

Le incertezze dello *split payment*

di Clelia Buccico

Professore associato di Diritto tributario

Università degli Studi della Campania "Luigi Vanvitelli"

ABSTRACT

Italy, after identifying the existence of significant VAT frauds in relation to the sale of goods and services rendered to public administrations, has decided to introduce the split payment mechanism for transactions with Public Authorities Administrations, by way of derogation from the ordinary VAT collection regime. Article 17-ter, introduced by the Stability Law in the DPR n.633/1972, provides a new mechanism for the fulfillment of VAT according to which the VAT charged by the supplier to the public administration must be paid by the purchasing Administration directly to the Tax Office rather than to the same supplier thereby splitting the payment of the consideration from the payment of the related tax; in particular, the tax base is paid to the supplier, while the VAT is paid directly to the Treasury by the Public Administration.

The work, after an analysis of the subjective and operational scope of the split payment, highlights its critical issues above all for the inevitable negative consequences that have generated the financial balance crisis of small and medium-sized enterprises.

SINTESI

L'Italia, dopo aver individuato l'esistenza di ingenti frodi in materia di Iva in relazione alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni, ha deciso di introdurre il meccanismo di split payment per le operazioni verso le Pubbliche Amministrazioni, in deroga al regime ordinario di riscossione dell'Iva. L'art. 17-ter, introdotto dalla legge di Stabilità nel DPR n.633/1972, prevede un nuovo meccanismo di assolvimento dell'Iva secondo cui l'Iva addebitata dal fornitore allo Stato o all'ente pubblico dovrà essere versata dall'Amministrazione acquirente direttamente all'Erario anziché allo stesso fornitore scindendo quindi il pagamento del corrispettivo dal pagamento della relativa imposta; in particolare, la base imponibile viene corrisposta al fornitore, mentre l'Iva va pagata direttamente all'Erario dalle Pubbliche Amministrazioni.

Il lavoro, dopo un'analisi dell'ambito soggettivo e operativo dello split payment, mette in luce le sue criticità soprattutto per le inevitabili negative conseguenze che hanno generato la crisi dell'equilibrio finanziario delle piccole e medie imprese.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. L'introduzione dello *split payment* in Italia – 3. Quadro normativo di riferimento – 4. Ambito soggettivo – 4.1. Il controllo congiunto di diritto e le variazioni in corso d'anno – 4.2. L'individuazione dei soggetti destinatari dello *split payment* – 5. Ambito operativo – 6. Ancora incertezze sullo *split payment* – 7. Conclusioni

1. Premessa

L'Iva rappresenta la maggiore fonte d'introiti per la gran parte degli Stati membri dell'Unione europea singolarmente considerati, e per l'Unione europea nel complesso, dato che una percentuale dell'imposta riscossa a livello nazionale viene versata, da ogni Stato membro, nelle casse dell'Unione.

Anche da questo punto di vista l'Italia si discosta dal resto d'Europa: l'imposta sul reddito delle persone fisiche infatti, comprese quelle sostitutive, ha un gettito che sfiora il 13% del Pil, oltre tre punti sopra la media europea, pur avendo un reddito medio inferiore sia pur di poco alla media europea.

A ridurre il peso dell'Iva sul totale delle entrate tributarie, pur avendo un'aliquota ordinaria (22%) ben più elevata della media europea, contribuisce sicuramente l'evasione; tuttavia questo dato, certo non positivo, deriva da una pluralità di motivi, il più rilevante dei quali è rappresentato dalla struttura squilibrata della ripartizione del prelievo tra le principali imposte. Al riguardo è opportuno ricordare che l'Italia condivide con la Francia il primato di aver introdotto a livello locale una seconda imposta sul valore aggiunto, calcolato a differenza dell'Iva su basi fisiche, al momento della produzione piuttosto che su basi finanziarie dal lato delle vendite.

In ogni caso la componente sul valore aggiunto della *contribuzione economica territoriale* (CET), vigente in Francia, vale a dire la *contribuzione sul valore aggiunto economico* (CVAE), ha un profilo distributivo ed aliquote talmente più ridotte rispetto all'IRAP, da non rappresentare un incentivo all'evasione.

Purtroppo il fenomeno dell'evasione dell'Iva nelle operazioni intra-europee, è in costante aumento, tanto che il contrasto all'evasione dell'imposta è arrivato a rivestire importanza principale nelle Istituzioni europee.

Al fine di arginare il dilagante fenomeno dell'evasione dell'Iva la Commissione europea ha messo a disposizione degli Stati membri numerosi strumenti, soprattutto di cooperazione amministrativa tra le autorità fiscali degli Stati. Tuttavia, la Commissione stessa ha negli ultimi anni preso coscienza della necessità, oltre agli strumenti di cooperazione tra Stati, di riformare il meccanismo di riscossione dell'imposta così da renderlo più semplice, solido, ed efficace, e di

conseguenza meno vulnerabile a pratiche fraudolente.

La Commissione europea al fine di individuare nuovi metodi per migliorare e semplificare la riscossione dell'Iva, ha commissionato nel 2009 uno studio sulle possibili soluzioni praticabili in grado di consentire un miglioramento ed una semplificazione del sistema di riscossione dell'Iva.

Il documento prodotto¹ è partito dall'analisi del modello di riscossione dell'Iva, caratterizzato dal pagamento dell'imposta dal cessionario del bene o committente del servizio al cedente o prestatore (soggetto passivo d'imposta), che riscuote l'Iva per conto dell'Amministrazione finanziaria, per poi liquidare periodicamente l'imposta dovuta all'Erario che consiste nella risultante dell'imposta riscossa meno l'ammontare di imposta deducibile (l'Iva pagata a monte sugli acquisti).

Il sistema è basato sull'adempimento spontaneo del contribuente, con la conseguenza che il controllo dell'Amministrazione sul corretto adempimento del contribuente è un controllo successivo lasciando spazio alla creazione del VAT Gap, cioè la differenza tra l'ammontare di imposta che teoricamente dovrebbe essere riscossa secondo la normativa nazionale vigente e l'ammontare d'imposta effettivamente riscosso², a causa di condotte fraudolente, insolvenze, errori da parte dei contribuenti nonché condotte elusive.

Al fine di ridurre il VAT Gap, lo studio ha così individuato quattro modelli alternativi di riscossione dell'imposta: *"The Split Payment Model"*, *"The central VAT monitoring database model"*, *"The data warehouse model"*, *"The certified taxable*

¹ *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*, 20 settembre 2010, EU Publication.

² In termini assoluti, il VAT GAP (il divario dell'Iva) più alto continua ad essere quello riscontrato in Italia. Se mediamente a livello UE i dati migliorano, la riscossione dell'Iva a livello nazionale varia notevolmente tra i diversi Stati membri. I divari dell'Iva più significativi sono stati registrati in Romania (37,2%), in Slovacchia (29,4%) e in Grecia (28,3%). I divari più esigui sono invece stati osservati in Spagna (3,5%) e in Croazia (3,9%). In termini assoluti, il divario dell'Iva maggiore è stato quello dell'Italia dove ammonta a circa 35 miliardi di euro, pari al 26 per cento dell'incasso previsto, anche se, rispetto alla precedente rilevazione, risulta diminuito di due punti percentuali. Il divario dell'Iva è diminuito nella maggior parte degli Stati membri. I miglioramenti più significativi si sono verificati a Malta, in Romania e in Spagna, mentre sette Stati membri hanno registrato incrementi più modesti: Belgio, Danimarca, Grecia, Irlanda, Lussemburgo, Finlandia e Regno Unito. cfr. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report* e il relativo comunicato stampa del 28 settembre 2017.

person model".

Di questi quattro modelli il più percorribile è stato individuato nello *split payment*. Secondo tale modello il compratore paga l'Iva dovuta per la cessione o prestazione direttamente ad un conto bancario Iva bloccato, che può essere utilizzato dal cedente o prestatore solamente per effettuare pagamenti di Iva ai suoi fornitori. Quindi, nel caso di un acquisto da un fornitore di un bene o di una prestazione di servizi, nel momento in cui l'azienda salda la relativa fattura, si eseguiranno due pagamenti: un primo pagamento, corrispondente all'imponibile riportato in fattura, sarà addebitato sul conto bancario ordinario dell'azienda e accreditato sul conto bancario ordinario del fornitore; un secondo pagamento, corrispondente all'Iva riportata in fattura, sarà accreditato sul "conto bancario Iva bloccato" del fornitore; lo stesso importo sarà addebitato sul "conto bancario Iva bloccato" dell'azienda se il saldo lo consente, altrimenti, se il saldo è insufficiente, il suddetto addebito avverrà solo dopo che l'azienda avrà ristabilito il saldo sufficiente ad eseguire l'addebito. Questo sistema "spezza" il pagamento della fattura in due parti, una parte corrispondente all'imponibile e una parte corrispondente all'Iva.

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

Tale studio è stato accolto dalla Commissione UE nel suo Libro Verde sul futuro dell'Iva³ basandosi sul convincimento che costituendo un particolare metodo di riscossione dell'imposta, obbliga ad una diversa gestione delle modalità operative da parte dei soggetti coinvolti.

Questo schema, a prima vista convincente, presenta almeno due inconvenienti.

³ COM (2010) 695, del 1° dicembre 2010.

Il primo è che per funzionare dovrebbe essere generalizzato; ma allora la soluzione più razionale dovrebbe essere di limitare l'Iva alle operazioni B2B (business to business), escludendo quelle B2C (business to consumer) e introducendo al consumo un'imposta monofase di semplice gestione, quale una *cash flow tax*⁴.

D'altra parte, poiché il settore di maggiore sofferenza per le frodi Iva è sicuramente quello delle operazioni intra-europee, con effetti modificativi anche sui mercati interni, sembra più razionale partire dalla riforma del sistema di applicazione dell'Iva alle operazioni intra-europee.

Il secondo è che questo modello dovrebbe ridurre il rischio di perdita di gettito all'interno del circuito che va dalla produzione alla vendita. Tuttavia non impedirebbe che accanto alle merci fatturate continui a circolare parallelamente una quota di merci prive di fattura e quindi senza scontare l'imposta fin dall'origine.

La Commissione europea con il Libro verde sul futuro dell'Iva ha dato così avvio ad una pubblica consultazione per capire come il sistema Iva potesse essere migliorato, semplificato ed ottimizzato.

In particolare oggetto di analisi sono state le modalità di riscossione dell'Iva e il monitoraggio dei contribuenti, tenendo presente almeno quattro aspetti di particolare rilievo. Questi ultimi hanno riguardato *in primis* il fatto che dall'introduzione dell'Iva, avvenuta nel 1967, le modalità di riscossione da parte degli Stati Membri sono rimaste pressoché invariate, e sono generalmente costituite da auto-dichiarazioni da parte dei contribuenti, a cui possono eventualmente seguire controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria; altro elemento sotto osservazione ha riguardato la complessità e onerosità delle norme Iva, compresa l'attività di riscossione⁵, è emersa così anche la necessità da un lato

⁴ R. Perrone Capano, *Questo fisco non ci piace. Le ragioni e gli obiettivi di una riforma condivisa*, in *Inn e diritto*, 2010, 10 ss. Dove l'autore evidenzia come siamo in presenza di un "ennesimo strumento di illusione finanziaria, utilizzato dal fisco per poter attuare politiche redistributive poco trasparenti, i cui costi sono scaricati sistematicamente, sulle aree economico-sociali meno protette o meno rappresentate".

⁵ La gestione dell'Iva rappresenta quasi il 60% del totale degli oneri amministrativi che le imprese debbono supportare, determinando come conseguenza una forte riduzione di interesse da parte delle aziende a investire in Europa. Si aggiunga che tra i vari Stati Membri vi è una diversa modalità nel trattare la medesima operazione commerciale, creando una disparità Iva che contrasta con l'obiettivo di creare un mercato unico e consentendo alle aziende di usufruire di notevoli riduzioni

di rivedere la metodologia di riscossione dell'Iva, per efficientare la gestione degli incassi riducendo quanto più possibile il divario tra le entrate Iva effettivamente riscosse dagli Stati Membri e quelle che avrebbero dovuto in teoria incassare in base ai propri dati economici, e dall'altro di migliorare ed ottimizzare l'attività di monitoraggio sui contribuenti, alla luce della globalizzazione delle economie, della prevalenza dei servizi rispetto alla produzione dei beni (in ambito UE il 70% delle attività economiche è rappresentato da servizi), e dell'enorme evoluzione tecnologica.

Ciò che è emerso è stato che se da un lato il sistema di scissione dei pagamenti avrebbe comportato un mutamento del sistema fiscale, in quanto avrebbe determinato il passaggio dall'adempimento spontaneo del contribuente all'adempimento forzato, dall'altro la creazione di conti bancari Iva bloccati e la mancata possibilità di utilizzare le somme ivi depositate avrebbero determinato una perdita di capitale per il contribuente, che avrebbe potuto utilizzare le somme per pagare l'Iva ai suoi fornitori, ma non avrebbe potuto più utilizzarle come capitale di produzione⁶.

