

# LUISS



Dipartimento di Impresa e Management

Cattedra di Scienza delle finanze.

## **Gli istituti dello Split Payment e del Reverse Charge**

Relatore:

Prof. Angelo Cremonese

Candidato:

Matteo Margarita

Matricola: 238461

Anno Accademico 2019/2020

## ***INTRODUZIONE***

### ***CAPITOLO PRIMO – L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO***

**1.1. Origine ed evoluzione dell'IVA**

**1.2. La natura e le caratteristiche dell'IVA**

**1.3. I principi a fondamento dell'applicazione dell'IVA:  
neutralità, rivalsa e trasparenza**

**1.3.1. Il diritto alla detrazione**

### ***CAPITOLO SECONDO – IL REVERSE CHARGE***

**2.1. Il funzionamento del regime dell'inversione contabile**

**2.2. I presupposti per l'applicazione del regime del reverse charge**

**2.3. Reverse charge interno e casistiche di applicazione dell'inversione contabile**

**2.4. Reverse charge Esterno**

### ***CAPITOLO TERZO – LA SCISSIONE DEI PAGAMENTI***

**3.1. Split payment funzionamento e ambito di applicazione**

**3.2. I regimi speciali IVA e l'esclusione dalla scissione dei pagamenti**

**3.3. Split payment e novità introdotte dal DL 50/2017**

**3.4. Gli effetti dello split payment sull'equilibrio finanziario delle imprese**

## ***CONCLUSIONI***

## ***BIBLIOGRAFIA***

## INTRODUZIONE

Uno dei principali problemi delle pubbliche amministrazioni è costituito dalla necessità, di fronteggiare non solo le spese pubbliche ma anche e soprattutto di ridurre il debito pubblico che rappresenta ormai un onere divenuto quasi insostenibile. Tutto ciò comporta necessariamente una seria e costante lotta contro l'evasione.

L'imposta sul valore aggiunto è spesso il motivo principale a seguito del quale sono presenti le frodi fiscali ed in termini più generali i fenomeni evasivi. Taluni soggetti economici ad esempio, sfruttando il sistema dell'IVA intracomunitaria, riescono a realizzare le così dette "frodi carosello", le quali permettono ad un soggetto, il quale è posto tra operatori economici appartenenti a due Stati membri differenti, di incassare l'IVA sulle vendite senza doverla versare all'Erario.

Per queste ragioni sono stati studiati sistemi come il *reverse charge* o lo *split payment*, mirati a limitare notevolmente i fenomeni evasivi in ambito di IVA, così da ridurre gli effetti distorsivi che l'evasione fiscale può avere sul sistema impositivo di un determinato Stato, nonché ipotesi di concorrenza basata sui vantaggi fiscali sia in ambito interno che nell'ambito dell'UE. Esaminando queste tematiche, questo lavoro avrà lo scopo di passare in rassegna, nel primo capitolo: il meccanismo ordinario di funzionamento dell'IVA, quale imposta neutrale per i soggetti iva a carico invece del consumatore finale. Il secondo capitolo invece avrà come oggetto il "*reverse charge*", tale istituto come vedremo in seguito, consente di avere un'assoluzione dell'IVA che ricade sul cessionario o sul committente, al fine di evitare circostanze in cui il cedente o il prestatore faccia gravare l'IVA sul committente o cessionario senza doverla poi andare a versare nelle casse dell'Erario. Infine, il terzo capitolo tratterà l'istituto *split payment*, a seguito del quale, nelle cessioni di beni e nelle prestazioni di servizi, esercitate da un fornitore nei confronti dello Stato e degli Enti pubblici, l'iva che si genera non sarà versata dal fornitore ma sarà lo stesso Stato o Ente Pubblico a versarla.

# CAPITOLO PRIMO

## L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

### 1.1. Origine ed evoluzione dell'IVA

In Italia, l'avvento dell'imposta sul valore aggiunto avvenne, il 1° gennaio 1973, grazie all'emanazione del D.P.R. del 26 ottobre 1972 n. 633. Lo scopo cardine dell'Iva, esplicitato dal DPR sopracitato, fu quello di sottoporre a tassazione tutte la cessione di beni e le prestazioni di servizi, effettuate nell'esercizio di imprese, arti o professioni, gli acquisti intracomunitari ed anche le importazioni da chiunque effettuate.

L'IVA grava, dunque, sul consumatore e di conseguenza sul valore aggiunto, così facendo, dovrà essere il consumatore finale a farsi carico di tale onere, sulla base del prezzo bene o delle prestazioni che andrà a pagare, senza tener conto del numero delle transazioni svolte.

L'IVA assume i connotati di tributo europeo attraverso le due direttive n. 67/227/CEE e n. 67/228/CEE dell'11 aprile 1967<sup>1</sup>.

Le disposizioni comunitarie avevano come scopo quello di dare vita ad un sistema comune di imposizione sui consumi, al fine di impedire che gli Stati membri fossero in grado di favorire le esportazioni dei prodotti nazionali nel mercato comune, penalizzando, nello stesso momento le importazioni di beni provenienti da altri Stati membri.

Il primo periodo di applicazione delle due direttive durò circa per 10 anni. La normativa interna ha, poi, subito consistenti cambiamenti nel corso degli anni, al fine di recepire la VI direttiva (n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977). La propensione, sempre più accentuata, verso la creazione di un mercato unico, divenne ancora più forte con la pubblicazione del "Libro bianco sul completamento mercato interno", definito dalla Commissione CEE, tenendo

---

<sup>1</sup> La prima direttiva, la 67/227/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, fu istituita con lo scopo della sostituzione dei sistemi nazionali di imposta sulla cifra d'affari con un sistema comune IVA basato sul principio della neutralità, differentemente invece della Seconda direttiva, la 67/228/ CEE dell'11 aprile 1967, la quale ebbe il fine di sancire la definizione della struttura e della modalità di attuazione del sistema comune IVA.

conto delle valutazioni sopraggiunte dal Consiglio europeo di Bruxelles, del giugno 1985, il contenuto presente all'interno di tale programma risultava essere chiaramente un forte incentivo verso una maggiore coesione a livello Europeo.

Per quanto concerne l'IVA l'obiettivo prioritario del Libro fu, relativamente alle esportazioni, la rimozione del sistema di detassazione, relativamente invece alle importazioni, l'abolizione del sistema di imposizione dei beni scambiati all'interno della comunità, tuttavia non vi fu mai una sostituzione del sistema inizialmente previsto di tassazione all'origine con quello di tassazione nel paese di destinazione.

Molteplici sono state le integrazioni, sino ad arrivare alla direttiva n. 2006/112/CEE del 28 novembre 2006 che ha rimosso la VI direttiva approvata in sostituzione della prima e della seconda.

Queste due direttive sono state recepite in Italia con il DPR 26 ottobre 1972, n. 633, il quale ha sostituito con effetto dal 1° gennaio 1973 l'IGE.

Con la direttiva del maggio 1977, recepita in Italia dal 1° aprile 1979 e con il DPR 29 gennaio 1979, n. 24 è stato ridotto il margine di discrezionalità riconosciuto in passato agli Stati membri in sede di recepimento della normativa comunitaria. Oltre a ciò sono state introdotte nuove regole di applicazione dell'IVA uniformi per l'intero territorio comunitario, individuando i principi fondamentali del tributo anche in materia di esenzione. Questo provvedimento comunitario ha dunque caratterizzato la seconda fase di avvicinamento al regime definitivo del tributo rispetto al progetto comunitario iniziale, concepito durante il mese di aprile del 1967. In aggiunta, conformemente alla II dir. (n. 67/228/CEE) anche il diritto alla detrazione che i soggetti passivi potevano esercitare era inizialmente riconosciuto in misura molto ampia.

## 1.2. La natura e le caratteristiche dell'IVA

L'IVA è un'imposta sui consumi. Il legislatore comunitario e, successivamente, quello nazionale hanno inteso disciplinare con l'imposta sul valore aggiunto un'imposizione sul presupposto rivelatore di capacità contributiva rappresentato dalla capacità di spesa, quindi, dalla capacità di consumare, effettuando una graduazione sulla base di quelli che sono i beni di prima necessità.

L'imposta sul valore aggiunto è, quindi, un'imposta indiretta che va applicata sul consumo di beni e servizi nel territorio dello Stato.

La volontà del legislatore è dunque di tassare le manifestazioni di capacità contributiva assoggettando ad imposizione i consumi, coinvolgendo tutti i soggetti iva ad eccezione del consumatore finale. Il legislatore dunque ha dato vita ad un sistema impositivo a seguito del quale, per ottenere l'introito dal consumatore finale, deve necessariamente colpire tutti coloro che svolgono un'attività di produzione di beni prestazioni di servizi.

In relazione alle caratteristiche essenziali dell'IVA si può affermare che: viene applicata alle operazioni che sono direttamente interessate alla produzione di beni o alle prestazioni di servizi; è direttamente proporzionale a quello che è il prezzo, che viene percepito dal soggetto passivo e consumatore finale; vi è un costante processo di riscossione a partire dalla fase di produzione sino ad arrivare alla distribuzione, tenendo anche conto della vendita al minuto e non tenendo invece conto del quantitativo di operazioni che sono state eseguite precedentemente; il meccanismo consente la detrazione dall'imposta versata ai propri fornitori dagli operatori economici.

