



Università  
Ca' Foscari  
Venezia

Corso di Laurea Magistrale  
in Amministrazione, finanza e controllo

Tesi di Laurea

# **L'IVA e i metodi del "Reverse Charge" e dello "Split Payment"**

**Relatore**

Ch. Prof. Loris Tosi

**Laureanda**

Elena Orian

Matricola

867372

**Anno Accademico**

2021 / 2022



# INDICE

<b><u>INTRODUZIONE</u></b> .....	<b>1</b>
<b><u>CAPITOLO I - L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO</u></b> .....	<b>3</b>
<b>1.1 Origine ed evoluzione dell'Iva: il fondamento costituzionale, le varie direttive e l'armonizzazione a livello europeo</b> .....	<b>3</b>
<b>1.2 Presupposti dell'Iva: ambito oggettivo, soggettivo e territoriale dell'imposta</b> .....	<b>9</b>
1.2.1 Ambito oggettivo .....	10
1.2.1.1 <i>Operazioni imponibili, non imponibili, esenti ed escluse</i> .....	10
1.2.1.2 <i>Operazioni rilevanti ai fini Iva: le cessioni di beni e le prestazioni di servizi</i> .....	14
1.2.2 Il profilo soggettivo dell'operazione: i soggetti passivi, l'esercizio di imprese o di arti e professioni.....	25
1.2.3 La territorialità delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi ....	32
<b>1.3 Caratteristiche generali del tributo e i principi a fondamento dell'applicazione dell'Iva</b> .....	<b>41</b>
1.3.1 Base imponibile e aliquote.....	41
1.3.2 Neutralità, rivalsa e detrazione.....	45
1.3.3 Profilo temporale dell'operazione ed esigibilità dell'imposta.....	51
<b>1.4 Obblighi formali e sostanziali dei soggetti Iva: dichiarazione, fatturazione, registrazione e liquidazione</b> .....	<b>55</b>
<b>1.5 Evasione Iva e possibili soluzioni per contrastare tali fenomeni</b> ...	<b>63</b>

<b><u>CAPITOLO II – IL REVERSE CHARGE</u></b> .....	<b>77</b>
<b>2.1 L’inversione della soggettività d’imposta: caratteri generali</b> .....	<b>77</b>
2.1.1 Origine dello strumento, finalità ed evoluzione normativa .....	77
2.1.2 Presupposti del Reverse: soggetti e casistiche di applicazione.....	91
2.1.3 Modalità di applicazione dello strumento e i vari adempimenti .....	95
<b>2.2 Reverse interno</b> .....	<b>103</b>
2.2.1 Reverse charge in edilizia.....	103
2.2.2 Le cessioni di immobili .....	119
2.2.3 Ulteriori casistiche di applicazione del Reverse: servizi di pulizia di edifici, commercio di oro e argento, cessione di rottami, di telefoni cellulari e pc e il settore energetico .....	129
<b>2.3 Reverse esterno</b> .....	<b>143</b>
<b>2.4 Operazioni intracomunitarie e con l’estero</b> .....	<b>145</b>
2.4.1 La presenza della stabile organizzazione nell’Iva .....	146
2.4.2 L’applicazione dell’imposta alle transazioni intracomunitarie: cessioni e acquisti di beni o servizi intra Ue.....	152
2.4.3 L’applicazione dell’imposta alle operazioni con l’estero .....	163
<b>2.5 Regime sanzionatorio</b> .....	<b>170</b>
<b><u>CAPITOLO III – LO SPLIT PAYMENT</u></b> .....	<b>181</b>
<b>3.1 Origine, evoluzione normativa e finalità dello strumento</b> .....	<b>181</b>
<b>3.2 Presupposto soggettivo e ambito applicativo</b> .....	<b>184</b>
<b>3.3 Casi di esclusione</b> .....	<b>192</b>
<b>3.4 Meccanismo, obblighi e adempimenti</b> .....	<b>194</b>
<b>3.5 Errori, regolarizzazioni e sanzioni</b> .....	<b>204</b>
<b><u>CONCLUSIONI</u></b> .....	<b>209</b>
<b><u>BIBLIOGRAFIA E SITOGRAFIA</u></b> .....	<b>213</b>

## INTRODUZIONE

L'elaborato dal titolo *L'IVA e i metodi del "Reverse Charge" e dello "Split Payment"* tratta principalmente le varie modalità di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto in un contesto nel quale bisogna considerare che *"il divario dell'IVA nell'UE è passato dal 20 % nel 2009 al 10 % nel 2019, e le stime preliminari al momento indicano che il divario potrebbe calare al di sotto di 130 miliardi di EUR; che, a causa della pandemia e delle sue ripercussioni socioeconomiche, nel 2020 tale tendenza ha subito un'inversione; che la perdita è stimata a 164 miliardi di EUR, un terzo dei quali ricade nelle mani degli autori di frodi e nelle reti della criminalità organizzata; che tali perdite potrebbero comportare un divario dell'IVA del 13,7 %; che tale scenario richiede l'elaborazione di opzioni strategiche"*<sup>1</sup>. A tal proposito, nella Risoluzione del 16 febbraio 2022 (2020/2263(INI)), il Parlamento europeo *"ricorda che il gettito IVA costituisce una delle principali fonti di entrate pubbliche e rappresenta in media circa il 21 % del gettito fiscale totale dell'UE; osserva che il divario in materia di IVA ammonta in media al 10 % e che l'IVA rappresenta anche una delle risorse proprie per il bilancio dell'UE; sottolinea che qualsiasi diminuzione della base imponibile IVA potrebbe comportare una perdita di entrate per le finanze pubbliche; invita dunque le autorità fiscali nazionali ad adottare iniziative volte a ridurre il divario dell'IVA al fine di migliorare le finanze pubbliche, in particolare alla luce della recessione economica causata dalla pandemia di COVID-19, e ad incrementare le risorse proprie dell'UE"*<sup>2</sup>.

Per quanto attiene alla struttura del testo, esso si sviluppa fondamentalmente su tre capitoli. In particolare, il capitolo I, rubricato *"L'imposta sul valore aggiunto"*, si sofferma sull'analisi della normativa relativa all'Iva soprattutto con riferimento all'origine e all'evoluzione del tributo, ai suoi presupposti applicativi (oggettivo, soggettivo e territoriale) e alle sue caratteristiche generali (con riguardo alla base imponibile e alle aliquote), ai principi sottostanti la sua applicazione (quali neutralità, rivalsa e detrazione), al momento impositivo e agli obblighi formali e sostanziali che ne derivano (es. obbligo di dichiarazione, fatturazione, registrazione e liquidazione). Dopo aver fatto luce su questi temi, il capitolo termina illustrando il problema dell'evasione fiscale e delle frodi carosello

---

<sup>1</sup> Punto F. delle considerazioni iniziali della Risoluzione del Parlamento europeo del 16 febbraio 2022 sull'attuazione della sesta direttiva IVA: cosa manca per ridurre il divario dell'IVA nell'UE? (2020/2263(INI))

<sup>2</sup> Punto 34 della Risoluzione del Parlamento europeo del 16 febbraio 2022 sull'attuazione della sesta direttiva IVA: cosa manca per ridurre il divario dell'IVA nell'UE? (2020/2263(INI))

ed introducendo le diverse soluzioni che sono state adottate dal legislatore con la finalità di contrastare questi fenomeni fraudolenti. A tal proposito, i capitoli II e III, si concentrano proprio sull'approfondimento di due di questi metodi antievasione, ovvero sul Reverse Charge e sullo Split Payment, i quali derogano all'ordinario meccanismo di applicazione dell'imposta.

Proseguendo, il capitolo II, dal titolo "*Il Reverse Charge*", è dedicato all'analisi della disciplina relativa all'applicazione dell'Iva attraverso il meccanismo del Reverse Charge (o inversione contabile), il quale, comporta la traslazione dell'obbligo di applicazione dell'imposta dal soggetto cedente/prestatore, su cui generalmente grava, al cessionario/committente. Il capitolo inizia illustrando origine, finalità ed evoluzione normativa di tale strumento, i suoi presupposti, la modalità operativa e i relativi adempimenti connessi. Inoltre, dato che la normativa dell'inversione contabile trova applicazione sia in ambito nazionale, tra soggetti passivi Iva residenti nel territorio dello Stato, sia con riferimento alle operazioni effettuate nel territorio dello Stato da soggetti ivi non residenti (in quanto stabiliti in altro Stato Ue o extra Ue) nei confronti di soggetti passivi stabiliti in detto territorio, il capitolo prosegue distinguendo e trattando separatamente la fattispecie del Reverse interno, finalizzata principalmente al contrasto delle frodi fiscali, da quella del Reverse esterno, utilizzata per la facilitazione degli scambi intracomunitari. Il capitolo, dunque, dopo aver analizzato nel dettaglio le varie casistiche e modalità di applicazione dell'inversione contabile sia in ambito nazionale che estero, si conclude con l'analisi del regime sanzionatorio previsto in caso di irregolarità riscontrate nell'utilizzo del meccanismo in esame.

Infine, nel capitolo III rubricato "*Lo Split Payment*", come si evince anche dal suo titolo, è approfondita la modalità di applicazione dell'Iva mediante il meccanismo dello Split Payment (o scissione dei pagamenti). Tale strumento prevede una diversa modalità di versamento dell'imposta per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da soggetti privati nei confronti di Pubbliche amministrazioni, fondazioni, enti e società di cui ai commi 1 e 1-bis dell'art 17 ter del D.P.R. 633/72. I temi trattati principalmente in questo capitolo riguardano l'origine, l'evoluzione normativa e la finalità dello strumento, il suo presupposto soggettivo e l'ambito applicativo, i casi di esclusione, il suo meccanismo di funzionamento, gli obblighi e gli adempimenti ad esso connessi, il regime sanzionatorio previsto in caso di errori e le possibili regolarizzazioni.

# CAPITOLO I – L’IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

## 1.1 Origine ed evoluzione dell’Iva: il fondamento costituzionale, le varie direttive e l’armonizzazione a livello europeo

L’imposta sul valore aggiunto (IVA) è un’imposta di origine comunitaria, disciplinata dunque da fonti europee recepite poi dai diversi legislatori con norme nazionali. Fondamentale è quindi che la disciplina interna non contrasti con quella comunitaria che è sovraordinata. Dunque le norme nazionali devono essere conformi agli atti dell’Unione europea, perché in caso contrario, qualora ci fosse un contrasto, a prevalere sarebbe la normativa comunitaria. Perciò *“una norma interna che fosse contraria alle prescrizioni contenute nei provvedimenti UE dovrebbe essere disapplicata, inoltre in caso di dubbio, il giudice nazionale ha l’onere di rimettere la questione alla Corte di Giustizia. L’Unione europea quindi, agisce, in materia Iva, mediante l’emanazione di direttive che gli Stati devono recepire nei rispettivi ordinamenti”*<sup>3</sup>. Inoltre, i principi contenuti nelle varie direttive costituiscono nozioni autonome del diritto unionale e di conseguenza serve un’interpretazione uniforme, che non sia quindi influenzata dai sistemi normativi interni dei singoli Paesi, in modo tale che non possano esistere differenze di applicazione dell’imposta tra Stati membri. A tal proposito la competenza in termini di interpretazione delle norme comunitarie e conformità ad esse di quelle nazionali è proprio della Corte di Giustizia<sup>4</sup>. L’Iva inoltre può considerarsi un tributo di matrice comunitaria anche perché una parte del suo gettito deve essere versata dai singoli Paesi membri all’Unione.

Partendo dall’origine, l’Iva è stata istituita in Italia con il **D.P.R. del 26 ottobre 1972 n. 633**, emanato in attuazione delle **direttive dell’11 aprile 1967 n. 67/227/CEE** che disponeva l’adozione del nuovo sistema comune di tassazione dei consumi e **n. 67/228/CEE** che definiva le caratteristiche di tale sistema. In particolare, le direttive comunitarie appena menzionate erano finalizzate a rendere maggiormente armonizzate le legislazioni tributarie degli Stati membri in riferimento all’imposizione indiretta sulla cifra d’affari così come previsto anche dal Trattato di Roma<sup>5</sup>, il quale, si poneva come obiettivo quello *“di instaurare, nel quadro di un’unione economica, un mercato comune, che*

---

<sup>3</sup> BAGGIO R., TOSI L., Lineamenti di diritto tributario internazionale, Sesta edizione, Cedam, 2018, p. 264

<sup>4</sup> SALVINI L., L’imposta sul valore aggiunto, in Diritto tributario delle attività economiche, Giappichelli, 2019, p. 252

<sup>5</sup> Trattato che istituisce la Comunità economica europea

*implicasse una sana concorrenza e presentasse caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno. Considerando quindi che la realizzazione di tale obiettivo presupponeva l'applicazione negli Stati membri di legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari che non falsassero le condizioni di concorrenza e non ostacolassero la libera circolazione delle merci e dei servizi nel mercato comune europeo*"<sup>6</sup>, venne definito un modello comune di imposta sulla cifra d'affari ispirato a quello della *Taxe sur valeur ajoutée* (TVA) utilizzato in Francia<sup>7</sup>.

Dato che i sistemi di imposte sulla cifra d'affari fino a quel momento applicati non rispondevano all'esigenza di attenuare gli squilibri fiscali esistenti nel mercato comune europeo, la direttiva 67/227/CEE, all'art.1, chiedeva agli Stati membri di provvedere entro il 1° gennaio del 1970 alla loro sostituzione e all'applicazione del nuovo sistema comune di imposta sul valore aggiunto che *"consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione"*<sup>8</sup>.

Per permettere il raggiungimento dell'armonizzazione, la direttiva faceva dunque leva sull'eliminazione dei sistemi d'imposta cumulativa a cascata che venivano utilizzati dai diversi Stati membri e sulla conseguente adozione di un modello comune che sarebbe risultato maggiormente neutrale e meno distorsivo a livello concorrenziale. Va detto comunque che, il Consiglio della Comunità economica europea aveva previsto che per realizzare l'obiettivo sarebbe stato necessario *"procedere per tappe, poiché l'armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari avrebbe comportato negli Stati membri notevoli modifiche alle loro strutture fiscali e sensibili conseguenze nei settori economico, sociale e del bilancio"*<sup>9</sup>.

Come si può notare da quanto affermato in precedenza, l'Italia non rispettò il termine fissato per l'attuazione della direttiva qui in esame. Infatti, i principi in essa enunciati vennero prima recepiti, nell'ambito della riforma tributaria di carattere generale, con la

---

<sup>6</sup> PRIMA DIRETTIVA DEL CONSIGLIO dell'11 aprile 1967 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (67/227/CEE), in *G.U.C.E.* n. 71 del 14 aprile 1967, p. 1301ss...

<sup>7</sup> BORIA P., *Il sistema dei tributi*, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 1

<sup>8</sup> DIRETTIVA 67/227/CEE, art. 2 par. 1

<sup>9</sup> DIRETTIVA 67/227/CEE, considerazioni iniziali



legge delega n. 825/1971 e solo successivamente nel 1972 si assistette all'introduzione dell'Iva in sostituzione dell'IGE<sup>10</sup> conseguentemente abrogata<sup>11</sup>.

La direttiva comunitaria 67/227 ha rappresentato quindi il punto di partenza verso un sistema maggiormente armonizzato, ma numerosi sono stati gli **interventi normativi successivi** ad essa. Infatti, già nella direttiva in esame, il Consiglio era consapevole che non era possibile in quel momento prevedere *“in che modo ed entro quale termine l'armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari avrebbe potuto raggiungere l'obiettivo della soppressione dell'imposizione all'importazione e della detassazione all'esportazione negli scambi tra gli Stati membri; pertanto era preferibile che l'inizio della seconda tappa e le misure da adottare per tale tappa fossero determinate in un secondo tempo, sulla base di proposte presentate dalla Commissione al Consiglio”*<sup>12</sup>.

L'emanazione dei provvedimenti comunitari successivi può essere distinta in 3 periodi, dove, **il primo** di essi inizia a decorrere con l'istituzione della Comunità economica europea e arriva al 1992. Durante questa fase, particolarmente rilevante è la **Sesta direttiva del 17 maggio 1977 (77/388/CEE)** recepita dal legislatore italiano con i D.P.R. del 29 gennaio 1979 n. 24 e del 31 marzo 1979 n. 94 che integrano e correggono il D.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633. La direttiva appena menzionata, definita anche come Codice europeo dell'Iva o Carta comunitaria dell'imposta sul valore aggiunto<sup>13</sup>, si occupava della formazione di una base imponibile uniforme ed era finalizzata al raggiungimento di un modello normativo omogeneo a tutti gli Stati membri permettendo così il superamento delle difficoltà applicative e interpretative iniziali. Inoltre, sempre in questo primo periodo, degne di nota sono state anche l'Ottava direttiva del 6 dicembre 1979 n. 79/1072/CEE e la Tredicesima direttiva del 17 novembre 1986 n. 86/560/CEE che si occupavano delle modalità per il rimborso dell'Iva ai soggetti passivi non residenti nel Paese e dell'ambito applicativo dell'imposta.

**Il secondo periodo** di armonizzazione invece parte con l'abolizione delle frontiere fiscali tra Paesi membri in ordine alla realizzazione del mercato comune europeo ed è

---

<sup>10</sup> L'Ige (imposta generale sull'entrata) era l'imposta che veniva applicata in Italia sulla cifra d'affari prima dell'introduzione dell'Iva. Si trattava di un'imposta plurifase cumulativa a cascata che colpiva, con aliquota del 4%, il valore pieno dei beni e dei servizi ad ogni passaggio del processo produttivo o distributivo.

<sup>11</sup> BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 1

<sup>12</sup> DIRETTIVA 67/227/CEE, considerazioni iniziali

<sup>13</sup> BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 3

contraddistinto dall'applicazione del regime transitorio dell'Iva per gli scambi intracomunitari nell'attesa che si realizzino le condizioni per l'adozione di quello definitivo caratterizzato invece dalla creazione della *VAT Single Area* e dal principio di tassazione nel Paese d'origine.

Infatti, fino al 1993 non esisteva la differenza tra operazioni intra ed extra comunitarie e la disciplina era dunque unica, applicabile a prescindere dal territorio e dalla qualifica dell'acquirente. Inoltre, le Dogane esistevano ancora tra Stati membri ma al solo scopo di gestire l'applicazione dell'imposta sugli scambi intracomunitari, visto che, in realtà, già dalla fine degli anni Sessanta del secolo scorso non venivano più applicati dazi sulle transazioni commerciali tra i Paesi dell'Unione. *“Tutte le operazioni in uscita, quindi, erano considerate esportazioni non imponibili e tutte quelle in entrata importazioni soggette ad imposta, in applicazione del principio di tassazione nel Paese di destinazione”*<sup>14</sup>. A tal proposito, nel 1985, la Commissione europea, nella pubblicazione denominata *“Libro Bianco sul mercato interno”*, metteva in evidenza le incoerenze e i costi che comportava un simile sistema. Il Libro, in particolare era finalizzato all'eliminazione delle barriere fisiche, tecniche e fiscali. Così, nel 1987, il Consiglio d'Europa, con l'Atto unico europeo, si è posto come obiettivo quello di realizzare entro il 1° gennaio 1993 il completamento del mercato interno<sup>15</sup>.

Dal 1993 quindi si sarebbe dovuto passare all'applicazione dell'imposta secondo il criterio dell'origine, ma a causa di resistenze da parte degli Stati membri ci si accordò per l'adozione del c.d. regime transitorio. Dal 1993 quindi, con l'introduzione del concetto di scambio intracomunitario (suddivisibile in acquisto intracomunitario e cessione intracomunitaria non imponibile), con l'adozione del regime transitorio e con l'eliminazione delle Dogane tra Paesi membri, venne mantenuta la tassazione nel Paese di destinazione per gli scambi intracomunitari realizzati tra soggetti passivi d'imposta (B2B), mentre venne prevista un'imposizione nello Stato membro d'origine in caso di operazioni compiute con cessionari non soggetti passivi e quindi con privati consumatori (B2C). In particolare, il regime transitorio di tassazione degli scambi tra Stati membri, introdotto con la **direttiva 91/680/CEE del 16 dicembre 1991**, recepita dal legislatore italiano con il D.L. 331/1993, prevedeva appunto che *“gli acquisti intracomunitari*

---

<sup>14</sup> SALVINI L., L'imposta sul valore aggiunto, in Diritto tributario delle attività economiche, Giappichelli, 2019, p. 275

<sup>15</sup> BAGGIO R., TOSI L., Lineamenti di diritto tributario internazionale, Sesta edizione, Cedam, 2018, p. 282

*effettuati a titolo oneroso tra soggetti passivi dovessero essere assoggettati ad imposta nello Stato di destinazione con applicazione delle aliquote e delle modalità fissate da questo ultimo paese*<sup>16</sup>. Questo meccanismo, infatti, in un mondo non ancora completamente armonizzato, era ritenuto di più semplice applicazione rispetto a quello della tassazione nel Paese di origine che caratterizzerebbe il regime definitivo.

Con la direttiva 680 sopra citata inoltre si sottolineava che: *“il regime transitorio sarebbe entrato in vigore per una durata di quattro anni, dopo di che esso sarebbe stato sostituito da un regime definitivo di tassazione degli scambi fra Stati membri basato sul principio dell'imposizione nello Stato membro d'origine dei beni ceduti e dei servizi prestati affinché venisse realizzato l'obiettivo di cui all'articolo 4 della prima direttiva del Consiglio, dell'11 aprile 1967*<sup>17</sup>. L'adozione di tale regime definitivo è rimasta però, per molto tempo, bloccata a causa, ancora una volta, di un rifiuto da parte degli Stati membri ad accettare, da un lato la detraibilità dell'imposta riscossa da un Erario diverso e dall'altro, le modifiche delle aliquote finalizzate a ridurre le distorsioni del mercato. La Commissione europea, perciò, al fine di eliminare queste disparità tra Paesi membri, è intervenuta individuando una soluzione intermedia concretizzata poi nella direttiva del Consiglio 92/77/CEE<sup>18</sup> e successivamente nella 95/7/CE<sup>19</sup> che hanno modificato la precedente direttiva 77/388/CEE e che si occupavano della facilitazione delle operazioni intracomunitarie e della definizione di regole omogenee nei Paesi membri in riferimento alle aliquote e alla base imponibile<sup>20</sup>.

Ulteriori provvedimenti comunitari che sono stati emanati al fine di chiarire le modalità di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto in riferimento a settori economici emergenti o ad ambiti specifici sono stati:

- la direttiva 94/5/CE che riguardava i beni usati e d'antiquariato
- la direttiva 2000/65/CE relativa al debitore d'imposta
- la direttiva 2001/115/CE in riferimento alla semplificazione delle modalità di emissione, trasmissione ed archiviazione delle fatture

---

<sup>16</sup> BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 4

<sup>17</sup> DIRETTIVA 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991, considerazioni iniziali

<sup>18</sup> DIRETTIVA 92/77/CEE DEL CONSIGLIO del 19 ottobre 1992 che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto (ravvicinamento delle aliquote dell'IVA)

<sup>19</sup> DIRETTIVA 95/7/CE del 10 aprile 1995 che introduce nuove misure di semplificazione in materia di Iva (campo di applicazione delle esenzioni e relative modalità pratiche di applicazione)

<sup>20</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 932

- la direttiva 2002/38/CE in materia di commercio elettronico e servizi telematici.