La Commissione ha prospettato anche un modello alternativo, un meccanismo facoltativo più semplice.

Il meccanismo facoltativo consentirebbe agli acquirenti o ai destinatari di tutelarsi nei confronti di tali rischi ed eviterebbe loro di dover verificare la regolarità dei fornitori o dei prestatori. L'acquirente o il destinatario avrebbe la possibilità di pagare l'Iva direttamente alle autorità fiscali e l'importo netto al fornitore o al prestatore.

ed esenzioni fiscali. La mancanza di armonizzazione, oltre a tradursi in elevati costi di conformità, è fonte di oneri supplementari e causa di un notevole grado di incertezza giuridica, che penalizza soprattutto le PMI, le quali, non disponendo delle risorse necessarie ad affrontare tale situazione, sono costrette a rinunciare ad intraprendere attività transfrontaliere. Per taluni risulta addirittura più redditizio concludere affari con *partners* di paesi terzi che con imprese dell'UE.

⁶ Il modello di *split-payment* opera correttamente soltanto nelle transazioni con pagamento attraverso sistemi elettronici, infatti anche con l'istituzione dei conti bancari Iva bloccati, se l'ultimo soggetto della catena Iva effettua il pagamento in contanti, il sistema rimane vulnerabile alla frode. Essendo il sistema di pagamento in denaro contante un sistema che garantisce l'anonimato, renderebbe più facile perpetrare condotte fraudolente da parte degli operatori e vanificherebbe l'efficacia dello *split payment*. Non è un caso che il *VAT Gap* è inversamente proporzionale all'utilizzo di sistemi di pagamento elettronici.

Per le autorità fiscali sarebbe così assicurata la riscossione dell'Iva sulle operazioni ritenute potenzialmente a rischio dagli stessi operatori. Esse riceverebbero inoltre informazioni supplementari e sarebbero avvisate sulle nuove forme di frode.

Questa opzione potrebbe tuttavia influire sfavorevolmente sulla relazione tra fornitore o prestatore e acquirente o destinatario, e quindi sulle attività commerciali in generale, e potrebbe anche avere ripercussioni negative sulla tesoreria dei fornitori o dei prestatori⁷.

Poiché però, come visto sopra, la frode non è la sola causa del divario dell'Iva, l'obiettivo era anche quello di riesaminare i nuovi metodi di riscossione menzionati del Libro Verde.

Così la Commissione, successivamente, con il Libro bianco sul futuro dell'Iva⁸ ha voluto esaminare ulteriormente la fattibilità della scissione dei pagamenti e le relative modalità di funzionamento osservando che il modello di *split payment* avrebbe eliminato la frode dell'operatore inadempiente, ma al tempo stesso avrebbe richiesto sostanziali cambiamenti nel modo in cui le imprese e le amministrazioni fiscali gestiscono l'Iva.

Nella stessa comunicazione la Commissione ha evidenziato come il modello di scissione di pagamenti ha suscitato reazioni negative da parte delle imprese e degli operatori del settore, preoccupati dell'impatto che il metodo avrebbe avuto sul flusso di cassa, sui costi di conformità e su questioni commerciali⁹.

L'idea comunque era quella di un modello di *split payment* a carattere facoltativo e ad applicazione generalizzata.

⁷ COM (2010) 695 cit. par. 5.4.2.

⁸ COM (2011) 851, 6 dicembre 2011.

⁹ Anche la Confindustria ha espresso forti preoccupazioni verso il meccanismo di *split payment* nel documento del 31 maggio 2011, in risposta alla consultazione pubblica lanciata nel Libro Verde sull'Iva, dove rimarca: "che il metodo dello *split payment* pur apparendo il più efficace per la repressione delle frodi carosello "richiede investimenti iniziali più consistenti, comporta il pesante coinvolgimento del sistema bancario ed è suscettibile, altresì, di ingenerare pesanti posizioni creditorie. Il cedente o prestatore non potrà infatti compensare l'Iva sugli acquisti allo stesso addebitata con l'Iva relativa a quelle operazioni dallo stesso poste in essere per cui trovi applicazione lo *split payment*. Gli inconvenienti di tali strutturali posizioni creditorie potrebbero solo in parte trovare attenuazione con una maggiore celerità ed efficienza del sistema dei rimborsi Iva".

Per tali ragioni la Commissione nel dare atto dell'esito della consultazione pubblica avviata con il Libro Verde, ha ritenuto prematuro scartare il sistema dello *split payment*, riservandosi di esaminarne meglio la fattibilità, le modalità di funzionamento ed esprimersi successivamente sul suo possibile utilizzo senza prendere alcuna decisione a livello unionale.

2. L'introduzione dello *split payment* in Italia

Nonostante i non univoci orientamenti sulla misura della scissione dei pagamenti e lo sfavore incontrato tra gli operatori economici, in Italia viene introdotta la misura dello *split payment* a carattere obbligatorio e ad applicazione ristretta¹⁰ andando così anche in contrasto con quanto indicato a livello comunitario, dalla Commissione, nel Libro Verde, che propendeva per un modello a carattere facoltativo e ad applicazione generalizzata.

L'Italia, dopo aver individuato l'esistenza di ingenti frodi in materia di Iva in relazione alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni, ha deciso di introdurre il meccanismo di *split payment* per le operazioni verso le Pubbliche Amministrazioni, in deroga al regime ordinario di riscossione dell'Iva, al fine di arginare il fenomeno e rispondere agli impulsi di contrasto all'evasione dell'imposta provenienti dalle istituzioni europee.¹¹

Nello specifico la Legge di Stabilità per il 2015 (legge 23 dicembre 2014, n.190) ha introdotto importanti modifiche alle modalità di applicazione dell'Iva per le

¹⁰ La Polonia, al pari dell'Italia, ha intenzione di introdurre, dal 2018, lo *split payment*. Il Ministero delle Finanze polacco ha pubblicato un progetto di legge per recepire il meccanismo. Tale scelta sarà probabilmente su base volontaria e prevede una procedura di pagamento separata per cui l'importo dell'Iva sulle vendite viene convogliata in un conto speciale del fornitore. Le Autorità fiscali potranno effettuare prelevamenti direttamente dal citato conto bancario a saldo del regolare versamento dell'Iva. Di contro l'opzione dovrebbe esonerare il contribuente da altre misure anti-frode Iva, tra cui la responsabilità solidale.

¹¹ Il richiamo all'esigenza di contrastare l'evasione fiscale nei rapporti con la Pubblica Amministrazione a cui ha fatto riferimento il Governo italiano nella richiesta alla Commissione di deroga temporanea al regime comune dell'Iva, è tutt'altro che convincente: il *tax gap* tra gettito teorico e incassi effettivi dell'imposta dovuta è, nelle operazioni con la Pubblica Amministrazione, intorno all'8%, vale a dire un dato quattro volte inferiore a quello stimato per i soggetti passivi che non operano nei confronti della Pubblica Amministrazione.

cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato e di taluni enti appartenenti alla Pubblica Amministrazione.

Il provvedimento ha l'obiettivo, secondo la relazione tecnica di accompagnamento di *"produrre recupero di gettito Iva dovuto all'eliminazione del tasso di "perdita" dell'imposta dovuta ai diversi passaggi tra il committente pubblico ed il fornitore privato. L'ipotesi che si formula consiste nel fatto che l'affidabilità fiscale dell'acquirente sia superiore a quella del fornitore, per questo motivo l'applicazione dello split payment dovrebbe generare un recupero di gettito¹²".*

L'art. 17-ter, introdotto dalla legge di Stabilità nel DPR n.633/1972, prevede un nuovo meccanismo di assolvimento dell'Iva secondo cui in relazione agli acquisti di beni e servizi effettuati dalle Pubbliche Amministrazioni contemplate dalla norma, per i quali queste non siano debitori d'imposta, cioè, escluse le operazioni soggette al regime di *reverse charge*, l'Iva addebitata dal fornitore nelle relative fatture deve essere versata dall'amministrazione acquirente direttamente all'Erario, anziché allo stesso fornitore, scindendo quindi il pagamento del corrispettivo dal pagamento della relativa imposta.

In sostanza, dall'applicazione dello *split payment*, l'Iva addebitata dal fornitore allo Stato o all'ente pubblico dovrà essere versata dall'Amministrazione acquirente direttamente all'Erario anziché allo stesso fornitore scindendo quindi il pagamento del corrispettivo dal pagamento della relativa imposta; in particolare, la base imponibile viene corrisposta al fornitore, mentre l'Iva va pagata direttamente all'Erario dalle Pubbliche Amministrazioni.

La misura è finalizzata a contrastare fenomeni di evasione dell'Iva realizzati da tutti quei soggetti che, dopo aver incassato l'imposta dai loro clienti (esercitando la rivalsa obbligatoria a norma di legge), ne omettono il relativo versamento all'erario alle scadenze dovute (realizzando in sostanza un guadagno illecito, ai danni dello Stato). Ipotesi abbastanza improbabile, visto l'obbligo per i fornitori

¹² Il recupero di gettito Iva dovuto all'applicazione dello *split payment* nelle operazioni con la Pubblica Amministrazione stimato nella Relazione tecnica è di circa 988 milioni di euro a decorrere dal 2015.

delle Pubbliche Amministrazioni di emettere fattura elettronica, il che dovrebbe consentire all'Agenzia delle entrate di controllare rapidamente se l'imposta versata da un'amministrazione pubblica al proprio fornitore, sia stata successivamente versata o meno al fisco.

Lo *split payment* di fatto, elimina la rivalsa dell'Iva a favore del fornitore e pone gli obblighi di versamento in capo al cliente/ente pubblico.

Ciò che contraddistingue lo *split payment* è il campo di applicazione estremamente ampio, interessando qualsiasi fornitura (fatta da un soggetto passivo Iva) alle Pubbliche Amministrazioni (a prescindere dal fatto che l'ente pubblico agisca nell'ambito di un'attività d'impresa o meno).

La norma è divenuta immediatamente efficace dal 2015.

Invero, nel disegno di legge di stabilità, inizialmente presentato, lo *split payment* non entrava in vigore immediatamente, ma era stato subordinato alla condizione risolutiva della adozione da parte del Consiglio dell'Unione europea di una specifica misura di deroga ai sensi dell'art. 395 della Direttiva comunitaria sull'Iva n.2006/112/CE trattandosi di una misura che modificava sensibilmente il metodo applicativo dell'Iva¹³ e soprattutto con una dichiarata finalità anti-evasione.

L'art. 395 della direttiva prevede, infatti, che lo Stato membro che desidera introdurre una misura di deroga al sistema Iva deve inviare una domanda alla Commissione fornendole tutti i dati necessari. Se la proposta viene considerata

¹³ Secondo una parte della dottrina però, "non sembra che lo *split payment*, di per sé, introduca deroghe all'ordinario meccanismo di applicazione dell'Iva sotto il profilo sostanziale, e cioè per la parte disciplinata dalla Direttiva". Ed infatti, come si è notato retro, l'art. 17-ter non deroga alle norme sostanziali sulla soggettività passiva o sulla responsabilità d'imposta, bensì solo a quella, di carattere strumentale, sull'individuazione del soggetto tenuto al versamento, nonché a quella sulla nascita della rivalsa: si tratta di due aspetti non regolati dalla direttiva.

È ben vero, in proposito, che l'art. 395 direttiva parla di deroghe attinenti alla "riscossione" dell'imposta, ma ciò non dovrebbe far ritenere *sic et simpliciter* che lo SP, in quanto incide sull'individuazione del soggetto tenuto al versamento dell'Iva, e quindi sulla riscossione, rientri nell'ambito delle deroghe soggette ad autorizzazione. Il termine "riscossione" (*procedure for collecting VAT*) sembra essere utilizzato nel senso di comprendere qualsiasi modifica all'ordinario meccanismo di applicazione dell'imposta che ne consenta la "raccolta", e non certo (solo) nel senso di riferirsi ai metodi di riscossione in senso stretto". Nonostante tali precisazioni lo stesso autore sottolinea che "Con ciò non si vuole affermare che l'autorizzazione non è necessaria, dato che lo SP è un istituto nuovo e che la discrezionalità della Commissione e del Consiglio in materia è ampia. Del resto, lo stesso legislatore ha ritenuto necessario richiederla, anche se poi si è contraddetto prevedendo che lo SP entrasse in vigore anche in mancanza di autorizzazione". Cfr. L. Salvini *Profili sistematici e di legittimità dello "split payment*, in *Corr. Trib.*, 2015, 1043.

adeguata sarà presentata una proposta di decisione al Consiglio UE, al quale ultimo spetta la valutazione in materia. Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare così lo Stato membro ad introdurre misure speciali, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali.