A livello giuridico, quindi, assumono rilievo solo alcune categorie di contribuenti, cioè gli esercenti imprese e gli esercenti arti e professioni (art. 4 e 5 DPR 633/72). L'applicazione di tale sistema rende obbligatorio, anche per i soggetti che a livello civilistico non sono tenuti alla contabilità, la registrazione delle operazioni effettuate.

### **1.3. I principi a fondamento dell'applicazione dell'IVA: neutralità, rivalsa e trasparenza**

L'esecuzione di un'operazione imponibile determina un debito verso l'erario da parte del soggetto passivo d'imposta; a tal proposito è opportuno subito introdurre il diritto di rivalsa (diritto di cui gode il medesimo soggetto passivo) poiché il debito maturato verso l'erario, si collega direttamente al meccanismo della rivalsa verso coloro i quali acquistano il bene o il servizio. Nasce dunque un credito del soggetto passivo IVA verso la controparte contrattuale e tale somma dovrà essere addizionata a quello che è il corrispettivo pattuito.

In pratica il credito sorge nel momento dell'addebito dell'IVA nella fattura. La rivalsa ha, quindi, la funzione di far ricadere l'onere dell'imposta da un soggetto (passivo momentaneamente inciso) verso un altro soggetto, sino ad arrivare al consumatore finale che rappresenta il vero ed unico soggetto inciso.

Poiché il numero di passaggi è irrilevante, il tributo è neutrale per i soggetti iva, non rappresentando dunque per costoro un costo di acquisto del bene.

#### ***1.3.1 Il diritto alla detrazione***

A contrasto della rivalsa, la detrazione è stata espressamente disciplinata dal Legislatore comunitario all'art. 1 e all'art. 167 ss. della Direttiva IVA. Nello specifico il legislatore, all'art. 1 direttiva IVA, ha previsto un sistema che garantisca l'efficienza del pagamento all'erario: l'ammontare del *quantum debeatur* al fisco è calcolato detraendo dall'imposta i costi sostenuti per l'esercizio dell'attività e che costituiscono elementi costitutivi del prezzo. Mentre all'art. 167, si prevede che: Il diritto alla detrazione matura quando l'imposta detraibile è divenuta esigibile.

Al fine di poter esercitare il diritto alla detrazione è necessario essere soggetti passivi IVA, ovvero esercitare un'attività d'impresa (attività commerciale o attività agricola) o esercitare un'arte o professione.

I soggetti passivi possono godere del diritto di detrazione, solo nei limiti per cui i beni ed i servizi siano sfruttati nell'esercizio di operazioni soggette ad imposta. (*Art. 17, sesta direttiva, 77/388/CEE, 17/05/1975*).

A riguardo, la relazione ministeriale di supporto al decreto istitutivo dell'IVA evidenzia come il precitato principio deve avere il fine di evitare che possano godere della detrazione tutti quei beni e quelle prestazioni di servizio che non sono utilizzati nell'esercizio dell'attività d'impresa e, dunque, nei loro riguardi il soggetto imprenditore si tratteggia come consumatore finale e di conseguenza contribuente di fatto e non anche soggetto passivo.

La conseguenza di tutto ciò è che al fine di potersi avvalere del diritto alla detrazione l'operazione posta in essere deve essere inerente ed afferente all'attività d'impresa o all'esercizio di arti o professioni.

Secondo l'art. 17, par. 2, nei limiti per cui è consentita la detrazione il soggetto passivo è legittimato a dedurre dall'imposta due diversi elementi: da un lato, l'imposta sostenuta per l'acquisto o sfruttamento di beni o servizi all'interno del paese, dall'altro lato, il costo del tributo per i beni importati dall'estero.

Dunque, il legislatore comunitario richiede una relazione diretta tra l'atto d'acquisto e la produzione di operazioni imponibili.

Il Legislatore italiano, diversamente, ha optato per una detraibilità dell'IVA maggiormente corposa, che prescinde dal sostanziale utilizzo del bene o servizio acquistato, essendo sufficiente che l'acquisto sia realizzato nell'esercizio dell'attività d'impresa, arte o professione. In tal senso è stato osservato che non bisogna pensare ad un legame immediato e diretto tra l'acquisto e determinate operazioni imponibili; esistono infatti acquisti che non sono direttamente utilizzati per svolgere operazioni imponibili, ma a prescindere da ciò sono inerenti all'attività dell'impresa, e dunque, per via indiretta, anche al perseguimento dei correlativi imponibili.

In relazione all'afferenza, secondo quanto previsto dalle modifiche apportate al Decreto IVA dal D. lgs. 313/97, attiva dal 1° gennaio 1998, essa

si riferisce alla domanda di una valutazione futura, da parte del soggetto passivo, circa l'impiego futuro dei beni o dei servizi nell'attività produttiva. Perciò non è indispensabile che il bene o il servizio venga effettivamente e subito impiegato nell'evoluzione dell'attività economica, ma è come minimo essenziale il proposito di un utilizzo futuro al fine della realizzazione di operazioni imponibili ai fini IVA.

## CAPITOLO SECONDO

### IL REVERSE CHARGE

#### 2.1. Motivazioni alla base e funzionamento del regime dell'inversione contabile

Il *reverse charge* prende inizio dall'art. 21 della direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977 (VI Dir.) il quale constata che, nel momento in cui l'operazione imponibile ai fini IVA viene eseguita da un soggetto passivo il quale risiede all'estero, gli stati membri, hanno il potere di assumere disposizioni normative per effetto delle quali l'imposta è dovuta da una persona diversa rispetto al cedente o prestatore di servizi.

In Italia il reverse charge viene introdotto dal DPR 30 dicembre 1981, n. 793 attraverso il quale, in applicazione dell'art. 21 Dir. 77/388/CEE, viene modificato l'art. 17 DPR 633/72.

Con la dicitura "*reverse charge*" si intende quindi un nuovo sistema per effetto del quale il versamento dell'imposta grava sul destinatario della cessione o prestazione, in luogo del cedente o prestatore.

Il fine principale del *reverse charge* è, quindi, il passaggio dell'ammontare fiscale IVA dal venditore all'acquirente, tenendo conto del fatto che l'esito del pagamento dell'imposta avvenga ad opera di quest'ultimo.

Tutto ciò si è reso necessario al fine di limitare se non ridurre sia ipotesi di tipo evasivo che distorsioni della concorrenza tra paesi di diversi stati europei con aliquote iva difformi.

Con questo meccanismo il cedente emette la fattura nei confronti del soggetto passivo non applicando l'imposta e, dunque, non addebitando l'IVA. Il cessionario a sua volta dovrà implementare il documento ricevuto con il tributo e catalogare lo stesso nel registro vendite e nel registro acquisti. Sarà quindi, il cessionario ad avere l'onere di versare l'imposta.

Il *reverse charge*, perciò, fa ricadere gli obblighi IVA in capo al destinatario della cessione o della prestazione, nel caso in cui sia soggetto passivo nel territorio dello Stato.

Tale istituto come detto nasce inizialmente come argine ad ipotesi di concorrenza di tipo fiscale, ma durante il tempo diviene per lo più un mezzo di contrasto alle frodi IVA.

In tal senso si ispira l'art. 395 della Dir. 2006/112/CE, a seguito del quale venne stabilito che il consiglio è legittimato a consentire ad ogni Stato Membro, di adottare le misure reputate maggiormente efficaci, così facendo si persegue lo scopo di una chiara semplificazione in termini di riscossioni d'imposta e parallelamente si cerca di ostacolare l'evasione e le frodi fiscali. I settori nei quali furono riscontrati comportamenti fraudolenti sono stati quelli riguardanti il commercio di carni, animali vivi, autovetture e quello relativo alle merci che hanno un alto costo unitario e sono facilmente trasportabili.

Tra di questi particolare attenzione fu posta al settore della cessione dell'oro non da investimento, motivo per cui il punto 11 dell'art. 10 l. 7 del 17 gennaio 2000, attuativa della Dir. Comunitaria 98/80/CEE del 12 settembre 1998, stabilisce l'esenzione dall'IVA prevedendo che siano gli stessi produttori d'oro da investimento e coloro i quali trasformano l'oro in oro da investimento, a chiedere l'applicazione dell'IVA, anche per quanto concerne le specifiche unità vendute. Ciò nonostante, qualora si esercitasse l'opzione, il cedente emette fattura senza la presenza di alcun addebito d'imposta, diversamente rispetto al cessionario il quale ha l'onere, se soggetto passivo d'imposta, di integrare la fattura ricevuta con il dovere di tener conto dell'IVA per poi riportarla correttamente in due differenti registri: quello delle fatture che sono state emesse, con l'obiettivo di porre in risalto l'Iva a debito ed anche su quello dei registri con il fine invece di evidenziare l'IVA sottoposta alla detrazione.

Riguardo ai prodotti *high tech* con il DM 22 dicembre 2005 del Ministero dell'economia e delle finanze, in attuazione dell'art. 60 bis del DPR 633/1972 veniva introdotto l'istituto della responsabilità solidale del cessionario in virtù del mancato pagamento dell'IVA da parte del cedente.

A seguito della Manovra Bersani-Visco (D.L. 633 del 4 luglio 2006) e alla l. 296/2006 (finanziaria 2007) furono individuate le attività a cui applicare il regime del *reverse charge*, estendendo il meccanismo ad alcune prestazioni di servizi nel settore edile, nei servizi di telefonia, informatica e dei rottami.

In particolar modo per il rilascio di rottami e di materiali di recupero il *reverse charge* fu ammesso non solo per semplificare la riscossione dell'imposta, ma anche con l'obiettivo di limitare alcune tipologie di evasione fiscale come nel caso degli operatori che acquisiscono, dividono e pongono ad un cambiamento di base i materiali di scarto dei quali quindi in un secondo momento vengono perse le tracce.