Come si può notare le direttive sono molteplici e finora sono state elencate solo alcune ritenute maggiormente rilevanti. A tal proposito il legislatore ha ritenuto necessario riorganizzare la materia dell'Iva con la **direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006**. Tale intervento normativo è di rilevante importanza in quanto è un testo rifuso che ha comportato la sostituzione di 33 direttive emanate in precedenza e che riunisce le norme riguardanti il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto. A tal proposito può essere definito come il Testo unico UE del sistema Iva. Inoltre, con la realizzazione di questo testo organico, il regime transitorio citato in precedenza, contenuto nell'art 402 della direttiva menzionata, continua ad applicarsi diventando, di fatto, stabile e permanente. L'art 402 della direttiva, per l'appunto, evidenzia come: *"il regime di imposizione degli scambi tra gli Stati membri previsto dalla presente direttiva è transitorio e sarà sostituito da un regime definitivo fondato in linea di massima sul principio dell'imposizione, nello Stato membro d'origine, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi"*<sup>21</sup>. Quindi si continua ancora ad applicare il principio secondo cui la tassazione avviene nel luogo di consumo dei beni e servizi, rinviando al futuro il passaggio all'applicazione dell'imposta sulla base del criterio all'origine. Sempre perseguendo l'idea di una generalizzata tassazione delle operazioni nel luogo di destinazione, si possono menzionare, da una parte le modifiche introdotte a partire dalla direttiva 2008/8/CE dove, si è prevista l'istituzione, con effetto dal 1° gennaio 2015, del c.d. *mini Sportello Unico* (definito in inglese *MOSS* o *Mini One Stop Shop*) e dall'altra, gli interventi riguardanti la *Digital Economy* con la direttiva comunitaria 2017/2455 del 5 dicembre 2017<sup>22</sup>.

Successivamente, tra il 2017 e il 2018, sono state proposte dalla Commissione europea alcune modifiche alla direttiva 2006/112/CEE come quelle contenute nell'atto COM 569 del 2017 o nell'atto COM(2018) 329 dove si proponeva la sostituzione dell'art 402 con il seguente testo: *"il regime di imposizione dei servizi tra gli Stati membri previsto dalla presente direttiva è transitorio e sarà sostituito da un regime definitivo fondato sul principio dell'imposizione dei servizi nello Stato membro di destinazione della prestazione, dell'assoggettamento all'IVA del prestatore e di un sistema di registrazione unico per la*

---

<sup>21</sup> DIRETTIVA 2006/112/CEE

<sup>22</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 832

*dichiarazione, il pagamento e la detrazione dell'imposta*"<sup>23</sup>. Considerando infatti il mancato raggiungimento di un livello sufficiente di armonizzazione delle diverse legislazioni dei Paesi membri rispetto alle aliquote e alla base imponibile, la Commissione proponeva quindi l'abbandono di un sistema impositivo basato sul principio di tassazione all'origine, in favore di quello a destinazione considerato più semplice, più efficiente e meno indifeso verso le frodi fiscali<sup>24</sup>.

L'**ultima fase**, quindi, avrà inizio quando sarà imposta l'adozione del regime definitivo in materia Iva, attualmente non ancora applicabile. Continua dunque a rimanere in vigore, seppur seguito da alcuni aggiustamenti, il regime transitorio dell'Iva.

## **1.2 Presupposti dell'Iva: ambito oggettivo, soggettivo e territoriale dell'imposta**

In base a quanto contenuto nell'art 1 del D.P.R. 633 del 1972: *"L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate"*. Da tale enunciato si possono ricavare i 3 principali presupposti che sono richiesti affinché un'operazione rientri nel campo di applicazione del tributo<sup>25</sup>.

In particolare, si possono distinguere:

- il presupposto oggettivo (vedi paragrafo 1.2.1)
- il presupposto soggettivo (vedi paragrafo 1.2.2)
- il presupposto territoriale (vedi paragrafo 1.2.3)

L'articolo 1, sopra menzionato, fa dunque riferimento a cessioni di beni o a prestazioni di servizi (requisito oggettivo) e quindi ad operazioni che devono essere effettuate nell'esercizio di imprese o di arti e professioni (requisito soggettivo) e che devono inoltre avere manifestazione nel territorio dello Stato (requisito territoriale). Nello specifico, il presupposto oggettivo è costituito dall'operazione considerata rilevante ai fini Iva (ovvero da una cessione di beni, prestazione di servizi, acquisto intracomunitario o importazione); il presupposto soggettivo si verifica quando le operazioni appena elencate

---

<sup>23</sup> PROPOSTA DI DIRETTIVA DEL CONSIGLIO, che modifica la direttiva 2006/112/CEE per quanto riguarda l'introduzione di misure tecniche dettagliate per il funzionamento del sistema dell'IVA definitivo per l'imposizione degli scambi tra Stati membri, 2018/0164(CNS), Bruxelles, 25.5.2018, COM(2018) 329 final, punto 169 dell'art 1

<sup>24</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 932

<sup>25</sup> BAGGIO R., TOSI L., Lineamenti di diritto tributario internazionale, Sesta edizione, Cedam, 2018, p. 265

sono effettuate nell'esercizio di imprese, arti o professioni (ad eccezione delle importazioni che rilevano, come evidenziato nell'art 1 del dpr 633, a prescindere dal soggetto che le effettua); infine il presupposto territoriale si manifesta quando l'operazione è effettuata nel territorio dello Stato<sup>26</sup>. L'Iva, quindi, si applica alle operazioni definibili economiche, ovvero a quegli atti che, essendo svolti nel mercato in concorrenza, sono suscettibili a possibili distorsioni. Sono invece irrilevanti ai fini dell'applicazione del tributo quelle operazioni non considerabili economiche in quanto costituite da attività fuori mercato. È il caso, ad esempio, delle attività illecite in senso assoluto che non possono, neanche in altre condizioni, essere esercitate in modo lecito<sup>27</sup>.

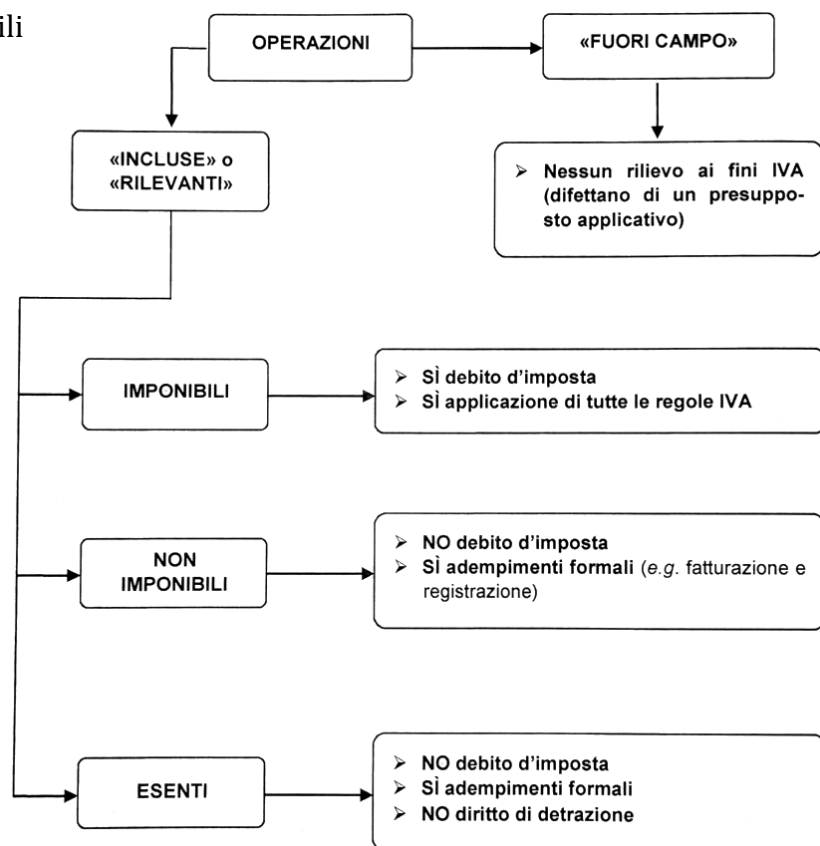
## 1.2.1 Ambito oggettivo

### 1.2.1.1 Operazioni imponibili, non imponibili, esenti ed escluse

Innanzitutto, ai fini dell'applicazione della disciplina dell'Iva, vanno distinte diverse tipologie di operazioni, ovvero:

- operazioni imponibili
- operazioni non imponibili
- operazioni esenti
- operazioni escluse

Figura 1: Schema riassuntivo<sup>28</sup>



<sup>26</sup> CORDEIRO GUERRA R., Corso di diritto tributario, 4 ed., Giappichelli, 2018, p. 287

<sup>27</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 842

<sup>28</sup> CORDEIRO GUERRA R., Corso di diritto tributario, 4 ed., Giappichelli, 2018, p. 288

Come mostra anche lo schema, le prime tre tipologie di operazione sono **rilevanti ai fini Iva**, mentre l'ultima è considerata fuori dal campo di applicazione dell'imposta.

Dunque, come già visto in precedenza, *“l'operazione rilevante ai fini Iva, cioè economica, nel senso già chiarito, viene poi distinta in una cessione di beni o in una prestazione di servizi, ovvero un acquisto intracomunitario o un'importazione (profilo oggettivo); a parte quest'ultima ipotesi, l'operazione deve inoltre inquadrarsi nell'esercizio di imprese o di arti e professioni (profilo soggettivo); in più essa deve collocarsi nel territorio dello Stato, o più generalmente, nel territorio dell'Unione europea (profilo territoriale). Ed infine, l'operazione, per essere rilevante, deve giuridicamente manifestarsi, sotto forma di effettuazione, di cui al requisito temporale”*<sup>29</sup>. Poi l'operazione rilevante può essere tassata (operazione imponibile), detassata in forma relativa (operazione non imponibile) o in forma assoluta (operazione esente).

Nel dettaglio, le **operazioni imponibili** sono costituite da tutti quegli atti negoziali che soddisfano i 3 principali presupposti già declinati in precedenza, ovvero il requisito oggettivo, soggettivo e territoriale. Quindi un'operazione è imponibile e dunque rientra nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto qualora presenti tutte le condizioni previste dall'art 1 del D.P.R. 633 del 1972 sopra citato. In questo caso quindi, queste operazioni vanno assoggettate ad imposta, concorrono a formare il volume d'affari e generano una serie di obblighi in termini di fatturazione, registrazione e dichiarazione<sup>30</sup>. Le operazioni imponibili verranno poi approfondite nel paragrafo successivo.

Le **operazioni non imponibili** invece, sono elencate negli articoli 8, 8 bis e 9 del D.P.R. 633/72 e sono rappresentate dagli atti negoziali che mancano del requisito della territorialità dato che saranno perfezionati fuori dal territorio dello Stato. Rientrano in questa categoria le cessioni all'esportazione (art 8), le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione (art 8 bis) e i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali (art 9). Sono inoltre considerate non imponibili le operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino (art 71). La disciplina delle operazioni relative agli scambi con l'estero si ispira infatti al principio di detassazione dei beni e dei servizi in uscita e di applicazione dell'Iva nazionale a quelli in entrata. La categoria delle

---

<sup>29</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 843

<sup>30</sup> BAGGIO R., TOSI L., Lineamenti di diritto tributario internazionale, Sesta edizione, Cedam, 2018, p. 266

operazioni non imponibili è stata dunque introdotta allo scopo di escludere l'applicabilità dell'imposta ai beni e servizi destinati ad essere consumati al di fuori del territorio nazionale ma senza limitare la detrazione sugli acquisti<sup>31</sup>.

Questa tipologia di operazioni quindi, non essendo imponibile, non rientra nel campo di applicazione del tributo ma permane comunque l'obbligo di fatturazione, registrazione e dichiarazione al fine di rendere più agevole il relativo monitoraggio e controllo. Inoltre, tali operazioni, come quelle imponibili, ma diversamente da quelle esenti, conservano appunto il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte sugli acquisti.

Nello specifico, l'art 8 considera cessioni all'esportazione non imponibili: le cessioni, anche tramite commissionario, di beni trasportati o spediti fuori dal territorio dell'Unione a cura o a nome del cedente o del commissionario (lettera a); le cessioni di beni trasportati o spediti fuori dal territorio unionale, entro 90 giorni dalla consegna, a cura o per conto del cessionario non residente (lettera b); le cessioni di beni trasportati o spediti al di fuori del territorio dell'Unione, entro 180 giorni dalla consegna, a cura del cessionario o per suo conto, effettuate nei confronti di amministrazioni pubbliche e dei soggetti della cooperazione allo sviluppo (lettera b – bis); le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese a soggetti che abbiano effettuato cessioni all'esportazione, operazioni intracomunitarie o ad esse assimilate e che si avvalgano della possibilità di acquistare o importare beni e servizi senza pagare l'imposta (lettera c).

Quest'ultima casistica, di cui alla lettera c, riguarda quindi i cosiddetti esportatori abituali, ovvero quei soggetti passivi che nel precedente anno solare o nei precedenti dodici mesi abbiano effettuato operazioni non imponibili per un ammontare superiore al 10% del loro volume d'affari complessivo. A questi soggetti si applica dunque un particolare regime definito del *plafond*. Tali esportatori, infatti, sono generalmente caratterizzati da una posizione di credito costante nei confronti dell'Erario, dato che a fronte di acquisti gravati da Iva, ricevono corrispettivi senza applicazione del tributo. Per neutralizzare ciò, lo strumento del *plafond* assegna, al soggetto passivo che effettua abitualmente esportazioni, la possibilità di effettuare acquisti in sospensione d'imposta per un importo pari all'ammontare delle cessioni all'esportazione e intracomunitarie compiute nell'anno solare precedente (in caso di *plafond* fisso) o nei dodici mesi precedenti (*plafond* mobile)<sup>32</sup>. Quindi le cessioni da soggetti residenti a favore di esportatori abituali sono

---

<sup>31</sup> CORDEIRO GUERRA R., Corso di diritto tributario, 4 ed., Giappichelli, 2018, p. 294

<sup>32</sup> BAGGIO R., TOSI L., Lineamenti di diritto tributario internazionale, Sesta edizione, Cedam, 2018, p. 293



effettuate senza pagamento dell'imposta, previa dichiarazione scritta dell'esportatore in cui si evidenzia la sua qualifica. Inoltre, l'esonero dal pagamento, in base a quanto disposto dall'art 8 comma 2<sup>33</sup> del D.P.R. 633/72, è limitato all'ammontare complessivo dei corrispettivi delle esportazioni realizzate nei dodici mesi/anno precedente<sup>34</sup>.

Le **operazioni esenti** che si trovano espressamente indicate all'art 10 del D.P.R. 633/72 invece, anche se soddisfano tutti i requisiti richiesti dall'art 1 del D.P.R. 633 enunciati in precedenza, non rientrano nel campo di applicazione della disciplina Iva e di conseguenza non sono assoggettate ad imposta per espressa previsione normativa fondata su valutazioni di opportunità. Rientrano in questa categoria, per esempio, le operazioni di assicurazione, di riassicurazione e di vitalizio; le cessioni gratuite di beni ad Onlus ed enti con finalità assistenziali, benefiche, educative ecc.; le cessioni di oro da investimento e molte altre fattispecie tassativamente elencate all'art 10.

Generalmente, anche tali operazioni fanno sorgere adempimenti di carattere formale come gli obblighi di fatturazione, registrazione e dichiarazione periodica, la concorrenza dei corrispettivi alla formazione del volume d'affari e l'esonero del pagamento dell'imposta sull'operazione effettuata<sup>35</sup>.

Le operazioni esenti sono contraddistinte anche dalla presenza di un limite alla detrazione dell'Iva per i beni e i servizi acquistati ed importati. In particolare, in base a quanto disposto all'art 19, comma 2 del D.P.R. 633/72 "*non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'articolo 19-bis2*". Quindi, un soggetto che pone in essere esclusivamente operazioni esenti perde il diritto di detrarre l'Iva pagata a monte sugli acquisti. Mancando la detraibilità viene meno la neutralità del tributo stesso che diventa perciò, in termini economici, un costo per il soggetto che effettua operazioni esenti. La limitazione al diritto di detrazione è invece parziale nel caso di soggetti passivi che realizzano ordinariamente sia operazioni esenti che imponibili<sup>36</sup>. In quest'ultimo

---

<sup>33</sup> "*Le cessioni e le prestazioni di cui alla lettera c) sono effettuate senza pagamento dell'imposta ai soggetti indicati nella lettera a), se residenti, ed ai soggetti che effettuano le cessioni di cui alla lettera b) del precedente comma su loro dichiarazione scritta e sotto la loro responsabilità, nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni di cui alle stesse lettere dai medesimi fatte nel corso dell'anno solare precedente*"

<sup>34</sup> BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 33

<sup>35</sup> CORDEIRO GUERRA R., Corso di diritto tributario, 4 ed., Giappichelli, 2018, p. 295

<sup>36</sup> BAGGIO R., TOSI L., Lineamenti di diritto tributario internazionale, Sesta edizione, Cedam, 2018, p. 266

caso, il diritto alla detrazione spetta, ai sensi dell'art 19 comma 5 del decreto<sup>37</sup>, in proporzione alle operazioni imponibili effettuate e quindi verrà calcolata la percentuale d'imposta detraibile definita *pro-rata* e data dal rapporto tra l'ammontare delle operazioni imponibili e ad esse assimilate e lo stesso importo maggiorato delle operazioni esenti realizzate nell'anno di riferimento.

Le **operazioni escluse**, dette anche operazioni fuori campo o non soggette, costituiscono una categoria residuale formata da tutti quegli atti che sono esclusi dall'applicazione del tributo o per carenza di uno dei presupposti richiesti o talvolta per scelte legislative. Inoltre, all'interno del D.P.R. 633/72, queste operazioni non si trovano tutte elencate in un determinato articolo ma vengono menzionate all'interno degli articoli che trattano le operazioni imponibili come deroga (es. i casi di esclusione per quanto riguarda le cessioni di beni sono previsti all'art 2 comma 3, mentre per le prestazioni di servizi all'art 3 comma 4)<sup>38</sup>. Queste operazioni, inoltre, rispetto a quelle precedenti, non sono solitamente soggette ad adempimenti, fatto salvo il caso delle prestazioni di servizi intracomunitarie, non comportano il sorgere del debito d'imposta e infine non rilevano ai fini del calcolo del volume d'affari<sup>39</sup>.

### *1.2.1.2 Operazioni rilevanti ai fini Iva: le cessioni di beni e le prestazioni di servizi*

Approfondiamo ora le operazioni rilevanti ai fini Iva e in particolare il tema delle operazioni imponibili che prevedono l'applicazione dello schema base del tributo. Come visto anche in precedenza, le operazioni imponibili sono costituite dalle:

- cessioni di beni (art 2 D.P.R. 633/1972)
- prestazioni di servizi (art 3 D.P.R. 633/1972)
- importazioni (art 67 D.P.R. 633/1972)
- acquisti intracomunitari (art 37 e ss. del D.L. 331 del 30 agosto 1993)

---

<sup>37</sup> Art 19 comma 5 D.P.R. 633/72: "Ai contribuenti che esercitano sia attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione sia attività che danno luogo ad operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni e il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis".

<sup>38</sup> BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 16

<sup>39</sup> TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario, Vol 2, parte speciale, Utet giuridica, 2018, p. 226

Nello specifico analizziamo la disciplina delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi in riferimento al presupposto oggettivo dell'operazione. Le importazioni e gli acquisti intracomunitari verranno invece trattati successivamente nel secondo capitolo.

Ora, il presupposto oggettivo trova fondamento negli articoli 2 e 3 del D.P.R. 633/72, i quali, partendo dall'enunciazione di una definizione generale alla quale segue un elenco di ipotesi assimilate e di fattispecie escluse, suddividono rispettivamente l'operazione economica in cessione di beni e in prestazione di servizi.

Nel dettaglio, l'**art 2 del D.P.R. 633/72, al comma 1**, tratta le **cessioni di beni** e le definisce come: *“atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere”*<sup>40</sup>.

Da tale nozione si possono evidenziare 4 fattori che devono sussistere affinché si possa parlare di cessione di beni, ovvero:

- il riconoscimento dell'oggetto del trasferimento qualificabile come bene;
- la produzione di un effetto traslativo o dispositivo di diritti reali;
- la formazione di un atto a carattere negoziale o provvedimentale;
- l'onerosità del trasferimento.

Da ciò ne consegue che non si ha cessione nel caso di acquisti a titolo originario (es. occupazione, usucapione, invenzione ecc...); nel caso in cui non sussista un atto produttivo di effetti traslativi validi (es. attribuzione di un diritto reale di garanzia o di un diritto personale di godimento); qualora la traslazione non si produca di fatto anche se formalmente prevista nell'atto e anche laddove l'onerosità non sia stata predeterminata tra le parti<sup>41</sup>.

Quando si parla di atto a contenuto negoziale si intende includere sia i contratti che gli atti unilaterali che presentino comunque il carattere dell'onerosità (sono escluse dunque le liberalità). Sono invece ricompresi negli atti a contenuto provvedimentale i trasferimenti coattivi disposti dalla Pubblica amministrazione (es espropriazioni) o dall'Autorità

---

<sup>40</sup> Secondo quanto disposto invece dall'art 14 della direttiva 112/2006/CEE *“costituisce «cessione di beni» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario”*. Si fa riferimento quindi ai beni materiali, visto che le cessioni di beni immateriali costituiscono una prestazione di servizi. In ogni caso l'art 15 della suddetta direttiva considera assimilati ai beni materiali anche l'energia elettrica, il gas, il calore, il freddo, determinati diritti sui beni immobili, i diritti reali che conferiscono al loro titolare un potere d'uso sui beni immobili e le quote d'interessi e le azioni il cui possesso assicura l'attribuzione in proprietà o in godimento di un bene immobile o di una sua parte.

<sup>41</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 845

giudiziaria<sup>42</sup>. L'atto poi deve essere produttivo di un effetto traslativo, configurabile in uno scambio di beni tra soggetti, con la conseguente realizzazione dell'evento rilevante ai fini Iva. Inoltre, affinché si realizzi una cessione di beni, tale trasferimento deve avvenire a titolo oneroso ovvero deve sussistere una controprestazione economicamente e soggettivamente valutabile (anche se non necessariamente dipendente da un contratto a prestazioni corrispettive). Ne consegue la necessità dell'esistenza di una correlazione causale tra la cessione e la relativa controprestazione economica che va ad escludere, dalla categoria delle operazioni imponibili, i contributi erogati, da soggetti pubblici o privati, a favore di imprese o professionisti nel caso di corrispettivi, prestazioni o pagamenti non collegati alla prestazione specifica del cedente<sup>43</sup>.