Tuttavia, in sede di adozione definitiva della Legge di stabilità, per rendere più immediata l'attuazione della misura è stata prevista l'immediata entrata in vigore del nuovo sistema e, nel contempo, è stata presentata la prescritta richiesta di autorizzazione.

L'applicazione dello *split payment* è avvenuta così con effetto immediato dal 1° gennaio 2015, senza avere la certezza che l'Unione europea l'autorizzasse.

Con la decisione di esecuzione n.2015/1401/UE del 14 luglio 2015, il Consiglio europeo ha concesso allo Stato italiano il diritto di applicare il meccanismo dello *split payment* alle operazioni effettuate sino al 31 dicembre 2017, in conformità all'obiettivo di evitare l'evasione fiscale riscontrata nello specifico settore.

L'autorizzazione ha rappresentato una misura speciale di deroga non solo dell'art. 206¹⁴ sulle modalità di riscossione della Direttiva 2006/112/CE, ma anche dell'art. 226, che regola il contenuto cartolare della fattura, in quanto l'organo comunitario ha ammesso che nelle fatture emesse nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni sia apposta l'annotazione "scissione dei pagamenti" ed, eventualmente, anche il riferimento all'art. 17-ter del DPR n.633/1972¹⁵.

¹⁴ Modalità di riscossione - art.206 "Ogni soggetto passivo che è debitore dell'imposta deve pagare l'importo netto dell'Iva al momento della presentazione della dichiarazione Iva prevista all'articolo 250. Gli Stati membri possono tuttavia stabilire un'altra scadenza per il pagamento di questo importo o riscuotere acconti provvisori".

¹⁵ Poiché non prevista dalla normativa europea, la norma aveva sollevato dubbi di legittimità in quanto in contrasto con il sistema Iva delineato nella Direttiva 2006/112/CE. Nello specifico, è stata contestata la legittimità dell'istituto in quanto ritenuto in contrasto con gli artt. 206 e 226 e 395 della Direttiva, che disciplinano, rispettivamente, l'obbligo del cedente / prestatore di versare l'imposta all'Erario, il contenuto della fattura che deve essere emessa dal cedente/prestatore, e la necessaria autorizzazione del Consiglio UE per la valida applicazione dell'istituto, in quanto deroga alla disciplina ordinaria di riscossione prevista dalla Direttiva. Sul punto è stato chiamato a pronunciarsi il TAR del Lazio con sentenza n.121 del 7 gennaio 2016. I giudici si sono pronunciati a favore della legittimità dello *split payment*, rilevando che il Consiglio UE, con la decisione n.2015/1401/UE del 14 luglio 2015, ha concesso l'autorizzazione all'applicazione dello speciale sistema di riscossione dell'Iva con effetto dal 1° gennaio 2015; i giudici hanno poi rilevato che l'istituto non si pone in contrasto nemmeno con i principi comunitari di neutralità e proporzionalità, in quanto l'Iva viene in

L'effetto è stato dirompente, infatti, per le fatture emesse dal 1° gennaio 2015 nei confronti degli enti pubblici individuati dalla legge (quasi tutti), gli imprenditori non incasseranno più Iva da tali enti divenendo, di fatto, soggetti strutturalmente titolari di eccedenze di Iva a credito: cioè soggetti costretti a recuperare l'Iva pagata ai rispettivi fornitori solamente tramite le richieste di rimborso all'erario, su base annuale o infra-annuale ovvero, entro certi limiti, tramite compensazioni c.d. "orizzontali" (cioè con imposte diverse dall'Iva)¹⁶.

Da subito si può sottolineare come lo *split payment* nell'intento di colpire con forza le frodi Iva realizzate nell'ambito del settore pubblico, genera anche degli evidenti effetti fortemente distorsivi nell'applicazione del tributo, andando di fatto

ogni caso versata, anche se da un soggetto diverso, all'Erario; per quanto riguarda il principio di proporzionalità, i giudici hanno fatto discendere la compatibilità dell'istituto con detto principio dal fatto che il Vat Gap in Italia è stato stimato al 30% unitamente alla validità a tempo determinato dello *split payment*.

Anche la Corte costituzionale è stata chiamata a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale del meccanismo di *split payment* con la sentenza n.145 depositata il 16 giugno 2016, a seguito del ricorso della Regione Veneto. La Regione Veneto impugnava le norme istitutive dello *split payment* ritenendole incostituzionali in quanto in violazione degli artt. 3, 97, 117, primo comma, della Costituzione. In primo luogo, la Regione riteneva le disposizioni dello *split payment* lesive dell'art. 117, primo comma, della Cost. in quanto il meccanismo di *split payment* non è previsto dalla Direttiva Iva ed inoltre, contestava l'immediata applicazione dell'istituto, senza attendere quindi l'autorizzazione del Consiglio europeo necessaria, come più volte ricordato, ai sensi dell'art. 395 della Direttiva Iva, per l'introduzione di una misura in deroga alla disciplina ordinaria contenuta nella Direttiva. Ad avviso della ricorrente dette disposizioni comporterebbero, di riflesso, una lesione dell'autonomia amministrativa e finanziaria regionale, di cui agli artt. 118 e 119 della Cost., poiché richiederebbero a carico dell'ente un onere e un costo di adeguamento dei sistemi informativi irragionevole per permettere il corretto funzionamento del meccanismo, in lesione anche dei principi di ragionevolezza e di buon andamento della Pubblica Amministrazione, di cui agli artt. 3 e 97 della Cost.. La Regione sosteneva altresì la illegittimità costituzionale delle norme in tema di *split payment* poiché la violazione dell'art. 117, primo comma, risulterebbe anche in una lesione dell'autonomia finanziaria regionale, in quanto la Regione non potrebbe più compensare l'Iva sugli acquisti con quella sulle vendite e dovrebbe chiedere il rimborso allo Stato sostenendone l'onere. Nonostante l'intervenuta autorizzazione del Consiglio UE, la Regione sosteneva che l'autorizzazione non si potesse estendere ai rapporti tra Pubbliche Amministrazioni, argomentando che, essendo la norma stata introdotta per evitare che il privato evadesse l'imposta, la ratio della norma non giustificava la sua applicazione anche ai rapporti tra enti pubblici. La Corte costituzionale, con Sentenza n.145 del 16 giugno 2016, si è pronunciata dichiarando inammissibile il ricorso, rilevando che la disciplina censurata rientra nella competenza esclusiva statale di cui all'art. 117, secondo comma, lettera e), e che alle regioni non è riservata, nella materia, alcuna potestà, né di tipo legislativo né di tipo amministrativo; inoltre, per quanto riguarda gli oneri e i costi che la Regione lamenta di dover sopportare, afferma la Corte che sono oneri che riguardano tutti i soggetti e le Pubbliche Amministrazioni interessate dall'applicazione dell'istituto. Ciò affermato, la Corte ritiene inammissibile il ricorso poiché ritiene non vi siano attribuzioni costituzionalmente spettanti alla Regione suscettibili di essere indirettamente lese dalle disposizioni impugnate.

¹⁶ G. Vaselli, *Prime osservazioni sull'impatto dirompente dello split payment*, in *Boll. trib.*, 2015, 747.

ben oltre gli scopi per i quali era stata concepita.

Anche sul piano degli adempimenti, il nuovo regime introduce delle novità a cui si devono conformare i fornitori della Pubblica Amministrazione, infatti, nell'ambito dello *split payment* le operazioni andranno regolarmente fatturate con rivalsa dell'Iva, ma con l'annotazione "scissione dei pagamenti" (infatti è solo nella contabilità del fornitore che risulterà l'assenza del debito nei confronti dell'erario corrispondente all'Iva applicabile sull'operazione).

Più puntuali osservazioni sulle criticità della scissione dei pagamenti saranno approfondite nel prosieguo dell'analisi.

3. Quadro normativo di riferimento

Le norme relative allo *split payment* comprendono il nuovo art. 17-ter del DPR 26 ottobre 1972, n.633 introdotto dall'art. 1, comma 629, lett. b), della legge n.190/2014 (legge di stabilità 2015) rubricato "Operazioni effettuate nei confronti di enti pubblici", nonché una serie di disposizioni integrative e transitorie contenute nello stesso comma 629 (e nei successivi) della stessa legge.

L'art. 17-ter ha poi subito una riformulazione ad opera dell'art. 1 (co. da 1 a 4) (Disposizioni per il contrasto all'evasione fiscale" e modifica il sistema dello *split payment*.) del D.L. 24 aprile 2017, n.50 ("Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo")¹⁷ che, ampliando la platea dei soggetti cui si applica la scissione dei pagamenti, ha portato ad una necessaria modifica della rubrica dell'art. 17-ter in "Operazioni effettuate nei confronti di Pubbliche Amministrazioni e altri enti e società" per le quali si è dovuta richiedere un'ulteriore autorizzazione al Consiglio europeo, che il 25 aprile 2017 ha adottato la decisione di esecuzione n.2017/784, con la quale l'Italia è stata autorizzata a far ricorso al meccanismo dello *split payment* con riferimento ad un più ampio novero di soggetti e autorizzando l'Italia a mantenere la misura della scissione di pagamenti fino al 30 giugno 2020.

¹⁷ Convertito, con modificazioni, nella legge 21 giugno 2017, n.96.

Con l'ulteriore modifica intervenuta con l'art.3 del D.L. 16 ottobre 2017, n.148 (c.d. "Collegato fiscale alla legge di Bilancio 2018")¹⁸ è stata, poi, ulteriormente ampliata la platea dei soggetti destinatari dell'applicazione della scissione dei pagamenti.

A queste si aggiungono (ad oggi) le disposizioni attuative emanate con i Decreti del Ministero dell'economia e delle finanze 23 gennaio e 20 febbraio 2015, 27 giugno e 13 luglio 2017 e 9 gennaio 2018, e i chiarimenti ufficiali forniti dall'Agenzia delle entrate¹⁹.

La scelta del legislatore di operare con interventi di tipo sostitutivo, additivo o integrativo, direttamente sul testo del Decreto 23 gennaio 2015, peraltro già modificato dal D.M. 20 febbraio 2015, contenente le disposizioni d'attuazione emanate in occasione del debutto dello *split payment*, ha implicato uno sforzo interpretativo per mettere a fuoco il sistema delle regole applicative del nuovo regime.

4. Ambito soggettivo

Con il testo previgente dell'art. 17-ter del DPR n.633 del 1972, il meccanismo della scissione dei pagamenti trovava applicazione in relazione alle operazioni fatturate esclusivamente 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 carattere scientifico, degli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza"*.

In sostanza, per l'individuazione dell'ambito soggettivo di applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti si faceva riferimento alla platea dei destinatari dell'esigibilità differita di cui

¹⁸ Convertito con modificazioni, dalla L. 4 dicembre 2017, n.172.

¹⁹ Circ. 9 febbraio 2015, n.1/E; circ. 19 febbraio 2015, n.6/E, paragrafi 8.5, 8.6 e 8.7.; circ. 27 marzo 2015, n.14/E; e circ. del13 aprile 2015, n.15/E; cir. Circ. n 7 novembre 2017, 27/E.

all'art. 6, quinto comma, del DPR n.633 del 1972, effettuando valutazioni di ordine più generale che tenevano conto della *ratio* della norma²⁰.

Con la modifica normativa intervenuta con il D.L. n.50/2017 è stato operato, in primo luogo, un ampliamento, sotto il profilo soggettivo, dell'ambito applicativo del meccanismo della scissione dei pagamenti, che può essere, di fatto, individuato in due macro categorie, quella dei soggetti rientranti nella nozione di Pubbliche Amministrazioni e quella delle società controllate dalle Pubbliche Amministrazioni e delle principali società quotate.

In base all'art. 17-ter del DPR n.633/1972, come modificato, il meccanismo della scissione dei pagamenti si applica a tutte le operazioni effettuate nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni inserite nel conto consolidato delle Pubbliche Amministrazioni, ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n.196 (legge di contabilità pubblica).

Tale norma definisce "amministrazioni pubbliche" gli enti e i soggetti indicati dall'ISTAT a fini statistici nell'elenco delle amministrazioni pubbliche inserite nel conto economico consolidato delle Pubbliche Amministrazioni (oggetto del comunicato ISTAT del 30 settembre 2011 e successivi aggiornamenti, effettuati sulla base delle definizioni dei regolamenti dell'Unione europea), nonché le Autorità indipendenti e tutte le Pubbliche Amministrazioni individuate dall'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n.165²¹.

²⁰ L'art. 6 del DPR n.633/72 individua il momento rilevante in cui sorge l'obbligazione tributaria in materia di Iva. In generale, la disposizione individua tale momento nella stipulazione del contratto per quanto riguarda i beni immobili; per i beni mobili lo individua nella consegna o spedizione del bene; per quanto riguarda le prestazioni di servizi, invece, rileva, ai fini dell'esigibilità dell'imposta, il pagamento del corrispettivo. Lo stesso art. 6, al secondo periodo del quinto comma, prevede un'eccezione al regime generale appena esposto, prevedendo che l'esigibilità dell'imposta sia differita al momento dell'atto del pagamento del corrispettivo per le cessioni di beni e prestazioni di servizi operate nei confronti dello Stato, degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, e degli altri soggetti indicati nello stesso quinto comma dell'art. 6 DPR n.633/1972.