Questa qualificazione del *reverse charge*, come sistema che persegue l'obiettivo di trovare un provvedimento contro le frodi fiscali, fece sì che, inizialmente, si volesse generalizzare l'utilizzo dello stesso per tutti gli scambi commerciali.

A ciò concernente la Commissione europea ha sottolineato come una tal innovazione dell'ordinamento potrebbe produrre sia effetti positivi che negativi; in relazione ai secondi, si allude più precisamente ai pregiudizi che potrebbero derivare al funzionamento del mercato interno e al processo di armonizzazione ed evoluzione del sistema IVA.

In aggiunta la facoltatività del nuovo modello costituisce un elemento di costo per gli operatori e di possibile fonte di frode all'UE, ragion per cui risulterebbe più opportuno renderlo obbligatorio o abbandonarlo<sup>2</sup>.

Tale progetto, però, non ebbe seguito e fu quindi ritenuto maggiormente opportuno un sistema che stabilisse i singoli casi di applicazione del meccanismo stesso. D'altronde l'IVA è un'imposta che grava sul consumo nell'attimo in cui si manifesta il passaggio dell'operazione al consumo finale ed un'applicazione troppo generica del *reverse charge* porterebbe giocoforza a snaturare lo stesso sistema della rivalsa e della detrazione tipico dell'IVA.

A riguardo si è pronunciata anche la Corte di Giustizia, la quale per mezzo delle due principali sentenze ECOTRADE e IDEXX, ha stabilito i seguenti principi:

1) secondo un'interpretazione ormai uniforme della Corte, il diritto appartenente ad i soggetti passivi che consiste nel detrarre dall'IVA a debito, l'IVA versata sugli acquisti o per i servizi da essi richiesti è un principio cardine del sistema comune attuato dalla normativa dell'Unione Europea;

---

<sup>2</sup> Bruxelles, 22.2.2008 COM(2008) 109

2) viene così garantito un pareggio dell'imposizione fiscale per quanto riguarda le attività economiche, questo è garantito dal sistema comune IVA, e vige a prescindere dall'attività svolta purché essa sia un'attività soggetta ad IVA;

3) per effetto del regime di autoliquidazione può verificarsi che l'acquirente di un determinato bene non divenga necessariamente debitore d'IVA per effetto dell'IVA versata a monte ai venditori o ai prestatori di servizi;

4) il regime dell'autoliquidazione sopramenzionato permette agli Stati dell'Unione Europea di determinare le formalità finalizzate all'esercizio della detrazione dell'imposta, pur nei limiti dei principi cardine stabiliti dalla stessa Unione aventi come fine ultimo quello di mantenere inalterata la neutralità dell'IVA;

5) un'ulteriore principio essenziale volto sempre a garantire la neutralità dell'imposta dispone che la detrazione dell'IVA assolta a monte debba sempre essere garantita ove le formalità e gli obblighi previsti siano sostanzialmente assolti anche laddove gli stessi non siano formalmente esposti dai soggetti passivi interessati.

Da ultimo è opportuno segnalare come la Corte di Giustizia dell'Unione Europea in relazione al meccanismo del *reverse charge*, si è espressa nel senso che l'eventuale mancato rispetto degli obblighi formali, non può porre un limite al diritto alla detrazione da parte del contribuente, in quanto ciò rappresenterebbe una violazione al principio di neutralità dell'IVA. Tale generalizzata applicazione del principio del *reverse charge*, non impedirebbe in ogni caso il realizzarsi di frodi. Dato che il *reverse charge* consiste nella possibilità di non applicare l'IVA al cliente che si qualifica ai propri fornitori come imprenditore o professionista, potrebbe pertanto verificarsi che soggetti "consumatori finali" ma titolari di partita IVA si possano fingere acquirenti Iva al solo fine di beneficiare delle condizioni di vantaggio derivanti dal sistema generalizzato di *reverse charge*.

## **2.2. I presupposti per l'applicazione del regime del *reverse charge***

Come noto, tra due soggetti passivi IVA, è il fornitore ad applicare l'imposta in fattura, e sarà dunque il cliente a dover far fronte al suo pagamento; successivamente il cliente, per effetto del sistema di detrazione dell'imposta, andrà a scomputare l'IVA versata al suo fornitore da quella dovuta per effetto delle vendite o delle prestazioni di servizi, provvedendo eventualmente al versamento, ove la liquidazione generasse un'imposta a debito. Diversamente attraverso il meccanismo del reverse charge, è il cessionario- committente del servizio a dover esporre l'IVA attraverso l'emissione di un'autofattura annotandola sia sul registro delle vendite che in quello degli acquisti, provvedendo al pagamento dell'imposta nell'ipotesi di liquidazione con IVA dovuta. Appare quindi del tutto evidente che in tale fattispecie l'onere di liquidazione dell'imposta si sposti dal cedente al cessionario o dal prestatore al committente.

L'art. 17, DPR n. 633/1972 rubricato "debitore di imposta" prevede al comma 5 che sarà il cessionario, qualora sia questo soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato, a dover adempiere al pagamento dell'imposta ogni qual volta vi siano delle vendite imponibili quali ad esempio oro da investimento, vendite di materiale d'oro o vendite di prodotti semilavorati a patto che rispettino dei prerequisiti essenziali di purezza.

Il comma successivo estende la disciplina poc'anzi riportata ad altre categorie di soggetti: i prestatori di manodopera, coloro che operano nel settore edile, subappaltatori a favore di imprese di costruzione o ristrutturazione di immobili. Sono invece esclusi i prestatori di servizi a favore del soggetto a cui è stata affidata la totalità dei lavoratori. Il campo applicativo del comma 5 trova poi applicazione anche in materia di fabbricati; infatti sono soggetti al regime le cessioni in cui il dante causa ha esercitato la facoltà legittimata dall'ordinamento; per le prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti ed infine di completamento relative ad edifici; ai servizi erogati dalle imprese

consorziate verso il consorzio di appartenenza che, si è aggiudicato una commessa nei confronti di un ente pubblico, verso il quale il consorzio stesso ha l'onere di emettere fattura (...). La portata del dettato normativo di cui al periodo precedente è condizionata dalla concessione da parte del Consiglio dell'Unione Europea di una specifica autorizzazione, in deroga al principio generale; in particolare per le prestazione di servizi, differenti da quelle di cui alle lettere da a) ad a-quater), svolte per mezzo di contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali analoghi; alle vendite di apparecchiature terminali funzionali al servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni che sono sottoposte alla tassa sulle concessioni governative; alle vendite di apparecchi tecnologici da gioco come tablet e PC , e parallelamente alle cessioni di dispositivi a circuito integrato, come ad esempio microprocessori e unità centrali di elaborazione, eseguite prima della loro installazione in prodotti venduti al consumatore finale; ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra; ai trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per adeguarsi alla citata direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica; alle cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore

La disciplina esposta si applica anche alle ulteriori fattispecie individuate con decreto dal Ministro dell'economia e delle finanze.

### **2.3. Reverse charge interno e casistiche di applicazione dell'inversione contabile**

Con l'adozione del meccanismo del *reverse charge*, entrambe le operazioni di addebito ed accredito dell'Iva sono poste in essere dall'acquirente.

Il *reverse charge* si connota, dunque, come un sistema il cui fine ultimo è quello di eliminare o quanto meno ridurre l'evasione dell'IVA, evitando che l'acquirente si porti in detrazione un'imposta che tuttavia non viene versata dal suo fornitore.

L'Agenzia delle Entrate si è espressa su questo tema con la risoluzione n. 92/E del 2013 evidenziando che il meccanismo dell'inversione contabile viene applicato (e ciò vale anche per l'oro) ogni volta in cui un bene è destinato ad un processo intermedio, e quindi non è posto direttamente in commercio. In particolare un bene è destinato ad altre fasi intermedie di

lavorazione non soltanto quando questo non può essere soggetto a vendita commerciale, il che significa che ad esempio presenta degli evidenti difetti, bensì, anche nel caso in cui questo venga dato ad un terzo il quale a sua volta svolge su di esso altre operazioni come ad esempio quella di trasformazione ed affinazione. Emerge quindi che per l’Agenzia delle Entrate, che ciò che è rilevante, ai fini dell’applicazione del meccanismo del reverse charge, è la destinazione al processo di lavorazione e trasformazione industriale, dell’oggetto, senza badare al fatto che si tratti di un rottame in senso stretto o di un qualsiasi bene di oro usato, sia questo sano o rotto o difettoso.

Infatti il *reverse charge* ha riscontrato l’applicazione anche nel settore dalle cessioni di rottami e altri materiali di recupero o anche di bancali di legno, reclutati per successivi utilizzi.

In virtù del riferimento alla cessione di *pallet* è stato precisato che la norma include unicamente i *pallets* usati e poi messi nuovamente in vendita, di conseguenza sono esclusi i *pallets* nuovi di fabbrica che vengono destinati ad operatori economici che si occupano della loro commercializzazione; d’altra parte possono altresì esser ceduti ad operatori economici che li ricevono insieme alla merce come “piattaforma” utilizzata per il trasporto. Per quanto concerne il settore delle cessioni di computer e telefoni cellulari, la previsione di applicazione alle stesse del *reverse charge* risale alla Legge Finanziaria del 2007, in accordo con la decisione di esecuzione del Consiglio 2010/710/UE del 22 novembre 2010.