Il **comma 2** del predetto articolo invece continua facendo riferimento a una serie di **operazioni assimilate alle cessioni di beni** anche se mancanti di alcuni elementi della nozione generale del comma precedente. In particolare si considerano cessioni per assimilazione: 1) le vendite con riserva di proprietà; 2) le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per entrambe le parti; 3) i passaggi, dal committente al commissionario o viceversa, di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione; 4) le cessioni a titolo gratuito di beni con esclusione di quelli la cui produzione o commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa purché di costo unitario non superiore a € 50 e di quelli per i quali non sia stata operata la detrazione Iva al momento dell'acquisto o dell'importazione; 5) la destinazione dei beni a uso o consumo personale o familiare dell'imprenditore o di coloro che esercitano un'arte o una professione oppure la destinazione a finalità estranee all'impresa o alla professione, anche se ciò avviene in conseguenza della cessazione dell'attività e sempre con esclusione di quei beni per i quali, la detrazione Iva non è stata operata; 6) le assegnazioni ai soci, a qualsiasi titolo, effettuate da società o da altri enti pubblici o privati.

Per le prime due casistiche l'assimilazione deriva dal fatto che è molto elevata la probabilità che si produca l'effetto traslativo della proprietà al termine dell'esecuzione del contratto. Il legislatore, quindi, assimila tali operazioni alle cessioni di beni sulla base di un giudizio prognostico e congetturale in considerazione della normale esecuzione del contratto<sup>44</sup>.

---

<sup>42</sup> BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 17

<sup>43</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, 2018, p. 849

<sup>44</sup> BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 18

In riferimento all'assimilazione di cui al punto 3, va detto che i passaggi di beni tra committente e commissionario e viceversa sono qualificati come atti traslativi autonomi, di conseguenza, il commissionario non è ritenuto un soggetto che effettua una prestazione di servizi a favore del committente, ma è considerato come controparte negoziale. Si vedrà infatti che, all'art 3 lettera h, viene espressamente stabilito che l'attività del commissionario non rientra tra le prestazioni di servizi. Dunque, l'acquisto di beni da parte del commissionario da un venditore è da considerarsi autonoma e distinta rispetto alla successiva rivendita al committente, così come sono atti distinti i trasferimenti dal committente al commissionario e da questi all'acquirente. Ciò permette di evitare la difficoltà di imputazione, degli effetti di operazioni compiute dal commissionario in nome proprio, al committente<sup>45</sup>.

Per quanto riguarda le cessioni gratuite di cui al punto 4, esse sono assimilate alle cessioni di beni e di conseguenza risultano imponibili, ad eccezione di due determinate fattispecie. In particolare, l'esclusione riguarda da una parte quei beni che hanno un costo unitario inferiore a 50€ e che non rientrano nell'attività propria dell'impresa e dall'altra tutti quelli per i quali non è stata operata a monte la detrazione Iva. La finalità di tale assimilazione è quella di evitare che i beni ceduti gratuitamente, proprio per mancanza di corrispettivo, giungano al consumo detassati per effetto dell'imposta detratta in sede di acquisto. Va detto comunque che *“l'importanza del requisito dell'onerosità, come elemento costitutivo dell'operazione economica, non viene intaccata da questa estensione della tassazione alle cessioni prive di corrispettivo. La ragione è che il presupposto di tale tassazione è dato dal passaggio al consumo del bene cosicché la sua tassazione vada a determinare il recupero dell'Iva detratta a monte sugli acquisti di beni e servizi utilizzati in riferimento al bene sottratto alla sua normale destinazione”*<sup>46</sup>.

In riferimento alle casistiche di cessioni a titolo gratuito di cui al punto 5 (autoconsumo personale o familiare di imprenditore e soci o destinazione a finalità estranee), esse rappresentano una deviazione rilevante rispetto a quanto detto in precedenza sul fattore onerosità quale presupposto. Tale assimilazione però risulta coerente con il regime impositivo delle plusvalenze realizzate dai beni d'impresa ed esprime l'esigenza di tassare suddetti beni, al momento della loro fuoriuscita dal circuito produttivo, anche per ragioni

---

<sup>45</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 854

<sup>46</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 850

di simmetria fiscale visto che, all'origine, il loro costo d'acquisto era stato detratto<sup>47</sup>. In particolare, rientrano in questo punto le ipotesi di autoconsumo esterno<sup>48</sup>, mentre irrilevante ai fini Iva risulta essere il c.d. autoconsumo interno<sup>49</sup>.

Infine, l'ultima casistica di assimilazione riguarda le assegnazioni ai soci da parte di società e le analoghe operazioni effettuate da altri enti. Rientrano in questa casistica le attribuzioni di beni in costanza del rapporto con il socio o associato o in sede di scioglimento del rapporto o di liquidazione della società o ente. Va detto poi che, in base a quanto contenuto nel testo dell'articolo, in riferimento al comma 2 punto 6, l'imposta sembrerebbe dovuta anche nel caso di assegnazioni di beni, acquistati dalla società o dall'ente, per i quali non è stata operata la detrazione dell'Iva sugli acquisti. Tuttavia, per coerenza con il carattere neutrale del tributo, l'amministrazione finanziaria, con la risoluzione 191/E del 23 luglio 2009<sup>50</sup>, ha precisato l'esclusione dall'applicazione dell'imposta per tutte quelle assegnazioni che hanno per oggetto beni per i quali, l'Iva a monte non è stata detratta o applicata<sup>51</sup>. Questa assimilazione, infatti, mira ad evitare che beni inseriti nel circuito produttivo giungano al consumo finale senza scontare l'imposizione definitiva<sup>52</sup>. Dunque, l'assimilazione non opera nel caso in cui il bene, oggetto di assegnazione, sia entrato nell'impresa senza detrazione Iva e la relativa operazione verrà considerata fuori campo Iva con la conseguente applicazione dell'imposta di registro, ove dovuta, in attuazione del principio di alternatività Iva-registro<sup>53</sup>.

---

<sup>47</sup> BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 18

<sup>48</sup> In particolare, per autoconsumo esterno si intende proprio la destinazione di beni dell'impresa all'utilizzo o al consumo personale o familiare dell'imprenditore o comunque a finalità estranee all'impresa stessa. È il caso, ad esempio, di un venditore di vernici che utilizza i prodotti che dovrebbe vendere per dipingere la propria casa. Qualora invece l'imprenditore andasse ad utilizzare tali prodotti all'interno dell'impresa per finalità attinenti all'attività svolta, come nel capannone nel quale si svolge l'attività, si parlerebbe di autoconsumo interno. In quest'ultimo caso, dunque, anche se il bene rimane nell'ambito dell'impresa, viene sottratto alla sua ordinaria destinazione. Vedi MELIS G., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli, 2017, p. 681

<sup>49</sup> MELIS G., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli, 2017, p. 681

<sup>50</sup> Va detto tuttavia che, la risoluzione è un parere che l'Agenzia esprime ad esito di un interpello e che la vincola ma solo nei confronti dell'istante. Dunque tale atto non ha valenza "erga omnes"

<sup>51</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 857

<sup>52</sup> TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario, Vol 2, parte speciale, Utet giuridica, 2018, p. 228

<sup>53</sup> MELIS G., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli, 2017, p. 681

Il principio di alternatività tra Iva e imposta di registro è contenuto nell'art. 40 del Testo Unico dell'imposta di registro (D.P.R. del 26 aprile 1986, n. 131), il quale dispone che "per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta di registro si applica in misura fissa". Infatti, "in generale l'acquisto di un immobile da un'impresa è un atto esente Iva. In questo caso, pertanto, l'acquirente dovrà pagare, oltre alle imposte ipotecarie e catastali fisse, l'imposta di registro in misura proporzionale del 9%. Invece, quando si applica l'Iva, l'acquirente dovrà pagare l'imposta sul valore aggiunto

Si anticipa inoltre che, l'imposta dovuta sulle operazioni assimilate di cui ai punti 4, 5 e 6 dell'art 2 comma 2 deve essere calcolata sul prezzo di acquisto o di costo determinato al momento di effettuazione di tali operazioni e non sul valore normale (art 13 D.P.R. 633/72, comma 2, lettera c, base imponibile).

Infine, l'art 2, al **comma 3**, si occupa di una serie di **fattispecie espressamente escluse** dall'ambito delle cessioni di beni anche se in realtà presenterebbero tutti gli elementi, descritti dal comma 1, caratterizzanti un'operazione definibile cessione. Rientrano in questa categoria: a) le cessioni di denaro o di crediti in denaro; b) le cessioni e i conferimenti in società o altri enti che abbiano per oggetto aziende o rami di azienda; c) le cessioni di terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria; d) le cessioni di campioni gratuiti appositamente contrassegnati e di modico valore; f) i passaggi di beni conseguenti a operazioni straordinarie d'impresa quali: fusioni, scissioni o trasformazioni di società o di altri enti; i) le cessioni di valori bollati e postali o di marche assicurative; l) le cessioni di alcuni prodotti alimentari come paste, pane, latte ecc. ; m) le cessioni di beni legate a concorsi e a operazioni a premio.

Queste fattispecie sono escluse dall'ambito di applicazione del tributo, per scelta legislativa, in ragione di valutazioni di opportunità riconducibili, per esempio, all'assenza di produzione di valore aggiunto (es caso del denaro, dei campioni gratuiti o dei valori bollati), oppure alla ratio del tributo stesso con esclusioni funzionali alla perequazione tra operazioni rilevanti e non (è il caso delle cessioni di terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria tassati con imposta di registro) e al riconoscimento o meno della detrazione dell'Iva sugli acquisti<sup>54</sup>.

L'esclusione delle cessioni e dei conferimenti in società o altri enti, di cui alla lettera b, è da intendere come una misura fiscale di favore per i processi di riorganizzazione aziendale, giustificata anche dalla Corte di Giustizia europea<sup>55</sup> e finalizzata, da una parte ad agevolare e semplificare i trasferimenti di imprese o parti di esse e dall'altra, ad evitare l'anticipazione finanziaria dell'imposta che si avrebbe se la cessione fosse assoggettata ad Iva senza che a ciò corrisponda un gettito effettivo. Ulteriori ragioni che giustificano tale

---

*e l'imposta di registro fissa di 200 euro". Vedi:*

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/pagamenti/imposta-di-registro/acquisto-immobili-altern-tra-iva-e-registro>

<sup>54</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 857

<sup>55</sup> Punti 34 e 39 della sentenza del 27 novembre 2003, C-497/01, Zita Modes

esclusione sono legate alla volontà di privilegiare la tassazione di registro<sup>56</sup>, alla difficoltà di valutazione dell'imponibile, all'estraneità dell'operazione rispetto all'attività d'impresa oppure alla mancanza di cessione a consumatori finali<sup>57</sup>.

L'esclusione invece con riferimento alle operazioni straordinarie (quali fusione, scissione e trasformazione), di cui alla lettera f, è giustificata dal fatto che si realizza nella sostanza una modifica della veste societaria e non una traslazione di beni dato che il soggetto rimane sempre il medesimo anche se muta la sua forma organizzativa. L'Iva, infatti, fa riferimento alla gestione ordinaria, mentre l'imposta che corrisponde alle operazioni straordinarie è quella tipica per la raccolta di capitali, ovvero l'imposta di registro<sup>58</sup>.

**L'art 3 del D.P.R. 633/72, al comma 1**, tratta invece le **prestazioni di servizi**. Nello specifico, l'articolo stabilisce che *"costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte"*<sup>59</sup>. Si tratta dunque di una nozione di tipo tassonomico<sup>60</sup> dato che è costituita da un'elencazione di contratti nei quali, il soggetto Iva svolge un'attività che non è riconducibile ad una cessione di beni. Il legislatore nazionale, dunque, non precisa il concetto di servizio, ma si limita a definire le fonti che fanno sorgere l'obbligo di esecuzione di una determinata prestazione. Si ritiene inoltre che, l'elenco dei contratti abbia solo valenza esemplificativa e che permetta in ogni caso il superamento di eventuali dubbi sulla qualificazione di certe tipologie di contratti, come quelli d'opera o d'appalto, il cui risultato potrebbe essere l'acquisizione di un bene<sup>61</sup>. Ne consegue dunque che, esiste una funzione residuale della norma costituita dal richiamo finale alle obbligazioni di fare, non fare e permettere che potrebbero anche non derivare da un contratto ma piuttosto da un atto amministrativo o giurisdizionale.

In generale quindi, una prestazione di servizi, si configura nel comportamento di un soggetto che, sulla base di quanto precedentemente stabilito in fase negoziale, mantiene una determinata condotta attiva (c.d. fare) oppure si astiene dal compimento di determinati atti (non fare), oppure ancora consente ad altri di tenere una data condotta

---

<sup>56</sup> In ragione del c.d. principio di alternatività Iva – imposta di registro visto in precedenza

<sup>57</sup> MELIS G., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli, 2017, p. 682

<sup>58</sup> TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario, Vol 2, parte speciale, Utet giuridica, 2018, p. 228

<sup>59</sup> Art 3, comma 1, D.P.R. 633/1972

<sup>60</sup> BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 19

<sup>61</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 860



(permettere). Quindi, costituisce una prestazione di servizi l'esecuzione di un obbligo che non sia di dare (tipico delle cessioni di beni) dietro al pagamento di un corrispettivo (si parla anche qui di titolo oneroso). Infatti, gli elementi che qualificano l'operazione come cessione di beni<sup>62</sup> devono comunque sussistere affinché si inquadri l'operazione nell'ambito delle prestazioni di servizi, con l'unica differenza che l'oggetto del trasferimento dovrà essere qualificato come servizio e non come bene.

Va detto inoltre che è vero che rientrano nella categoria delle prestazioni di servizi tutte quelle operazioni che non possono essere classificate come cessioni, ma il confine non è sempre così evidente come può sembrare inizialmente. Particolarmente critico, infatti, risulta essere l'inquadramento delle operazioni definite trans-oggettive visto che esse si riferiscono alla cessione di un bene che può essere qualificata come servizio oppure a un servizio qualificabile come bene<sup>63</sup> (caso di trans-oggettività semplice). Ancora più complesso è il caso di trans-oggettività composta, ovvero mista, formata da una o più cessioni e da una o più prestazioni. I casi di trans-oggettività semplice sono disciplinati dalla direttiva 2006/112/CE, nell'art 15 paragrafo 2<sup>64</sup>, con riferimento a quelle operazioni costituite da beni immateriali che, in quanto tali, non rientrerebbero nella categoria delle cessioni di beni sulla base di quanto disposto dall'art 14 della stessa direttiva. Tuttavia, queste operazioni sono attratte a tale categoria avendo riguardo al risultato che deve coincidere con *il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario*<sup>65</sup>. In ogni caso, si ha trans-oggettività semplice, per esempio, ogni qualvolta che il risultato di un determinato rapporto economico, anche se qualificato formalmente come servizio, sia rappresentato nella sostanza dal trasferimento del bene.

Nei casi di trans-oggettività complessa invece, bisogna ridurre l'operazione ad un unicum andando ad inquadrarla o come cessione con prestazione o come prestazione con cessione oppure separando la cessione e la prestazione in due operazioni distinte e autonome. Per fare ciò, si guarda al contenuto della prestazione e all'importanza e

---

<sup>62</sup> Ovvero il riconoscimento dell'oggetto del trasferimento come operazione economica, qualificabile come bene; la traslazione dell'oggetto da una sfera giuridica ad un'altra; la formazione di un atto a carattere negoziale o provvedimentale; l'onerosità del trasferimento.

<sup>63</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 861

<sup>64</sup> "2. Gli Stati membri possono considerare beni materiali:

a) determinati diritti sui beni immobili;  
b) i diritti reali che conferiscono al loro titolare un potere d'uso sui beni immobili;  
c) le quote d'interessi e le azioni il cui possesso assicura, di diritto o di fatto, l'attribuzione in proprietà o in godimento di un bene immobile o di una sua parte".

<sup>65</sup> Art. 14, par. 1 direttiva 112/2006/CEE

prevalenza degli interventi e delle lavorazioni che caratterizzano la prestazione principale ed eventualmente quelle accessorie. Di conseguenza, una data operazione si qualifica come cessione quando il cedente/prestatore non effettua ulteriori interventi in relazione alla consegna di un dato bene al cessionario/beneficiario ovvero come prestazione nel caso in cui siano necessarie ulteriori lavorazioni, di rilevanza tale, da ritenersi predominanti rispetto alla semplice cessione del bene<sup>66</sup>.

Come visto in precedenza per le cessioni di beni, anche per le prestazioni di servizi deve sussistere il titolo oneroso rappresentato dalla corrispettività. Nel comma 1 dell'art 3 infatti, si parla proprio di *prestazione verso corrispettivo*. In particolare, l'onerosità deve riferirsi alla controprestazione vista come interscambio reciproco di oggetti intrinsecamente economici e interconnessi tra loro. Con il termine controprestazione si va quindi ad indicare un vantaggio per il prestatore che sia economicamente valutabile<sup>67</sup>. La controprestazione, rappresentando la causa giustificatrice del servizio, può dunque riferirsi anche a rapporti che non originano da un contratto a prestazioni corrispettive e può essere rappresentata o da un prezzo/controllore in denaro avente una correlazione diretta con il servizio prestato oppure da altra prestazione/cessione. Nel primo caso, ai fini della determinazione della base imponibile, rileverà quanto contrattualmente stabilito, anche a prescindere dalla congruità della controprestazione; nel caso invece di corrispettivo costituito per esempio da altra prestazione si utilizzerà il valore normale. Va sottolineato inoltre che, deve sussistere una stretta correlazione tra prestazione e controprestazione e che tale correlazione deve essere sì di modo (visto che il compenso dovrebbe costituire il controvalore effettivo del servizio) ma anche di tempo dato che l'obbligo della controprestazione deve sorgere contemporaneamente a quello della prestazione. Quindi, oltre al momento di effettuazione dell'operazione e di esigibilità del pagamento, esiste una fase iniziale di pattuizione che determina la nascita dell'obbligo di fare, non fare o permettere<sup>68</sup>.

Nel **comma 2** dell'art 3 invece, si evidenziano i **casi di assimilazione**. Sono considerate dunque sempre prestazioni di servizi, purché effettuate verso corrispettivo, le seguenti operazioni: 1) le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili; 2) le cessioni,

---

<sup>66</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 863

<sup>67</sup> MELIS G., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli, 2017, p. 683

<sup>68</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 867

concessioni, licenze e simili riguardanti, per esempio, i diritti d'autore e le privative industriali (come brevetti, marchi ecc.) e quindi rientrano in questa casistica gli accordi relativi ai beni immateriali, anche se comportano il trasferimento della titolarità e non semplicemente un diritto di utilizzazione, nonché le cessioni, concessioni e licenze relative a diritti o beni simili ai precedenti; 3) i prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci, comprese le operazioni finanziarie attuate attraverso la negoziazione di crediti, cambiali o assegni; 4) le somministrazioni di alimenti e bevande; 5) le cessioni di contratti di ogni tipo e specie.

Queste assimilazioni permettono, da una parte, il superamento di eventuali dubbi che possono sorgere in caso di operazioni caratterizzate anche dalla sussistenza di un obbligo di dare e dall'altra, l'adeguamento delle norme nazionali a quelle euro-unionali, andando ad incidere su quanto contenuto nell'art 2 comma 1 del D.P.R. 633/72 in riferimento alla riconducibilità dei beni di ogni genere, compresi dunque anche quelli immateriali, alla categoria delle cessioni. In particolare, l'assimilazione di cui al punto 2 dell'art. 3 permette l'allineamento tra quanto disposto dagli articoli 2 e 3 del D.P.R. 633 e quanto contenuto invece negli art. 14 e 24 della direttiva 112/2006/CEE<sup>69</sup>. In questo modo si va a stabilire espressamente che determinate fattispecie, se effettuate verso corrispettivo, costituiscono prestazioni di servizi.

Proseguendo, nel **comma 3**, con riferimento alle prestazioni a titolo gratuito, si prevede inoltre che, si considerano sempre rilevanti le prestazioni di servizi indicate nel primo e secondo comma purché siano di valore superiore a €50 e sempre che l'imposta sugli acquisti di beni e servizi relativi ad esse sia detraibile, anche se si tratta di prestazioni riconducibili all'autoconsumo personale o familiare dell'imprenditore ovvero a finalità estranee all'impresa. Sono escluse invece dalla tassazione le somministrazioni nelle mense aziendali, le prestazioni di trasporto, quelle didattiche, assistenziali ecc. rese al personale dipendente e altre prestazioni di interesse pubblico e sociale (come le operazioni di divulgazione pubblicitaria). Queste assimilazioni hanno la stessa finalità perseguita anche dal richiamo a tassazione delle cessioni di beni a titolo gratuito o a finalità estranee all'impresa previste dall'art 2 comma 2 e permettono dunque di evitare

---

<sup>69</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 868

che determinati servizi gratuiti giungano al consumo privi di tassazione per effetto della detrazione dell'imposta sugli acquisti<sup>70</sup>.

Nel medesimo comma si prevede inoltre che rientrano tra le prestazioni di servizi anche le assegnazioni ai soci indicate nell'art 2 comma 2 al numero 6, nel caso in cui riguardino cessioni, concessioni o licenze di cui ai numeri 1, 2 e 5 del comma precedente<sup>71</sup>.

Infine, il comma dispone che, le prestazioni rese o ricevute da mandatari senza rappresentanza rientrano tra le prestazioni di servizi e sono qualificate come tali anche nei rapporti tra mandante e mandatario. Si tratta dunque di una regola simile a quella prevista per le cessioni tramite commissionari. In questo caso, è come se il mandatario avesse reso egli stesso il servizio al mandante o viceversa l'avesse da questi ricevuto e dunque, la relativa prestazione di intermediazione non è considerata prestazione di servizi, proprio come nel caso dei commissionari<sup>72</sup>.

Il **comma 4** contiene invece i casi di **esclusione** dalla categoria delle prestazioni di servizi. Nello specifico, non si considerano prestazioni imponibili: a) le cessioni, concessioni e licenze dei diritti d'autore effettuate dagli autori e dai loro eredi o legatari e questo per ragioni connesse al requisito soggettivo, nonché le cessioni, concessioni e licenze relative alle opere di ogni genere utilizzate dalle imprese con finalità di pubblicità commerciale; b) i prestiti obbligazionari; c) le cessioni di contratti aventi ad oggetto beni la cui cessione è esclusa da imposta in base a quanto disposto dalle lettere a, b e c dell'art 2 comma 3: è il caso del denaro, crediti in denaro, aziende, complessi aziendali o terreni non edificabili; d) i conferimenti e i passaggi, con riferimento alla lettera f dell'art 2 comma 3, di beni conseguenti a operazioni straordinarie d'impresa quali fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di altri enti; e) le prestazioni di mandato o di mediazione riguardanti i diritti d'autore, salvo quelli esclusi alla lettera a, comprese le prestazioni relative alla protezione dei diritti d'autore di ogni genere e quelle di intermediazione per la riscossione dei proventi; f) le prestazioni di mandato o di mediazione riguardanti i prestiti obbligazionari; h) le prestazioni dei commissionari relative, in base all'art 2 comma 2 n.3, ai passaggi dal committente al commissionario o viceversa, di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione e quelle dei mandatari di cui al comma 3 del presente articolo.

