972, precisa che nel caso in cui l'operazione sia effettuata da un soggetto non residente e senza una stabile organizzazione *"gli obblighi in materia di IVA debbano essere da questi adempiuti, tramite rappresentante fiscale o identificazione diretta"*. La ratio che sta alla base di questa previsione risponde a esigenze di tutela anticipata vista la difficoltà di controllare l'operato di un soggetto che non è stabilmente presente in Italia. La forma "interna" del reverse charge si riferisce invece all'applicazione dell'inversione contabile nell'ambito dei confini dello Stato Membro, persegue lo scopo di contrastare le frodi in materia d'IVA frequenti in settori particolarmente sensibili, prevedendo in questo modo la possibilità che il cedente incassi dal proprio cliente l'IVA dovuta sulla cessione senza provvedere al successivo versamento. Il meccanismo dell'inversione contabile dal 1° gennaio 2015 ai fini IVA è stato modificato dalla legge 190/2014 (legge stabilità 2015) che con l'introduzione della nuova lettera a-ter) dell'art 17 comma 6 del D.P.R. 633/1972 estende il reverse charge, già utilizzato nel subappalto edile, anche ad altri contratti d'appalto che hanno come oggetto attività specifiche. Per quel che riguarda il settore dell'edilizia, il meccanismo del reverse charge si applica nelle seguenti tre ipotesi:

1. Appalto: alle prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e di completamento relative ad edifici;
2. Subappalto: prestazioni di servizi, compresa la prestazione manodopera, rese da subappaltatori nei confronti di imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili oppure nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore.
3. Cessioni: di fabbricati, abitativi o strumentali, per le quali il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione ad IVA.

In base all'art 17 comma 5 D.P.R. 633/1972, l'istituto opera nel seguente modo: Il cedente/prestatore emette fattura al cessionario/committente senza applicare l'IVA nel rispetto di quanto stabilito dagli artt. 21 e seguenti del D.P.R. 633/1972 e il cessionario/committente integra la fattura ricevuta con l'indicazione dell'aliquota IVA e delle relativa imposta dovuta, con conseguenti obblighi normativi entro il mese di ricevimento della fattura o comunque entro 15 giorni dal ricevimento. Nelle operazioni diverse da quelle soggette al regime di reverse charge, la corretta applicazione dell'aliquota IVA (aliquote del 4%; 10%; 22% per il settore edile) grava su colui che esegue le cessioni del bene o la prestazione del servizio. Nel caso appunto, di applicazione del reverse charge,

relative alle operazioni rese nel settore edile, l'onere del versamento è trasferito dal cedente/prestatore al cessionario/committente; ciò comporta che su quest'ultimo ricade la responsabilità dell'individuazione della corretta aliquota IVA da applicare.

Prima della legge di stabilità 2015, il reverse charge nel settore edile era applicabile alle sole prestazioni di servizi, rese esclusivamente da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese di costruzione o ristrutturazione di immobili oppure nei confronti dell'appaltatore principale o di altri subappaltatori. Il meccanismo dell'inversione contabile quindi, non era applicabile, per espressa previsione normativa alle prestazioni rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidato al committente la totalità dei lavori. Con la legge di stabilità 2015 viene regolamentata e introdotta la lettera a-ter) nel comma 6 dell'art 17 del D.P.R. 633/1972, comportando l'estensione del reverse charge anche ai contratti di appalto relativi ad alcune prestazioni di servizi rese nel settore edile e consistenti in demolizioni, installazione d'impianti e completamento di edifici, che sono espressamente previste dalla nuova lettera a-ter), ma che erano già ricomprese nella sezione F della tabella ATECO 2007. Al fine di delineare l'ambito applicativo della disposizione normativa, l'amministrazione finanziaria fornisce la definizione di "edificio". Meritano un approfondimento le disposizioni che ampliano l'applicazione del meccanismo del reverse charge a nuovi settori di attività e varie tipologie di appalto, relativi al comparto edile:

- **Costruzione o ristrutturazione:** L'Agenzia delle Entrate ha condiviso l'orientamento dell'ANCE relativamente all'ipotesi in cui tali prestazioni (pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento degli edifici) siano ricomprese all'interno di un unico contratto di appalto avente ad oggetto la realizzazione di un intervento edilizio complesso. In sostanza, quindi, in caso di contratto unico d'appalto non si dovrà procedere alla fatturazione "scomposta" dell'operazione, distinguendo le singole prestazioni assoggettabili al "reverse charge" infatti, le singole prestazioni sono parte integrante di un'operazione unitaria, per cui il meccanismo di "inversione contabile" opererà solo per le prestazioni edili affidate a terzi in subappalto e, quindi, limitatamente al rapporto tra appaltatore e subappaltatore.
- **Manutenzione straordinaria di un edificio:** L'Amministrazione finanziaria conferma l'applicazione delle ordinarie regole IVA;
- **Demolizione e ricostruzione di un edificio:** L'Agenzia delle Entrate stabilisce che nell'ipotesi di un contratto unico di appalto, avente ad oggetto la demolizione e la successiva costruzione di un nuovo edificio, trovano applicazione le regole ordinarie IVA e non il meccanismo del "reverse charge", previsto per la sola attività di demolizione.

Nel caso specifico del subappalto il meccanismo del reverse charge si applica nel settore dell'edilizia dai subappaltatori nei confronti di imprese che svolgono attività di costruzione e ristrutturazione ovvero nei confronti di altri subappaltatori avendo l'intento di contrastare i fenomeni di evasione dell'IVA, assicurando il corretto assolvimento e la riscossione dell'imposta. Analizzando l'ambito soggettivo, nel quale opera il *reverse charge*, possiamo concludere che lo stesso trova applicazione nei rapporti tra:

- Subappaltatore e appaltatore, entrambi operanti nel settore edile;
- Subappaltatore ed altri eventuali subappaltatori.

Per quanto concerne invece l'ambito oggettivo, ai fini dell'applicazione dell'inversione contabile, è necessario che il subappaltatore esegua determinate attività nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore. Appare, a questo punto necessario esaminare le tipologie contrattuali interessate dal "reverse charge". A tal riguardo, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito, infatti, che ai fini dell'applicazione dell'inversione contabile, i servizi forniti ai soggetti appaltatori o ad altri subappaltatori assumono rilevanza, se resi sulla base di: Contratti di subappalto e contratti d'opera.

Esaminate entrambe le tipologie di *reverse charge* è ora possibile individuare alcuni aspetti che presentano una disciplina comune quali:

- I contratti esclusi dal meccanismo dell'inversione contabile:
 - Fornitura con posa in opera: le prestazioni di fornitura di beni con posa in opera sono escluse dall'applicazione del "reverse charge", qualora la posa in opera assuma una funzione accessoria rispetto alla fornitura del bene.
 - Contratti di noleggio: L'inversione contabile viene esclusa per quei contratti di semplice noleggio di attrezzature cd. "*nolo a freddo*", caratterizzati dall'assenza di prestazione d'opera accessoria e, quindi, non configurabili come contratti di appalto. Diversamente per i contratti cd. "*nolo a caldo*", l'Agenzia delle Entrate ha già precisato che: se il prestatore è chiamato ad eseguire il servizio in qualità di "mero esecutore" materiale delle direttive del committente, il meccanismo del "*reverse charge*" non deve essere applicato;
Nel caso in cui l'oggetto del contratto sia la realizzazione di lavori edili allora, il meccanismo del "*reverse charge*" si rende applicabile.
- Il rimborso prioritario del credito IVA: Tenuto conto che le ipotesi di *reverse charge*, previste dall'art.17, co. 6, lett. a), a-ter), d.P.R. n. 633 del 1972 hanno come effetto "ordinario" quello di produrre una eccedenza IVA in capo all'appaltatore/subappaltatore che esegue le prestazioni soggette al meccanismo di inversione contabile, è stata introdotta la possibilità di chiedere il rimborso dei crediti IVA in via prioritaria. In particolare, in attuazione dell'art. 38-bis, comma 10, del D.P.R. 633/1972, viene prevista la possibilità chiedere il rimborso dei crediti IVA annuali ed infra annuali in via prioritaria, ossia entro tre mesi dalla data della richiesta. Con riferimento alle nuove ipotesi di *reverse*, il D.M. 29 aprile 2016 ha ampliato la platea dei soggetti che possono accedere ai rimborsi IVA prioritari, includendovi anche le imprese del settore edile che seguono lavori di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento degli edifici. Quindi, per quel che riguarda il comparto delle costruzioni, tale nuova fattispecie si aggiunge al rimborso IVA prioritario già riconosciuto dal 2007 per le prestazioni di servizi, o di manodopera, rese in dipendenza di contratti di subappalto nel settore edile. Restano ferme, le condizioni per ottenere il rimborso, stabilite dalla normativa di riferimento (art. 2 del D.M. 22 marzo 2007), che devono verificarsi contestualmente, quali:
 - Esercizio dell'attività da almeno 3 anni;
 - Eccedenza IVA chiesta a rimborso pari o superiore a:
 - 10.000 euro, in caso di rimborso annuale;
 - 3.000 euro, in caso di richiesta di rimborso trimestrale;
 - Eccedenza IVA chiesta a rimborso di importo pari o superiore al 10% dell'ammontare complessivo dell'IVA assolta sugli acquisti e importazioni effettuati nell'anno o nel trimestre a cui si riferisce il rimborso richiesto.