Nei primi documenti di prassi, ovvero la circolare n. 59/E del 23 dicembre 2010 e la risoluzione n. 36/E del 31 marzo 2011, viene chiarito che l’inversione è applicabile ai telefoni cellulari, a patto che siano concepiti come dispositivi fabbricati o adattati per la connessione ad una rete fornita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche, con la presenza o meno di un altro utilizzo”.

In relazione invece alla cessione di personal computer, sotto il profilo oggettivo, ci si riferisce alla cessione di tutti i dispositivi forniti di un circuito integrato, come ad esempio microprocessori ed unità centrali di elaborazione, comprese le cessioni di beni volti ad essere installati in apparati simili ai personal computer, come ad esempio i server aziendali.

Caratteristica è la disciplina che si fa all’applicazione del *reverse charge* nel settore energetico.

Due sono gli elementi di riferimento: i primi, le cessioni dei titoli collegati all'efficienza energetica come ad esempio le quote di emissioni di gas a effetto serra; altre peculiari unità per conformarsi alla direttiva 2003/87/CE; certificati inerenti al gas e all'energia elettrica; unità di riduzione delle emissioni (ERU) e riduzioni certificate delle emissioni (CER); gli ultimi, la cessione di gas ed energia elettrica verso un soggetto passivo rivenditore.

Per quanto concerne il primo ambito, si persegue la finalità di contrastare le frodi all'IVA, sviluppatesi sin dal momento di immissione della cessione delle quote di emissione, fu decretata la Direttiva 2010/23/UE del 16 marzo 2010, che, insieme anche all'art. 199-bis della Direttiva IVA, stabilì l'opzione per gli Stati membri di sottoporre i trasferimenti al meccanismo del reverse charge.

Grazie alla Direttiva 2003/87/CE detta anche Direttiva ETS è stato inserito un sistema per lo scambio delle suddette quote, espresse da certificati con caratteristiche di titoli trasferibili, e ricevuto in Europa un meccanismo di *Cap-and-Trade* già preso in considerazione a livello internazionale dal protocollo stipulato a Kyoto.

Concernente all'efficienza energetica, con la lettera *d-ter* vi è stato un accrescimento del reverse charge ad i trasferimenti di altre unità che possono essere usufruite dai gestori per ricollegarsi alla citata direttiva 2003/87/CE; certificati inerenti al gas e all'energia elettrica.

Si è posto il quesito se tra i certificati relativi al gas e all'energia elettrica rientrassero anche i cosiddetti certificati verdi, i titoli di efficienza energetica, cosiddetti certificati bianchi ed anche le garanzie di origine.

In tal senso si è pronunciata l'Agenzia delle Entrate esplicitando che i titoli oggetto del quesito in virtù della natura e del meccanismo di funzionamento, volto a consentire agli operatori del settore di rispettare gli oneri riguardanti l'ambiente, sono particolarmente collegati al settore dell'energia elettrica e del gas.

Per quanto riguarda i titoli di efficienza energetica (TEE), detti anche certificati bianchi, sono stati denominati: titoli che sottoscrivono il perseguimento di uno specifico risparmio energetico, misurato in tonnellate equivalenti di petrolio (TEP), successivamente all'adozione di particolari progetti per il risparmio energetico negli usi finali di energia elettrica e gas.

Sempre riguardo all'ambito energetico la lettera d *quater*) dell'art. 17 DPR 633/72 ha sancito che il *reverse charge* debba estendersi nei confronti delle operazioni di cessione del gas e della energia elettrica a un soggetto passivo rivenditore.

Questi prodotti devono essere inseriti in rete (con eccezione del GPL) ed il soggetto che li acquista non può prima di procedere alle vendite consumarli, è tenuto infatti svolgere attività di rivendita e può concedersi in via eccezionale un limitato autoconsumo.

Il soggetto rivenditore deve obbligatoriamente essere un soggetto passivo la cui attività cardine relativamente all'acquisto di gas, di energia elettrica, di calore o di freddo è basata su quella che è la rivendita di detti beni ed il cui consumo personale dei seguenti prodotti è trascurabile.

Sostanziali novità sono poi emerse, per quanto concerne l'applicazione del *reverse charge* nell'edilizia.

Secondo l'articolo 17, comma 6, lett. a Dpr 633/1972, va dunque applicato il meccanismo di inversione contabile in relazione a quelle prestazioni di servizi esercitate all'interno del settore edile da soggetti subappaltatori verso le imprese che svolgono un'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili oppure verso l'appaltatore principale o anche un altro subappaltatore. È possibile trovare dei requisiti che, se verificati contemporaneamente, rendono applicabile il *reverse charge*. Prima di tutto, è fondamentale che si stia in presenza di una operazione nel settore dell'edilizia, e quindi collegati ad attività di costruzione oppure di ristrutturazione di immobili, le quali dovranno essere necessariamente disciplinate da rapporti contrattuali che possano essere ricondotti al negozio dell'appalto, o anche effettuati in virtù di contratti di prestazione d'opera.

L'inserimento della lettera *a-ter* all'articolo 17, comma 6 del Dpr 633/1972, come evidenziato dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 14/E, ha condotto all'estensione dell'obbligo di *reverse charge* edilizia 2019 anche in quei settori legati al settore edile come ad esempio servizi di pulizia, installazione di impianti, demolizione, completamento.

## **2.4. Reverse charge Esterno**

Parliamo invece di *reverse charge* esterno quando si vuole evidenziare quella forma di inversione contabile concepita con il fine di dare soluzione alle problematiche della cessione dei beni e delle prestazioni di servizi effettuate da soggetti residenti all'estero.

La disciplina della fattispecie è espressamente prevista al fine di evitare che operazioni oggettivamente imponibili possano essere esenti all'imposizione per la difficoltà di verificare l'esistenza del requisito soggettivo, sia per garantire il pagamento del tributo rendendone responsabile un soggetto che viene individuato e perseguito con facilità.

L'art. 17, comma 2, DPR 633/72 prevede che gli obblighi inerenti alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi esercitate nel territorio dello Stato da un soggetto non residente, nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti che sono indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono esercitati dai cessionari o committenti.

Infine, in osservanza a quanto previsto dall'articolo 7ter, sarà il committente a provvedere agli oneri di determinazione e liquidazione dell'imposta, ove il soggetto passivo, prestatore di servizi, sia un soggetto residente in un altro Stato membro dell'Unione.

Si annulla o quanto meno si limita sensibilmente in tal modo il danno verso lo Stato derivante dall'inadempimento dei pagamenti ad opera dei non residenti.

Nella seguente ipotesi il soggetto residente ha l'onere di emettere un'autofattura, rapportando l'operazione sia nel registro degli acquisti che in quello delle vendite, per poi procedere ad applicare il regime IVA e ad avvalersi della detrazione.

Inoltre come esplicitato dalla Circolare Agenzia Entrate n.12/E del 12 marzo 2010 punto 3.2, la prestazione di servizi è di continuo documentata dal prestatore con fattura, anche se si tratta di operazioni "fuori campo" IVA. Pur tuttavia per il committente (nonostante la norma presente nel decreto legislativo 11 febbraio 2010, n. 18 si riferisca all'autofattura) permane il diritto di integrare il documento ricevuto dal prestatore con la relativa IVA, sempre nel rispetto delle disposizioni normative che dispongono in relazione

al momento impositivo. È bene altresì ricordare che l'autofattura o l'integrazione sono obblighi a cui bisogna attenersi anche nel caso di operazioni che sono non imponibili o esenti.

Le ipotesi per quanto concerne l'applicazione della norma in questione si sono allargate, grazie all'applicazione generalizzata e, dunque, doverosa dell'inversione contabile anche qualora il non residente si sia in passato identificato o abbia designato un rappresentante fiscale.

L'ampliamento dell'applicazione del *reverse charge* deriva per effetto del recepimento, da parte del nostro paese, di due disposizioni comunitarie: per le prestazioni di servizi, il nuovo art. 196 della Direttiva IVA, sostituito dalla Direttiva 2008/8/CE (c.d. Direttiva servizi) mentre per quanto riguarda la cessione di beni, l'art. 194 della Direttiva IVA.

La caratteristica comune che si ha in tutte le ipotesi di inversione contabile è la necessità che ambedue le parti dell'operazione siano soggetti passivi<sup>3</sup> dell'imposta. Mentre invece nei rapporti si ha il criterio dell'applicazione dell'imposta nel luogo del prestatore.

Il seguente terzo comma evidenzia che nel caso in cui l'operazione sia svolta da un soggetto che non è residente e senza una stabile organizzazione, gli obblighi in relazione all'IVA devono essere da questi assolti, per mezzo di un rappresentante fiscale o per mezzo di un'identificazione diretta.

La responsabilità per l'imposta da parte del rappresentante va analizzata sotto due differenti profili.

In primis come un ordinario rappresentante che agisce in nome e per conto del rappresentato allo scopo di assolvere all'applicazione dell'IVA, tenendo conto delle operazioni sia attive sia passive che il rappresentato stabilisce di veicolare tramite di esso.

In secondo luogo, costui è altresì responsabile solidale per l'imposta<sup>4</sup>. tale responsabilità, poiché si aggiunge a quella del soggetto passivo non

---

<sup>3</sup> Sono considerati soggetti passivi, ai fini dell'applicazione delle regole sulla prestazione di servizi, i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni; le persone fisiche per le sole prestazioni ricevute quando operano nell'esercizio di tali attività; gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, anche nell'ipotesi in cui agiscano delle attività commerciali o agricole; gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.”