---

<sup>70</sup> BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 20

<sup>71</sup> Ovvero concessioni di beni in locazione e simili, operazioni su beni immateriali o cessioni di contratti

<sup>72</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 870

Tali esclusioni, come quelle legate alle cessioni di beni, derivano da scelte legislative effettuate in ragione di valutazioni di opportunità sulla base di giudizi di meritevolezza economica e sociale<sup>73</sup>.

Infine, in base a quanto stabilito dal **comma 5**, non sono considerate prestazioni di servizio neanche le prestazioni riguardanti spettacoli ed altre attività di intrattenimento rese, dagli organizzatori (es. Coni, Unire o Aci), a possessori di titoli di accesso per l'ingresso gratuito, limitatamente al contingente stabilito e secondo le indicazioni fornite ogni quadriennio con decreto ministeriale.

### 1.2.2 Il profilo soggettivo dell'operazione: i soggetti passivi, l'esercizio di imprese o di arti e professioni

Si è visto che, per essere imponibili, le cessioni e le prestazioni devono essere effettuate *nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni*<sup>74</sup>, andando così a realizzare il presupposto soggettivo. Le operazioni, perciò, sono rilevanti ai fini Iva solo se poste in essere da imprenditori o liberi professionisti che rappresentano dunque i soggetti passivi del tributo, a meno che non si tratti di importazioni, le quali, come visto, rilevano a prescindere dal soggetto che le effettua<sup>75</sup>. Ai fini del requisito soggettivo, gli articoli 4 e 5 del D.P.R. 633/72 definiscono rispettivamente il concetto di esercizio di imprese e di esercizio di arti e professioni. Non è del tutto indifferente operare in una qualità piuttosto che nell'altra perché questo incide su alcuni profili tra cui: gli obblighi formali, sull'obbligo di separare le attività nel caso in cui un soggetto eserciti sia attività d'impresa che di lavoro autonomo e sulla non imponibilità dell'autoconsumo di servizi da parte di professionisti<sup>76</sup>. Va detto comunque che, tali differenze di regime, riguardando per lo più regole formali e procedurali, non sono così rilevanti come invece accade ai fini delle imposte reddituali dove, l'effettuazione di un'operazione riconducibile a un'attività d'impresa piuttosto che di lavoro autonomo comporta, per esempio, regole diverse in termini di determinazione dell'imponibile<sup>77</sup>.

---

<sup>73</sup> BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 21

<sup>74</sup> Art. 1 del D.P.R. 633 del 1972

<sup>75</sup> CORDEIRO GUERRA R., Corso di diritto tributario, 4 ed., Giappichelli, 2018, p. 299

<sup>76</sup> MELIS G., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli, 2017, p. 684

<sup>77</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 873

In base a quanto disposto nell'**art 4, comma 1**, del Decreto, "*per **esercizio di imprese** si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma di impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile*". Da ciò ne consegue che rientrano nell'esercizio d'impresa:

- lo svolgimento, per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali previste dall'art 2195 c.c. e delle attività agricole menzionate nell'art 2135 c.c., anche se non organizzate in forma d'impresa;
- le prestazioni di servizi non rientranti nell'art 2195 c.c. purché siano organizzate in forma d'impresa.

Da notare che la nozione di attività d'impresa ai fini Iva va a ricomprendere sia le attività commerciali che quelle agricole, a differenza di quanto avviene ai fini delle imposte dirette dove, i redditi dell'impresa agricola rientrano tra i redditi fondiari e quindi in una categoria diversa rispetto a quelli derivanti da attività commerciale costituenti reddito d'impresa<sup>78</sup>. Questo perché l'Iva richiede il riconoscimento delle attività che intervengono nei circuiti produttivi di beni destinati al consumo. Il legislatore è interessato dunque, a sottoporre a tassazione tutte le attività economiche rilevanti nel ciclo produttivo e distributivo. Va detto comunque che, è in ogni caso previsto, nell'art 34 del D.P.R. 633/72, un regime speciale e di favore per i produttori agricoli caratterizzato dalla forfetizzazione della detrazione attraverso l'applicazione di percentuali di compensazione<sup>79</sup>.

Per identificare poi le attività si rinvia alle regole civilistiche dell'art 2195 e 2135. Va detto comunque che tali nozioni vengono qui ampliate andando a ricomprendere anche le attività previste dall'art 2135 del cc. considerate oggettivamente commerciali, anche se prive del requisito dell'organizzazione in forma d'impresa richiesto invece, ai fini civilistici, dall'art 2082 del c.c. e le prestazioni di servizi, oggettivamente non commerciali, svolte però attraverso un'organizzazione imprenditoriale.

Nella nozione poi si evidenzia il fatto che si deve trattare di uno svolgimento abituale e quindi non occasionale, anche se può non essere esclusivo. Si deve quindi andare a valutare la frequenza e la ricorrenza rispetto alle singole attività svolte. Dovrà, in ogni

---

<sup>78</sup> BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 22

<sup>79</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 874

caso, trattarsi di atti, effettuati in modo sistematico e coordinato, idonei a costituire una vera e propria attività<sup>80</sup>. In particolare, il carattere abituale di suddetta attività dovrebbe fare riferimento alla stabilità degli introiti e agli effetti distorsivi che potrebbero prodursi per effetto del suo mancato assoggettamento ad Iva<sup>81</sup>.

Nel **comma 2** del Decreto si specifica inoltre che si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio d'impresa: 1) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da società a forma commerciale, ovvero da S.n.c., S.a.s., S.p.a., S.a.p.a., S.r.l., dalle società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, dalle società estere di cui all'art. 2507 del c.c. e dalle società di fatto; 2) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere da enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le S.S., che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale o agricola.

Nel caso di cui al punto 1) la mera forma è requisito sufficiente per l'applicazione dell'imposta e si parla dunque di un vero e proprio **principio di attrazione** della forma organizzativa. Nelle ipotesi di cui al punto 2) invece, si evidenzia la necessità di verificare se tali enti abbiano o meno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale o agricola. Se ciò si verifica, le operazioni di cessione e di prestazione verranno considerate in ogni caso effettuate nell'esercizio dell'impresa, in caso contrario, sulla base di quanto disposto dal **comma 4**<sup>82</sup> per gli enti non commerciali, saranno considerate rilevanti solo le cessioni e le prestazioni effettuate nell'esercizio di attività commerciali o agricole<sup>83</sup>.

Per gli imprenditori individuali quindi si pone il problema di verificare la sussistenza dei requisiti indicati al comma 1, mentre per i soggetti diversi dalle persone fisiche si applica la presunzione assoluta di cui al comma 2 dell'art 4 in base alla quale: per le società (di cui al punto 1) e per gli enti (di cui al punto 2) la cui funzione principale è costituita dallo svolgimento di un'attività d'impresa, commerciale o agricola che sia, ogni cessione o prestazione effettuata è comunque rilevante ai fini Iva; mentre, per le persone fisiche e gli

---

<sup>80</sup> MELIS G., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli, 2017, p. 686

<sup>81</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 873

<sup>82</sup> Art 4, comma 4, DPR 633/72 in vigore dal 21/12/2021 con effetto dal 01/01/2024: "Per gli enti indicati al n. 2) del secondo comma, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole".

<sup>83</sup> MELIS G., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli, 2017, p. 685

altri enti occorre verificare se effettivamente svolgano suddette attività e se ciascuna operazione sia inerente alle stesse e non alla sfera privata del soggetto intesa, per le persone fisiche, nel senso di personale e per le persone giuridiche al di fuori dell'attività economica. Quindi bisogna distinguere le cessioni o prestazioni compiute dai soggetti come privati da quelle effettuate nell'ambito dell'esercizio di un'attività abituale d'impresa<sup>84</sup>.

Da sottolineare è inoltre il fatto che, a differenza di quanto avviene per le imposte dirette, ai fini Iva, vengono incluse tra i soggetti idonei all'applicazione del principio di attrazione anche le società semplici. Ciò avviene proprio perché, come si evince dal comma 1, si considerano rilevanti, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, anche le attività agricole<sup>85</sup>.

Inoltre, in base a quanto disposto dal **comma 3**: *“si considerano effettuate in ogni caso nell'esercizio di imprese, a norma del precedente comma, anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società e dagli enti ivi indicati ai propri soci, associati o partecipanti”*.

Facendo riferimento alla nozione di attività commerciale, il **comma 4** stabilisce che si considerano commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a favore di soci, associati o partecipanti dietro pagamento di corrispettivi specifici o di contributi supplementari, ad esclusione di quelle compiute da determinate tipologie di associazione nell'ambito delle proprie finalità istituzionali.

Il **comma 9** inoltre precisa che, le disposizioni di cui al quarto comma, secondo periodo, riguardanti l'esclusione, si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino a una serie di clausole, tra cui il divieto di distribuire utili durante la vita dell'associazione oppure l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di scioglimento, ad altra associazione con analoghe finalità, che devono essere inserite nei relativi atti costitutivi o statuti. Tali regole sono finalizzate a contrastare fenomeni elusivi che si genererebbero nel caso di utilizzo delle forme associative per lo svolgimento di attività intrinsecamente commerciali al solo scopo di non pagare l'imposta<sup>86</sup>.

---

<sup>84</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 875

<sup>85</sup> BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 23

<sup>86</sup> BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 24



Il **comma 5** invece elenca una serie di attività che sono considerate commerciali anche se esercitate da enti pubblici come, ad esempio, la cessione di beni nuovi prodotti per la vendita; l'erogazione di acqua, i servizi di fognatura e di depurazione, di gas, energia elettrica e vapore; il trasporto di persone o merci e il deposito di queste oppure ancora i servizi portuali e aeroportuali ed altre. Il comma contiene quindi una qualificazione di commercialità per le suddette attività che deriva da una valutazione oggettiva del loro contenuto commerciale e che prescinde dalla forma organizzativa dell'ente non societario<sup>87</sup>.

Per quanto riguarda invece l'**esercizio di arti e professioni**, l'**art 5, comma 1**, del Decreto dispone che: *“per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche ovvero da parte di società semplici o di associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata delle attività stesse”*.

Sulla base di tale nozione, si considerano svolte nell'esercizio di arti e professioni le attività di lavoro autonomo, dunque tutte le attività non d'impresa, intellettuali o meno che siano, che sono esercitate in modo abituale e in assenza di vincoli di subordinazione<sup>88</sup>. La definizione, quindi, va a ricomprendere in tale categoria sia le attività a contenuto intellettuale e creativo, sia le prestazioni di servizi che non rientrano nell'art 2195 c.c. e che inoltre non sono organizzate in forma d'impresa. Si fa dunque riferimento alle professioni intellettuali o artistiche, svolte da persone fisiche o da soggetti assimilati, che si differenziano rispetto all'impresa per una dimensione organizzativa di minore entità.<sup>89</sup> Va detto poi che, anche per le attività professionali, ai fini della valutazione dell'attinenza delle varie operazioni all'attività, si applicano i principi già visti nel caso di esercizio d'impresa. Anche se, per l'esercizio di arti e professioni, tale valutazione risulta più complessa soprattutto in riferimento a quei beni-strumento che vengono impiegati per la produzione di servizi e che potrebbero inoltre essere utilizzati sia nella sfera professionale che privata del soggetto. A tal proposito, in mancanza di una forfetizzazione della detrazione prevista dalla legge, sarà necessario determinare, sulla base di criteri

---

<sup>87</sup> BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 25

<sup>88</sup> MELIS G., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli, 2017, p. 688

<sup>89</sup> BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 25

oggettivi e coerenti, la quota del bene che è imputabile allo svolgimento della professione<sup>90</sup>.

In riferimento all'esercizio di arti e professioni poi si possono citare anche i Gruppi Iva, disciplinati nell'articolo 70 bis del D.P.R. 633/72 in base al quale *"i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato esercenti attività d'impresa, arte o professione, per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo di cui all'articolo 70-ter, possono divenire un unico soggetto passivo, di seguito denominato "gruppo IVA"*". La costituzione di tale gruppo ha rilevanza solo ai fini dell'Iva e dunque la perdita dell'individualità dei partecipanti riguarda solo la sfera dell'imposta sul valore aggiunto non andando ad incidere invece sul profilo civilistico dove, i soggetti mantengono la propria identità. Da ciò ne consegue che l'esistenza del gruppo Iva determina: da una parte, l'irrilevanza, ai fini del tributo, delle operazioni infragruppo e dall'altra, la rilevanza, nei confronti degli altri operatori economici, delle operazioni da e verso il gruppo<sup>91</sup>.

Il **comma 2** dell'art 5 contiene le esclusioni dall'area del lavoro autonomo. In particolare, il comma dispone che *"non si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 49 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, nonché le prestazioni di lavoro effettuate dagli associati nell'ambito dei contratti di associazione in partecipazione di cui all'articolo 49, comma 2, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, rese da soggetti che non esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo"*. Sono esclusi, dunque, i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (Co.co.co) in quanto difettano del requisito dell'indipendenza, richiesto dal comma precedente, dato che sono caratterizzati da elementi affini al rapporto di lavoro subordinato. Nelle Co.co.co infatti, le modalità di esecuzione della prestazione sono organizzate dal committente che coordina l'attività del lavoratore con le esigenze della sua attività economica. Il legislatore quindi, ritenendo prevalente in questi rapporti il carattere della dipendenza rispetto a quello dell'autonomia, li definisce parasubordinati e assimilati a quelli di lavoro dipendente e di conseguenza li esclude dall'applicazione dell'imposta<sup>92</sup>.

---

<sup>90</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 884

<sup>91</sup> BAGGIO R., TOSI L., Lineamenti di diritto tributario internazionale, Sesta edizione, Cedam, 2018, p. 280

<sup>92</sup> BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 26

Va detto comunque che, ai fini dell'esclusione, occorre inoltre che sia verificata la condizione della mancanza di svolgimento di altre attività di lavoro autonomo. La prestazione del collaboratore sarà quindi assoggettata ad Iva nel caso in cui svolga anche altre attività di lavoro autonomo e sia dunque titolare di partita Iva<sup>93</sup>.

Oltre alle Co.co.co sono escluse, in base al disposto del comma 2, anche le prestazioni di lavoro autonomo, rese dagli associati, sulla base di contratti di associazione in partecipazione e sempre che tali associati non esercitino per professione abituale altre attività di lavoro autonomo. Infine, sempre in base a quanto disposto dall'art. 5 del D.P.R. 633/72 *"non si considerano altresì effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali, nonché le prestazioni di vigilanza e custodia rese da guardie giurate"*.

Va da ultimo ricordato che, il presupposto soggettivo sorge generalmente nel momento in cui inizia l'esercizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo, attraverso la presentazione della dichiarazione di inizio attività e poi permane fino alla conclusione delle operazioni relative alla liquidazione dell'azienda, anche se effettuate dagli eredi e dunque fino alla disgregazione dell'apparato produttivo. In quest'ultimo caso il soggetto passivo dovrà presentare, entro 30 giorni dal termine della liquidazione, una denuncia di fine attività. Va detto comunque che tale presupposto può sorgere anche prima della dichiarazione di inizio attività. Questo può accadere quando sono individuabili degli atti preliminari che sono stati posti in essere attraverso un'organizzazione esternamente rilevante dei fattori produttivi e che sono destinati allo svolgimento di un'attività d'impresa o di lavoro autonomo. In questo caso, l'Iva sugli acquisti sarà detraibile anche in assenza della dichiarazione del soggetto passivo<sup>94</sup>. Infine, il requisito soggettivo continua ad esistere sia nel caso dell'autoconsumo o della destinazione a finalità estranee all'impresa determinata da cessazione dell'attività stessa, sia dopo la dichiarazione di fallimento<sup>95</sup>.

---

<sup>93</sup> MELIS G., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli, 2017, p. 688

<sup>94</sup> BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 26

<sup>95</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 881

### 1.2.3 La territorialità delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi

La territorialità dell'imposta trova la sua disciplina negli articoli 7 e seguenti del D.P.R. 633/72. In particolare, gli articoli da 7 a 7 *octies* del Decreto definiscono il concetto di territorio, evidenziano criteri specifici e differenziati per la determinazione della territorialità delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi e fissano criteri speciali per le operazioni intracomunitarie<sup>96</sup>.

Il requisito territoriale, dunque, riguarda per lo più la regolazione del luogo di tassazione dell'operazione in ragione dello Stato in cui avverrà l'effettivo consumo e permette quindi di stabilire che una data operazione è assoggettata ad Iva in un determinato territorio e non in un altro. La tassazione sarà perciò tralata da uno Stato ad un altro, purché sempre appartenenti all'Unione europea, con conseguente detassazione della cessione o della prestazione nel luogo d'origine o di destinazione e applicazione dell'imposta a destinazione o all'origine<sup>97</sup>.

Piuttosto semplice risulta essere il caso di una cessione o prestazione che si manifesti interamente, sia sotto il profilo soggettivo, con riguardo al luogo del fornitore e del cliente, che oggettivo, con riferimento al luogo di origine e destinazione del bene/servizio, nel territorio nazionale. Infatti, un'operazione, per rientrare nel campo di applicazione della disciplina Iva ed essere dunque imponibile in Italia, deve presentare il requisito territoriale ovvero deve essere effettuata nel territorio dello Stato italiano. A tal proposito, l'**art 7** definisce il concetto di "*territorio dello Stato*" inteso come territorio della Repubblica italiana e di "*territorio della Comunità*" inteso invece come il territorio corrispondente al campo di applicazione del TFUE (Trattato sul funzionamento della Comunità europea). L'articolo inoltre stabilisce che non si considerano ricompresi nel territorio nazionale i comuni extra doganali di Livigno e di Campione d'Italia<sup>98</sup> e le acque nazionali del lago di Lugano. In quest'ultimi territori, dunque, non si applica l'imposta sul valore aggiunto e le operazioni di cessione o acquisto saranno considerate

---

<sup>96</sup> CORDEIRO GUERRA R., Corso di diritto tributario, 4 ed., Giappichelli, 2018, p. 303

<sup>97</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 886

<sup>98</sup> Anche se, con riferimento al territorio del Comune di Campione d'Italia, va detto che, a partire dal 1° gennaio 2020 "*è entrato a far parte del territorio doganale dell'Unione europea e del campo di applicazione dell'accisa mantenendo però l'esclusione dal campo di applicazione dell'Iva. A Campione d'Italia si applica, invece, l'Imposta Locale di Consumo di Campione d'Italia (ILCC), con le medesime aliquote dell'IVA svizzera, generalmente inferiori a quelle dell'IVA italiana*". Vedi <https://www.finanze.gov.it/it/fiscalita-nazionale/manovra-di-bilancio/manovra-di-bilancio-2020/imposta-locale-sul-consumo-di-campione-ditalia/>

rispettivamente esportazioni o importazioni<sup>99</sup>. Sono previste poi anche delle esclusioni con riferimento al territorio della Comunità europea.

Nel caso invece di un'operazione non effettuata nel territorio dello Stato italiano così come definito dall'art 7 del decreto, la cessione o prestazione sarà tassata secondo le regole dello Stato comunitario nel quale si manifesta il consumo oppure non sarà sottoposta a tassazione definitiva nel caso in cui il bene o servizio sia destinato ad un territorio extra Ue<sup>100</sup>. In Italia, di conseguenza, nel primo caso l'operazione sarà detassata in modo relativo (operazione non imponibile), nel secondo in modo assoluto.

Per capire quando un'operazione si considera compiuta nel territorio dello Stato italiano è importante innanzitutto andare a distinguere il caso della cessione di beni da quello della prestazione di servizi dato che, come anticipato, ai due casi si applicano criteri di determinazione della territorialità differenti.

In particolare, ai sensi dell'**art 7 bis** del D.P.R. 633/72 *“le cessioni di beni, diverse da quelle di cui ai commi 2 e 3, si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni immobili ovvero beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello stesso ovvero beni mobili spediti da altro Stato membro installati, montati o assemblati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto”*. Dunque, per le **cessioni di beni mobili** assumono rilevanza due fattori che devono ricorrere nel momento di effettuazione dell'operazione, ovvero lo *status* doganale dei beni e la loro presenza fisica nel territorio nazionale. In particolare, in riferimento allo stato doganale dei beni, quando si parla di “beni nazionali” si fa riferimento a quei beni che sono stati prodotti oppure che sono stati importati definitivamente in Italia con conseguente corresponsione dei relativi dazi e dell'Iva; mentre con il termine “beni comunitari” si identificano i beni prodotti in uno Stato membro dell'Unione, i beni prodotti in Paesi extra Ue ma poi importati definitivamente nel Paese comunitario e quelli immessi in libera pratica in Italia o in altro Stato membro con la conseguente corresponsione dei dazi doganali ma non dell'Iva<sup>101</sup>. I “beni vincolati al regime della temporanea importazione” invece sono quei beni che provengono da un Paese extra Ue e

---

<sup>99</sup> BAGGIO R., TOSI L., Lineamenti di diritto tributario internazionale, Sesta edizione, Cedam, 2018, p. 265

<sup>100</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 886

<sup>101</sup> BAGGIO R., TOSI L., Lineamenti di diritto tributario internazionale, Sesta edizione, Cedam, 2018, p. 267

che sono stati introdotti in Italia per essere assoggettati a lavorazioni o a trasformazioni ed essere poi riesportati<sup>102</sup>.

Le **cessioni di beni immobili** invece sono territoriali quando hanno per oggetto immobili situati nel territorio dello Stato stesso.

Si considerano inoltre effettuate nel territorio dello Stato, ai sensi dell'art 7 bis comma 2, *“le cessioni di beni a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità”* e sempre che il luogo di partenza del trasporto sia ivi situato. In particolare, un trasporto che abbia il luogo di partenza e di arrivo situati in due Paesi membri diversi, si considera intracomunitario. Inoltre, al fine di identificare questi luoghi, l'art 7 alla lettera f dispone che il *“luogo di partenza è il luogo in cui inizia effettivamente il trasporto dei beni, senza tener conto dei tragitti compiuti per recarsi nel luogo in cui si trovano i beni; luogo di arrivo è il luogo in cui il trasporto dei beni si conclude effettivamente”*. Diversamente, nel caso di un trasferimento di beni tra operatori economici situati in Paesi Ue differenti, l'operazione sarà localizzata nel territorio in cui il bene arriva, in applicazione del principio di tassazione a destinazione<sup>103</sup>. Altra regola speciale vale per le cessioni di energia elettrica, di gas naturale, di calore o di freddo, le quali, ai sensi dell'art 7 bis comma 3, si considerano effettuate nel territorio dello Stato nel caso in cui il cessionario sia o un soggetto passivo rivenditore stabilito nel territorio stesso oppure un consumatore e dunque un soggetto non rivenditore che utilizza o consuma i beni nel territorio dello Stato<sup>104</sup>.

Dunque riassumendo, sono territoriali le cessioni che hanno per oggetto:

- beni immobili → se esistenti nel territorio dello Stato al momento di effettuazione dell'operazione;
- beni mobili (nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione) → se esistenti fisicamente nel territorio dello Stato al momento di effettuazione della cessione;
- beni mobili spediti da altro Stato membro → se installati, montati o assemblati nel territorio dello Stato dal fornitore o per conto dello stesso
- beni ceduti a passeggeri nel corso di un trasporto intracomunitario → se il trasporto ha avuto inizio nel territorio dello Stato.