Con il comma 5 dell'art. 6 del D.P.R. 633/1972 però, il legislatore ha inteso perseguire una finalità ben diversa dall'intento anti-evasivo dello *split payment*. L'art. 6, infatti, prevede la possibilità di differire, con riferimento alle cessioni effettuate nei confronti di determinati soggetti pubblici, il momento dell'esigibilità dell'imposta all'atto del pagamento del corrispettivo. La finalità era quella di "ammortizzare" la situazione di difficoltà finanziaria in cui si sarebbero potuti trovare i soggetti che effettuavano prevalentemente tali cessioni sulla base di contratti di fornitura che prevedessero il pagamento in un momento successivo a quello della consegna dei beni.

²¹ Ai sensi dell'articolo 1, comma 2 del D.Lgs n.165 del 2001, per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado

In sostanza, con le norme in esame, in luogo di applicarsi alle operazioni aventi come destinatari quelli specificamente individuati dalla legge di stabilità 2015, lo *split payment* trova applicazione in generale a tutte le operazioni rese nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni²².

Successivamente l'art.3 del D.L.16 ottobre 2017 ha esteso ulteriormente il meccanismo della scissione dei pagamenti dell'Iva ricomprendono nell'adempimento anche gli enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, le fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche, le società controllate direttamente o indirettamente da qualsiasi tipo di amministrazione pubblica e quelle partecipate per una quota non inferiore al 70% da qualsiasi amministrazione pubblica o società assoggettata allo *split payment*. andando a sostituire il comma 1-*bis* dell'art.17-*ter*.

Più in dettaglio il comma 1 dell'articolo 3, amplia la sfera soggettiva di applicazione del meccanismo dello *split payment* aggiungendo all'art.17 *ter* comma 1 *bis* la lettera 0a) e la lettera 0b) secondo le quali la scissione dei pagamenti si estende anche alle operazioni effettuate nei confronti di enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona e di fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche come definite dall'art. 1, comma 2, della Legge 31 dicembre 2009, n.196, per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%.

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 istituite dal decreto legislativo 30 luglio 1999, n.300 (Agenzie fiscali). Fino alla revisione organica della disciplina di settore, tale definizione si applica anche al CONI.

²² Si ricorda che l'Agenzia delle Entrate nella circolare n.9/2015 aveva chiarito che, secondo le norme antecedenti, si dovevano ritenere esclusi dall'applicazione del meccanismo dello *split payment* gli enti previdenziali privati o privatizzati (essendo la natura pubblica un requisito imprescindibile per l'applicazione della norma in commento), le aziende speciali (ivi incluse quelle delle CCIAA) e gli enti pubblici economici. Erano esclusi anche gli Ordini professionali, gli Enti ed istituti di ricerca, le Agenzie fiscali, le Autorità amministrative indipendenti (quale, ad esempio, l'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni – AGCOM), le Agenzie regionali per la protezione dell'ambiente (ARPA), gli Automobile club provinciali, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle Pubbliche Amministrazioni (ARAN), l'Agenzia per L'Italia Digitale (AgID), l'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (INAIL), l'Istituto per lo studio e la prevenzione oncologica (ISPO).

Tali soggetti si aggiungono così alle Pubbliche Amministrazioni destinatarie delle norme in materia di fatturazione elettronica obbligatoria di cui all'art. 1, commi da 209 a 214, della Legge 24 dicembre 2007, n.244 che già applicavano la scissione dei pagamenti.

Il D.L. 16 ottobre 2017 inoltre ha modificato:

- la lettera a), per mera finalità di coordinamento, concernente l'applicazione del meccanismo alle società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n.2), del Codice Civile, direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri²³;

- la lettera b) relativa all'inclusione delle società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n.1) del Codice Civile, da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 dell'articolo 17-ter del DPR n.633/1972 o da enti e società di cui alle lettere 0a), 0b), a) e c)²⁴;

- la lettera c) riferita alle società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70%, da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 dell'articolo 17-ter del DPR n.633/1972 o da enti e società di cui alle lettere 0a), 0b), a) e b). In particolare con riferimento alle società partecipate non rientrano nell'estensione in esame quelle la cui percentuale complessiva del capitale è inferiore al 70%;

- la lettera d) concernente le società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana così come identificate agli effetti Iva. Viene pertanto specificato che sono soggette al meccanismo dello *split* solo le società identificate agli effetti dell'Iva in Italia. Resta tuttavia salva la possibilità che il Ministro dell'economia e delle finanze possa individuare, mediante proprio decreto, un indice alternativo di riferimento per il mercato azionario.

Le modifiche introdotte hanno quindi lo scopo di estendere ancora di più l'ambito

²³ Si rammenta ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n.2) del Codice Civile sono considerate società controllate quelle in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria.

²⁴ Si rammenta che ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n.1) del Codice Civile sono considerate società controllate quelle in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria.

applicativo delle disposizioni in materia di *split payment* rispetto al più recente ampliamento di platea operato con il ricordato articolo 1 del DL n.50/2017²⁵.

In ambito soggettivo non bisogna dimenticare che il comma 1-*quinquies*- come inserito dall'art.1 del D.L. 24 aprile 2017, n.50 esclude, poi, dall'applicazione delle norme sullo *split payment* gli enti pubblici gestori di demanio collettivo, limitatamente alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi afferenti alla gestione dei diritti collettivi di uso civico²⁶. Si evidenzia, in particolare, che non basta ai fini dell'esclusione dall'ambito soggettivo della scissione dei pagamenti la circostanza che l'ente sia unicamente gestore di beni demaniali ma, c'è bisogno che l'ente eserciti sui beni diritti civili perpetui di godimento di natura civilistica, per cui la loro disciplina è equiparata al regime della demanialità.

La lettera c) del comma 1 dell'articolo 1 del D.L. 24 aprile 2017, n.50 ha abrogato, poi, il comma 2 dell'articolo 17-*ter*, il quale escludeva dall'applicazione dello *split payment* i compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito (comma 2 del nuovo articolo 17-*ter*). Con l'abrogazione del comma 2, di conseguenza, anche detti emolumenti (dunque i compensi dei professionisti) sono assoggettati al meccanismo di *split payment* ogniqualvolta siano effettuate operazioni nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni.

L'art.1, co.1 lett. b) del D.L. 24 aprile 2017, n.50, che ha introdotto all'art. 17 *ter* il comma 1-*ter* secondo il quale le norme sullo *split payment* contenute nell'articolo 17-*ter* si applicano fino al termine fissato di scadenza della misura speciale di deroga individuata dall'UE che nel caso di specie, vista la decisione di deroga del Consiglio n.784 del 25 aprile 2017²⁷, è il 30 giugno 2020.

²⁵ Si rammenta in proposito che, dopo l'ampliamento di cui al suddetto articolo si sono succeduti due decreti di attuazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze rispettivamente del 27 giugno 2017 e 13 luglio 2017 che hanno provveduto a definire i soggetti interessati dal meccanismo in argomento.

²⁶ Si tratta di quelle strutture organizzative preposte dall'ordinamento giuridico all'Amministrazione di beni demaniali collettivi, ossia di beni soggetti a forme di proprietà collettiva di diritto pubblico destinati al godimento in modo indiviso e caratterizzati da un particolare regime giuridico consistente, in via generale, nell'inalienabilità, imprescrittibilità, inespropriabilità, non usucapibilità e nella perpetuità del vincolo a favore di collettività.

²⁷ Decisione di esecuzione UE 2017/784 del Consiglio del 25 aprile 2017, che ha autorizzato l'Italia ad adottare la scissione dei pagamenti fino al 30 giugno 2020.

Le modifiche normative hanno necessariamente richiesto l'emanazione del D.M. 9 gennaio 2018 che ha modificato il D.M. 23 gennaio 2015 - già modificato nel corso del 2017²⁸ - per recepire le novità introdotte, oltre ad apportare alcuni necessari interventi di coordinamento normativo, riscrivendo interamente le modalità di individuazione di alcune tipologie di destinatari dello *split payment*²⁹.

4.1. Il controllo congiunto di diritto e le variazioni in corso d'anno

In particolare la modifica del decreto del gennaio 2018 è stata necessaria per quanto riguarda la rilevanza del controllo congiunto di diritto.

Già l'Agenzia con la circolare n.27/E del 2017 aveva considerato che il controllo rilevante ai fini dello *split payment* è quel controllo per cui, in applicazione di norme di legge o statutarie o di patti parasociali, per le decisioni finanziarie e gestionali strategiche è richiesto il consenso unanime di tutte le parti che condividono il controllo; detto requisito non sussiste, invece, nella differente ipotesi di controllo analogo congiunto, di cui all'art. 2, comma 1, lett. d), del Dlgs. n.175 del 2016. Non rientrano in tale categoria, quindi, le società per le quali sussistono solo partecipazioni minoritarie che, sommate, superano la percentuale del 50%³⁰.

Preso per valida la definizione dell'Agenzia dell'entrate, il decreto da delle indicazioni per le variazioni in corso d'anno.

In particolare nel caso in cui il controllo, la partecipazione o l'inclusione nell'indice Ftse Mib si verifichi in corso d'anno:

- entro il 30 settembre, le nuove fondazioni, gli enti e le società controllate, partecipate o incluse nel citato indice, applicheranno lo *split payment* alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo;

- dopo il 30 settembre, la scissione dei pagamenti deve essere applicata alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1° gennaio del secondo anno

²⁸ D.M. 27 giugno e 13 luglio 2017.

²⁹ D.M. 23 gennaio 2015, art. 5-ter come sostituito dall'art. 1, comma 1, lettera d, del D.M. 9 gennaio 2018.

³⁰ Vd. comunicato del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze pubblicato sul sito istituzionale dello stesso il 14 luglio 2017.

successivo.

Similmente se il controllo, la partecipazione o l'inclusione nell'indice Ftse Mib viene meno in corso d'anno:

- entro il 30 settembre, le fondazioni, gli enti e le società non più controllate, partecipate o incluse nel citato indice continueranno ad applicare lo *split payment* alle operazioni per le quali è emessa fattura fino al 31 dicembre dell'anno in corso;
- dopo il 30 settembre, i soggetti di cui sopra dovranno continuare ad applicare lo *split payment* alle operazioni per le quali è emessa fattura fino al 31 dicembre dell'anno successivo.

Viene infine specificato che rientrano tra le società controllate direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei ministri e dai ministeri e dalle Regioni, Province, Città metropolitane, Comuni, Unioni di comuni anche quelle il cui controllo è esercitato congiuntamente da Pubbliche Amministrazioni centrali e/o locali e/o da società da queste controllate.

Tutto ciò premesso è utile in tale sede ricordare l'orientamento del Consiglio di Stato³¹ che si è espresso sul controllo societario ex art. 2359 affermando che si ritiene unitariamente realizzato da più amministrazioni pubbliche quando gli organi decisionali della società controllata sono composti da rappresentanti delle Pubbliche Amministrazioni, taluni dei quali possono rappresentare varie o tutte le amministrazioni partecipanti; le Pubbliche Amministrazioni congiuntamente - grazie ad accordi tra loro o a comportamenti paralleli - dispongono della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria (controllo di diritto), ovvero di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria (controllo di fatto), oppure esercitano congiuntamente sulla società un'influenza dominante in virtù di particolari vincoli contrattuali con esse; la persona giuridica controllata non persegue interessi contrari a quelli delle amministrazioni controllanti.

Prosegue, poi, affermando che *“non è invece sufficiente la mera titolarità pubblica della maggioranza di capitale, essendo tale elemento, da solo*

³¹ Parere Cons. Stato, Sez. I, 4 giugno 2014, n.594/14.

considerato, estraneo all'art. 2359 c.c., che riguarda le due ipotesi del 'socio sovrano' e del 'socio tiranno', in cui chi esercita il controllo è il dominus della società. Concetto che certo non può dirsi integrato allorquando le Pubbliche Amministrazioni, pur avendo la maggioranza del capitale, agiscano separatamente (...)".

Ne consegue che le società partecipate individuate dalla lett. c) co. 1-bis dell'art. 17-ter dovrebbero essere solo quelle dove esiste una partecipazione per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70% - da un'unica Pubblica Amministrazione. Nel caso di partecipazione (o di controllo) da parte di più Pubbliche Amministrazioni, una di queste deve essere il socio "sovrano" o "tiranno" ovvero che le stesse pur avendo la maggioranza del capitale, non operino disgiuntamente.