CAPITOLO 3: SPLIT PAYMENT

In seguito alla scoperta da parte dell'Italia, grazie all'introduzione di nuovi sistemi di controllo, di una serie di frodi in materia di Iva nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni, al fine di porre un freno a tali pratiche e contrastare l'evasione, la legge del 23 dicembre 2014 n° 190 (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 e di Enti Pubblici in generale. Questo istituto adotta una particolare modalità di versamento dell'Iva, la quale viene versata direttamente nelle casse dell'Erario dall'Amministrazione Pubblica. Si ha quindi una scissione tra il prezzo del bene o servizio e l'Iva che su di esso grava, corrispondendo al fornitore solo il prezzo al netto dell'imposta. I vantaggi evidenziati dalla Commissione Europea relativamente all'adozione di questo modello, sono duplici: da un lato le autorità si vedevano assicurata la riscossione dell'Iva con riguardo ad operazioni considerate a rischio di frodi; dall'altro i cessionari/committenti si vedevano tutelati nei confronti di possibili frodi poste in essere da altri fornitori. Nonostante i numerosi vantaggi, a livello europeo si ebbero degli intoppi per una serie di reazioni negative da parte delle imprese e dei fiscalisti, preoccupati dell'impatto che il regime avrebbe generato sui flussi di cassa e sui costi per gli adempimenti. Le discussioni e i pareri negativi sull'adozione dello split payment, per la verità, non mancarono neanche in Italia, infatti sia ingegneri sia imprenditori si scagliarono all'unisono contro questo modello; tant'è che l'ANCE ha promosso una raccolta firme per protestare contro il provvedimento che instaura ufficialmente lo Split Payment, invitando tutte le imprese edili che lavorano con la Pubblica Amministrazione ad aderire alle cause. Infatti con il meccanismo della scissione dei pagamenti, aziende che lavorano con la pubblica amministrazione, non riceveranno più Iva ma saranno costretti a pagarla ai loro fornitori trovandosi così stracolmi di crediti Iva e senza liquidità.

L'adozione di una misura speciale di deroga, come lo split payment, è subordinata al rilascio di una specifica autorizzazione da parte del Consiglio Europeo; autorizzazione che è stata concessa molto tempo dopo l'adozione dello strumento, con la decisione del 14 luglio 2015, n° 2015/1401 pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea. Le ragioni che hanno portato il Consiglio ad autorizzare la deroga sono da rintracciarsi nel riconoscimento attribuito allo split payment come misura giustificata dalla dimostrata esigenza antifrode e proporzionata all'obiettivo di contrastare le frodi. Il consiglio, inoltre, con la decisione del 24 aprile 2017 n° 2017/784, ha accolto la richiesta di proroga avanzata dall'Italia prolungando lo strumento fino al 30 giugno 2020.

La Legge di Stabilità 2015 ha modificato il decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972 n°633 introducendo nello stesso decreto l'art 17-ter recante il meccanismo della scissione dei pagamenti (cd. Split payment); l'operatività dell'istituto è limitato a determinate operazioni, effettuate verso soggetti specifici individuati dall'art 17-ter. Con specifico riferimento all'ambito soggettivo di applicazione della norma, l'art 17-ter recita: "*Per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di amministrazioni pubbliche, come definite dall'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni e integrazioni*". Da una prima lettura si evince l'esatta coincidenza degli Istituti con l'elenco riportato dall'art 6 comma 5 secondo periodo del D.P.R. 633/1972 ossia "*il regime dell'Iva ad esigibilità differita*", meccanismo quest'ultimo, alternativo rispetto allo split payment. Tuttavia, nonostante l'analogia dell'ambito soggettivo, la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n°1/E/2015 ha specificato che le due norme differiscono per la ratio. Per quanto concerne l'individuazione dei soggetti esclusi dal campo di applicazione del meccanismo di split payment, l'Agenzia delle Entrate ha individuato degli enti che non avendo una natura pubblica non devono applicare la scissione dei pagamenti. Per ciò che riguarda invece l'ambito oggettivo di applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti, previsto dal nuovo art 17-ter, lo strumento si applica alle cessioni di beni, fornitori di beni, agli acquisti della Pubblica Amministrazione e alle prestazioni di servizi di cui agli artt. 2 e 3 del DPR 633/1972 effettuate nel territorio dello Stato, nei confronti delle P.A.