---

<sup>102</sup> MELIS G., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli, 2017, p. 689

<sup>103</sup> BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 28

<sup>104</sup> BORIA P., *op. ult. cit., ibidem*

Per quanto attiene invece alle **prestazioni di servizi**, va detto che le relative regole sulla territorialità hanno subito una profonda modifica con la direttiva 2008/8/CE, attuata poi in Italia con il D.lgs. 18/2010 che ha introdotto anche il regime di inversione contabile di cui si tratterà ampiamente in seguito<sup>105</sup>. In particolare, a partire dal 1/01/2010<sup>106</sup>, ai fini della determinazione della territorialità delle prestazioni di servizi, è utile distinguere il caso di una prestazione resa a soggetti passivi (operatori Iva) ovvero a non soggetti passivi (privati consumatori).

A tal proposito, l'art **7 ter** del D.P.R. 633/72 contiene appunto un doppio criterio generale di localizzazione della prestazione disponendo infatti che: *“le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato: a) quando sono rese a **soggetti passivi** stabiliti nel territorio dello Stato; b) quando sono rese a committenti **non soggetti passivi** da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato”*. Si fa riferimento in questo caso a prestazioni di servizi generiche, diverse da quelle specifiche di cui si parlerà poi. Inoltre, come si può notare dal testo dell'articolo, i due criteri generali vanno a localizzare i servizi nel territorio nazionale sulla base dello *status* del destinatario della prestazione andando a distinguere il caso di servizi business to business (B2B) che avvengono tra operatori Iva da quelli business to consumer (B2C) destinati per l'appunto ai consumatori finali<sup>107</sup>.

In particolare, partendo dalla lettera a, in riferimento alle **prestazioni di servizi generiche** rese a **soggetti passivi (B2B)**, esse si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato<sup>108</sup>. Si applica in questo caso la cosiddetta **regola del committente** dato che, quello che rileva è lo *status* di soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato ricoperto dal committente/destinatario della prestazione. Dunque, in applicazione del principio di tassazione a destinazione, l'operazione sarà localizzata nello Stato del committente ovvero nel luogo in cui ha sede l'attività di colui che richiede tale prestazione. Non rilevano invece il luogo dell'operazione e il luogo in cui è stabilito il prestatore. Inoltre, non si

---

<sup>105</sup> CORDEIRO GUERRA R., Corso di diritto tributario, 4 ed., Giappichelli, 2018, p. 304

<sup>106</sup> Prima di tale data si applicava a tutte le prestazioni di servizi la regola del prestatore, dunque, ciò che rilevava ai fini dell'individuazione del luogo di tassazione dell'operazione era lo Stato di residenza o domicilio del prestatore.

<sup>107</sup> BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 29

<sup>108</sup> Ovvero quando sono rese a un soggetto *“domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva”* sulla base di quanto disposto dall'art 7, comma 1, lettera d del D.P.R. 633/72.

considera territorialmente rilevante la prestazione resa a soggetti passivi stabiliti in altri Stati comunitari o meno che siano, anche nel caso in cui il prestatore sia un operatore nazionale<sup>109</sup>. Si anticipa inoltre che la realizzazione di operazioni B2B comporta anche, ai fini dell'applicazione dell'Iva, l'adozione del meccanismo di inversione contabile, cosiddetto *Reverse Charge*, di cui si parlerà ampiamente nel Capitolo 2.

Diversamente, sulla base di quanto disposto dagli articoli **7 quater e quinquies**, sempre con riferimento alle prestazioni rese a **soggetti passivi**, i criteri generali appena visti sono sostituiti da criteri di localizzazione speciali nel caso in cui l'operazione riguardi alcune determinate **prestazioni di servizi** definibili **specifiche**<sup>110</sup>. Per queste prestazioni, i criteri specifici vanno ad individuare principi di localizzazione diversi che derogano rispetto alla disciplina generale di cui sopra. Ovvero, coerentemente con quanto visto anche per le cessioni di beni, si considerano territoriali:

- le prestazioni di servizi relative a beni immobili qualora l'immobile sia situato nel territorio dello Stato;
- le prestazioni di trasporto passeggeri per la parte eseguita nel territorio dello Stato;
- le prestazioni di ristorazione o catering se eseguite nel territorio dello Stato;
- le prestazioni di cui al punto precedente, se rese su navi, aerei, treni, in riferimento a viaggi effettuati all'interno dell'Unione, qualora il luogo di partenza sia situato nel territorio dello Stato;
- le locazioni, i noleggi a breve termine e simili, di mezzi di trasporto se messi a disposizione nel territorio dello Stato e utilizzati all'interno del territorio comunitario, ovvero se messi a disposizione extra Ue ma utilizzati nel territorio dello Stato;
- le prestazioni di servizi riguardanti l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative e simili, comprese fiere ed esposizioni, nonché le prestazioni accessorie alle precedenti, nel caso di svolgimento delle stesse nel territorio dello Stato.

Per quanto riguarda invece le prestazioni di servizi rese a **non soggetti passivi (B2C)**, la regola generale, così come contenuta nell'art 7 *ter* del D.P.R. 633/72, lettera b, prevede che si applichi la **regola del prestatore** in base alla quale tali prestazioni si considerano territoriali se rese da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato. Si tratta

---

<sup>109</sup> MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, 2017, p. 690

<sup>110</sup> BAGGIO R., TOSI L., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Sesta edizione, Cedam, 2018, p. 269



quindi di un servizio reso da un soggetto passivo stabilito nel territorio a un consumatore finale e l'operazione rileva dunque nello Stato del prestatore, ovvero nel territorio in cui si trova la sede dell'attività di colui che presta il servizio, in applicazione del principio di tassazione all'origine. Dunque, le operazioni dirette al consumo (B2C) verranno tassate nel paese d'origine, diversamente da quelle B2B che, come visto sopra, saranno imponibili a destinazione<sup>111</sup>. Va detto comunque che, nei casi B2C, la tassazione all'origine potrebbe creare distorsioni qualora l'aliquota applicabile nello Stato d'origine sia inferiore a quella dello Stato di destinazione. Si vedrà infatti che, per contrastare ciò, sono stati previsti alcuni regimi speciali che impongono l'applicazione dell'imposta di destinazione anche nei casi in cui l'acquirente sia un privato consumatore<sup>112</sup>.

Inoltre, anche per alcune prestazioni di servizi rese a consumatori finali valgono **criteri speciali** di determinazione della territorialità. In questi casi specifici, la territorialità non viene determinata sulla base del domicilio, della residenza o del possesso di una stabile organizzazione da parte del prestatore nel territorio dello Stato, ma da criteri diversi di collegamento con il territorio<sup>113</sup>. In particolare, in deroga all'articolo 7 *ter*, l'articolo 7 *quinquies*, lettera a, prevede che si considerano territoriali anche le prestazioni di servizi aventi ad oggetto attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, comprese le prestazioni ad esse accessorie, rese a committenti non soggetti passivi, nel caso in cui tali attività siano materialmente svolte nel territorio dello Stato.

Ulteriori deroghe ed eccezioni relative alle prestazioni rese a privati consumatori, oltre a quelle già viste nell'art 7 *quater* per le prestazioni rese a soggetti passivi che risultano valide anche per le operazioni B2C, sono contenute nell'art 7 *sexies*, *septies* e *octies*.

In particolare, in deroga a quanto stabilito dall'art 7 *ter*, comma 1, lettera b, l'art 7 *sexies* elenca una serie di prestazioni di servizi considerate territoriali se rese a committenti non soggetti passivi, siano essi nazionali, comunitari o extracomunitari. L'eccezione qui è data dal fatto che in alcuni casi rileva la residenza/domicilio del committente, in deroga alla regola del prestatore del 7 *ter* <sup>114</sup>. Per esempio, le prestazioni di intermediazione sono considerate territoriali quando le operazioni oggetto dell'intermediazione risultano effettuate nel territorio dello Stato; oppure le prestazioni di trasporto intracomunitario di

---

<sup>111</sup> BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 29

<sup>112</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 889

<sup>113</sup> BAGGIO R., TOSI L., Lineamenti di diritto tributario internazionale, Sesta edizione, Cedam, 2018, p. 270

<sup>114</sup> BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 31

beni si considerano territoriali quando la relativa esecuzione ha inizio nel territorio medesimo; oppure ancora le prestazioni di servizi di locazione, noleggio e simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto diversi dalle imbarcazioni da diporto, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero e sempre che siano utilizzate nel territorio comunitario. Ovvero ancora, le **prestazioni rese mediante mezzi elettronici**<sup>115</sup> si considerano rilevanti nel territorio dello Stato nel caso in cui il committente sia un soggetto domiciliato nel territorio stesso o ivi residente senza domicilio all'estero. Con riferimento a quest'ultima casistica, la deroga rispetto all'applicazione della regola del prestatore è stata introdotta per contrastare la tendenza degli esercenti il commercio elettronico a concentrarsi in quei territori caratterizzati dall'applicazione di aliquote Iva più basse, a danno di coloro aventi sede in Stati membri nei quali vigono aliquote più elevate<sup>116</sup>. Va detto infatti che, sempre con riferimento alle prestazioni di servizi rese attraverso mezzi elettronici a consumatori finali nazionali e comunitari, fino al 31/12/2014 si applicava la regola generale di tassazione nel Paese in cui era stabilito il fornitore nel caso di prestatori Ue, mentre nel caso di prestatori extra Ue la regola era quella del committente. Dal 1/01/2015 invece, in attuazione della Direttiva 2008/8/CE, anche le prestazioni rese a non soggetti passivi (consumatori) nazionali e Ue da prestatori Ue, si considerano assoggettate ad Iva nel luogo in cui è stabilito il committente che fruirà del servizio. In tal modo, a prescindere dal fornitore (comunitario o meno che sia) e a parità di territorio di destinazione, si riesce a garantire l'applicazione della medesima aliquota Iva<sup>117</sup>. Dunque, in applicazione della regola del committente, il prestatore dovrebbe identificarsi e versare l'imposta in ognuno degli Stati in cui opera. Per semplificare ciò, la norma gli permette di assolvere agli adempimenti Iva nello Stato in cui è stabilito (se trattasi di fornitore Ue) o in quello in cui si registrerà (se fornitore extra Ue) attraverso il portale *MOSS*<sup>118</sup>. In questo modo il prestatore potrà concentrare tutti i suoi

---

<sup>115</sup> Per prestazioni rese tramite mezzi elettronici si intendono quelle riconducibili al commercio elettronico diretto consistente nella fornitura online di beni immateriali oppure smaterializzati come film o musica.

<sup>116</sup> BAGGIO R., TOSI L., Lineamenti di diritto tributario internazionale, Sesta edizione, Cedam, 2018, p. 271

<sup>117</sup> MELIS G., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli, 2017, p. 692

<sup>118</sup> Acronimo di: *Mini One Stop Shop*. Con il sistema *MOSS* l'operatore sceglie in quale Stato comunitario identificarsi ai fini Iva, applica poi alle transazioni effettuate nell'Unione europea l'aliquota Iva vigente nel Paese di residenza del proprio cliente e dunque l'aliquota di destinazione, adempie agli obblighi dichiarativi e infine versa l'imposta incassata all'Amministrazione finanziaria dello Stato in cui si è identificato, il quale provvederà poi a trasferire ai Paesi di residenza dei vari clienti la parte di imposta a loro spettante.

adempimenti Iva in uno solo degli Stati in cui opera<sup>119</sup>. Mediante tale sistema, il gettito sarà poi comunque correttamente ripartito tra i Paesi comunitari nei quali si è effettivamente realizzato il consumo.

L'art 7 *septies* invece elenca una serie di prestazioni di servizi che non si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a committenti non soggetti passivi stabiliti fuori dalla Comunità. L'eccezione qui è rappresentata dalla mancata applicazione della regola del prestatore. Ciò che rileva intatti è lo *status* del committente che risulta essere residente o domiciliato in un territorio extra-Ue<sup>120</sup>. Esempi di prestazioni rientranti in questa casistica sono dati dalle prestazioni pubblicitarie, dalle prestazioni di consulenza tecnica e assistenza legale, dalle prestazioni bancarie o assicurative ecc.

Dunque riassumendo, in base all'art 7 *ter*, le prestazioni di servizi sono territoriali:

- se effettuate tra operatori Iva (B2B) → nel caso in cui il committente sia stabilito in Italia (regola del committente)
- se rese a soggetti non passivi (B2C) → nel caso in cui il prestatore sia un soggetto stabilito nel territorio dello Stato (regola del prestatore)

In deroga a tale regola generale, ci sono poi criteri specifici contenuti: negli art 7 *quater* e *quinquies* per le prestazioni B2B e B2C, nell'art 7 *sexies* per le prestazioni rese a non soggetti passivi (nazionali, intra-unionali o extracomunitari), nell'art 7 *septies* con riferimento ai servizi resi verso privati consumatori stabiliti in territori extra Ue e nell'art 7 *octies* per le prestazioni di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici rese a committenti non soggetti passivi.<sup>121</sup>

Come visto, è importante per il prestatore, ai fini di una corretta applicazione delle disposizioni Iva, definire qual è lo *status* del proprio cliente andando dunque a stabilire se la sua prestazione è resa a favore di un committente non soggetto passivo (consumatore finale) oppure a favore di un soggetto passivo (operatore Iva). A tal fine, per **verificare** se si tratta effettivamente di un soggetto passivo Iva, è necessario innanzitutto distinguere il caso di un committente comunitario dal caso in cui non lo sia. Qualora dunque il committente sia un soggetto Ue, la procedura da seguire è semplice perché il prestatore, per verificare l'effettiva natura di soggetto passivo del proprio committente, può utilizzare una banca dati online chiamata Sistema VIES. Tale sistema, infatti, contiene tutte

---

<sup>119</sup> MELIS G., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli, 2017, p. 692

<sup>120</sup> BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 30

<sup>121</sup> CORDEIRO GUERRA R., Corso di diritto tributario, 4 ed., Giappichelli, 2018, p. 304

le partite Iva attive a livello comunitario<sup>122</sup>. Qualora il committente comunitario non sia ancora in possesso di un numero d'identificazione, ma l'abbia richiesto, è sufficiente l'accertamento da parte del prestatore dell'esistenza di tale richiesta. Nel caso in cui invece, il committente sia un soggetto non Ue, la verifica avverrà, ai sensi dell'art 18 del Regolamento Ue 282/2011, attraverso un certificato attestante l'esercizio di attività economiche<sup>123</sup>. In mancanza di tale certificato, il committente dovrà dimostrare di disporre comunque di una partita Iva o di altro numero identificativo equivalente ad essa attribuitogli dal proprio Paese di stabilimento oppure potrà fornire qualsiasi altra prova dalla quale si possa evincere il suo *status* di soggetto passivo<sup>124</sup>.

Infine, una volta stabilito il luogo di effettuazione dell'operazione, risulta rilevante individuare il **soggetto tenuto all'effettiva applicazione del tributo**. A questo punto si possono aprire diversi scenari che si differenziano rispetto al luogo di tassazione, al luogo dei soggetti partecipanti all'operazione e alla qualifica o meno di operatore Iva del cliente<sup>125</sup>. Analizziamo i diversi possibili casi:

- Operazione rilevante e tassata nel territorio nazionale: il fornitore addebita l'Iva in fattura indipendentemente dalla qualifica del proprio cliente (salvo i casi di *Reverse Charge interno* e di non applicazione dell'imposta);
- Operazione rilevante nel territorio dello Stato ma tassata in altro Stato comunitario (operazione intracomunitaria) o destinata a un territorio extra Ue (esportazione):
  - nel caso di un'operazione intracomunitaria con cliente soggetto passivo Iva, il fornitore nazionale emetterà una fattura senza applicazione dell'imposta ma con indicazione dell'assoggettamento dell'operazione al meccanismo del *Reverse Charge*. L'Iva sarà poi applicata dal cliente soggetto passivo.
  - qualora il cliente invece sia un consumatore finale, l'Iva verrà applicata dal fornitore con l'aliquota dello Stato membro in cui il cliente è stabilito. A tal fine, il fornitore dovrà o identificarsi nel Paese del proprio cliente oppure, come visto in precedenza, potrà utilizzare il sistema MOSS;
- Operazione destinata a territorio Extra Ue: operazione non rilevante e non tassata nel territorio dello Stato anche se il fornitore nazionale sarà comunque obbligato ad

---

<sup>122</sup> BAGGIO R., TOSI L., Lineamenti di diritto tributario internazionale, Sesta edizione, Cedam, 2018, p. 272

<sup>123</sup> MELIS G., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli, 2017, p. 691

<sup>124</sup> BAGGIO R., TOSI L., Lineamenti di diritto tributario internazionale, Sesta edizione, Cedam, 2018, p. 272

<sup>125</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 890

emettere fattura in modo tale da documentare l'operazione ai fini della domanda di rimborso dell'imposta assoluta nel territorio interno<sup>126</sup>.

### **1.3 Caratteristiche generali del tributo e i principi a fondamento dell'applicazione dell'Iva**

#### **1.3.1 Base imponibile e aliquote**

In base a quanto disposto dall'**art 13**, comma 1, del D.P.R. 633/72, generalmente, la **base imponibile** dell'imposta sul valore aggiunto per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi è costituita: "*dall'**ammontare complessivo dei corrispettivi** dovuti al cedente o al prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti*". Dunque, si parte dal corrispettivo pattuito negozialmente tra le parti, ma poi si tiene conto anche di una serie di elementi sottrattivi quali, ad esempio, gli oneri o le spese relative all'esecuzione del contratto e di una serie di elementi additivi come le integrazioni connesse ai corrispettivi dovuti da altri soggetti<sup>127</sup>. Da ciò si desume l'irrilevanza del valore venale del bene o del servizio costituente l'oggetto dell'operazione<sup>128</sup>.

Nel dettaglio, ai fini della determinazione del corrispettivo, il comma 2 dell'art 13 individua una serie di criteri specifici a seconda della tipologia di operazione rilevante.

In particolare, il corrispettivo è costituito:

- a) dall'indennizzo comunque denominato nel caso di cessioni di beni o prestazioni di servizi dipendenti da atti della P.A.;
- b) dal prezzo di vendita pattuito dal commissionario, diminuito della provvigione e dal prezzo di acquisto pattuito dal commissionario, aumentato della provvigione nel caso di passaggi di beni dal committente al commissionario o viceversa; ovvero dal prezzo di fornitura del servizio pattuito dal mandatario, diminuito della provvigione e dal prezzo di acquisto del servizio ricevuto dal mandatario, aumentato della provvigione nel caso di prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza;

---

<sup>126</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 892

<sup>127</sup> BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 40

<sup>128</sup> TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario, Vol 2, parte speciale, Utet giuridica, 2018, p. 232

- c) dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinato nel momento in cui si effettuano tali operazioni, nel caso di cessioni gratuite di beni; ovvero dalle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi nel caso di prestazioni di servizi a titolo gratuito o di prestazioni di cui al terzo periodo dell'articolo 6 comma 6;
- d) dal valore normale<sup>129</sup> dei beni e dei servizi oggetto dell'operazione permutativa;
- e) dal corrispettivo della cessione, ridotto del valore accertato dall'ufficio doganale al momento della temporanea importazione, nel caso di cessione di beni vincolati a tale regime.

Solo nei casi in cui non vi sia un corrispettivo o sia in natura si utilizza, ai fini della determinazione della base imponibile, il **valore normale** (art. 14 D.P.R. 633/72)<sup>130</sup>. Nello specifico, la base imponibile è costituita dal valore normale, ai sensi dell'art 13, comma 2, lettera d, nel caso in cui appunto il corrispettivo sia rappresentato da altra cessione o prestazione (operazione permutativa<sup>131</sup>) oppure, nei casi elencati dal comma 3 del medesimo articolo, in riferimento alle operazioni tra soggetti collegati, qualora una delle parti sia caratterizzata dalla limitazione al diritto di detrazione, ai sensi dell'art 19 comma 5, in quanto effettua ordinariamente sia operazioni esenti che imponibili<sup>132</sup>.

Ne consegue dunque che, l'utilizzo del valore normale ha, nei diversi casi, finalità antielusive<sup>133</sup>.

Sempre ai fini della determinazione della base imponibile, qualora il corrispettivo, le spese o gli oneri siano espressi in valuta estera, si computano utilizzando il cambio del giorno in cui è stata effettuata l'operazione<sup>134</sup> o, in mancanza, del giorno antecedente più prossimo (art. 13, comma 4, D.P.R. 633/72). Per quanto riguarda la conversione in euro, è possibile utilizzare il tasso di cambio comunicato dalla Banca centrale europea (Bce)<sup>135</sup>.

---

<sup>129</sup> Ai sensi dell'art 14 del D.P.R. 633/72, "Per valore normale si intende l'intero importo che il cessionario o il committente, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente o prestatore indipendente per ottenere i beni o servizi in questione nel tempo e nel luogo di tale cessione o prestazione".

<sup>130</sup> TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario, Vol. 2, parte speciale, Utet giuridica, 2018, p. 232

<sup>131</sup> Si sottolinea che, in questo caso, ogni cessione o prestazione costituisce un'operazione autonoma, infatti, ai sensi dell'art 11 del D.P.R. 633/72: "Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni o prestazioni di servizi, o per estinguere precedenti obbligazioni, sono soggette all'imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate".

<sup>132</sup> MELIS G., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli, 2017, p. 700

<sup>133</sup> FANTOZZI A., PAPARELLA F., Lezioni di diritto tributario dell'impresa, II ed., Cedam Milano, 2019, p. 429

<sup>134</sup> Oppure, in mancanza di tale dato, si può fare riferimento alla data di emissione della fattura

<sup>135</sup> BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 41

Inoltre, proseguendo, l'art 12 del D.P.R. 633/72, dispone il principio di accessorietà in base al quale, alcune prestazioni<sup>136</sup> ritenute accessorie non sono soggette autonomamente all'imposta ma ad esse si applica il regime dell'operazione principale<sup>137</sup>. Dunque, le prestazioni accessorie concorrono a formare la base imponibile della cessione o prestazione principale e ne seguono l'aliquota<sup>138</sup>.

L'art 15, comma 1, del D.P.R. 633/72 elenca invece una serie di componenti economiche che sono **escluse** dal computo della base imponibile. In particolare, non concorrono a formare la base imponibile:

- le somme dovute a titolo di interessi moratori o di penalità per ritardi o altri inadempimenti contrattuali del cessionario o del committente;
- il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono sulla base delle originarie condizioni contrattuali, ad eccezione di quelli la cui cessione è soggetta ad aliquota più elevata;
- le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni effettuate in nome e per conto della controparte, a condizione che siano regolarmente documentate<sup>139</sup>;
- l'importo degli imballaggi e dei recipienti, nel caso in cui sia stato espressamente pattuito il rimborso al momento della resa;
- le somme dovute a titolo di rivalsa dell'Iva.