Da quanto detto è evidente che sarà ovviamente più complesso, con l'allargamento dello *split payment* l'accertamento dei requisiti anche se come vedremo i fornitori possono contare sugli elenchi che l'Amministrazione finanziaria predispone annualmente, ai sensi delle disposizioni normative secondarie che demandano all'Amministrazione, per l'appunto, la ricognizione dei soggetti destinatari dello *split payment* e la pubblicazione di appositi elenchi dei soggetti stessi.

4.2. L'individuazione dei soggetti destinatari dello *split payment*

L'Amministrazione finanziaria predisporrà annualmente la ricognizione dei soggetti destinatari dello *split payment* e la pubblicazione di appositi elenchi dei soggetti stessi. Da pubblicare il 20 di ottobre con valenza dal primo gennaio dell'anno successivo, mentre la verifica dei requisiti per essere ricompresi o esclusi avviene al 30 settembre di ciascuna annualità³².

³² Per il solo 2017, in data 31 ottobre 2017 sono stati pubblicati sul sito gli elenchi provvisori per il 2018, che però, puntualizza un comunicato del Dipartimento, "non tengono conto dell'estensione dello *split payment* a tutte le società controllate dalla PA, ai sensi dell'art. 3 del D.L. 16 ottobre 2017, n.148, in attesa di conversione in legge". Il comunicato precisa inoltre che sono state apportate ulteriori modifiche agli elenchi definitivi per il 2017 delle società controllate da Pubbliche Amministrazioni centrali o locali, rettificati a seguito delle segnalazioni pervenute dopo la pubblicazione dei predetti elenchi in data 14 settembre 2017. Successivamente, il 19 dicembre

È importante sottolineare che a febbraio 2018 con una nota ministeriale è stato chiarito che relativamente all'efficacia temporale dell'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti, in considerazione della necessità di monitorare e aggiornare costantemente gli elenchi pubblicati sul sito del Dipartimento delle Finanze per tenere conto delle segnalazioni pervenute dagli stessi contribuenti, agli elenchi è attribuita efficacia costitutiva, anche in coerenza con quanto precisato nella circolare n.27/E del 2017 dell'Agenzia delle Entrate. Pertanto, al fine di tutelare il legittimo affidamento dei soggetti interessati, è da intendersi che la disciplina dello *split payment* ha effetto dalla data di effettiva inclusione del soggetto nell'elenco e della pubblicazione dell'elenco sul sito del Dipartimento delle Finanze. La consultazione delle posizioni dei contribuenti è stata inoltre agevolata con l'inserimento di una colonna in cui viene riportata la data di inclusione negli elenchi dei contribuenti soggetti allo *split payment*³³.

In tale sede è utile ricordare che l'art.1, co. 1 lett. b) del D.L. 24 aprile 2017, n.50 ha introdotto all'art. 17-ter il comma1-*quater* che sancisce che a richiesta dei cedenti o dei prestatori, i cessionari o i committenti devono rilasciare un documento che attesti la loro riconducibilità ai soggetti cui si applicano le norme sullo *split payment*. Si chiarisce che i cedenti e prestatori in possesso di tale attestazione devono applicare tale modalità di versamento dell'Iva.

Si ritiene che questa disposizione, volta ad esonerare da responsabilità il fornitore che abbia ottenuto l'attestazione dal proprio cliente, debba essere coordinata con il dovere di ragionevole diligenza, che impone al cedente/prestatore la conoscenza della legge e la consultazione degli elenchi. Se in un primo momento

2017, il Ministero dell'economia e delle Finanze ha poi provveduto alla pubblicazione degli elenchi validi per l'anno 2018. In particolare, è stata realizzata una specifica applicazione informatica che consente una rapida consultazione degli elenchi mediante inserimento del codice fiscale degli enti. In tali elenchi non sono indicate le Amministrazioni pubbliche, come definite dall'articolo 1, comma 2, della Legge 31 dicembre 2009, n.196, e successive modificazioni e integrazioni, comunque tenute all'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti per le quali è possibile fare riferimento all'elenco (c.d. elenco IPA) pubblicato sul sito dell'Indice delle Pubbliche Amministrazioni.

A regime come ricordato l'elenco dei soggetti sottoposti a *split payment* è pubblicato entro il 20 ottobre di ciascun anno con effetti a valere per l'anno successivo.

³³ Comunicato 7 febbraio 2018 Min. economia e finanze - Dip. Finanze - *Split payment*: efficacia costitutiva degli elenchi.

sorgeva il dubbio, in caso di contrasto tra l'attestazione, da una parte, e il contenuto degli elenchi, dall'altra, per il fornitore nel dare prevalenza alla prima oppure al secondo, oggi come già detto, con la nota ministeriale del febbraio 2018 è chiaro che faranno fede solo gli elenchi.

La significativa estensione dell'ambito soggettivo ha l'obiettivo di intensificare il contrasto all'evasione da riscossione partendo dal presupposto che tali soggetti abbiano un grado di affidabilità fiscale maggiore dei loro fornitori nell'assolvimento degli obblighi di versamento dell'imposta. La connotazione che tale meccanismo assume è quella di vera e propria deroga all'ordinario meccanismo di funzionamento dell'imposta che, nella fase di incasso per l'Erario, con riguardo ai soggetti coinvolti, assume caratteristiche di un'imposta sul valore della produzione.

5. Ambito operativo

Il meccanismo della scissione dei pagamenti non fa venire meno in capo al fornitore la qualifica di debitore dell'imposta in relazione all'operazione effettuata nei confronti della Pubblica Amministrazione e delle società controllate.

Quest'ultime, ricordiamolo, hanno solo l'onere di versare all'Erario l'Iva relativa agli acquisti, in luogo del fornitore. Laddove non vi fosse alcuna imposta da versare nell'ambito della scissione dei pagamenti, in quanto, ad esempio, trattasi di acquisto non imponibile ovvero esente, nessun adempimento connesso alla scissione dei pagamenti dovrà essere effettuato dalle Pubbliche Amministrazioni o dalle società controllate acquirenti.

Il fornitore, pertanto, è tenuto all'osservanza degli obblighi di cui al DPR n.633 del 1972 connessi all'applicazione dell'imposta nei modi ordinari compatibilmente con la disciplina speciale della scissione dei pagamenti.

La circostanza che, in relazione all'operazione effettuata nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni e società controllate, il fornitore non incassa l'Iva addebitata ed evidenziata in fattura, influenza l'esecuzione degli obblighi cui è tenuto il medesimo fornitore.

Al riguardo, l'art. 2, comma 1, del Decreto 23 gennaio 2015, stabilisce che i fornitori *"emettono la fattura secondo quanto previsto dall'articolo 21 del decreto n.633 del 1972 con l'annotazione scissione dei pagamenti"* ovvero *split payment*, ai sensi dell'art. 17-ter del DPR n.633 del 1972. Il successivo comma 2, dispone che *"I soggetti passivi dell'Iva che effettuano le operazioni di cui*

all'articolo 1 non sono tenuti al pagamento dell'imposta ed operano la registrazione delle fatture emesse ai sensi degli articoli 23 e 24 del decreto n.633 del 1972 senza computare l'imposta ivi indicata nella liquidazione periodica".

I fornitori, quindi, non devono computare nella liquidazione di periodo l'Iva a debito indicata in fattura, ancorché occorra registrare nel registro "Iva vendite" le operazioni effettuate e la relativa Iva non incassata. Al riguardo, la Circolare n.27/E/2017 sottolinea che *"il fornitore dovrà provvedere ad annotare in modo distinto la fattura emessa in regime di scissione contabile (ad es. in un'apposita colonna ovvero mediante appositi codici nel registro di cui all'art. 23 del DPR n.633 del 1972), riportando, altresì, l'aliquota applicata e l'ammontare dell'imposta, ma senza far concorrere la medesima nella liquidazione di periodo".*

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n.1/E/2018, e la precedente n.27/E/2017 hanno precisato che per le operazioni assoggettate al meccanismo della scissione dei pagamenti la possibilità di dedurre l'imposta è condizionata: al possesso della fattura da parte del soggetto passivo; all'esigibilità dell'imposta, differita nel caso di specie al pagamento del corrispettivo ovvero, su opzione del soggetto passivo, alla ricezione della fattura o alla registrazione della stessa³⁴. Nel caso di registrazione la stessa deve, comunque avvenire anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta. Se prima della registrazione la fattura viene pagata l'esigibilità si verifica a prescindere dalla sua registrazione.

La regola dell'esigibilità differita riproduce quanto già previsto per le operazioni in regime di Iva ad esigibilità differita di cui all'art. 6, comma 5, del DPR n.633/1972. In quel contesto, mirava a sollevare il fornitore dall'anticipare l'Iva di una fornitura quando la stessa non fosse stata ancora pagata. Adesso sembra invece voler salvaguardare piuttosto gli interessi dell'Erario, rinviando la detrazione dell'imposta fino al momento in cui la stessa non è divenuta esigibile, cioè dovuta³⁵.

L'art. 5, comma 01 del Decreto 23 gennaio 2015, come modificato dall'art. 1, comma 1, lett. b), D.M. 9 gennaio 2018 sancisce che *"Le Pubbliche Amministrazioni, fondazioni, enti e società che effettuano acquisti di beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali, in relazione alle quali sono identificate agli*

³⁴ Vedasi anche art. 3, commi 1 e 2, D.M. 23 gennaio 2015.

³⁵ L'art. 19, comma 1, prevede che "(...). Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati ed importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile (...)".

effetti dell'imposta sul valore aggiunto, effettuano il versamento dell'imposta dovuta ai sensi dell'art. 17-ter del decreto n.633 del 1972 con modello F24 entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta diviene esigibile, senza possibilità di compensazione e utilizzando un apposito codice tributo".

La predetta modalità era già prevista nella precedente disciplina, per gli acquisti c.d. istituzionali delle Pubbliche Amministrazioni in relazione ai quali non vi sono modifiche³⁶.

Circa le nuove modalità di versamento per le Pubbliche Amministrazioni e Società che effettuano acquisti di beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali, la Circolare n.27/E/2017 ritiene che le stesse - dandone evidenza nei registri Iva - possano effettuare il versamento dell'Iva dovuta entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta diviene esigibile ovvero possono, in ogni caso, effettuare distinti versamenti per l'Iva dovuta:

- in ciascun giorno del mese, relativamente al complesso delle fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile in tale giorno;
- relativamente a ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile.

In alternativa a quanto sopra previsto, il comma 1 dell'art. 5 del Decreto 23 gennaio 2015, come modificato dall'art. 1, comma 1, lett. c), n.3), D.M. 27 giugno 2017 consente di avvalersi della possibilità, già prevista nella precedente disciplina, di annotare le fatture di acquisto nel registro di cui agli art. 23 o 24 del DPR n.633 del 1972 entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile, con riferimento al mese precedente. In tali casi, l'imposta dovuta partecipa alla liquidazione periodica del mese dell'esigibilità o, eventualmente, del relativo trimestre.

Resta fermo, ovviamente, l'obbligo, in capo alla Società e Pubbliche Amministrazioni soggetti passivi, di registrare le fatture nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 del DPR n.633 del 1972, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione della relativa imposta.

Pertanto, dal 1° luglio 2017, con riguardo alle singole operazioni di acquisto, fatturate dalla predetta data e la cui imposta diviene esigibile a partire dalla medesima data, le PA e Società potranno effettuare il versamento all'Erario dell'imposta dovuta nell'ambito della scissione dei pagamenti, con una delle modalità sopra indicate.

La prassi³⁷ chiarisce anche che nel caso di acquisti promiscui, i soggetti acquirenti, laddove effettuino il versamento diretto dell'imposta ai sensi del comma 01 dell'art. 5 del Decreto 23 gennaio 2015, non dovranno eseguire separati

³⁶ Cfr. Risoluzione n.15/E del 2015 e Circolare n.15/E del 2015.

³⁷ Circ., 7 novembre 2017, n.27/E.

adempimenti, ai fini del versamento dell'imposta dovuta all'Erario nell'ambito della scissione dei pagamenti. Resta ferma l'esigenza di individuare, con criteri oggettivi, la parte della relativa imposta da imputare rispettivamente alle due differenti attività (istituzionale e commerciale) ai fini del corretto esercizio del diritto di detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti.

Giova, infine, evidenziare che le operazioni di acquisto da indicare nelle dichiarazioni Iva e nelle comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche, effettuate dalle Pubbliche Amministrazioni e dalle Società acquirenti, sono soltanto quelle di natura commerciale, a prescindere dal metodo di versamento dell'imposta all'Erario prescelto dal soggetto acquirente (art. 5 del DM).