<sup>4</sup> Come riportato anche in una circolare dell'Agenzia delle Entrate tale cambiamento radicale fa conseguire che, nella fattispecie di cessione di beni e prestazione di servizi da parte di un soggetto non residente in favore di uno stabilito all'interno del territorio dello Stato, sia quest'ultimo ad assumere sempre su di sé l'obbligazione pecuniaria, da

residente che opera attraverso il rappresentante medesimo, non reca particolari problemi sotto il profilo della sua identità logico-giuridica. Il soggetto passivo non residente rimane l'esclusivo titolare delle conseguenti situazioni attive e passive, e la responsabilità solidale si manifesta per l'effetto di un mandato tra il rappresentante ed il rappresentato.

La scelta di un rappresentante fiscale *“risponde alle esigenze di cautela fiscale stante la difficoltà di controllare l'operato di un soggetto che non è stabilmente presente in Italia”*<sup>5</sup>.

Un'ulteriore ipotesi è quella in cui le operazioni imponibili sono rese da un soggetto passivo per mezzo di una o più stabili organizzazioni.

Le disposizioni del c.d. Vat package prevedono che la stabile organizzazione è debitore d'IVA solo ed esclusivamente nell'ipotesi in cui sia parte attiva nell'operazione rilevante ai fini IVA nel territorio dello Stato, diversamente sarà come più volte indicato l'acquirente nazionale, soggetto passivo IVA, ad assolvere l'imposta attraverso l'inversione contabile (reverse charge). Su questo punto l'Agenzia delle Entrate si è espressa nel senso che la stabile organizzazione di un soggetto passivo estero si ritiene che partecipi ad un'operazione rilevante ai fini IVA solo nell'ipotesi in cui sia realmente parte attiva della predetta operazione, per cui giocoforza il suo coinvolgimento dovrà essere valutato di volta in volta. In determinate ipotesi invece la stabile organizzazione dovrà operare quale effettivo debitore d'imposta ove:

- si è in presenza di strutture idonee in termini di risorse umane e tecniche, atti a permetterle di effettuare la cessione di beni o la prestazione di servizi alla quale partecipa;

- le risorse umane ed i tecnici siano realmente coinvolti nelle operazioni caratterizzate dalle cessioni o dalla prestazione di servizi, prima o durante lo svolgimento delle predette operazioni.

- il coinvolgimento della stabile organizzazione non si riduca ad una semplice attività di natura amministrativa ma rappresenti una parte funzionale ed essenziale alla realizzazione dell'operazione.

---

assolvere mediante applicazione del meccanismo del reverse charge. Ciò anche nell'eventualità in cui il soggetto non residente sia identificato nel territorio dello Stato o ivi disponga di un rappresentante fiscale.”

<sup>5</sup> FANTOZZI A., Manuale di *Diritto Tributario*, UTET pag. 559.

Anche nella situazione in cui il cedente-prestatore abbia una o più stabili organizzazioni nel territorio dello Stato, non viene automaticamente applicato il *reverse charge* dovendosi verificare la reale partecipazione della medesima all'operazione.

È necessario distinguere il caso di un soggetto con sede principale all'estero e stabile organizzazione in Italia, dalla situazione di un soggetto con sede principale in Italia e stabili organizzazioni all'estero. Solo quando sarà accertata la partecipazione della stabile organizzazione, gli adempimenti dovranno essere assolti da essa e non troverà applicazione l'inversione contabile.

In tal senso la circolare 37/E del 2011 esclude la partecipazione quando in alcun modo il cedente o prestatore usufruisca delle risorse tecniche o umane della stabile organizzazione in Italia per l'esecuzione della cessione o della prestazione.

## **2.5. Integrazione del documento o autofattura**

Il meccanismo del reverse charge si caratterizza essenzialmente per due specifiche connotazioni, da un lato quindi vi è la necessità che il committente/cessionario emetta un'autofattura annotandola sia nel registro delle vendite che in quello degli acquisti; dall'altro che il fornitore emetta la fattura senza indicare l'imposta, in quanto a tale onere provvederà il suo cliente come sopra indicato.

In altri termini si ha una sorta di sostituzione da parte dell'acquirente nello svolgimento di un'attività tipica del fornitore e quindi emissione della fattura ed indicazione dell'IVA dovuta. Di fatto però si realizza una sostituzione parziale in quanto l'acquirente/committente si limita ad integrare un documento emesso dal fornitore applicando l'imposta con l'aliquota al momento vigente.

Per effetto della doppia registrazione l'IVA di fatto non sarà mai versata dal cessionario/committente in quanto l'operazione è inevitabilmente neutra dal punto di vista della liquidazione dell'imposta.

L'annotazione della fattura sia all'interno del registro degli acquisti che all'interno di quello delle fatture o dei corrispettivi realizza l'effetto di

neutralizzare sul piano contabile l'operazione senza che vi sia l'effettivo esborso dell'imposta. Difatti per mezzo della doppia annotazione a debito e a credito, l'Iva non viene versata materialmente all'Erario dal cessionario o committente garantendo così la neutralità dell'operazione per gli stessi soggetti, a patto che vi siano i limiti alla detrazione dell'imposta.

È opportuno che il cedente indichi espressamente in fattura che l'operazione si svolge attraverso il regime di "inversione contabile" citando espressamente la disposizione normativa per effetto della quale si applica il suddetto meccanismo; che il cessionario/acquirente, emetta un'autofattura e la integri quindi con l'applicazione dell'iva in base all'aliquota prevista.

In aggiunta l'acquirente ha l'ulteriore onere contabile di riportare la fattura di acquisto in 2 registri IVA, ovvero nel registro IVA vendite e, ai fini della detrazione, nel registro IVA acquisti.

L'annotazione nei registri IVA deve essere assolta "(...) il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma improrogabilmente entro quindici giorni dal ricevimento e con specifico riferimento al relativo mese".

Con la nascita della fatturazione elettronica occorre differenziare la fattispecie del *reverse charge* esterno, per le operazioni di acquisto di beni da operatori residenti in Paesi all'interno dell'UE o di prestazioni di servizi ricevute da soggetti residenti in Paesi extracomunitari dal *reverse charge* interno, per le operazioni di acquisto da soggetti passivi IVA residenti in Italia per i quali viene applicata la particolare disciplina di deroga in materia di imposta prevista dagli articoli 17 e 74 del Decreto IVA.

A riguardo è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 14/e del 2019 e con la FAQ n. 36 del 27 novembre 2018 e poi aggiornata il 19 luglio 2019.

La circolare dispone che per quanto concerne gli acquisti intracomunitari e per gli acquisti di servizi extracomunitari, non è presente l'obbligo di fatturazione elettronica, ma quello di trasmissione dell'esterometro.

In relazione alla normativa che disciplina la fatturazione elettronica è opportuno precisare che in presenza di acquisti all'interno del territorio dello stato soggetti a regime del *reverse charge* non sussiste l'obbligo né di emissione del documento in formato elettronico né ovviamente dell'invio dello stesso al sistema di interscambio.

L'Agenzia ha infatti precisato che per gli acquisti interni, nei quali il soggetto IVA Italiano riceve una fattura elettronica riportante la natura "N6" dal momento che l'operazione è eseguita in regime di inversione contabile, l'adempimento contabile disciplinato dalle disposizioni normative attuali prevede la sola "integrazione" della fattura ricevuta con l'aliquota e l'imposta dovuta e la conseguente registrazione della stessa ai sensi degli articoli 23 e 25 del D.P.R. n. 633/72.

Conseguentemente i soggetti IVA che ricevono la fattura in assenza di IVA per effetto del meccanismo del reverse charge, non hanno l'obbligo di predisporre un nuovo documento in forma digitale al solo fine di integrare la fattura in base all'aliquota vigente.

Le modalità di integrazione sono l'oggetto del problema evidenziato; questo dal momento che il documento è pubblicato in formato digitale e di conseguenza non può poi essere modificato, sussiste dunque il problema di come riuscire ad indicare i dati.

È opportuno precisare invece che nell'ipotesi in cui l'autofattura contiene l'identificativo IVA dell'operatore che effettua l'integrazione sia nel campo del cedente/prestatore che in quello del cessionario/committente, la stessa può essere inviata, pur non essendo previsto uno specifico obbligo al Sistema di Interscambio.

Da ultimo si rileva che non vi è uno specifico onere di invio dell'autofattura al cedente prestatore.

Riassumendo quindi le due ipotesi di *reverse charge* interno e internazionale possono essere riassunte in questi termini: per il *reverse charge* interno, viene legittimata l'integrazione su carta senza invio al Sdi; in maniera non difforme è previsto per il *reverse charge* intracomunitario, salvo naturalmente l'onere di procedere alla specificazione della fattura dell'esterometro; infine, nel caso di *reverse charge* per quanto riguarda gli acquisti territoriali da extra UE è necessario emettere un'autofattura ed andrà anche in questo caso obbligatoriamente ad assolvere all'onere dello spesometro, ma con la facoltà di poter emettere l'autofattura elettronica in *self billing* rendendo così non necessario lo spesometro; in questa ultima fattispecie andrà prestata non poca attenzione ai tempi entro cui l'autofattura andrà emessa.

## CAPITOLO TERZO

### LA SCISSIONE DEI PAGAMENTI

#### 3.1. Split payment funzionamento ed il suo ambito di applicazione

L'evasione in materia d'IVA è una delle operazioni maggiormente frequenti posto che coloro che agiscono nei settori rilevanti spesso si adattano ai nuovi strumenti approntati per effettuare operazioni fraudolente ai danni dello Stato.