Infine, l'art 26 del D.P.R. 633/72, al comma 1, dispone l'incremento della base imponibile e della relativa imposta ogni volta che si realizza una causa aumentativa del corrispettivo rispetto a quello previsto in origine. Il comma 2 e seguenti del medesimo articolo invece, evidenziano i casi di diminuzione successiva della base e dell'imposta dipendenti, per esempio, da annullamento o risoluzione<sup>140</sup>.

---

<sup>136</sup> Tra cui "il trasporto, la posa in opera, l'imballaggio, il confezionamento, la fornitura di recipienti o contenitori e le altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese"

<sup>137</sup> FANTOZZI A., PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, II ed., Cedam Milano, 2019, p. 430

<sup>138</sup> MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, 2017, p. 701

<sup>139</sup> Rientrano in questa categoria, ad esempio, i rimborsi di spese sostenute dai professionisti in nome e per conto dei propri clienti (TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. 2, parte speciale, Utet giuridica, 2018, p. 232)

<sup>140</sup> FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia*, Cedam, 2018, p. 951

Ai fini della determinazione dell'imposta astrattamente dovuta<sup>141</sup>, alla base imponibile così determinata, si applica poi un'aliquota proporzionale al prezzo di vendita dei beni e dei servizi<sup>142</sup>. Attualmente in Italia, per l'applicazione dell'Iva, sono previste diverse **aliquote**:

- Aliquota ordinaria → 22% della base imponibile
- Aliquota ridotta → 10% della base imponibile
- Aliquota ridotta speciale → 5% della base imponibile<sup>143</sup>
- Aliquota super-ridotta → 4% della base imponibile

La maggior parte delle operazioni è soggetta ad aliquota ordinaria. Infatti, ai sensi dell'**art 16**, comma 1, del D.P.R. 633/72, *"l'aliquota dell'imposta è stabilita nella misura del ventidue per cento della base imponibile dell'operazione"*. Le aliquote ridotte invece, sono applicate in relazione all'effettuazione di operazioni aventi ad oggetto beni o servizi che incidono significativamente sul costo medio della vita, come, ad esempio, i beni di prima necessità<sup>144</sup>. In particolare, ai sensi del comma 2 del medesimo articolo, tali beni o servizi, ai quali si applicano per l'appunto le aliquote ridotte del 4%, 5% e 10%, si trovano elencati rispettivamente nella parte II, II bis e III della Tabella A, allegata al D.P.R. 633/72, salvo quanto disposto dall'art 34 del Decreto<sup>145</sup>.

L'ultimo comma dell'art 16 invece, prevede che *"per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, di appalto e simili che hanno per oggetto la produzione di beni e per quelle dipendenti da contratti di locazione finanziaria, di noleggio e simili, l'imposta si applica con la stessa aliquota che sarebbe applicabile in caso di cessione dei beni prodotti, dati con contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili"*. Si evidenziano anche qui le finalità antielusive del legislatore il quale, vuole evitare che l'utilizzo di un bene sia assoggettato ad aliquota diversa rispetto a quella che si applicherebbe in caso di acquisto del bene stesso<sup>146</sup>. Infine, le operazioni non imponibili possono ritenersi ad aliquota zero, a differenza di quelle esenti che invece limitano il diritto di detrazione<sup>147</sup>.

---

<sup>141</sup> Diversa da quella che poi verrà effettivamente versata, determinata dalla differenza tra l'imposta dovuta sulle operazioni attive e quella detraibile derivante dalle operazioni passive

<sup>142</sup> MELIS G., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli, 2017, p. 701

<sup>143</sup> introdotta dal 2016, si applica ai servizi sociosanitari effettuati da cooperative sociali e loro consorzi (FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, 2018, p. 954)

<sup>144</sup> TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario, Vol. 2, parte speciale, Utet giuridica, 2018, p. 233

<sup>145</sup> In riferimento al regime speciale per i produttori agricoli

<sup>146</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 956

<sup>147</sup> TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario, Vol. 2, parte speciale, Utet giuridica, 2018, p. 233



### 1.3.2 Neutralità, rivalsa e detrazione

L'Iva ha diverse caratteristiche, ovvero è un'imposta:

- **Neutrale:** l'Iva si basa sul principio di neutralità;
- **Plurifase:** dato che si applica in ogni fase del ciclo produttivo/distributivo;
- **Non cumulativa:** visto che, in ogni fase del suddetto ciclo, l'Erario acquisisce solo la differenza tra Iva a debito (dovuta sulle operazioni attive) e Iva a credito (derivante dalle operazioni passive di acquisto);
- **Proporzionale:** in quanto l'aliquota è fissa;
- **Trasparente:** dato che permette il calcolo del reale carico fiscale gravante ad ogni passaggio del ciclo.

Nel dettaglio, l'Iva è dunque un'imposta **plurifase non cumulativa** visto che, ad ogni passaggio, lo Stato incassa solo la differenza tra l'imposta sulle operazioni attive di vendita e quella sugli acquisti, quale acconto dell'imposta definitivamente acquisita al momento del passaggio al consumo finale del bene o del servizio oggetto dell'operazione imponibile<sup>148</sup>. La differenza tra Iva a debito e a credito va dunque ad assoggettare ad imposta il valore aggiunto che si viene a creare nel ciclo produttivo/distributivo della catena, salvo i casi di applicazione del cosiddetto regime del margine<sup>149</sup>.

Tratto essenziale dell'Iva è il **principio di neutralità** il quale, si può ricavare già dalla Prima direttiva n. 67/227/CEE, all'art 2, par 1, dove si afferma che *"il principio del sistema comune di imposta sul valore aggiunto consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione"*.

---

<sup>148</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 831

<sup>149</sup> Utilizzato per esempio per il commercio di beni mobili usati. Con questo regime l'imposta viene applicata solo sulla differenza tra il prezzo di vendita e i costi di acquisto al lordo dell'imposta. Si parla in questo caso di metodo "da base a base", per differenziarlo da quello ordinario definito "da imposta a imposta", in quanto l'imposta si applica appunto sulla differenza tra le basi imponibili. Vedi MELIS G., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli, 2017, p. 676

Tale principio prevede dunque che<sup>150</sup>:

- un bene o un servizio giunga al consumatore finale gravato dal medesimo onere impositivo a prescindere dal numero dei passaggi intermedi a cui è soggetto;
- attraverso l'applicazione di istituti (quali detrazione e rivalsa) che permettano il trasferimento dell'onere al consumatore finale, i soggetti che intervengono lungo il ciclo produttivo/distributivo della catena non risultino definitivamente gravati dal tributo.

Il meccanismo applicativo dell'Iva, infatti, basandosi sulla combinazione di detrazione e rivalsa, riesce a rendere il tributo neutrale per i soggetti passivi d'imposta (imprenditori o lavoratori autonomi e coloro che effettuano importazioni). Per essi, dunque, l'imposta non rappresenta un costo. Infatti, come già visto in precedenza, sono i consumatori finali<sup>151</sup> i soggetti realmente incisi dal tributo (soggetti passivi di fatto), dato che, anche se acquistano un bene o un servizio con Iva, non possono poi portarla in detrazione visto che non realizzano a loro volta operazioni attive<sup>152</sup>.

In particolare, il meccanismo dell'Iva prevede che il fornitore (imprenditore o lavoratore autonomo che sia) quando realizza operazioni attive, addebiti in fattura l'imposta, in via di **rivalsa**, al proprio cliente (sia esso sempre soggetto passivo Iva o consumatore finale). Tale imposta rappresenta per il fornitore un'Iva a debito che dovrebbe versare al fisco. In realtà, essendo lui soggetto passivo, ciò che verserà allo Stato sarà quest'Iva al netto però dell'Iva corrisposta a sua volta ai propri fornitori (Iva a credito verso l'Erario). Infatti, l'Iva sugli acquisti effettuati nell'esercizio di imprese o di arti e professioni può essere a sua volta **detratta** dall'Iva dovuta sulle operazioni attive<sup>153</sup>.

Dunque, il soggetto passivo d'imposta (imprenditore o lavoratore autonomo che sia) quando vende un bene o un servizio viene a trovarsi: da una parte debitore nei confronti dell'Erario per l'Iva relativa all'operazione imponibile che andrà ad addebitare in fattura al proprio cliente a titolo di **rivalsa** e dall'altra creditore di rivalsa verso il cessionario o committente<sup>154</sup>. Allo stesso modo, il medesimo soggetto passivo può recuperare l'imposta pagata a monte sugli acquisti afferenti alla sua attività economica (rappresentando per lui un'Iva a credito nei confronti dello Stato e allo stesso tempo un debito di rivalsa verso il

---

<sup>150</sup> FANTOZZI A., PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, II ed., Cedam Milano, 2019, p. 396

<sup>151</sup> Intesi come soggetti che acquistano beni o servizi al di fuori dello svolgimento di un'attività d'impresa o professionale

<sup>152</sup> CORDEIRO GUERRA R., *Corso di diritto tributario*, 4 ed., Giappichelli, 2018, p. 286

<sup>153</sup> MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, 2017, p. 676

<sup>154</sup> TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. 2, parte speciale, Utet giuridica, 2018, p. 222

proprio fornitore) **detraendola** da quella dovuta sulle operazioni attive (Iva a debito verso l'Erario)<sup>155</sup>. Periodicamente<sup>156</sup> quindi, si liquida l'imposta, calcolando la differenza tra Iva a debito derivante da tutte le operazioni attive realizzate nell'intervallo temporale di riferimento<sup>157</sup> e Iva a credito riferibile a tutte le operazioni di acquisto compiute nel medesimo intervallo. Da tale differenza, qualora emerga un debito, bisognerà provvedere al versamento dell'imposta all'Erario, viceversa, in caso di credito, si riporterà l'eccedenza con possibilità di utilizzarla in compensazione nelle liquidazioni periodiche successive o, se ne ricorrono le condizioni, la si richiederà a rimborso<sup>158</sup>. Lo Stato quindi, ad ogni passaggio, incassa la differenza tra Iva sulle vendite e Iva sugli acquisti, riscuotendo dunque frazioni di imposta che, sommate all'ultima frazione di Iva riscossa all'ultimo passaggio, corrispondono all'imposta pagata dal consumatore finale sul valore pieno<sup>159</sup>.

Riassumendo quindi, l'imposta colpisce il valore aggiunto apportato al bene o al servizio e dunque la sua neutralità è conseguenza naturale del meccanismo di funzionamento del tributo stesso il quale, neutralizza l'incidenza delle prestazioni tributarie rispetto al numero dei passaggi intermedi, contribuendo così a ridurre le possibili distorsioni del mercato<sup>160</sup>.

In particolare, tale struttura garantisce la neutralità del tributo sotto il profilo<sup>161</sup>:

- interno: in quanto gli operatori economici che intervengono nelle diverse fasi del ciclo sono tenuti ad applicare il tributo in qualità di soggetti passivi, garantendo così la neutralità dell'imposta rispetto ai vari passaggi intermedi;
- esterno: in quanto, a livello comunitario, l'adozione dell'Iva garantisce la trasparenza dell'imposta all'atto del trasferimento del bene o del servizio nel mercato di un altro Stato membro.

Vediamo ora, nel dettaglio, gli istituti della rivalsa e della detrazione, posti alla base del principio di neutralità dell'imposta.

---

<sup>155</sup> FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia*, Cedam, 2018, p. 957

<sup>156</sup> Ogni mese o trimestre

<sup>157</sup> Il periodo d'imposta di riferimento può avere una durata di un mese o di un trimestre

<sup>158</sup> MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, 2017, p. 676

<sup>159</sup> MELIS G., *op. ult. cit., ibidem*

<sup>160</sup> BORIA P., *Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette*, Giappichelli Editore, 2019, p. 2

<sup>161</sup> FANTOZZI A., PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, II ed., Cedam Milano, 2019, p. 397

In particolare, la **rivalsa** trova la sua disciplina nell'**art 18** del D.P.R. 633/72, in base al quale: *"il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente"*.

Dunque, il soggetto passivo che effettua un'operazione imponibile sarà debitore nei confronti del fisco per l'imposta relativa a tale operazione, ma avrà diritto a rivalersi sul proprio cessionario/committente attraverso l'addebito della stessa in fattura. Il diritto di rivalsa è quindi un credito del cedente/prestatore nei confronti della controparte che, per effetto di legge, si va ad aggiungere al corrispettivo<sup>162</sup>. Tale credito sorge appunto con l'addebito dell'Iva in fattura, ove ne sia prevista l'emissione. Mentre, ai sensi dell'art 18, comma 2 del D.P.R. 633/72 *"per le operazioni per le quali non è prescritta l'emissione della fattura il prezzo o il corrispettivo si intende comprensivo dell'imposta"*. La rivalsa, oltre che essere un diritto è anche un obbligo. Infatti, il soggetto passivo Iva ha l'obbligo di far sorgere il diritto di rivalsa e di costituirsi creditore nei confronti della sua controparte emettendo fattura con addebito dell'imposta. Il diritto-dovere di rivalsa è previsto per tutte le operazioni imponibili, ad eccezione di quelle di cui al comma 3 dell'art 18 D.P.R. 633/72<sup>163</sup>. Inoltre, l'obbligo di rivalsa comporta la nullità di patti che la vadano ad escludere, come previsto dal comma 4 del medesimo articolo<sup>164</sup>. Infine, la rivalsa spetta anche nel caso di Iva successivamente accertata ma solo a seguito del versamento dell'imposta all'Erario maggiorata delle sanzioni e degli interessi<sup>165</sup>.

Al diritto-dovere del cedente/prestatore di emettere fattura con Iva corrispondono situazioni simmetriche del cessionario/committente che deve corrispondere alla controparte l'imposta di rivalsa ma che ha, allo stesso tempo, il diritto di ricevere la fattura con addebito dell'imposta. In questo modo il cessionario/committente, se soggetto passivo, potrà beneficiare della detrazione annotando la fattura nel registro degli acquisti<sup>166</sup>. Il cessionario/committente potrà dunque, dopo aver corrisposto al proprio cedente/prestatore l'imposta che questi gli ha addebitato in fattura in quanto ne è debitore, esercitare il diritto alla detrazione di tale imposta assolta sugli acquisti per effetto dell'addebito, diventandone creditore nei confronti dello Stato<sup>167</sup>.

---

<sup>162</sup> TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario, Vol. 2, parte speciale, Utet giuridica, 2018, p. 233

<sup>163</sup> Secondo cui: *"La rivalsa non è obbligatoria per le cessioni di cui ai numeri 4) e 5) dell'articolo 2 e per le prestazioni di servizi di cui al terzo comma, primo periodo, dell'articolo 3"*.

<sup>164</sup> *"È nullo ogni patto contrario alle disposizioni dei commi precedenti"*.

<sup>165</sup> MELIS G., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli, 2017, p. 702

<sup>166</sup> TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario, Vol. 2, parte speciale, Utet giuridica, 2018, p. 234

<sup>167</sup> MELIS G., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli, 2017, p. 702

L'esercizio della detrazione permette dunque al cessionario/committente di recuperare quanto versato al cedente/prestatore in adempimento della rivalsa<sup>168</sup>.

In particolare, la **detrazione** è disciplinata nell'**art 19** del D.P.R. 633/72 in base al quale: *“è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione”*. Tale comma contiene la **condizione di inerenza** della detrazione prevedendo appunto che gli acquisti e le importazioni danno diritto all'esercizio della detrazione solo se sono effettuati nell'esercizio di impresa, arte o professione e quindi esclusivamente se sono “inerenti” all'attività economica esercitata dal soggetto passivo. Va detto poi che, ai fini della detrazione, non è necessario che il cessionario/committente abbia versato l'imposta<sup>169</sup>, ma è sufficiente che abbia ricevuto la fattura con addebito dell'Iva e che abbia provveduto ad annotarla nell'apposito registro. Inoltre, per gli acquisti interni, l'imposta detraibile è quella che risulta addebitata nelle fatture di acquisto, mentre per le importazioni si fa riferimento alle bollette doganali. Dunque, l'ammontare di imposta detraibile è quello che risulta dalla somma dell'Iva di rivalsa annotata nel registro acquisti di cui all'art 25 del D.P.R. 633/72<sup>170</sup>.

Sulla base di quanto disposto dall'art 19, comma 1, secondo periodo, del Decreto, la detrazione è soggetta a **decadenza**. Infatti, *“il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo”*.

Esistono poi dei casi in cui la detrazione non è ammessa oppure è limitata. In particolare, si parla di **ipotesi di indetraibilità soggettiva e oggettiva**, rispettivamente contenute nei commi 2 e 3 dell'art 19 e nell'art 19 - bis 1 del D.P.R. 633/72<sup>171</sup>. Sulla base di quanto disposto dal comma 2 dell'art 19 del Decreto, infatti, non risulta detraibile l'imposta relativa ad acquisti o importazioni di beni e servizi destinati al compimento di operazioni esenti o comunque non soggette o escluse dal campo di applicazione dell'imposta, salvo quanto disposto dall'articolo 19-bis2.

---

<sup>168</sup> FANTOZZI A., PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, II ed., Cedam Milano, 2019, p. 398

<sup>169</sup> L'art 19 al comma 1 infatti parla di imposta assolta o dovuta

<sup>170</sup> TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. 2, parte speciale, Utet giuridica, 2018, p. 236

<sup>171</sup> MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, 2017, p. 703

Il comma 3 dell'art 19 invece, elenca una serie di operazioni per le quali l'indetraibilità prevista dal comma precedente non trova applicazione. Si tratta di operazioni per le quali spetta il diritto di detrazione nonostante la mancata applicazione dell'imposta. Rientrano in questa categoria, per esempio, le operazioni non imponibili di cui agli artt. 8, 8 bis e 9. Vi sono poi i casi di indetraibilità oggettiva riferibili a beni e servizi per i quali viene esclusa la detraibilità dell'imposta sulla base di una presunzione assoluta di non inerenza di tali beni/servizi alla sfera dell'attività economica del soggetto e casi in cui il legislatore ammette una detrazione parziale presumendo solo in parte un'inerenza (vedi articolo 19 – bis 1). Rientrano in queste ipotesi, per esempio, le operazioni aventi ad oggetto aerei, imbarcazioni, i relativi carburanti, le spese di rappresentanza di costo superiore a €50 ecc. In questi casi, l'inerenza viene esclusa a priori<sup>172</sup>.

Come visto già in precedenza in riferimento alle operazioni esenti, quando il soggetto passivo realizza sistematicamente sia attività che danno diritto, sia attività che non danno diritto alla detrazione, l'ammontare di Iva detraibile si calcola attraverso il metodo proporzionale del **pro-rata** (vedi art 19 comma 5 e art 19 bis del Decreto). In particolare, l'art 19 comma 5 prevede appunto che: *“ai contribuenti che esercitano sia attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione sia attività che danno luogo ad operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni e il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis”*. L'art 19 bis, al comma 1, stabilisce dunque le modalità di calcolo di tale percentuale mentre, al comma 2, prevede che le operazioni che limitano il diritto di detrazione non sono tutte le operazioni esenti, ma solo quelle inerenti all'attività propria dell'impresa. Infatti, non si tiene conto, per esempio, delle operazioni esenti indicate nell'art 10 ai numeri da 1 a 9 quando *“non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o siano accessorie alle operazioni imponibili”*. Dunque, per queste operazioni, si attua una sorta di sterilizzazione ai fini della limitazione della detrazione visto che non si computano né al numeratore e né al denominatore della frazione<sup>173</sup>.

Caso diverso è invece quello in cui il soggetto passivo esercita da un lato un'attività composta da operazioni imponibili e dall'altro operazioni occasionali esenti o non soggette. Questa ipotesi rientra nei casi di applicazione dell'indetraibilità specifica di cui

---

<sup>172</sup> MELIS G., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli, 2017, p. 703

<sup>173</sup> MELIS G., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli, 2017, p. 706

all'art 19, comma 2. Dunque, il pro-rata non si applica ai soggetti che effettuano una tantum operazioni esenti, di conseguenza, in questi casi si farà perciò riferimento all'utilizzazione specifica del bene o del servizio oggetto dell'operazione.

Per quanto riguarda gli enti non commerciali, essi possono detrarre solo l'imposta riferibile agli acquisti effettuati nell'esercizio di attività agricole o commerciali e a condizione che gestiscano tali attività tenendo una contabilità separata da quella dell'attività principale (art 19 ter del Decreto).

Infine, va detto che, quanto appena visto attiene alla detrazione inizialmente operata. Vi sono casi in cui però, si rende necessario rivedere l'ammontare di tale detrazione andando a rettificarla in aumento o in diminuzione. In particolare, ai sensi dell'art 19 bis 2, comma 1 del Decreto: *“la detrazione dell'imposta relativa ai beni non ammortizzabili ed ai servizi è **rettificata** in aumento o in diminuzione qualora i beni ed i servizi medesimi siano utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata. Ai fini di tale rettifica si tiene conto esclusivamente della prima utilizzazione dei beni e dei servizi”*. Il comma 2 del medesimo articolo invece, fa riferimento alla rettifica della detrazione con riguardo ai beni ammortizzabili e prevede un periodo di monitoraggio del possibile diverso utilizzo del bene pari a cinque anni<sup>174</sup>. Per i fabbricati tale periodo di rettifica è aumentato a dieci anni.

### 1.3.3 Profilo temporale dell'operazione ed esigibilità dell'imposta

Il parametro temporale di identificazione del presupposto d'imposta è dato dal **momento di effettuazione dell'operazione** (definito anche momento impositivo)<sup>175</sup>. L'individuazione di tale momento è fondamentale. Infatti, da quando le operazioni si considerano effettuate, sulla base delle regole contenute nell'art 6 del D.P.R. 633/72, iniziano a prodursi tutta una serie di effetti previsti dalla disciplina Iva. Ciò determina la nascita delle situazioni giuridiche soggettive<sup>176</sup> e la rilevanza dei vari obblighi sostanziali e formali connessi all'effettuazione delle operazioni<sup>177</sup>. Inoltre, il fatto di considerare

---

<sup>174</sup> Art 19 bis 2, comma 2: *“Per i beni ammortizzabili, la rettifica di cui al comma 1 è eseguita in rapporto al diverso utilizzo che si verifica nell'anno della loro entrata in funzione ovvero nei quattro anni successivi ed è calcolata con riferimento a tanti quinti dell'imposta quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio”*.

<sup>175</sup> BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 45

<sup>176</sup> Si fa qui riferimento, ad esempio, al sorgere da una parte, del debito del cedente verso l'Erario per l'imposta addebitata al cessionario e dall'altra, del credito del cessionario legato alla detrazione dell'Iva pagata sugli acquisti (FANTOZZI A., PAPARELLA F., Lezioni di diritto tributario dell'impresa, II ed., p. 422).

<sup>177</sup> FANTOZZI A., PAPARELLA F., Lezioni di diritto tributario dell'impresa, II ed., Cedam Milano, 2019, p. 422

un'operazione come effettuata rileva anche ai fini della determinazione della sua natura e dei suoi elementi strutturali. Infatti, al momento impositivo è legata anche la valutazione del requisito territoriale. Dunque, è l'insorgenza del fatto generatore che localizza l'operazione nel luogo in cui esso si realizza<sup>178</sup>.