Il successivo comma 2-ter dell'art. 5 del Decreto 23 gennaio 2015 come modificato dall'art. 1, comma 1, lett. c), D.M. 9 gennaio 2018, stabilisce, infine, che *"Resta fermo quanto previsto per le banche dal regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 12 febbraio 2004, n.75, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n.70 del 24 marzo 2004, nonché, per le fondazioni, enti e società assicurative, dal decreto del Ministro delle finanze del 30 maggio 1989, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n.129 del 5 giugno 1989."*

Si tratta, come è noto, di decreti che prevedono adempimenti semplificati nella rilevazione contabile delle operazioni attive e passive dei soggetti interessati. Per quanto concerne, pertanto, gli acquisti di beni e servizi dei predetti soggetti, fermo restando l'applicabilità della scissione dei pagamenti e, pertanto, l'onere di versare all'Erario, in luogo del fornitore, l'Iva relativa agli acquisti, continuano ad applicarsi le speciali modalità di cui ai citati decreti.

Per regolarizzare eventuali fatture ricevute dai fornitori in modo errato ovvero omesse si può ricorrere allo strumento della nota di variazione

Come chiarito con la circolare n.15/E/2015 e confermato dalla circolare n.27/E/2017, nell'ipotesi in cui il fornitore emetta una nota di variazione in aumento, torna sempre applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti e, pertanto, la stessa dovrà essere numerata, indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla fattura originaria emessa³⁸.

Diversamente, quando il fornitore emette una nota di variazione in diminuzione, che si riferisce a fatture originarie emesse prima dell'entrata in vigore della scissione dei pagamenti, alla stessa si applicheranno le regole ordinarie.

³⁸ La circolare sul punto non si sofferma, ma laddove la nota di variazione in aumento non sia dovuta a fatti sopravvenuti, per regolarizzare l'operazione l'impresa dovrà ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1972, n.472.

La circolare n.27/E/2017 precisa inoltre che nell'ipotesi in cui il fornitore abbia emesso una nota di variazione in diminuzione, la Pubbliche Amministrazioni e Società (e dal 2018 anche le fondazioni, enti) che, ai sensi del comma 1 dell'art. 5 del Decreto 23 gennaio 2015, abbia già eseguito il versamento diretto all'Erario dell'imposta indicata nella fattura originaria, potrà scomputare il maggior versamento eseguito dai successivi versamenti da effettuare nell'ambito della disciplina della scissione dei pagamenti.

Le note di variazione di cui si parla si deve presumere siano solo quelle che rivestono rilevanza ai fini Iva (ex. art. 26, comma 2, DPR n.633/1972) in quanto solo queste possono avere effetti sull'ammontare dell'imposta versata dalla Pubbliche Amministrazioni (o società) o sul computo dell'operazione (e dell'Iva) nei suoi registri Iva.

Dalla lettura della circolare risulta che la nota di variazione in diminuzione non produce effetti sulla liquidazione Iva del fornitore, in quanto la rettifica deve essere operata solo nella posizione Iva del cliente.

Ricordiamo che sia le Pubbliche Amministrazioni che le società controllate possono fare l'acquisto in ambito istituzionale o commerciale.

Nel caso di acquisto in ambito istituzionale l'ente ha obbligatoriamente eseguito il versamento dell'imposta dell'originaria fattura di acquisto, mediante versamento diretto³⁹ e per rettificare l'importo versato in eccesso, l'Amministrazione finanziaria consente di scomputare il maggior versamento eseguito dai successivi versamenti da effettuare nell'ambito della disciplina della scissione dei pagamenti.

Per le società però è quanto mai improbabile che una società destinataria di una fattura in *split payment* utilizzi il metodo del versamento diretto previsto dall'art. 5 del D.M. 23 gennaio 2015, piuttosto che quello dell'annotazione nei registri Iva ai fini dell'utilizzo diretto nella liquidazione Iva.

Se poi l'acquisto è destinato alla sfera commerciale, invece, le Pubbliche Amministrazioni e le società controllate, procedono alla doppia annotazione nei registri di cui agli artt. 23 e 24 nonché art. 25. Per rettificare, quindi, l'operazione a

³⁹ Art. 4 del D.M. 23 gennaio 2015.

fronte della ricezione della nota di variazione in diminuzione del proprio fornitore, il destinatario dovrà intervenire sulle liquidazioni stesse, registrando la nota nel registro "Iva vendite" di cui agli artt. 23 e 24, oltre che nel registro "Iva acquisti" di cui all'art. 25. In tal modo è possibile stornare la parte di imposta precedentemente computata nel debito e rettificare l'imposta detraibile.

In base a quanto disciplinato dall'art.5, comma 2-bis del Decreto 23 gennaio 2015 come modificato^{40 41}, le Pubbliche Amministrazioni, le fondazioni, gli enti e le società controllate, soggetti passivi Iva, dovranno determinare l'acconto, secondo uno dei metodi previsti (storico, previsionale o effettivo), tenendo conto dell'imposta versata all'Erario nell'ambito della scissione dei pagamenti.

Il comma 4-bis, dell'art.1 del D.L. 24 aprile 2017, n.50, ha previsto che, a partire dal 2018, i rimborsi da conto fiscale sono pagati direttamente ai contribuenti dalla struttura di gestione appositamente prevista⁴². Le modalità di attuazione sono state disciplinate con il Decreto emanato il 22 dicembre 2017 a partire dal primo gennaio 2018 a prescindere dal periodo d'imposta cui si riferiscono i pagamenti.

L'Amministrazione finanziaria effettuerà per primi i pagamenti dei rimborsi che, ai sensi della disciplina Iva, sono qualificati come "prioritari" (DPR n.633/72, cfr. art. 38-bis, comma 10).⁴³

Al riguardo, con una serie di decreti del MEF sono stati progressivamente individuati i contribuenti che, in presenza delle specifiche condizioni previste dalla

⁴⁰ Comma aggiunto dall'art. 1, comma 1, lett. c), n.4), D.M. 27 giugno 2017.

⁴¹ Vedasi anche relazione di accompagnamento al Decreto 23 gennaio 2015 secondo la quale *"l'articolo 5 del decreto prevede che le Pubbliche Amministrazioni che rivestono la qualità di soggetto passivo e che hanno effettuato acquisti di beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali, devono versare la relativa imposta facendo partecipare la medesima alla liquidazione periodica del mese o del trimestre in cui si verifica l'esigibilità della medesima, previa registrazione della fattura nel registro di cui agli articoli 23 o 24 del DPR n.633/1972 entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile, con riferimento al mese precedente"*.

⁴² D.Lgs. n.241/1997, art. 22, comma 3.

⁴³ Giova ricordare che con il "Decreto Semplificazioni 2015" (Decreto legislativo n.175 del 21 novembre 2014) viene modificato l'art. 38 bis del DPR n.633/1972, modificando *"le procedure per l'esecuzione dei rimborsi dell'IVA risultanti a credito nella dichiarazione annuale dell'IVA (comma 1) ovvero, per talune fattispecie che non vengono modificate rispetto a quelle attualmente previste, nella liquidazione dell'IVA di fine trimestre (comma 2)"*. Tale modifica è stata indotta, principalmente, dalla procedura di infrazione 2013/4080 aperta dalle autorità comunitarie al fine di contestare all'Italia i tempi troppo lunghi per i rimborsi annuali IVA e per le condizioni, troppo severe, previste per l'esenzione dall'obbligo di prestare una garanzia al fine di beneficiare del periodo ridotto di rimborso dell'IVA.

legge, sono destinatari dei rimborsi in via accelerata.

Eseguiti i rimborsi "prioritari", i fondi disponibili saranno utilizzati per l'erogazione dei rimborsi aventi il seguente ordine: data di erogabilità più remota; data di presentazione più remota; periodo di riferimento, infrannuale o annuale, più remoto; importo minore.⁴⁴

Bisogna infine sottolineare che in base alla nuova disciplina il termine di decadenza relativo all'esercizio del diritto, per le fatture e le bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017, sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitata al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui è sorta⁴⁵.

Il comma 2 sempre dell'articolo 1 del D.L. 24 aprile 2017, n.50 apporta anche modifiche di coordinamento - conseguenti all'estensione operativa dello *split payment* - alle disposizioni della legge di stabilità 2015 (articolo 1, comma 633, della legge 23 dicembre 2014, n.190) che regolano le conseguenze per l'omesso o ritardato versamento, da parte di cessionari e committenti, dell'Iva corrisposta con il meccanismo della scissione del pagamento.

In particolare si chiarisce l'applicabilità delle sanzioni previste dallo stesso comma, per il caso di mancato o ritardato versamento dell'imposta, a carico degli acquirenti di beni o servizi, a prescindere dalla forma giuridica che i medesimi rivestono. In tal caso si applicano le sanzioni previste per il ravvedimento operoso (30 per cento del *quantum* dovuto) e le somme dovute sono riscosse mediante atto di recupero dell'Agenzia delle entrate (di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n.311).

Tali modifiche sono entrate in vigore dal primo luglio 2017 e si applicano alle operazioni per le quali è stata emessa fattura a partire dalla stessa data.

6. Ancora incertezze sullo *split payment*

Il legislatore ha scelto lo *split payment* come strumento per combattere il

⁴⁴ Le specifiche tecniche per la trasmissione delle informazioni relative al pagamento dei rimborsi in conto fiscale sono state approvate dall'Agenzia delle Entrate lo scorso 29 dicembre 2017 con provvedimento n.306408/2017.

⁴⁵ DPR n.633/1972, art. 19, comma 1, ultimo periodo, come modificato dall'art. 2, comma 1, D.L. n.50/2017.

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

In effetti, l'eliminazione del passaggio dell'imposta dall'acquirente al fornitore elimina anche il rischio che l'imposta dovuta per l'operazione posta in essere vada perduta, cioè non sia mai effettivamente versata all'Erario.

Il versamento diretto all'Erario da parte dell'ente pubblico, che il legislatore considera più affidabile del fornitore, avrebbe così consentito secondo il legislatore il recupero della parte del gettito Iva riferibile alle operazioni effettuate nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni, con effetti positivi per le casse dell'Erario e per il contrasto al fenomeno dilagante dell'evasione dell'imposta sul valore aggiunto⁴⁶.

E, invero, lo *split payment* ha determinato, negli anni di applicazione, un recupero di gettito Iva rilevante, giovando in maniera cospicua alle casse dello Stato e apportando un contributo positivo al contrasto all'evasione del tributo⁴⁷.

Ma, evidenziate tali premesse, i problemi sorti con l'introduzione dello *split payment* non devono essere sottaciuti.

⁴⁶ A seguito di uno studio statistico commissionato dall'Agenzia delle Entrate, si è rilevato che uno dei settori maggiormente colpiti dal fenomeno delle frodi Iva era quello delle cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni.

⁴⁷ Vedasi uno studio dell'Agenzia delle entrate del 2017 Argomenti di discussione n.1/2017, dal titolo *Gli effetti dello split payment sulla compliance Iva* i cui risultati indicano che l'introduzione dello *split-payment* ha generato un incremento del gettito Iva risultante dalla differenza tra i versamenti da *split-payment* della Pubblica Amministrazione e la minore Iva a debito versata dai fornitori della PA stimata dal modello.

Il primo elemento di criticità riguarda la platea dei soggetti e il problema del controllo societario.

Come visto a decorrere dal 1° gennaio 2018 il meccanismo dello *split payment* è stato esteso a tutti gli enti pubblici economici, alle fondazioni partecipate da Amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 dell'art. 17-ter per almeno il 70% del fondo di dotazione, alle società controllate direttamente o indirettamente e alle società partecipate per almeno il 70% da soggetti a loro volta rientranti nel meccanismo.

In conseguenza di questa ulteriore estensione, i soggetti tenuti ad applicare il meccanismo non coincide più con quelli indicati nell'autorizzazione rilasciata dal Consiglio europeo.

La Decisione 25 aprile 2017, n.2017/784/UE, con la quale – come visto - il Consiglio ha autorizzato l'Italia a mantenere la misura della scissione dei pagamenti fino al 30 giugno 2020, all'art. 1 individua, infatti, i seguenti soggetti: le Pubbliche Amministrazioni; le società controllate da Pubbliche Amministrazioni ai sensi dell'art. 2539 del Codice civile italiano; le società quotate in borsa incluse nell'indice FTSE MIB.

È evidente che l'inclusione delle fondazioni, partecipate da amministrazioni pubbliche per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%, prevista dalla lett. 0b), comma 1-*bis* dell'art. 17-ter non sono incluse in tale elenco. Ne varrebbe ricondurre tali soggetti alle Pubbliche Amministrazioni indicate al co. 1 dell'art. 17-ter assimilandoli ad esse.

Lo stesso dicasi per le società partecipate da tali fondazioni, contemplate nella lett. c) del comma 1-*bis*), per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70%, da amministrazioni pubbliche.

Altra incertezza riguarda **la posizione creditoria dei fornitori.**

Da quanto esaminato i fornitori non devono computare nella liquidazione di periodo l'Iva a debito indicata in fattura, ancorché occorra registrare nel registro "Iva vendite" le operazioni effettuate e la relativa Iva non incassata.