All'interno di una serie di controlli statistici è emerso come il sistema ordinario di riscossione dell'IVA inerente alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi svolte nei confronti delle pubbliche amministrazioni, non fosse quello più idoneo ad ostacolare le frodi fiscali.

Secondo la norma generale, infatti, a seguito di una cessione di beni o anche una prestazione di servizi l'Amministrazione corrisponde al cedente/prestatore oltre che il prezzo anche l'Iva, che poi il cedente/prestatore dovrebbe in un secondo momento versare all'Erario. L'Italia ha rilevato che un numero elevato di fornitori evade il fisco non versando l'Iva all'Erario.

Per i seguenti motivi la legge di Stabilità per il 2015 (L. 23 dicembre 2014, n. 190) ha inserito numerose disposizioni per evitare l'evasione suddetta, sia ampliando l'ambito applicativo del *reverse charge* (come evidenziato nel precedente capitolo) sia introducendo il recente istituto dello "*split payment*".

L'istituto appena citato stabilisce una specifica modalità di versamento dell'Iva, che viene versata direttamente all'Erario dalla stessa amministrazione; è presente quindi una scissione tra quello che è il prezzo del bene/servizio e l'Iva che su di questo grava, e viene imputato al fornitore unicamente il prezzo al netto dell'Iva. Ciò significa che nelle cessioni di beni e le prestazioni di servizi, esercitate da un fornitore nei confronti dello Stato e di enti pubblici, siano questi ultimi a versare l'imposta.

L'obiettivo anti-evasivo del meccanismo alla base dello *split payment* si concentra nell'evitare che l'IVA, erogata da un ente pubblico, una volta

uscita dalle casse dello Stato non venga più versata a cagione dei cedenti/prestatori evasori.

Lo stesso art. 17 evidenzia che sono enti pubblici: lo Stato; gli organi dello Stato anche se dotati di personalità giuridica; gli enti pubblici territoriali e i consorzi; le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura; gli istituti universitari; le aziende sanitarie locali; gli enti ospedalieri; gli enti pubblici di ricovero e cura che hanno un prevalente carattere scientifico; gli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza.

L'elencazione dei soggetti che hanno l'onere di versare l'imposta è sostanzialmente simile a quella riportata nell'art. 6, quinto comma.

Ciò nonostante al di là dell'analogia sotto il punto di vista soggettivo, la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E/2015, par. 1, ha sottolineato che le due norme sono differenti per la razionalità. Infatti, l'art. 6, quinto comma, consentendo ad un cedente/prestatore, che ha rapporti commerciali con un'Amministrazione Pubblica, di versare l'IVA in differenzato rispetto al momento di stipulazione dell'operazione, raffigura una norma speciale dal carattere semplificativo e dalla natura derogatoria (rispetto ai principi ordinari dell'IVA). Al contrario, l'art. 17, in virtù del fatto che è una norma che risponde ad esigenze di opposizione all'evasione da riscossione dell'IVA, vi sarebbe applicazione verso quei soggetti chiaramente previsti e sarebbe anche sensibile ad un'interpretazione più ampia.

Relativamente agli enti esclusi, l'Agenzia ha notato che taluni di essi, dal momento che non hanno una natura pubblica, non hanno l'onere di applicare la divisione dei pagamenti. Specificatamente sono state escluse le aziende speciali e gli enti pubblici dal momento che hanno un'organizzazione di tipo privatistico; gli enti ecclesiastici che operano assistenza ospedaliera, poiché esercitano in regime di diritto privato, ed infine gli enti previdenziali privati o privatizzati.

Inoltre, dal momento che sono enti pubblici non economici e dotati di autonomia rispetto all'Amministrazione statale e che seguono anche fini propri, anche se di interesse generale, sono tenuti fuori dall'applicazione: le agenzie fiscali, gli Enti ed istituti di ricerca, gli ordini professionali, le Autorità amministrative indipendenti, le Agenzie regionali per la protezione dell'ambiente, gli Automobile club provinciali, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN),

l’Agenzia per L’Italia Digitale (AgID), l’Istituto nazionale verso coloro che si infortunano sul lavoro (INAIL) ed infine l’Istituto per lo studio e la prevenzione oncologica (ISPO).

Sono stati, inoltre esclusi: il Comitato Olimpico Nazionale Italiano (CONI) e la Banca d’Italia<sup>6</sup>.

È bene ricordare che Il modello di *split payment* inserito nel D.P.R. che disciplina l’ Iva, è un istituto di matrice comunitaria, sebbene l’Italia abbia stabilito di intraprendere tale innovativo modello di riscossione dell’imposta all’interno di un ambito di applicazione ristretto rispetto a quello contemplato in sede europea: effettivamente, mentre a livello europeo l’istituto pone un’applicazione generica essendo ampliata a tutte le operazioni IVA, il modello italiano di *split payment* è stato decretato come sistema ad applicazione limitata solo a tali soggetti pubblici.

Occorre inoltre aggiungere che tale modello di riscossione non è presente nella Direttiva 2006/112/CE, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto. Da quanto detto ne deriva che l’art.17 instaura una disciplina di riscossione dell’imposta derogatoria rispetto a quella ordinaria come delineata dalla Direttiva 2006/112/CE, l’efficacia della quale è postergata al rilascio di un’idonea autorizzazione del Consiglio a norma dell’art. 395 della citata Direttiva Iva.

Nonostante tutto, la legge di stabilità 2015 sottolinea, che le disposizioni nelle more del rilascio vengono comunque applicate per tutte quelle operazioni la cui imposta sul valore aggiunto è esigibile a partire dal 01/01/2015.

La medesima disposizione prevede anche una manovra alternativa in caso di mancato rilascio della misura di deroga da parte del Consiglio UE.

A seguito di quanto detto, per esigenze di gettito, l’applicazione dello *split payment* è consentita a partire dal 1° gennaio 2015, nonostante la l’assenza di autorizzazione del Consiglio UE all’applicazione della misura di deroga in essa contenuta.

Tale norma, poiché fa riferimento all’esigibilità dell’imposta e non al momento dell’effettuazione, generò una serie di dubbi interpretativi, relativamente ai versamenti per le operazioni effettuate prima del 1° gennaio

---

<sup>6</sup> Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015.

2015 e la cui esigibilità si sarebbe poi manifestata in un secondo momento per via della esigibilità differita<sup>7</sup>.

In virtù di quanto detto il D.M. del 23 gennaio 2015, all'art. 9, ha fatto emergere che la disposizione viene applicata alle operazioni per le quali la fattura è stata emessa a partire dal 1° gennaio 2015.

Sebbene vi fosse la concezione che l'autorizzazione fosse determinante, a suo tempo venne rilevato che lo *split payment* avrebbe derogato non solo alle norme sostanziali relative alla soggettività passiva alla responsabilità d'imposta, ma anche a quelle di carattere strumentale, inerenti all'individuazione del soggetto obbligato al versamento, nonché a quella sulla nascita della rivalsa.

L'autorizzazione è stata, in secondo luogo, concessa dal Consiglio europeo, con la decisione n. 2015/1401/UE del 14 luglio 2015, che ha permesso la deroga agli articoli 206 e 226 della direttiva 2006/112/CE.

Le ragioni che hanno condotto l'Organo comunitario a decidere in positivamente vengono dalla consapevolezza che una deroga, al meccanismo di applicazione ordinario dell'IVA, necessita di essere considerata come l'ultima soluzione ai fenomeni di frode che si hanno in uno Stato e che necessita di essere limitata e proporzionale al settore oggetto di intervento.

Il Consiglio si è preoccupato di proteggere la posizione dei fornitori che con il meccanismo dello *split payment* potrebbero dover andare incontro ad ingenti e strutturali eccedenze di credito IVA, stabilendo come condizione per l'Italia di trasmettere, al Consiglio stesso, una relazione sulla circostanza generale dei rimborsi dell'IVA, evidenziando anche la durata media della procedura di rimborso.

---

<sup>7</sup> Il comma sottolinea : “Le disposizioni di cui al comma 629, lettera b), nelle more del rilascio, ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE, della misura di deroga da parte del Consiglio dell'UE, trovano applicazione per le operazioni per le quali l'imposta sul valore aggiunto e' esigibile a partire dal 1° gennaio 2015.”

### 3.2. I regimi speciali IVA e l'esclusione dalla scissione dei pagamenti

In virtù di quanto previsto dall'art. 17 ter DPR 633/72 e come già detto precedentemente, l'applicazione della divisione dei pagamenti è collegata alle operazioni imponibili ai fini IVA, eseguite nei confronti degli enti pubblici.

In particolare modo, è presente un metodo di riscossione dell'IVA il quale si applica: a tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi soggette ad IVA, che siano esercitate nel territorio dello Stato (anche gli appalti di lavori, dal momento che sono prestazioni di servizi); alle forniture di beni e prestazioni di servizi effettuate ad enti pubblici da altri enti pubblici, ma nell'esercizio di un'attività commerciale che è presente nell'ambito applicativo dell'IVA; alle suscettibili di particolare modalità di registrazione e fatturazione nelle quali vi è l'obbligo di emissione della fattura al di là delle semplificazioni contabili-amministrative; agli acquisti della Pubblica Amministrazione effettuati nell'esercizio di un'attività d'impresa o in circostanze non commerciali in veste istituzionale (in queste situazioni saranno diverse le modalità di versamento dell'imposta)<sup>8</sup>.