In particolare, in base a quanto contenuto nell'art 63 della Direttiva comunitaria 112/2006 *“il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi”*. Inoltre, *“ai fini della presente direttiva si intende per: 1) «fatto generatore dell'imposta» il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta; 2) «esigibilità dell'imposta» il diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore per il pagamento dell'imposta, anche se il pagamento può essere differito”*<sup>179</sup>.

A livello nazionale invece, il momento impositivo è disciplinato nell'art 6 del D.P.R. 633/72, il quale, al comma 1, stabilisce che *“le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili. Tuttavia le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente, tranne quelle indicate ai numeri 1) e 2) dell'art. 2<sup>180</sup>, si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque, se riguardano beni mobili, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione”*.

Dunque, per quanto riguarda le **cessioni di beni**, in generale, esse si considerano effettuate:

- nel momento della stipula del contratto traslativo della proprietà o del diritto reale di godimento, se la cessione ha per oggetto un bene immobile<sup>181</sup>;
- nel momento della consegna/spedizione, nel caso di cessioni di beni mobili<sup>182</sup>.

Se si prendono a riferimento i criteri di competenza e di cassa previsti ai fini delle imposte sui redditi, si può dire che qui prevarrebbe il primo principio<sup>183</sup>. Va detto comunque che, sempre con riferimento alle cessioni di beni, sono previste delle deroghe a quanto

---

<sup>178</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 913

<sup>179</sup> Art 62 Direttiva 112/2006/CEE

<sup>180</sup> 1) le vendite con riserva di proprietà; 2) le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti

<sup>181</sup> Ciò che rileva è la stipulazione del contratto come atto scritto definitivo. Irrilevante invece risulta essere, per esempio, un preliminare di vendita

<sup>182</sup> Irrilevante è qui invece il momento della stipula del contratto

<sup>183</sup> FANTOZZI A., PAPARELLA F., Lezioni di diritto tributario dell'impresa, II ed., Cedam Milano, 2019, p. 422



stabilito dal comma 1, tendenti invece ad avvicinarsi maggiormente alla logica del principio di cassa. Infatti, sempre l'art 6 del Decreto, al comma 2, ad esempio, prevede che *“per le cessioni di beni per atto della pubblica autorità e per le cessioni periodiche o continuative di beni in esecuzione di contratti di somministrazione, l'operazione si considera effettuata all'atto del pagamento del corrispettivo”*.

Per quanto attiene invece alle **prestazioni di servizi**, bisogna fare riferimento al comma 3 del sopracitato articolo, nel quale è stabilito che *“le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo. Quelle indicate nell'articolo 3, terzo comma, primo periodo<sup>184</sup>, si considerano effettuate al momento in cui sono rese, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese”*. Da ciò si può notare come, il riferimento al pagamento del corrispettivo avvicini tale disciplina al principio di cassa. Irrilevante, inoltre, risulta essere la data di conclusione del contratto o quella di ultimazione del servizio<sup>185</sup>.

Va detto poi che, la regola appena vista della rilevanza per cassa delle prestazioni non si applica nel caso di servizi intracomunitari. Infatti, il comma 6 del sopracitato articolo, in deroga al comma 3, prevede che *“le prestazioni di servizi di cui all'articolo 7-ter, rese da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato a un soggetto passivo ivi stabilito, e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies, rese da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato ad un soggetto passivo che non è ivi stabilito, si considerano effettuate nel momento in cui sono ultimate ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi”*. Sarà dunque questa la data rilevante per il committente italiano ai fini dell'adempimento dell'obbligo di assolvimento dell'Iva mediante l'integrazione della fattura o l'emissione di autofattura, nel caso di operazioni aventi ad oggetto le prestazioni di cui all'art 7 ter<sup>186</sup>.

Va detto poi che, esistono due eccezioni alle regole viste per le cessioni e prestazioni che sono legate al verificarsi di eventi che vanno ad anticipare il momento impositivo. Prudenzialmente, infatti, al comma 4 dell'art 6 del Decreto, è stabilito che, nel caso in cui *“anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo,*

---

<sup>184</sup> Si tratta delle prestazioni a carattere gratuito

<sup>185</sup> CORDEIRO GUERRA R., Corso di diritto tributario, 4 ed., Giappichelli, 2018, p. 309

<sup>186</sup> MELIS G., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli, 2017, p. 698

*l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento".*

Il concetto di effettuazione dell'operazione viene spesso integrato con quello di **esigibilità dell'imposta** contenuto sempre nell'art 6 del Decreto. Infatti, al comma 5, primo periodo, di suddetto articolo è previsto che *"l'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi diviene esigibile nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate secondo le disposizioni dei commi precedenti e l'imposta è versata con le modalità e nei termini stabiliti nel titolo secondo"*. Da ciò ne consegue che, l'esigibilità del tributo è un effetto contestuale al verificarsi dell'operazione che determina la nascita del diritto dell'Erario alla percezione del tributo stesso. Va detto comunque che, l'effettuazione dell'operazione e l'esigibilità dell'imposta, anche se legati da un nesso di dipendenza/complementarietà, a livello logico e giuridico, si possono considerare come profili distinti, facendo rispettivamente il primo riferimento al presupposto e il secondo all'obbligo di corresponsione dell'imposta<sup>187</sup>.

Proseguendo, il comma 5, al secondo periodo, identifica una serie di fattispecie per le quali l'imposta diviene esigibile all'atto del pagamento del corrispettivo, prevedendo quindi un'esigibilità differita. Rientrano in questa casistica, per esempio, le operazioni rese ad enti pubblici e tutte quelle operazioni caratterizzate da pagamenti spesso tardivi.

Sempre con riferimento al differimento dell'esigibilità, il legislatore ha introdotto anche un regime Iva per cassa (c.d. *Cash Accounting*) applicabile ai soggetti che operano nell'esercizio di impresa, arti o professioni con un volume d'affari non superiore a 2 milioni di euro. In questo caso, il versamento dell'imposta da parte del cedente/prestatore verrà posticipato al momento dell'incasso rispetto al momento in cui l'operazione si considera effettuata. Coerentemente, il diritto di detrazione dell'Iva assolta a monte sugli acquisti dal medesimo soggetto sorgerà al momento del pagamento del corrispettivo al proprio fornitore. Dunque, l'imposta per il cedente/prestatore che applica il regime di cassa diviene esigibile con il pagamento del corrispettivo da parte del cessionario/committente, mentre il diritto di detrazione, per il cessionario/committente che non abbia a sua volta optato per l'adozione di tale regime, sorgerà, secondo le regole ordinarie, al momento di effettuazione dell'operazione<sup>188</sup>.

---

<sup>187</sup> FANTOZZI A., PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, II ed., Cedam Milano, 2019, p. 424

<sup>188</sup> FANTOZZI A., PAPARELLA F., *op. ult. cit., ibidem*

## 1.4 Obblighi formali e sostanziali dei soggetti Iva: dichiarazione, fatturazione, registrazione e liquidazione

Sul soggetto passivo gravano diversi adempimenti ed **obblighi formali**, tra i quali:

- Obbligo di presentazione, all'Agenzia delle entrate, della **dichiarazione di inizio attività** (art 35, commi 1 e 2, D.P.R. 633/72). Tale adempimento deve essere assolto da colui che decide di intraprendere l'esercizio di un'attività d'impresa, di un'arte o di una professione nel territorio dello Stato. In tal modo, riceverà un numero di partita Iva valido ai fini della sua identificazione come soggetto passivo. Inoltre, tale comunicazione, a pena di nullità, deve essere presentata entro 30 giorni dall'inizio dell'esercizio dell'attività mediante un apposito modello, conforme, ai sensi del comma 1 dell'art 35, a quelli approvati dal Direttore generale dell'Ade, nel quale verranno indicati: i dati identificativi del contribuente, l'attività che andrà a svolgere con relativo codice, il luogo di esercizio di suddetta attività e il luogo nel quale verrà tenuta la contabilità (comma 2 dell'art 35). Infine, tale dichiarazione deve essere presentata anche nel caso in cui si voglia istituire una stabile organizzazione nel territorio dello Stato<sup>189</sup>;
- Obbligo di comunicazione di eventuali variazioni successive all'inizio dell'attività mediante presentazione di un'apposita dichiarazione (art 35, commi 3 e 4 D.P.R. 633/72). Dunque, nel caso in cui vi siano delle modifiche riguardanti gli elementi precedentemente dichiarati (elencati al comma 2 dell'art 35 del Decreto) o qualora vi sia cessazione dell'attività, sarà necessario presentare una nuova dichiarazione così da comunicare le variazioni intervenute. Tale dichiarazione prende il nome di **dichiarazione di variazione** e il termine per la sua presentazione, ai sensi del comma 3 dell'art 35 sopracitato, è di 30 giorni dal momento in cui si verifica l'evento modificativo/estintivo. A tal proposito, il comma 4 dell'art 35 specifica che, *“in caso di cessazione dell'attività il termine per la presentazione della dichiarazione di cui al comma 3 decorre dalla data di ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'azienda, per le quali rimangono ferme le disposizioni relative al versamento dell'imposta, alla fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione.”*;

---

<sup>189</sup> MELIS G., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli, 2017, p. 710

- Obbligo di **fatturazione** relativo a ciascuna operazione Iva (art 21 D.P.R. 633/72), fatto salvo il caso del c.d. commercio al minuto per il quale vige l'obbligo di emissione del documento commerciale elettronico<sup>190</sup> (art 22 D.P.R. 633/72) ma non di fattura<sup>191</sup>. In particolare, il soggetto che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi deve emettere, entro i termini previsti dall'art 21 del Decreto e nel rispetto dei requisiti richiesti, la fattura relativa all'operazione effettuata<sup>192</sup>. Tale adempimento è finalizzato alla semplificazione, alla prevenzione delle frodi, all'agevolazione dei controlli e alla coordinazione con l'esercizio della rivalsa e della detrazione. La fattura poi può essere semplificata (art 21 bis<sup>193</sup>) nel caso in cui l'ammontare complessivo dell'operazione non sia superiore a 400 €, oppure differita (art 21, comma 4, lett. a) qualora siano effettuate nello stesso mese solare e nei confronti del medesimo soggetto più cessioni di beni o prestazioni di servizi, risultanti da apposita documentazione e in tal caso verrà emessa un'unica fattura, entro il 15 del mese successivo, che sarà appunto differita. Queste due tipologie di fatture rispondono alla logica della semplificazione invece, in ordine alla finalità di agevolare i controlli è stata introdotta la fattura elettronica (art 21 comma 1). Tale fattura, in formato digitale, era inizialmente prevista esclusivamente per le operazioni effettuate nei confronti delle Amministrazioni pubbliche, poi a partire dal 1° gennaio 2019, con la legge n. 205 del 27 dicembre 2017, tale obbligo è stato esteso anche ai rapporti tra privati, restando esclusi i soggetti non residenti e coloro che beneficiano di alcuni regimi speciali<sup>194</sup>. In realtà, in tema di fatturazione elettronica, va detto però che, importanti novità decorrono a partire dal 1° luglio 2022, con l'estensione di tale obbligo, prevista dall'art

---

<sup>190</sup> A partire dal 1° gennaio 2021 i commercianti al minuto sono obbligati ad emettere il documento commerciale elettronico sostitutivo del vecchio scontrino o ricevuta fiscale

<sup>191</sup> Ai sensi dell'art 22, comma 1, D.P.R. 633/72, nel caso di commercio al minuto non è obbligatoria l'emissione della fattura, a meno che non sia richiesta dal cliente *"non oltre il momento di effettuazione dell'operazione"*. Tuttavia, ai sensi del comma 3 del medesimo articolo, *"gli imprenditori che acquistano beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa da commercianti al minuto ai quali è consentita l'emissione della fattura sono obbligati a richiederla"*.

<sup>192</sup> FANTOZZI A., PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, II ed., Cedam Milano, 2019, p. 432

<sup>193</sup> *"Fermo restando quanto previsto dall'articolo 21, la fattura di ammontare complessivo non superiore a cento euro, nonché' la fattura rettificativa di cui all'articolo 26, può essere emessa in modalità semplificata recando almeno, in luogo di quanto previsto dall'articolo 21"*, una serie di indicazioni essenziali. Dunque, la lista degli elementi richiesti ai sensi del comma 2 dell'art 21 per la fattura ordinaria sarà, in questo caso, ridotta in ragione delle finalità semplificative perseguite e del ridotto ammontare complessivo del documento. Inoltre, il limite di 100 euro previsto dall'articolo è stato innalzato a 400 con il DM del 10 maggio 2019. Ai sensi del comma 2 dell'art 21 bis, non può essere emessa fattura semplificata nel caso di cessioni intracomunitarie e per le operazioni di cui all'art. 21, comma 6 bis, lett. a.

<sup>194</sup> FANTOZZI A., PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, II ed., Cedam Milano, 2019, p. 433

18 del Decreto legge 36/2022 (PNRR 2<sup>195</sup>), anche ai contribuenti che rientrano nel regime forfettario<sup>196</sup> e che hanno percepito, nel precedente anno solare, ricavi o compensi superiori a 25 mila €. Saranno inoltre obbligati ad emettere fattura elettronica anche i soggetti in regime di vantaggio<sup>197</sup> e le associazioni sportive dilettantistiche<sup>198</sup>. Per tutti gli altri, ovvero le micro-partite Iva che non raggiungono la predetta soglia, la fatturazione elettronica diverrà obbligatoria a partire dal 1° gennaio 2024<sup>199</sup>.

Inoltre, l'ampliamento di tale obbligo riguarda anche le operazioni con l'estero. Infatti, per effetto degli obblighi previsti dalla legge di Bilancio 2021 e con l'approvazione del 15 giugno 2022 del Decreto semplificazioni sarà obbligatorio inviare i dati delle operazioni con soggetti non stabiliti tramite il sistema di interscambio (Sdi) con il formato XML della fattura elettronica. Si interviene in tal modo sull'art 1 comma 3 bis del decreto legislativo 127 del 2015<sup>200</sup>. Sono escluse dall'ambito comunicativo le operazioni documentate da bolletta doganale o quelle per le quali è già stata emessa o ricevuta una fattura elettronica via Sdi e quelle di importo non superiore a 5000€ per singola operazione relativa ad acquisti di beni e servizi non rilevanti territorialmente in Italia ai fini Iva, ai sensi degli artt da 7 a 7 octies del D.P.R. 633/72. Quindi da un lato c'è l'obbligo di inserimento di tutte le operazioni fuori capo Iva per carenza del requisito territoriale e dall'altro c'è un limite di importo di 5000€ per operazione che esonera da tale adempimento.

Va detto poi che, la fattura deve contenere una serie di informazioni che sono previste dal comma 2 dell'art 21 del Decreto, ovvero:

*“a) data di emissione;*

---

<sup>195</sup> Rubricato *“Ulteriori misure urgenti per l'attuazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza”*

<sup>196</sup> Contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni che hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a 65mila euro, di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della Legge 190/2014

<sup>197</sup> Regime previsto per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, Dl 98/2011

<sup>198</sup> Redazione Fisco e Tasse, Fattura elettronica forfettari: il via da oggi 01 luglio. Vantaggi sull'accertamento, in Fisco e Tasse, 01 luglio 2022, <https://www.fiscoetasse.com/rassegna-stampa/31196-fattura-elettronica-forfettari-il-via-da-oggi-1-luglio-vantaggi-sullaccertamento.html>

<sup>199</sup> GRECO M., Forfettari, e-fattura dal 1° luglio 2022, La Settimana Fiscale, in il Sole 24 ore, Smart 24 fisco, n. 23 del 8 giugno 2022, p. 32-36  
<https://smartfisco24.ilsole24ore.com/private/default.aspx?iddoc=38781069#/showdoc/38781069/1%20luglio%202022|novit%C3%A0?ref=pullsearch>

<sup>200</sup> PEIROLO M., E-fattura ed Esterometro: cosa cambia dal 1° luglio 2022, in Ipsoa, 17 maggio 2022  
<https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2022/05/17/e-fattura-esterometro-cambia-1-luglio-2022>

- b) numero progressivo che la identifichi in modo univoco;*
- c) ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cedente o prestatore, del rappresentante fiscale nonché' ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;*
- d) numero di partita IVA del soggetto cedente o prestatore;*
- e) ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cessionario o committente, del rappresentante fiscale nonché' ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;*
- f) numero di partita IVA del soggetto cessionario o committente ovvero, in caso di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento; nel caso in cui il cessionario o committente residente o domiciliato nel territorio dello Stato non agisce nell'esercizio d'impresa, arte o professione, codice fiscale;*
- g) natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione;*
- g-bis) data in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi ovvero data in cui è corrisposto in tutto o in parte il corrispettivo, sempreché' tale data sia diversa dalla data di emissione della fattura;*
- h) corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compresi quelli relativi ai beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all'articolo 15, primo comma, n. 2;*
- i) corrispettivi relativi agli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono;*
- l) aliquota, ammontare dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro;*
- m) data della prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri e numero dei chilometri percorsi, delle ore navigate o delle ore volate, se trattasi di cessione intracomunitaria di mezzi di trasporto nuovi, di cui all'articolo 38, comma 4, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427;*
- n) annotazione che la stessa è emessa, per conto del cedente o prestatore, dal cessionario o committente ovvero da un terzo.”.*

Proseguendo, ai sensi del comma 4, “la fattura è emessa entro dodici giorni dall'effettuazione dell'operazione determinata ai sensi dell'articolo 6”. Derogano a ciò, la fattura differita e una serie di ipotesi di cui all'art 21, comma 4, secondo periodo. In

particolare, il termine si estende alla fine del mese successivo a quello in cui è avvenuta la consegna o spedizione dei beni nel caso di cessioni effettuate dal cessionario a terzi per il tramite del proprio cedente; oppure nel caso di prestazioni di servizi rese a soggetti passivi stabiliti in altro Stato Ue e non soggette ad Iva sulla base di quanto stabilito dall'art 7 ter, il termine per l'emissione della fattura si allunga al 15 del mese successivo a quello in cui l'operazione risulta effettuata. Stesso termine si applica all'emissione della fattura nel caso di prestazioni di servizi di cui all'art 6, comma 6, primo periodo, rese a o ricevute da un soggetto passivo stabilito in un territorio Extra-Ue.

Il comma 5 dell'art 21 sopracitato disciplina l'emissione della fattura nei casi di applicazione dell'inversione contabile stabilendo che *“nelle ipotesi di cui all'articolo 17, secondo comma, primo periodo, il cessionario o il committente emette la fattura in unico esemplare, ovvero, ferma restando la sua responsabilità, si assicura che la stessa sia emessa, per suo conto, da un terzo”*.

Inoltre, ai sensi del comma 6 del medesimo articolo, nel caso di operazioni non imponibili oppure esenti, la fattura, al posto dell'ammontare dell'imposta che non risulta in tal caso dovuta, dovrà riportare l'annotazione della tipologia di operazione e l'indicazione della norma di riferimento<sup>201</sup>.

È possibile poi che, successivamente all'emissione della fattura da parte del cedente/prestatore, si verifichino eventi che comportino una variazione in aumento o in diminuzione dell'imposta esposta nel documento. In tal caso, ai sensi dell'art 26 del Decreto, qualora il cessionario/committente non riceva la fattura o questa sia irregolare dal punto di vista formale, il cedente/prestatore è tenuto a regolarizzarla mediante emissione di un documento nuovo o integrativo a quello emesso in precedenza. Il cedente/prestatore, dunque, provvederà ad emettere una nuova fattura per la differenza di imponibile e/o dell'imposta e andrà poi ad annotarla nel registro delle fatture emesse. In ogni caso, tali irregolarità, non comportano il venir meno del diritto di detrazione legato invece al soddisfacimento dei requisiti sostanziali quali l'acquisto da un soggetto passivo Iva e la destinazione di tale acquisto alla realizzazione di un'operazione imponibile<sup>202</sup>.

---

<sup>201</sup> BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 54

<sup>202</sup> MELIS G., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli, 2017, p. 711

Qualora invece, ai sensi del comma 2 dell'art 26, *“un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile”*, il cedente o prestatore ha diritto ad emettere, entro un anno dal momento in cui l'operazione si considera effettuata, una nota di credito in modo da poter portare in detrazione l'Iva corrispondente alla variazione. La variazione in diminuzione deve poi, essere annotata nel registro degli acquisti di cui all'art 25. Nel caso di applicazione del Reverse, di cui si parlerà nel capitolo successivo, la nota di variazione sarà invece emessa, ai sensi del comma 10 dell'art 26, dal cessionario/committente<sup>203</sup>;

- Obbligo di **registrazione** delle fatture negli appositi registri. A tal proposito i registri sono 3: registro delle fatture emesse (art 23, D.P.R. 633/72), registro degli acquisti (art 25 D.P.R. 633/72) e registro dei corrispettivi (art 24 D.P.R. 633/72).

In generale, le fatture emesse devono essere annotate, ai sensi dell'art 23, nel registro delle fatture emesse, *“entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni e con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni”*, con indicazione del relativo numero progressivo, data di emissione, imponibile ed Iva. Nel caso di non imponibilità o esenzione, va indicato il titolo di inapplicabilità dell'imposta e la disposizione rilevante. Va detto poi che, a proposito dei termini per la registrazione delle fatture emesse, l'art 1, comma 1102 della legge di Bilancio 2021 (L. 178/2020) modifica l'art 7 del D.P.R. 542/1999 aggiungendo il comma 3 bis il quale, prevede delle semplificazioni per i contribuenti che nel 2020 hanno realizzato un volume d'affari non superiore ad euro 400 mila per le imprese che prestano servizi e per gli esercenti arti e professioni, nonché di euro 700 mila, per i soggetti che svolgono altre attività e che abbiano optato per la liquidazione trimestrale. Tali soggetti, infatti, potranno annotare le fatture nel registro di cui all'art 23 entro la fine del mese successivo al trimestre nel quale le operazioni sono effettuate<sup>204</sup>.

---

<sup>203</sup> FANTOZZI A., PAPARELLA F., Lezioni di diritto tributario dell'impresa, II ed., Cedam Milano, 2019, p. 434

<sup>204</sup> Studio Associato CMNP, Registrazione delle fatture: termini e modalità, in Il sole 24 ore, Smart 24 fisco, del 3 gennaio 2022

<https://smartfisco24.ilsole24ore.com/private/default.aspx?iddoc=32789573#/showdoc/32789573/fattura%20registrata|fatture|fatture%20registrate|registrazione|registrazione%20della%20fattura|registrazione%20delle%20fatture|registrazione%20fatture?ref=pullsearch>



Per quanto attiene invece alle fatture d'acquisto, esse devono essere annotate dal contribuente nel registro degli acquisti e tale adempimento deve essere assolto, ai sensi dell'art 25, *“anteriormente alla liquidazione periodica nella quale sarà esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno”*.

Va detto poi che, nel caso di omessa registrazione, la Cassazione con la sentenza 18925/2015 ha ritenuto che essa rappresenti una mera irregolarità formale non idonea a pregiudicare il diritto di detrazione derivante<sup>205</sup>.