Restano escluse dal campo di applicazione dello split payment una serie di operazioni quali: le operazioni effettuate da fornitori che applicano regimi speciali caratterizzati da un particolare meccanismo forfettario di determinazione della detrazione spettante. Le operazioni escluse indicate espressamente dall'art 17-ter comma 1, sono quelle riguardanti il caso di acquisti di beni e servizi per i quali gli Enti Pubblici sono debitori dell'imposta in base alle norme che disciplinano il "reverse charge". È inoltre, probabile, che questi acquisti siano riconducibili da un lato alla sfera commerciale, e dall'altro a quella istituzionale dell'ente, motivo per cui i primi saranno interessati dal reverse charge, mentre i secondi dallo split payment.

La disciplina della scissione comporta, per la Pubblica Amministrazione cessionaria o committente, l'obbligo di versare l'IVA alla tesoreria dello Stato, che le è stata addebitata in fattura dal fornitore, pagando il corrispettivo a quest'ultimo. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi soggette alla disciplina della scissione dei pagamenti sono, quindi, escluse dall'applicabilità del regime dell'Iva ad esigibilità differita riguardante le operazioni effettuate nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni. Il cedente o prestatore è, invece, tenuto ad emettere la fattura secondo quanto previsto dall'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, con l'annotazione "scissione dei pagamenti" e indicando sia l'imponibile che l'imposta, inoltre dovrà provvedere a registrare le fatture emesse nell'apposito registro; ad ogni modo l'imposta indicata non deve essere computata nella liquidazione periodica, mensile o trimestrale, perciò i fornitori dovranno annotare la fattura in maniera separata in un'apposita colonna del registro o utilizzando appositi codici nel registro di cui all'art. 23 del D.P.R. n° 633/1972 riportando, inoltre, l'aliquota applicata e l'ammontare dell'imposta, ma senza far concorrere la medesima nella liquidazione di periodo. I fornitori della Pubbliche Amministrazioni, già dal 31 marzo 2015, sono tenuti ad emettere la fattura in formato elettronico, con conseguente invio tramite apposito sistema informatico (Sistema di Interscambio).

Il meccanismo della scissione dei pagamenti 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 versa al fornitore il corrispettivo al netto dell'Iva; quest'ultima, verrà trattenuta dal cessionario/committente e versata direttamente all'Erario, in modo tale da arginare il fenomeno di evasione dell'imposta che si verifica al momento della riscossione della stessa. La disciplina della scissione dei pagamenti deve considerare anche le possibili problematiche legate al compimento di un'operazione che si possono presentare in un secondo momento. 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 ciò che riguarda la prima ipotesi, il fornitore emetterà la nota di debito per l'imponibile e per l'IVA, e poi l'Ente pubblico si occuperà del versamento diretto all'Erario della maggiore imposta addebitata. Nell'ipotesi di nota di variazione in diminuzione, invece, il documento dell'Agenzia delle entrate distingue due casi: il primo caso è quello in cui la nota di variazione si riferisca ad una fattura originaria emessa prima del 1 gennaio 2015, e il secondo caso è quello in cui la nota di variazione si riferisca invece a fattura emessa dopo il 1 gennaio 2015. Nel primo dei casi elencati, la nota di credito dovrà essere numerata, si dovrà indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla fattura originaria.

La normativa, altresì, prevede nel caso di violazioni nell'applicazione dell'istituto, un sistema di sanzioni sia per i fornitori che per gli Enti Pubblici. I fornitori, qualora commettano violazioni delle disposizioni riguardanti l'emissione e l'annotazione delle fatture, la liquidazione e la dichiarazione dell'imposta, sono soggetti alle sanzioni ordinarie previste dal decreto legislativo n. 471 del 1997. Anche l'Ente pubblico potrebbe vedersi applicato una sanzione nel caso in cui riceva una fattura irregolare e non provveda a regolarizzarla. Dunque l'adempimento dell'Ente per evitare di incorrere nella sanzione, consiste nell'emissione di una fattura contenente solamente l'Iva dovuta a seguito della regolarizzazione con conseguente versamento nelle casse dell'Erario.