Condizione necessaria per l'applicazione dello *split payment*, come già precedentemente affermato dall'Agenzia, è la documentazione delle operazioni per mezzo della fattura che evidenzia anche l'imposta addebitata all'ente pubblico. Ciò nonostante vi sono operazioni del tutto escluse dal meccanismo dello *split payment*.

Sono escluse, in primis, le operazioni assoggettate ai fini IVA, ai cosiddetti regimi speciali che non presentano l'evidenza dell'imposta in fattura e che ne pongono l'assolvimento tramite regole proprie.

Medesima esclusione, vi è per le operazioni svolte da fornitori che mettono in pratica regimi speciali caratterizzati da uno specifico meccanismo forfetario di determinazione della detrazione spettante nonostante includano l'addebito dell'imposta in fattura.

---

<sup>8</sup> Circolare n. 15/E del 13/04/2015.

Sono anche escluse: le operazioni, in particolar modo quelle per piccole spese, con scontrino fiscale o con ricevuta fiscale; le operazioni certificate per mezzo di una fattura; i casi in cui la fattura sia solamente per la documentazione del costo e dell'IVA assolta dal cliente.

L'Agenzia sottolinea, nella Circolare n. 15/E del 13 aprile 2015, che sono allo stesso tempo escluse anche le operazioni certificate mediante fattura semplificata ai sensi dell'art. 21-bis del d.P.R. n. 633 del 1972. La Circolare n. 1/E del 9 febbraio 2015 spiega inoltre che lo *split payment* è applicabile unicamente alle operazioni documentate mediante fattura correttamente emessa ai sensi dell'art. 21 del d.P.R. n. 633 del 1972. Torna ad essere applicabile lo *split payment* nel caso in cui, qualora lo richiedesse il cliente, sia emessa fattura in luogo dello scontrino oppure della ricevuta fiscale.

L'art. 17-ter del d.P.R. n. 633/1972 indica chiaramente come siano esclusi, dal campo di applicazione del meccanismo della divisione dei pagamenti, gli acquisti a seguito dei quali l'ente è debitore d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto. Si parla delle fattispecie di *reverse charge*, nelle quali il debitore d'imposta non è, come di consueto, il cedente del bene o il prestatore del servizio, ma il cessionario o committente, ai quali non viene dunque addebitata l'IVA in rivalsa da parte del cedente / prestatore. In tali fattispecie, quindi, emerge direttamente in capo alla Pubblica Amministrazione acquirente del bene o servizio il debito IVA.

La Circolare 15/E dell'Agenzia delle Entrate tiene a mente il fatto che il presupposto essenziale per l'applicazione del *reverse charge* è il possesso della soggettività passiva a fini IVA dell'acquirente/committente ; ora, si vi sono dei casi in cui i beni e servizi sono da destinare in parte alla sfera commerciale, in parte a quella istituzionale non commerciale, per la cui attività la Pubblica Amministrazione non ricopre la qualità di soggetto passivo IVA; in queste circostanze, è dunque opportuno accertare preventivamente a quale sfera è destinata la prestazione; a quale parte del bene o servizio acquistato da destinare alla sfera istituzionale non commerciale sarà di nuovo applicabile il meccanismo di *split payment*, non potendo essere applicabile il meccanismo di inversione contabile.

Quindi, per le operazioni soggette a *reverse charge*, il meccanismo di *split payment* non verrà applicato dal momento che il trasferimento del debito di

imposta in capo al cessionario/committente riduce del tutto il rischio che il cedente/prestatore abbia la possibilità di assumere un comportamento fraudolento. Il meccanismo di *split payment* e quello di *reverse charge* godono di una relazione di alternatività, dove le disposizioni sul *reverse charge* prevalgono su quelle relative invece allo *split payment*.

L'Agenzia delle Entrate sottolinea, nella Circolare n. 15/E del 13 aprile 2015, che le operazioni sottoposte a *reverse charge* escluse dall'applicazione del meccanismo di *split payment* rilevano sia le operazioni intra-UE sia le operazioni interne.

### **3.3. Split payment e novità introdotte dal DL 50/2017**

Con il DL n. 50/2017 il legislatore è subentrato anche per quanto concerne il tema dello *split payment*, recando notevoli modifiche alla disciplina introdotta con la Legge di Stabilità per il 2015 (art. 1, commi 629-633, della L. n. 190 del 23 dicembre 2014).

Attraverso le modifiche apportate, il DL n. 50/2017 ha allargato il numero delle operazioni sottoposte al regime dello *split payment*, ampliando anche l'applicazione della disciplina ad una nuova platea di soggetti committenti/cessionari.

In relazione al primo presupposto è stata ampliata l'applicazione della divisione dei pagamenti ai lavoratori autonomi. Il legislatore ha infatti optato per l'abrogazione del secondo comma dell'art. 17-ter del DPR 633/72, quest'ultimo faceva riferimento ad una esclusione ogni qual volta, nella circostanza di prestazioni di servizi, il compenso fosse stato connesso a ritenuta alla fonte, come titolo d'imposta sul reddito.

Tale considerazione, aldilà del fatto che il dispositivo della norma faccia sembrare il contrario, era stata compresa dall'Amministrazione finanziaria con lo scopo di rimuovere dal campo di applicazione dello *split*

*payment* anche le prestazioni di servizi soggette a ritenute a titolo di acconto, come ad esempio quelle dei professionisti<sup>9</sup>.

Per quanto concerne il profilo soggettivo occorre, come prima cosa, notare che viene rimossa l'indicazione dichiarata degli enti pubblici nei cui riguardi trova compimento il sistema dello *split payment*.

La seguente disposizione aveva causato evidenti problemi di interpretazione all'Amministrazione finanziaria che aveva tentato di dare una risposta mettendo in pratica un'interpretazione estensiva della disposizione di legge. D'altra parte, il decreto-legge qui evidenziato ha previsto un rinvio recettizio all'elenco delle Pubbliche Amministrazioni incluse nel conto consolidato pubblicato dall'ISTAT. Tale cambiamento necessita di essere accolto in modo positivo, in virtù del fatto che garantisce una superiore certezza nell'individuare e nel delineare il presupposto soggettivo del campo di applicazione dello *split payment*.

È bene inoltre aggiungere la comodità interpretativa derivante dal fatto che tale elenco combacia con quello degli enti pubblici interessati dalla fatturazione elettronica per mezzo del richiamo presente all'interno dell'art. 1, comma 209, della Legge n. 244 del 24/12/ 2007.

Un altro punto di cui tener conto, relativamente al profilo soggettivo è che con la novella (art. 1, comma 1, lett. b), del DL 50/2017), per mezzo dell'inserimento del comma 1-*bis* all'art. 17-*ter* del DPR 633/72, si amplia la disciplina anche alle operazioni esercitate nei confronti di altri soggetti in quanto considerati ad alta affidabilità fiscale, quali: le società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, per via diretta dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri; le società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, in via diretta dalle regioni, province, città metropolitane, comuni, unioni di comuni; le società controllate in via diretta o indiretta, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, dalle società di cui alle lettere a) e b); le società quotate all'interno dell'indice FTSE MIB della Borsa italiana.

È bene, infine, fornire alcune precisazioni.

In primo luogo, per mezzo dell'introduzione del comma 1-*ter* all'art. 17-*ter* del DPR 633/72, viene precisato che la disciplina dello *split payment*, sia

---

<sup>9</sup> Circolare AE n. 6 del 19 febbraio 2015, par. 8.7, l'Amministrazione finanziaria esplicita che il legislatore, con l'espressione "a titolo d'imposta sul reddito", ha voluto fare riferimento anche alle ritenute a titolo di acconto.

quella che vigeva precedentemente che quella che risulta dalle modifiche apportate dal decreto legge in commento, troverà applicazione unicamente fino alla scadenza della misura speciale di deroga rilasciata dal Consiglio dell'Unione Europea.

Ad ogni modo la legge 21 giugno 2017, n°96, di conversione del D.L. 50/2017 (cd. “*Manovra correttiva 2017*”) ha optato per una proroga, sino al 2020, del meccanismo dello *split payment* originariamente fissato, dalla stessa Unione europea, fino al 31 dicembre 2017

Inerentemente all'efficacia delle modifiche apportate dal DL 50/2017, le medesime troveranno attuazione con decorrenza a partire dal 1° luglio 2017 e, più precisamente, unicamente verso quelle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dalla data precedentemente citata (art. 1, comma 4, del DL n. 50/2017).

### **3.4. Gli effetti generati dallo *split payment* sull'equilibrio finanziario delle imprese**

Lo *split payment* ha generato, in due anni di applicazione, un recupero di gettito Iva rilevante, recando giovamenti in maniera cospicua alle casse dello Stato e garantendo un contributo positivo come contrasto all'evasione del tributo. Non allo stesso modo positivo è stato l'effetto che si è generato verso le imprese.

A tal proposito è bene ricordare come l'Iva non sia un tributo che grava sulle imprese, bensì un tributo che grava sul consumatore finale che acquista il bene o il servizio, sia che questo sia un privato cittadino oppure pubblica amministrazione.

L'impresa e i liberi professionisti, dunque, si inseriscono tra il consumatore finale e lo Stato solo al fine di versare materiale d'imposta all'interno delle casse pubbliche.