Al riguardo, la Circolare 27/E/2017, come visto, ha sottolineato che *"il fornitore dovrà provvedere ad annotare in modo distinto la fattura emessa in regime di scissione contabile (ad es. in*

un'apposita colonna ovvero mediante appositi codici nel registro...". Non proponendo così una soluzione univoca e lasciando spazio ai fornitori di adottare la soluzione per loro preferibile proponendo due modalità (annotazione in apposita colonna o mediante appositi codici).

Come giustamente sottolineato⁴⁸ sarebbe utile l'istituzione di un sezionale, soprattutto nel caso in cui le operazioni di questo tipo non siano occasionali. In tal modo, l'operazione attiva effettuata confluisce nelle operazioni attive di periodo e nel volume d'affari, entrando anche, se ne sussistono i presupposti, nel calcolo del *pro-rata*. Ma l'imposta totale presente nel sezionale non entra invece nella liquidazione di periodo.

Con riferimento, poi, ai rapporti tra fornitori e Pubbliche Amministrazioni e società controllate, alcune criticità sorgono in merito al criterio di esigibilità dell'imposta.

Nulla viene chiarito dalla prassi sull'opportunità di informativa da parte del committente/cessionario (Pubbliche Amministrazioni e società controllate) nei confronti del proprio fornitore/cedente circa l'avvenuto versamento dell'imposta. Sembra, tuttavia, che una informativa di questo tipo, nei limiti in cui non gravi di ulteriori oneri gli operatori, possa consentire ai fornitori di completare l'operazione con un'informazione di cui altrimenti non avrebbero conoscenza, essendo a loro erogato il solo corrispettivo.

Infine alcune criticità emergono dalla lettura delle istruzioni fornite dall'Agenzia delle entrate anche con riferimento alle ipotesi di emissione di note di variazione in diminuzione.

La prassi nulla dice circa l'eventualità che il maggior versamento non possa, per vari motivi, trovare capienza nei successivi versamenti dovuti all'Erario, tanto più se deve trattarsi di "successivi versamenti da effettuare nell'ambito della disciplina della scissione dei pagamenti". Sul punto sarebbero opportuni ulteriori chiarimenti, per assicurare il recupero dell'imposta versata in eccesso e non solo mediante il rimborso della stessa.

Nel caso di acquisti destinati alla sfera commerciale, poi, si inserisce il caso -

⁴⁸ F. Papotti, *Ancora qualche dubbio operativo in tema di scissione dei pagamenti*, in *il fisco*, 2018, 122.

frequente per la Pubblica Amministrazione - degli acquisti promiscui.

La prassi⁴⁹, come visto, ha chiarito che anche che nel caso di acquisti promiscui, i soggetti acquirenti, laddove effettuino il versamento diretto dell'imposta ai sensi del comma 1 dell'art. 5 del Decreto 23 gennaio 2015, non dovranno eseguire separati adempimenti, ai fini del versamento dell'imposta dovuta all'Erario nell'ambito della scissione dei pagamenti. Resta ferma l'esigenza di individuare, con criteri oggettivi, la parte della relativa imposta da imputare rispettivamente alle due differenti attività (istituzionale e commerciale) ai fini del corretto esercizio del diritto di detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti.

Ma quali sono i criteri oggettivi con cui individuare la parte di imposta da imputare alle due attività? L'amministrazione nulla dice.

Forse può venire in soccorso quanto espresso in passato dalla giurisprudenza di legittimità⁵⁰ secondo la quale in tema di Iva, nel caso di più attività svolte nell'ambito della stessa impresa, per una sola delle quali l'imposta assolta sia detraibile, l'imputazione dei costi promiscui, riferibili cioè a tutte le attività, deve essere effettuata in base alla misura della concreta utilizzazione dei beni e servizi, da cui derivano detti costi, nell'ambito delle distinte attività, atteso quanto previsto dall'art. 36, commi 3 e 5, del DPR 26 ottobre 1972, n.633. Il relativo onere di provare l'imputazione dei costi incombe al contribuente e non può essere assolto invocando criteri di astratta ripartizione proporzionale.

Da quanto espresso dalla Cassazione, quindi, bisogna *in primis* verificare che l'acquisto faccia riferimento a beni effettivamente utilizzati promiscuamente anziché alla destinazione oggettiva nell'ambito delle attività esercitate, poi bisogna individuare ed applicare un criterio oggettivo, coerente e dimostrabile, di imputazione di detti costi tra le varie attività.

Solo in assenza di criteri oggettivi, coerenti cioè con la natura dei beni/servizi, i costi promiscui possono essere ripartiti in base al volume d'affari delle attività

⁴⁹ Circ., 7 novembre 2017, n.27/E.

⁵⁰ Cass., sent. del 20 aprile 2012, n.6255.

svolte⁵¹.

7. Conclusioni

Gli effetti derivanti dall'applicazione del modello *split payment* devono essere analizzati da due punti di vista: quello dell'ente impositore che dichiara di voler ricercare una soluzione ai fenomeni fraudolenti e quello dei soggetti passivi, per lo più piccole e medie imprese, alla ricerca di un'effettiva neutralità dell'imposta.

Riguardo all'azione di contrasto delle frodi, il modello elimina dal sistema Iva l'elemento di profittabilità che fino ad oggi ha spinto le società a incamerare indebitamente l'Iva relativa alle proprie cessioni, riscuotendola dai propri acquirenti ed uscendo dal circuito economico senza versarla all'erario ponendosi a salvaguardia delle esigenze di cautela fiscale degli Stati e non incidendo sulle esigenze di cassa degli stessi.

Come visto, però, in Italia i soggetti che versano l'Iva in luogo dei propri fornitori sono i soggetti delle Pubbliche Amministrazioni ne consegue che, come già detto, con l'obbligatorietà dell'emissione della fattura elettronica nei confronti degli stessi, la giustificazione del trattenimento dell'imposta da parte della stessa Pubblica Amministrazione perde ogni base giuridica.⁵²

L'applicazione del meccanismo di *split payment* ha, in effetti, determinato un crescente aumento del gettito Iva nelle casse dell'Erario a partire dalla sua entrata in vigore. Si è ottenuto così, secondo l'Amministrazione finanziaria, una riduzione

⁵¹ M. Peirola, Criteri di ripartizione dei costi promiscui in caso di attività separate, in Corr. Trib., 2012, 2482.

⁵² Un discorso a parte meritano le modalità con cui il Governo italiano chiede deroghe alle direttive europee in campo fiscale, per coprire le inefficienze dell'Agenzia delle Entrate, aumentando gli oneri a carico dei contribuenti. Dopo aver ottenuto con decisione del Consiglio (UE) 784 del 25 aprile 2017 la proroga del regime dello *split payment* al 30 giugno 2020, "quando sarà stata sviluppata e posta in atto un'adeguata politica di controllo sulla base dei dati disponibili per via elettronica" l'Amministrazione finanziaria a chiesto, in deroga a quanto previsto dalla direttiva IVA, di poter imporre anticipatamente la fattura elettronica. Quest'ultima modalità ridurrebbe secondo il fisco i tempi dei controlli di coerenza dell'Iva dichiarata e di quella effettivamente versata dagli attuali 18 mesi a "tre mesi, ponendo così fine molto più rapidamente alla catena fraudolenta". Una chiara ammissione che lo *split payment* serve essenzialmente ad aumentare le entrate temporaneamente, in modo artificioso; aumentando parallelamente il buco nelle entrate quando il regime speciale cesserà.

del *Vat Gap* ascrivibile alla riduzione dei mancati versamenti, cioè fornitori della Pubblica Amministrazione che dichiaravano compiutamente l'imposta ma poi non la versavano, e in parte alla contrazione della cosiddetta evasione senza consenso, ovvero fornitori della Pubblica Amministrazione che emettevano regolare fattura all'acquirente ma poi non riportavano, in tutto o in parte, l'Iva nelle proprie dichiarazioni.

Tutto bene dunque? Non proprio. In realtà il quadro è ben più complesso e ritenere che l'incremento del gettito sia essenzialmente il risultato del successo dello *split payment* nelle politiche di contrasto all'evasione o ad altri comportamenti opportunistici, costituisce una ricostruzione molto parziale ed in sostanza fuorviante degli effetti dello *split payment*.

Vediamo perché. Prevedere che lo *split payment*, applicato all'insieme degli acquisti di beni e servizi da parte delle amministrazioni pubbliche, intese in senso allargato, avrebbe determinato un'impennata nel gettito dell'Iva, non richiedeva la costituzione di un *pool* di professori e di altri specialisti del diritto tributario: bastava rivolgersi ad un bravo ragioniere.

Il motivo è semplice. Le Pubbliche Amministrazioni, nel momento in cui trattengono l'Iva dovuta ai propri fornitori e la versano all'Erario, applicano l'Iva come se fosse un'imposta monofase sul valore dell'intera cessione, e non un'imposta sul valore aggiunto: si determina infatti una duplicazione temporanea dell'imposta relativa alla parte di Iva già versata dai soggetti passivi, intervenuti nelle fasi precedenti del ciclo, che l'Amministrazione finanziaria ha già incassato e che potrà essere dedotta solo successivamente o recuperata attraverso le farraginose operazioni di rimborso dell'ente.

Non solo: la maggioranza delle operazioni imponibili soggette a *split payment*, non sono operazioni B2B, vale a dire *business to business*, ma, B2C, ossia *business to consumer*, che significa, in base a dati di comune esperienza, che la maggior parte dell'Iva incassata attraverso lo *split payment* è stata già versata nelle fasi precedenti del ciclo dell'Iva.

Dalla sua introduzione, lo *split payment*, come previsto, ha determinato un

aumento della crescita del gettito Iva, avendo un effetto positivo per l'Erario; tuttavia per quanto indicato in precedenza la parte di gran lunga maggiore dell'incremento lo si deve alla duplicazione temporanea di una parte dei versamenti, accompagnata da un altrettanto ampia lievitazione dell'Iva potenzialmente deducibile, tuttavia non ancora dedotta o rimborsata.

Vi è poi un altro aspetto non privo di rilevanza tuttavia poco osservato. Questo incremento temporaneo di gettito registrato in entrata, tuttavia provvisorio, viene contabilizzato nel bilancio dello Stato come entrata, senza tenere conto che si tratta di una maggiore entrata al lordo e non al netto dell'Iva da dedurre o da rimborsare.

Una condizione che contrasta con i vincoli di certezza e di trasparenza che devono accompagnare il Bilancio dello Stato secondo la Costituzione. Da questo punto di vista si ha qualche esitazione a considerare virtuoso questo incremento (provvisorio) del gettito dell'Iva.

Si aggiunga, poi, che con l'applicazione dello *split payment* le Pubbliche Amministrazioni acquirenti di beni e servizi dalle imprese hanno beneficiato anche di un aumento di liquidità. A questo vantaggio va aggiunto il beneficio per l'Erario derivante dal fatto che tutta l'Iva relativa alle operazioni con le Pubbliche Amministrazioni è versata, con l'applicazione dello *split payment*, mensilmente, mentre fino al 2014 alcuni versamenti venivano fatti con cadenza trimestrale.

Dal punto di vista degli operatori economici, invece, l'analisi degli effetti presenta elementi di maggiore complessità in quanto il modello produce una serie di criticità e svantaggi che, come vedremo, rasentano la non legittimità dello *split payment*.

Già nella fase di consultazione unionale, come visto in premessa, gli operatori economici avevano obiettato come l'applicazione del meccanismo avrebbe determinato nelle imprese interessate una crisi di liquidità ed uno stato di credito permanente Iva, con la conseguenza di un'inevitabile crisi dell'equilibrio finanziario delle imprese che lavorano prevalentemente nel settore pubblico.

Il meccanismo dello *split payment*, infatti, determina come conseguenza inevitabile l'alterazione del *cash flow* aziendale.

In altre parole, le imprese che operano nei confronti della Pubblica Amministrazione e delle società controllate e/o quotate non incassano più l'Iva sulle operazioni attive, ma soprattutto vedono incrementare notevolmente il loro credito Iva.

Ricordiamoci infatti che l'Iva - nella sua disciplina ordinaria - non è un tributo a carico delle imprese, ma piuttosto un tributo che, secondo la felice intuizione del prof. Micheli, è afferente al consumo, ed è determinato dalla somma dei valori aggiunti, nelle varie fasi del ciclo, in base all'aliquota stabilita per l'operazione imponibile: imposta che in definitiva sarà assolta dal consumatore finale che acquista il bene o il servizio, sia esso un privato cittadino o le Pubbliche Amministrazioni e l'impresa (o il professionista). Si pongono quali soggetti che intervengono nella liquidazione e nel versamento dell'imposta, dovuta da altri. Il soggetto passivo dell'Iva, così deve riscuotere dai propri clienti e versare all'Erario l'imposta relativa alla porzione di valore aggiunto creato con la sua attività.