Sotto il profilo contabile, come precedentemente trattato, anche se il fornitore è debitore d'imposta, questa non confluirà più nella liquidazione periodica poiché il fornitore non è più tenuto a versarla. Questa situazione identifica il fornitore in uno stato di credito Iva permanente, con effetti negativi sulla liquidità del contribuente; a questo proposito si è cercato di capire come risolvere la problematica visto che il trattamento delle eccedenze a credito di Iva contenuto nel d.P.R. n° 633 del 1972 appariva inadeguato, infatti al fine di superare il problema di liquidità, il legislatore ha permesso l'inserimento dei rimborsi trimestrali o annuali; soffermandoci sul rimborso Iva prioritario, al fine di limitare gli effetti finanziari negativi per queste imprese la 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 hanno la facoltà chiedere il rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile, anche quelli che effettuano le operazioni di cui all'art. 17-ter del medesimo decreto. Il successivo Decreto Ministeriale del 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 1972. Precisa l'art. 8 del decreto citato che, in ogni caso, per essere ammessi al rimborso in via prioritaria, i soggetti richiedenti dovranno essere in possesso dei requisiti richiesti dall'art. 30, secondo comma, lettera a), del decreto n. 633 del 1972, computando l'Iva non incassata per lo split payment tra le operazioni ad aliquota zero. 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.

La legge 50/2017 (cd. "*Manovra correttiva 2017*") non solo ha prorogato, sino al 2020, il meccanismo dello split payment, ma ha anche modificato alcuni punti della disciplina ampliando il perimetro soggettivo di applicazione sia per quanto riguarda i destinatari (Pubbliche Amministrazioni e società controllate) che dei cedenti prestatori (tra i quali ora figurano anche i lavoratori autonomi). L'articolo 1 del D.L. 50/2017, modificando l'articolo 17-ter del D.P.R. 633/1972, ha ampliato l'ambito soggettivo di applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti. Il D.L. 50/2017 ha inoltre abrogato il comma 2 dell'art. 17-ter del DPR 633/72, con la conseguenza che lo split payment diventa applicabile anche a tutti i soggetti che emettono fattura con assoggettamento a ritenuta; si tratta dei lavoratori autonomi esercenti arti e professioni. Con riferimento, invece, all'ambito oggettivo della "*scissione dei pagamenti*", dopo il D.L. 50/2017, dal 1° luglio 2017 il meccanismo è stato esteso alle prestazioni di servizi rese dai professionisti, i cui compensi sono assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito. Rimangono escluse dal meccanismo: Le operazioni assoggettate al regime del "*reverse charge*". Per stemperare gli effetti finanziari negativi per i fornitori della P.A. (che quindi non incasseranno l'IVA dovuta sulle operazioni rese agli Enti pubblici/società controllate o quotate), alla disciplina "*ordinaria*" dei rimborsi IVA, si aggiunge, a decorrere dal 1° gennaio 2018, la possibilità di ottenere i rimborsi mediante conto fiscale. Inoltre tempi per ottenere i rimborsi subiranno un'accelerazione, in modo da ridurre da 90 a 65 giorni i tempi per ottenere l'accredito. Questo particolare strumento anti-evasivo si applica, anche nei confronti delle aziende che lavorano nel settore edilizio quali fornitori della P.A. nell'esecuzione di opere pubbliche (contratti di appalto o subappalto), aggiudicate con regolari gare d'appalto. È opportuno chiarire, a questo punto che ci stanno delle eccezioni ossia per quelle prestazioni rese nel settore edile che sono soggette al "*reverse charge*" per cui potrebbe non trovare applicazione il regime di "*split payment*". In relazione al rapporto intercorrente fra reverse charge e split payment, si esprime la circolare n° 14/E del 27 marzo 2015, la quale sostiene che la disciplina dello "*split payment*" non è applicabile alle prestazioni rese nel settore edile, in cui la qualità di debitore d'imposta non è attribuita al cedente o prestatore bensì al cliente, al quale non viene, pertanto, addebitata l'Iva in rivalsa, da parte del soggetto che effettua l'operazione imponibile.

Il sistema dello split payment e del reverse charge, possiamo quindi concludere, che nel caso specifico del settore edile e comunque, anche in generale, sono fra loro alternativi.