Per mezzo di questo sistema, l'impresa anticipa l'imposta ai propri fornitori ma allo stesso modo è remunerata dai propri clienti che, a loro volta, anticipano l'Iva sull'equivalente della cessione del bene o servizio. La situazione si dirige verso l'equilibrio con la liquidazione dell'imposta e il

versamento dell'Iva dovuta sulla parte di valore aggiunto creata dall'impresa con la cessione del bene o la prestazione del servizio.

In virtù del meccanismo di funzionamento dell'IVA ordinario da un lato l'impresa fa un finanziamento a breve termine ai propri fornitori pagando una fattura, la quale comprende il valore dell'IVA che successivamente verrà versata, con la liquidazione periodica e, quindi, mensilmente o trimestralmente. A sua volta l'impresa verrà finanziata dai propri clienti, permettendo così di stabilire un equilibrio sotto il profilo finanziario, poiché l'impresa mantiene la disponibilità dell'IVA dovuta – generata dalla differenza tra l'iva sulle vendite e quella sugli acquisti – per un periodo variabile da uno a tre mesi sulla base della periodicità della liquidazione.

Lo *split payment* blocca, d'altro canto, tale meccanismo di equilibrio, poiché nella cessione del bene o nella prestazione del servizio l'impresa non riceve più, oltre al prezzo della merce, l'ammontare dell'IVA. Viceversa, nella circostanza in cui acquista la merce ha l'onere di pagare anche il valore dell'imposta. Difatti da un lato l'impresa finanzia i propri fornitori, pur non essendo più finanziata dai propri clienti dal momento che questi ultimi trattengono l'Iva indicata nella fattura emessa per la cessione del bene o la prestazione del servizio eseguita e la versano direttamente all'Erario loro stessi.

Se, a fianco di questo aspetto, è considerato anche l'evidente ritardo nei pagamenti da parte delle Amministrazioni pubbliche<sup>10</sup>, è ancora più chiaro come la difficoltà finanziaria delle imprese sia un elemento non trascurabile di cui tener conto per la vita stessa dell'impresa.

Tali motivi hanno condotto le associazioni delle PMI a chiedere alla Commissione Europea la richiesta di definire inammissibile la misura considerando il fatto che il meccanismo prosciughi risorse alle PMI per via della sopravvenuta impossibilità di compensare l'Iva ricevuta con quella che devono pagare ai propri fornitori.

L'azione è stata proposta poiché è stato ritenuto che l'implementazione del meccanismo sia in contrasto sia con la Direttiva europea relativa ad i ritardi di pagamento<sup>11</sup> sia con la disciplina dello Small Business Act.

---

<sup>10</sup> I pagamenti molto spesso vengono eseguiti anche dopo 180 giorni.

<sup>11</sup> Direttiva 2011/7/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 16 febbraio 2011 relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali.

Per quanto concerne la prima violazione è bene ricordare che la prassi delle pubbliche amministrazioni italiane di pagare anche dopo 180 giorni sarebbe evidentemente in contrasto con la direttiva che fissa il termine entro il quale la Pubblica Amministrazione deve effettuare i pagamenti in 60 giorni.

Relativamente invece alla seconda violazione si pensa che lo *split payment* sembri incentrato alla realizzazione del “*Think State First*” piuttosto che del “*Think small first*”, secondo cui gli Stati dovrebbero intraprendere misure idonee a favorire lo status imprenditoriale nell’Unione Europea e la crescita delle piccole imprese, per rendere più facile l’accesso ai mercati e l’internazionalizzazione delle piccole e medie imprese europee.

A tal proposito, sottolineando il bisogno di trovare i corretti provvedimenti per superare questa situazione critica, è stato evidenziato che sarebbe ragionevole abolire il meccanismo.

## CONCLUSIONI

Lo split payment e il reverse charge si inseriscono nel più complesso sistema che tende a fronteggiare un problema che da anni aggrava la già precaria situazione economico finanziaria del nostro paese, ovvero la lotta all'evasione fiscale. E' di totale evidenza che il contrasto a questo fenomeno rappresenta spesso, o forse troppo spesso il cavallo di battaglia degli esecutivi che si alternano nel nostro paese, e che al fine di raggiungere gli equilibri di bilancio finiscono per ipotizzare l'afflusso di risorse dal contrasto all'evasione fiscale. L'evasione effettivamente è un problema che nel nostro paese esiste e persiste da molti anni, una moltitudine di studiosi si sforzano ciclicamente per individuare le ragioni di tale fenomeno, le teorie più diffuse sono quelle che individuano la nascita del problema nell'eccessiva pressione fiscale, per cui secondo questi teorici quasi inevitabilmente alla crescita della pressione fiscale si accompagna la crescita dell'evasione, pertanto secondo costoro il fenomeno si potrebbe facilmente ridurre diminuendo sensibilmente il carico fiscale su famiglie e imprese; pur tuttavia questa teoria omette di indicare da dove attingere le risorse che verrebbero meno dalla radicale riduzione dei tributi, o meglio secondo tale teoria il tutto sarebbe ampiamente compensato dalla minore evasione: meno imposte ma pagate da tutti. Secondo altre teorie il fenomeno è da addebitare alla complessa e burocratica macchina amministrativa pubblica, per cui l'eccessiva proliferazione di leggi e la loro articolazione spingerebbe i contribuenti a "rintanarsi" verso un'occultazione dei redditi. Appare del tutto evidente che i fenomeni indicati senz'altro rappresentano un ostacolo allo sviluppo economico, per cui una minore pressione fiscale accompagnata da una reale semplificazione senza dubbio creerebbero i presupposti per uno sensibile sviluppo economico, il tutto però dovrebbe collocarsi in una più ampia riforma anche della giustizia con minori norme, più chiare ma anche con pene ben definite e certe, abbandonando l'eccessivo garantismo talora presente nel nostro paese, o meglio nel nostro sistema legislativo. I due sistemi analizzati nel presente lavoro, in particolare arginano il fenomeno dell'evasione dell'IVA che rappresenta un importante peso per il nostro paese. Il funzionamento di entrambi inevitabilmente pone degli argini ma a ben vedere finisce spesso per aggravare la situazione finanziaria di molte aziende che divenendo creditori di Iva verso lo stato, perdono competitività a

causa delle minori risorse finanziarie in loro possesso; peraltro per queste fattispecie non sono previsti correttivi, come per esempio in favore degli esportatori abituali che possono invece anche acquistare in regime di non imponibilità. Va aggiunto infine che anche la stessa attività finalizzata a richiedere il rimborso dell'IVA all'erario costituisce un costo occulto per molte aziende. E' auspicabile quindi una riforma più ampia che risolva il problema all'origine senza dover necessariamente ricorrere a strumenti che in taluni casi svantaggiano le imprese, basti pensare a due aziende identiche che vendono gli stessi prodotti ma in un caso ai privati e quindi con le normali liquidazioni iva e nell'altro con l'unico cliente rappresentato dallo stato e quindi con un credito iva costante; oppure a due aziende operanti nei servizi in un caso in regime di subappalto e quindi con il regime del reverse charge e nell'altro no e quindi con una profonda discrepanza in ambito finanziario.

## BIBLIOGRAFIA

Portale R., *IVA. Imposta sul valore aggiunto 2019*, Ed. Giuffr , 2019.

Santoro A., *L'evasione fiscale. Quanto, come e perch *, Ed. Il Mulino, 2010.

Vertua V., *La fatturazione elettronica*, Ed. Giuffr , 2019.

AMATUCCI F., CORDEIRO GUERRA R., "L'evasione e l'elusione fiscale in ambito nazionale e internazionale" a cura di Aracne della Collana Studi dell'AIPDT e a cura di F. Amatucci, R. Cordeiro Guerra, 2017.

TUMIETTO DANIELE, "La fatturazione elettronica, Pubblica Amministrazione e B2B" a cura di IPSOA, 2017.

DEZZANI F., Split payment: scritture contabili del "fornitore" di beni e servizi alla Pubblica amministrazione, in "il fisco" n. 36 del 2015.

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

RICCA F., Estensione del reverse charge e introduzione dello split payment per arginare le frodi Iva, in "il fisco" n. 44 del 2014.

RIZZARDI R., "Split payment" ed estensione del "reverse charge" gi  operativi ma in cerca di autorizzazione UE, in "Corriere Tributario" n. 4 del 2015.

SALVINI L., Profili sistematici e di legittimit  dello "split payment", in "Corriere Tributario" n. 14 del 2015.

N. CURCI - M. SAVEGNANO, “shifting taxes from labour to consumption: the efficiency-equity trade -off, BANCA D’ITALIA, EUROSISTEMA.

SPERA M., Legge di stabilità 2015: ampliamento delle ipotesi di ricorso al reverse charge, in "il fisco" n. 7 del 2015.

Il Sole 24 ore - 17 luglio 2017 “Split payment ancora più ampio dal 2018” - [www.ilsole24ore.it](http://www.ilsole24ore.it).

Fantozzi A., Manuale di diritto *tributario*, UTET, 2004.

Tesauro F., Compendio di *diritto tributario*, UTET, 2007.

Randazzo F., *Le rivalse tributarie*, Giuffrè editore, 2012.

## SITOGRAFIA

la voce.info; “cosa si rischia con più iva e meno irpef”.

lavoce.info; “perché è un errore abolire lo split payment”.

lavoce.info; “un legame a doppio fine tra split payment e lotta all’evasione”.

lavoce.info: “con lo split payment cresce il gettito Iva”.

lavoce.info:” L’iva dopo il no europeo al reverse charge”.

lavoce.info: ”Manovra correttiva, puntare sulla lotta all’evasione”.

[www.studiocataldi.it](http://www.studiocataldi.it)