Per versare solamente l'imposta relativa alla quota di valore aggiunto creata con la sua attività, l'impresa deduce dall'Iva dovuta sulle vendite quella pagata ai suoi fornitori. Quindi, l'impresa anticipa l'imposta ai propri fornitori ma allo stesso tempo è ricompensata dai propri clienti che, a loro volta, anticipano l'Iva sul corrispettivo della cessione del bene o servizio. La situazione torna in equilibrio con la liquidazione dell'imposta e il versamento dell'Iva dovuta sulla porzione di valore aggiunto creata dall'impresa con la cessione del bene o la prestazione del servizio.

Il sistema dell'Iva, nel suo funzionamento ordinario, non compromette così l'equilibrio dell'impresa sotto il profilo finanziario anzi, l'impresa mantiene la disponibilità dell'Iva dovuta (cioè la differenza tra quella da versare sulle vendite e quella sugli acquisti effettuati).

Come sappiamo, con l'introduzione dello *split payment* tutto ciò viene meno.

L'Iva non viene più versata dall'impresa che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio, bensì da colui che la riceve e, al contempo, lo *split payment* non determina alcuna limitazione alla detraibilità dell'imposta pagata ai fornitori

facendo, come visto, maturare una situazione creditoria cronica di Iva⁵³ e l'equilibrio finanziario dell'impresa viene drasticamente compromesso perché continua a finanziare nel breve termine i propri fornitori ma non è più finanziata dai propri clienti, dal momento che i clienti stessi trattengono l'Iva indicata nella fattura emessa per la cessione del bene o la prestazione del servizio effettuata e la versano direttamente all'Erario. È evidente poi come questa circostanza si aggrava con la riforma che ha allargato l'ambito soggettivo di applicazione della normativa in oggetto.

Occorre poi sottolineare che il versamento dell'IVA mediante il sistema dello *split payment* compromette anche la neutralità dell'imposta, perché aumenta i costi delle imprese che hanno come propri clienti le Pubbliche Amministrazioni⁵⁴.

In ogni caso lo *split payment* è una misura dal respiro corto, che produce molto più danni dei discutibili benefici sul gettito di breve periodo. Nell'ultimo anno i costi delle forniture nei confronti della Pubblica Amministrazione sono aumentati ben oltre il livello dei prezzi, rimasto stabile o in calo negli altri comparti: una sorpresa soltanto per chi ha suggerito al governo questo ennesimo espediente.

A tale problematica si deve aggiungere quella del ritardo nei pagamenti da parte della Pubblica Amministrazione⁵⁵ che, nonostante gli interventi del legislatore italiano⁵⁶ di adeguamento alla Direttiva comunitaria⁵⁷ continuano a determinare

⁵³ Non dimentichiamo che un'altra categoria interessata è quella dei professionisti, che di fatto si vede operare una doppia ritenuta: la prima a titolo di acconto Irpef pari al 20% sul compenso; la seconda relativamente all'IVA non incassata che viene versata direttamente all'Erario dal committente. E anche se al fine di ridurre questa criticità, il legislatore ha previsto l'estensione soggettiva dell'articolo 38-bis, c. 10, del DPR n.633/1972 che prevede soggetti e procedura di rimborso dell'IVA in via prioritaria, la questione finanziaria rimane un'incognita significativa per la stabilità del nostro tessuto produttivo.

⁵⁴ Neutralità, che sulla base dei principi comunitari ispiratori dell'imposta non può essere mai sacrificata dagli Stati Membri, è garantita tramite il meccanismo della rivalsa e detrazione del tributo; in virtù di tale meccanismo, infatti, il soggetto passivo IVA deve detrarre l'imposta a credito derivante dagli acquisti dal medesimo effettuati nell'esercizio di imprese/arti/professioni, dall'imposta a debito derivante dalle cessioni poste in essere nell'esercizio della medesima attività; la differenza tra l'IVA a credito e a debito deve essere versata all'erario (in caso di debito finale) o può essere richiesta a rimborso (in caso di credito).

⁵⁵ I tempi medi di pagamento nei lavori pubblici rimangono molto elevati rispetto agli standard europei, circa 6 mesi.

⁵⁶ Decreto legislativo 12 novembre 2012, n.192 e Circolare Mit-Mise del 23 gennaio 2013.

⁵⁷ 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.

una situazione di forte sofferenza con inevitabili effetti negativi sulla liquidità delle imprese.

È la stessa Commissione europea, infatti, a sottolineare che il ritardo nel pagamento è causa di maggiori oneri amministrativi e finanziari a carico delle imprese, e, in particolare per quelle di piccole e medie dimensioni, una contrazione della liquidità determinata dal ritardo nel pagamento, specie negli ultimi anni di crisi finanziaria nei quali i prestiti bancari sono più difficili da ottenere, genera una situazione di crisi di solvibilità per l'impresa.

Si aggiunga, in particolare, che la Direttiva europea sui ritardi di pagamento indica chiaramente che l'importo che la Pubblica Amministrazione è tenuta a pagare entro i termini stabiliti, vale a dire entro 60 giorni dallo Stato di Avanzamento Lavori nei lavori pubblici, comprende le imposte, e quindi l'imposta sul valore aggiunto⁵⁸.

Con lo *split payment* i creditori non riceveranno più l'importo dell'Iva dalle Pubbliche Amministrazioni committenti, mentre dovranno comunque continuare a pagare l'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto ai propri fornitori, potendola recuperare solo successivamente attraverso una domanda di rimborso allo Stato⁵⁹.

Ora, considerata la normativa e la prassi attuale in Italia, al ritardo di pagamento già registrato nei lavori pubblici, si aggiunge quindi un ulteriore ritardo dovuto alla tempistica di rimborso dell'Iva al creditore.

Si determina, così, per legge, un ulteriore ritardo nei pagamenti della Pubblica Amministrazione.

Si drenano risorse alle imprese favorendo i pagamenti dovuti allo Stato, mettendo dunque l'interesse dello Stato a massimizzare gli incassi, in parte virtuali

⁵⁸ Cfr. ex art. 2 comma 8 della direttiva: "*importo dovuto: la somma principale che avrebbe dovuto essere pagata entro il termine contrattuale o legale di pagamento, comprese le imposte, i dazi, le tasse o gli oneri applicabili indicati nella fattura o nella richiesta equivalente di pagamento*".

⁵⁹ Si evidenzia che la tempistica di esecuzione è talmente lunga da essere già oggetto di una procedura di infrazione contro l'Italia (2013 - 4080 "Disciplina del rimborso IVA - articolo 38 bis del DPR n.633/72", messa in mora ai sensi dell'art.258 TFUE). A fronte di tale problematica, il DM 23 gennaio 2015, all'art. 8, riconosce - come visto - l'erogazione dei rimborsi IVA, relativi alle operazioni assoggettate allo "*split payment*" in via prioritaria, soluzione che non appare sufficiente a garantire una applicazione "neutrale" del meccanismo per le imprese, poiché non risolve il problema dell'estremo ritardo nel recupero dell'imposta da queste anticipata.

in quanto provvisori, davanti all'interesse dello sviluppo e della crescita delle piccole e medie imprese e al diritto inalienabile a versare l'imposta, secondo principi e regole comuni.

Come si è cercato di evidenziare, la motivazione che si legge in trasparenza nella scelta del sistema dello *split payment*, da parte dell'Italia, applicato a un settore ampio, qual è la Pubblica Amministrazione, tuttavia limitato rispetto all'ampiezza del sistema comune dell'Iva europea, è stata quella di trasferire opportunisticamente a favore del fisco, il vantaggio finanziario determinato da questo diverso schema di applicazione dell'Iva, rispetto a quello comune europeo; ma, come detto, la parte più consistente di questo vantaggio non ha niente a che vedere con il recupero dell'evasione: viene infatti dall'IVA già versata al fisco dai soggetti passivi sulle operazioni a monte, e dalla sua duplicazione, determinata dal trattenimento dell'Iva dovuta ai propri fornitori dalle Pubbliche Amministrazioni in applicazione dello schema dello *split payment*.

In buona sostanza l'imposta applicata ad una parte dei soggetti passivi Iva con il sistema dello *split payment* modifica profondamente il funzionamento dell'imposta creando disparità di trattamento tra le diverse imprese, incompatibile con i principi fondamentali del diritto, nazionale e dell'Unione europea.

Vale la pena di aggiungere che l'aumento del gettito Iva registrato nelle operazioni con la Pubblica Amministrazione, è non solo temporaneo ma anche effimero. Gli economisti che hanno immaginato questo espediente per aumentare il gettito, hanno trascurato di considerare che il mancato versamento dell'Iva, con aliquota ordinaria del 22%, determina una riduzione della liquidità, che produce per le imprese effetti ben maggiori dell'eventuale finanziamento a cui l'impresa debba ricorrere per recuperare liquidità: a partire dalle difficoltà ad accedere al credito, specie per le imprese minori.

La conseguenza di quanto qui esposto è un mancato finanziamento a breve termine delle imprese per poter portare avanti il processo produttivo che mantiene in vita l'impresa e le permette di operare regolarmente, determinato dal mancato incasso dell'Iva da parte dei propri fornitori, combinato alla problematica del

recupero dell'Iva pagata ai propri fornitori e al ritardo cronico nei pagamenti da parte delle Pubbliche Amministrazioni acquirenti di beni e servizi dalle imprese, determinano una situazione di squilibrio finanziario delle imprese.

Da quanto detto, è difficile considerare legittima una misura, che ponendo a carico delle Pubbliche Amministrazioni il versamento dell'Iva relativa alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle stesse, produce effetti deleteri sulle imprese, mettendo a rischio la sopravvivenza degli operatori del comparto dei lavori pubblici. Comparto che, invece, dovrebbe essere utilizzato come leva del rilancio economico ed occupazionale del Paese non fosse altro perché la stessa Commissione europea in una sua comunicazione⁶⁰, poi approvata dal Consiglio europeo, ha invitato gli Stati ad adottare misure idonee ad incoraggiare lo spirito imprenditoriale nell'Unione europea e la crescita delle piccole imprese, per migliorare l'accesso ai mercati e l'internazionalizzazione.

È proprio sulla base di tali considerazioni che alcune associazioni di categoria di imprese di costruzioni⁶¹ hanno presentato una denuncia alla Commissione europea⁶² per violazione delle norme comunitarie in materia Iva, in relazione all'applicazione dello *split payment* evidenziando in particolare come il meccanismo viola il principio di neutralità dell'IVA, a causa dell'insostenibile ritardo con cui lo Stato italiano eroga i rimborsi⁶³ e come la misura introduca una deroga alla direttiva IVA non proporzionata perché troppo svantaggiosa per le imprese e con una portata troppo ampia sia a livello temporale sia per numero di soggetti coinvolti.

Non da ultimo si ricorda che le deroghe alla normativa Iva devono essere, senza

⁶⁰ Comunicazione della Commissione europea «Una corsia preferenziale per la piccola impresa». Alla ricerca di un nuovo quadro fondamentale per la piccola impresa (uno «Small Business Act» per l'Europa), COM (2008) 394 def., 25-06-2008.

⁶¹ Ance, Legacoop, CNA Costruzioni, Confartigianato edilizia, Confapi Animem e Federcostruzioni.

⁶² Vedasi Comunicato Stampa Ance del 25 gennaio 2018.

⁶³ Secondo una stima delle associazioni, lo *split payment* causerà una perdita di liquidità per le aziende che ammonta a circa 2,5 mld di euro ogni anno. La lentezza dei pagamenti della Pubblica Amministrazione, fa sì che attualmente nei loro bilanci ci siano fatture incagliate per un valore di circa 8 miliardi di euro.

compromettere il regime dell'Iva, proporzionate ed avere una portata limitata ⁶⁴ e, come visto, in base all'art... della Direttiva n.112/2006 la proposta dello Stato deve essere mirata alla semplificazione delle procedure per i soggetti passivi e/o per l'amministrazione fiscale o deve consentire di evitare talune forme di evasione o di elusione fiscale.

Sappiamo anche che una deroga non è una soluzione di lungo termine, né può compensare l'insufficiente sorveglianza dei soggetti passivi da parte delle autorità fiscali. Le misure derogatorie, quindi, dovrebbero essere incentrate sul miglioramento dell'efficienza del controllo fiscale, piuttosto che sull'imposizione di nuovi obblighi per i soggetti passivi.

Tutto ciò, purtroppo, dall'analisi fatta, sembra lontano dalla attuale contesto normativo nazionale. L'Iva, così come riscritta non presenta più alcune delle sue caratteristiche fondamentali, come se con il regime dello *split payment* si riparta quasi da zero.

Per i professionisti ed in genere per i lavoratori autonomi, anch'essi agganciati nel 2017 al carro dello *split payment*, la situazione è ancora peggiore, perché avendo in genere meno Iva da dedurre rispetto ad un'impresa manifatturiera, si trovano sempre in credito di Iva nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Ciò esige una profonda ed urgente riforma.

⁶⁴ Comunicazione della Commissione al Consiglio COM (2014) 229; Comunicazione della Commissione al Consiglio COM (2013) 317 e Comunicazione della Commissione al Consiglio COM (2013) 283.