Infine, in base a quanto disposto dall'art 24 del Decreto, i commercianti al minuto e gli altri contribuenti di cui all'art 22 sono tenuti ad annotare nel registro dei corrispettivi: l'ammontare totale dei corrispettivi e delle imposte relative alle operazioni imponibili effettuate in ciascun giorno, suddiviso per aliquota, nonché dei corrispettivi di quelle non imponibili o esenti. Inoltre, ai sensi del medesimo articolo, *“l'annotazione deve essere eseguita, con riferimento al giorno in cui le operazioni sono effettuate, entro il giorno non festivo successivo”*;

- **Obblighi specifici** per importazioni e acquisti intracomunitari. Rientrano tra questi adempimenti, per esempio, la presentazione da parte dei soggetti passivi Iva degli elenchi Intrastat che riepilogano le cessioni intracomunitarie e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti passivi stabiliti in altro Stato Ue e gli acquisti intracomunitari e le prestazioni di servizi acquistate sempre da soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro.

Nel caso invece di operazioni effettuate da e verso soggetti passivi non residenti si parla di Esterometro. L'Esterometro, introdotto dal 1° gennaio 2019, è un adempimento trimestrale previsto per la trasmissione all'Ade delle informazioni delle operazioni transfrontaliere che non transitano nel sistema Sdi. Come anticipato in precedenza, la legge di Bilancio 2021 ha introdotto delle modifiche efficaci a partire dal 01 luglio 2022. In particolare, l'art 1, comma 1103 e 1104 di tale legge ha stabilito una nuova modalità di comunicazione di tali operazioni abolendo così il c.d. Esterometro. I dati saranno dunque trasmessi mediante il sistema di interscambio utilizzato anche per la fatturazione elettronica. In particolare, l'invio delle

---

<sup>205</sup> MELIS G., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli, 2017, p. 712

informazioni deve avvenire: per le operazioni attive effettuate nei confronti di soggetti non stabiliti entro il termine di emissione della fattura ordinaria e quindi entro 12 giorni dall'effettuazione o entro il 15 del mese successivo in caso di differimento; per le operazioni passive entro il 15esimo giorno del mese successivo a quello di ricezione della fattura che comprova l'operazione o del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. Per la compilazione della fattura estera attiva si utilizzerà come codice Sdi sette X, si inserirà la sigla del paese estero del cliente e cinque zeri per il Cap. Al cliente estero non arriverà la fattura in formato elettronico e quindi essa dovrà essergli spedita, in copia, per mail o attraverso Pec. Per le operazioni passive invece è possibile emettere 3 diverse tipologie di documento, ovvero: codice TD17 se si tratta di un'integrazione o autofattura per acquisto di servizi dall'estero, codice TD18 per integrazioni per acquisti di beni intra Ue e codice TD19 per integrazione e autofattura per acquisto di beni ex art 17 comma 2 D.P.R. 633/72<sup>206</sup>. Ulteriori chiarimenti a tal riguardo sono stati forniti dall'Ade nella circolare 26/E/2022<sup>207</sup>.

Il principale **obbligo sostanziale** in capo al soggetto passivo Iva è quello della liquidazione periodica, consistente nella determinazione del debito o del credito Iva relativo al periodo d'imposta di riferimento<sup>208</sup>. In particolare, per quanto attiene alla massa delle operazioni, il contribuente ha l'obbligo di presentazione:

- della **liquidazione periodica** che, come visto anche in precedenza, può essere mensile o trimestrale;
- della liquidazione definitiva in sede di **dichiarazione annuale**.

Quanto agli adempimenti periodici, nel caso di periodicità mensile, entro il 16 di ciascun mese, oppure qualora essa sia trimestrale, entro il 16 del secondo mese successivo al termine del trimestre, il soggetto passivo è tenuto a liquidare e versare l'imposta, relativa al periodo precedente, determinata dalla differenza tra l'Iva sulle vendite e l'Iva sugli acquisti. In questo modo si viene a quantificare l'ammontare che il contribuente dovrà versare allo Stato o che, in caso di eccedenza, potrà portare in compensazione nelle

---

<sup>206</sup> Addio all'esterometro: cosa cambia dal 1° luglio 2022, <https://www.siaiv.com/it/addio-all-esterometro-cosa-cambia-dal-1-luglio-2022/>

<sup>207</sup> SANTACROCE B., Speciale Iva e telematica/9. L'esterometro, regole operative e novità interpretative, in il Sole 24 ore, Smart 24 fisco, n. 7, del 27 luglio 2022, p. 36, <https://smartfisco24.ilsole24ore.com/private/default.aspx?iddoc=38967615#/showdoc/38967615/1%20luglio%202022|novit%C3%A0?ref=pullsearch>

<sup>208</sup> CORDEIRO GUERRA R., Corso di diritto tributario, 4 ed., Giappichelli, 2018, p. 317

liquidazioni periodiche successive. Il pagamento periodico determina così un'acquisizione anticipata delle entrate tributarie<sup>209</sup>.

Il principale adempimento annuale riguarda invece, la presentazione, in forma autonoma e in modalità telematica, della dichiarazione Iva annuale, dal contenuto riepilogativo delle liquidazioni e dei versamenti periodici effettuati in precedenza. La dichiarazione va presentata anche se non sono state effettuate operazioni imponibili. Tale adempimento, inoltre, permette la correzione di eventuali errori, la determinazione delle percentuali definitive di indetraibilità e l'individuazione, a livello complessivo, dell'eventuale credito che è possibile riportare nell'esercizio successivo oppure chiedere a rimborso<sup>210</sup>.

### **1.5 Evasione Iva e possibili soluzioni per contrastare tali fenomeni**

Come visto anche in precedenza, il meccanismo applicativo dell'Iva si basa sulla neutralità del tributo per i soggetti passivi d'imposta. Infatti, in linea generale, il cedente/prestatore è chiamato, da una parte, ad emettere fattura con esposizione dell'ammontare e dell'imposta addebitata al cliente in rivalsa e dall'altra, al versamento all'Erario di tale imposta, al netto della detrazione dell'Iva a credito derivante dalle operazioni di acquisto che egli ha effettuato. A livello teorico, dunque, tale meccanismo sembrerebbe invulnerabile; infatti, anche se il cedente/prestatore potrebbe essere interessato a non emettere fattura in modo da occultare la cessione o prestazione effettuata, dall'altra parte il cessionario/committente avrà interesse, ai fini dell'esercizio della detrazione, alla documentazione dell'operazione. Inoltre, *"l'Iva non costituisce un costo, essendo neutrale per i soggetti passivi, soggetti che, dunque, non dovrebbero avere un concreto interesse ad evadere, rischiando l'irrogazione delle sanzioni amministrative e, nei casi più gravi, penali previste per gli evasori. Tuttavia, diversi fattori concorrono nella realtà ad inceppare il funzionamento di tale meccanismo"*<sup>211</sup>.

Infatti, secondo le stime pubblicate dalla Commissione europea nella Relazione 2021 sul divario dell'IVA nell'Ue *"nel 2019 l'IVA dovuta ma non riscossa dalle autorità fiscali ammontava a 134 miliardi di EUR in termini nominali e al 10,3 % in percentuale del totale dell'IVA esigibile. Questo è ciò che viene chiamato "divario dell'IVA", ossia la differenza tra il*

---

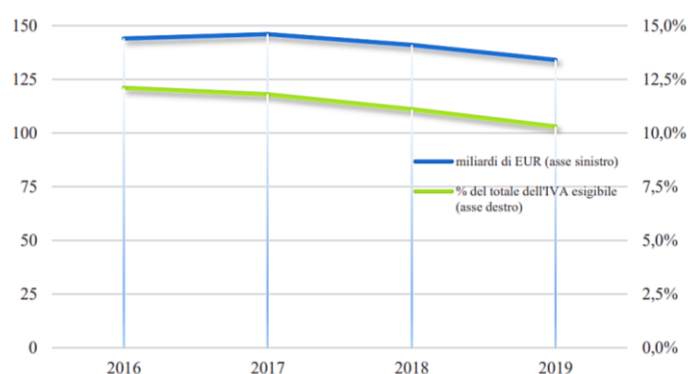
<sup>209</sup> BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 64

<sup>210</sup> FANTOZZI A., PAPARELLA F., Lezioni di diritto tributario dell'impresa, II ed., Cedam Milano, 2019, p. 435

<sup>211</sup> SALVINI L. L'imposta sul valore aggiunto, in Diritto tributario delle attività economiche, Giappichelli Editore, 2019, p. 260

totale dell'IVA esigibile e quanto effettivamente riscosso dalle autorità fiscali degli Stati membri, e rappresenta quindi il gettito IVA perso rispetto a un calcolo IVA teorico. La Commissione calcola e pubblica annualmente il divario dell'IVA, al fine di raccogliere dati e indicatori comparabili sull'entità delle perdite di gettito IVA. Il divario dell'IVA fornisce dunque una stima della perdita di gettito per motivi che possono essere raggruppati in quattro grandi categorie: 1) frode ed evasione dell'IVA, 2) pratiche di elusione e ottimizzazione dell'IVA, 3) fallimenti e insolvenze finanziarie, e 4) errori amministrativi. Occorre inoltre tenere presente che le stime relative al divario dell'IVA sono calcolate sulla base di statistiche nazionali"<sup>212</sup>.

Figura 2: andamento del divario Iva nell'Ue<sup>213</sup>



Come evidenzia la figura 2, negli anni si è potuto assistere a un miglioramento del divario Iva nell'Ue, va detto però che, questo andamento positivo è il risultato di una valutazione complessiva. Dunque, confrontando tra loro le situazioni dei singoli Paesi comunitari, si vedrà che il quadro non risulta del tutto omogeneo. Infatti, "in base alla relazione finale 2020 del 10 settembre 2020, elaborata per la Commissione, dal titolo "Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States" (Studio e relazioni sul divario dell'IVA nei 28 Stati membri dell'UE), il divario dell'IVA negli Stati membri varia in maniera significativa da meno dell'1 % a oltre il 33 %"<sup>214</sup>.

Inoltre, il Parlamento europeo, "considerando che il divario dell'IVA nell'UE è passato dal 20 % nel 2009 al 10 % nel 2019, e le stime preliminari al momento indicano che il divario potrebbe calare al di sotto di 130 miliardi di EUR; che, a causa della pandemia e delle sue

<sup>212</sup> Bruxelles, 7.4.2022 COM (2022) 137 final RELAZIONE DELLA COMMISSIONE AL PARLAMENTO EUROPEO E AL CONSIGLIO Nona relazione della Commissione sulle procedure di registrazione, riscossione e controllo dell'IVA a norma dell'articolo 12 del regolamento (CEE, Euratom) n. 1553/89 del Consiglio, p. 3 e 4

<sup>213</sup> Commissione europea, Relazione 2021 sul divario dell'Iva nell'Ue

<sup>214</sup> Punto G. delle considerazioni iniziali della Risoluzione del Parlamento europeo del 16 febbraio 2022 sull'attuazione della sesta direttiva IVA: cosa manca per ridurre il divario dell'IVA nell'UE? (2020/2263(INI))

*ripercussioni socioeconomiche, nel 2020 tale tendenza ha subito un'inversione; che la perdita è stimata a 164 miliardi di EUR, un terzo dei quali ricade nelle mani degli autori di frodi e nelle reti della criminalità organizzata; che tali perdite potrebbero comportare un divario dell'IVA del 13,7 %; che tale scenario richiede l'elaborazione di opzioni strategiche; [...] ricorda che il gettito IVA costituisce una delle principali fonti di entrate pubbliche e rappresenta in media circa il 21 % del gettito fiscale totale dell'UE; osserva che il divario in materia di IVA ammonta in media al 10 % e che l'IVA rappresenta anche una delle risorse proprie per il bilancio dell'UE; sottolinea che qualsiasi diminuzione della base imponibile IVA potrebbe comportare una perdita di entrate per le finanze pubbliche; invita dunque le autorità fiscali nazionali ad adottare iniziative volte a ridurre il divario dell'IVA al fine di migliorare le finanze pubbliche, in particolare alla luce della recessione economica causata dalla pandemia di COVID-19, e ad incrementare le risorse proprie dell'UE"<sup>215</sup>.*

Si è visto dunque che la presenza di **fenomeni di evasione** nell'Iva è abbastanza diffusa. Questo deriva, per esempio, dal fatto che l'evasione è immediatamente monetizzabile; l'evasore inoltre, non documentando l'operazione, riduce in tal modo la propria base imponibile ai fini delle imposte sul reddito; va detto poi che, se il cliente è un consumatore finale, egli non avrà alcun interesse all'emissione della fattura necessaria per l'esercizio della detrazione Iva; infine, la pressione fiscale italiana è abbastanza elevata e questo può indurre i contribuenti a tenere condotte fraudolente e finalizzate alla eliminazione o riduzione delle entrate tributarie dello Stato.

Va detto poi che, l'evasione Iva può manifestarsi anche con altre forme, diverse da quelle della **mancata emissione della fattura**. Infatti, c'è rischio di possibile evasione, anche nei casi, previsti dall'art 8, lettera c, del D.P.R. 633/72, di **acquisto di beni o servizi senza applicazione dell'imposta**. In tal caso è il fornitore che emette fattura senza applicazione dell'Iva. Il comma 2 del medesimo articolo infatti, prevede che *"le cessioni e le prestazioni di cui alla lettera c) sono effettuate senza pagamento dell'imposta ai soggetti indicati nella lettera a), se residenti, ed ai soggetti che effettuano le cessioni di cui alla lettera b) del precedente comma su loro dichiarazione scritta e sotto la loro responsabilità, nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni di cui alle stesse lettere dai medesimi fatte nel corso dell'anno solare precedente"*. Da ciò ne consegue che, vi deve

---

<sup>215</sup> Punto F. delle considerazioni iniziali e punto 34 della Risoluzione del Parlamento europeo del 16 febbraio 2022 sull'attuazione della sesta direttiva IVA: cosa manca per ridurre il divario dell'IVA nell'UE? (2020/2263(INI))

quindi essere una dichiarazione scritta dell'esportatore abituale. Il problema però qui deriva dal fatto che il fornitore/prestatore è impossibilitato ad indagare sulla reale veridicità della dichiarazione d'intento rilasciata dalla controparte. Infatti, la presentazione di una tale dichiarazione, senza i necessari presupposti, può comportare la detassazione di tutta la filiera Iva. Per arginare tale problematica, il legislatore ha previsto delle formalità consistenti nella trasmissione telematica all'Ade, da parte dell'esportatore, della sua dichiarazione. Nonostante ciò, mentre in dogana il controllo è anche possibile nell'immediato, nel caso di operazioni tra privati i tempi si allungano, comportando, nel frattempo, l'entrata in possesso dei beni senza Iva da parte del frodatore<sup>216</sup>.

Altro metodo utilizzato per evadere l'imposta si basa sulla cosiddetta **falsa fatturazione**, o meglio *“sull'utilizzo di false fatture come base per la dichiarazione Iva. Inoltre, tale condotta, per la sua lesività, costituisce reato fiscale senza soglia minima di punibilità. Questo fenomeno evasivo, che nelle sue versioni più complesse assume la veste di “frode carosello”, secondo la sua definizione giornalistica, si basa su fatture ideologicamente e talvolta anche materialmente false che vengono utilizzate per detrarre l'IVA in esse esposta senza che l'operazione di acquisto documentata dalla fattura sia in realtà mai avvenuta”*<sup>217</sup>.

Le **frodi carosello** si realizzano tipicamente con riferimento alle operazioni intracomunitarie e consistono nel mancato versamento al fisco dell'imposta addebitata all'acquirente e da lui detratta<sup>218</sup>. In particolare, tale meccanismo è caratterizzato dalla presenza, lungo la filiera di approvvigionamento, di società interposte, inesistenti o fantasma, che prendono il nome di *missing trader* o società cartiere. Esse acquistano senza Iva da altri Paesi membri per poi rivendere con Iva a operatori che deterranno l'imposta, non versata però dalla società *missing trader*. Tale società è dunque solo un soggetto fittizio, costituito con il fine di realizzare la frode.

Prendiamo ad esempio 3 società, rispettivamente A (*conduit company*), B (*missing trader*) e C (*broker*). A effettua una cessione intracomunitaria (non imponibile) a favore di B stabilita in un altro Stato Ue. A, dunque, vende a B senza imputare l'imposta sulla base delle regole tipiche relative alle operazioni intracomunitarie. B in questo caso è un soggetto interposto tra A e C. B, quindi, venderà a C, residente nel suo stesso Stato,

---

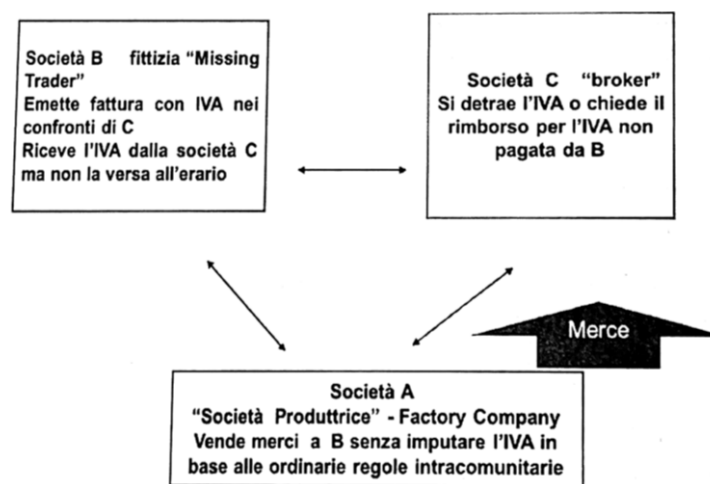
<sup>216</sup> LUPI R., Diritto delle imposte: dai presupposti economici d'imposta alle basi imponibili nella parte speciale del diritto tributario, Giuffrè, Milano, 2020, p. 97

<sup>217</sup> SALVINI L. L'imposta sul valore aggiunto, in Diritto tributario delle attività economiche, Giappichelli Editore, 2019, p. 261

<sup>218</sup> Lo schema tipico della frode carosello è illustrato nella Comunicazione del consiglio Ue (2004) 260 del 16/04/2004

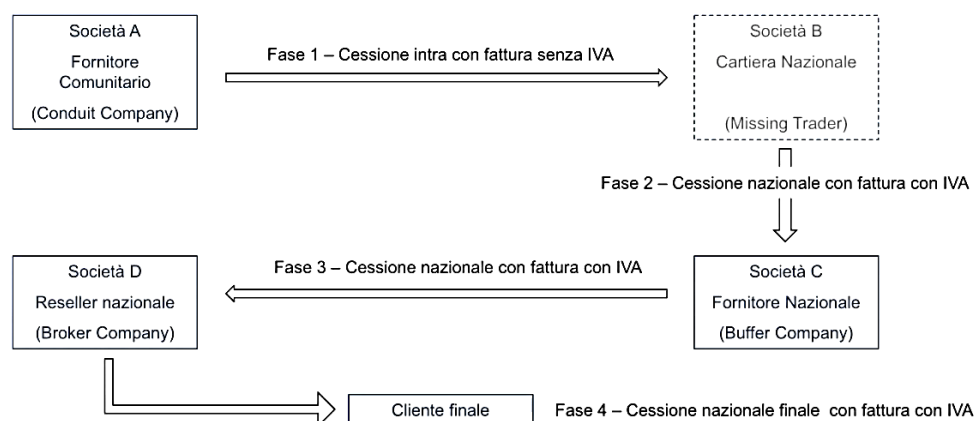
emettendo fattura e addebitandogli l'Iva a titolo di rivalsa. B, quindi, riceve di fatto l'imposta da C ma non la verserà allo Stato. Dunque, B acquista senza essere debitrice di Iva e vende con Iva, incassando l'imposta, per poi scomparire senza di fatto versarla al fisco. C andrà poi a detrarre l'Iva pagata a B ed eventualmente rivenderà il bene ad un'altra società o consumatore finale. Il danno, in questo caso, per le casse dello Stato è duplice: infatti, da un lato c'è il mancato versamento da parte di B dell'imposta che ha incassato da C, e dall'altro l'esercizio, da parte di C, della detrazione per l'imposta pagata a B. Questo comporta il fatto che lo Stato sarà debitore verso C di un'imposta mai incassata.

Figura 3: *Frode carosello*<sup>219</sup>



Lo schema della figura 2 potrebbe essere ulteriormente ampliato, andando a comprendere la presenza, tra B e C, di società cuscinetto, cosiddette *buffer* le quali, potrebbero anche non essere a conoscenza della frode<sup>220</sup>.

Figura 4: *Frode carosello con società buffer*<sup>221</sup>



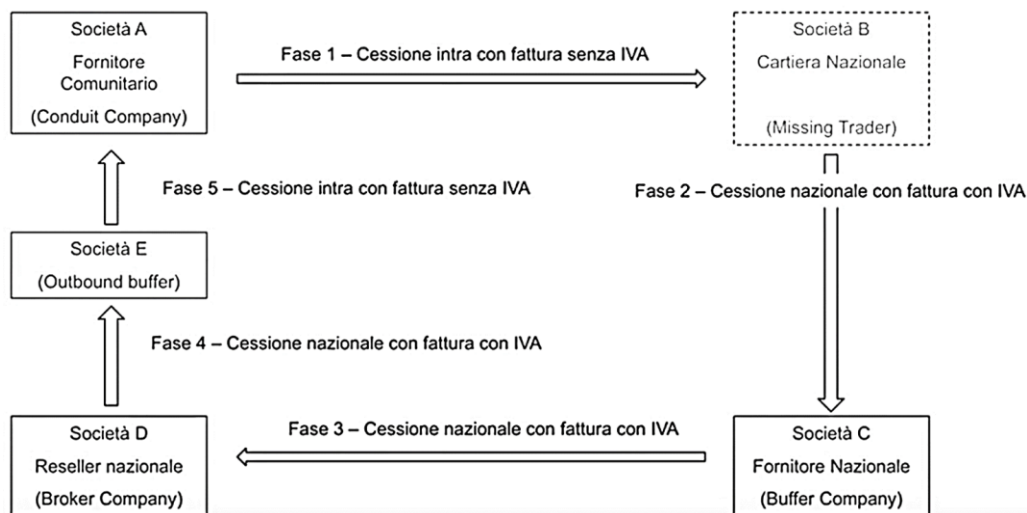
<sup>219</sup> LUPU R., *Diritto delle imposte: dai presupposti economici d'imposta alle basi imponibili nella parte speciale del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2020, p. 98

<sup>220</sup> TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. 2, parte speciale, Utet giuridica, 2018, p. 269

<sup>221</sup> Morri Rossetti, Webinar frodi carosello dell'8 marzo 2021, <https://www.youtube.com/watch?v=JCHwDWBPHRA>

Lo schema della frode si può anche concludere con la società *broker* che, invece di vendere ad un consumatore finale, come accade nel caso illustrato in figura 3, rivende ad A. I beni, in tal modo, ritornano al punto di partenza. La figura 4 mostra appunto il funzionamento di una frode carosello circolare, dove di fatto le merci non si spostano. Infatti, al fine di evitare che il fisco possa scoprire queste frodi, “*si interpongono diverse società che addebitano e detraggono gli stessi importi solo cartolarmente, ossia emettendo fatture senza l’effettiva movimentazione della merce*”<sup>222</sup>.

Figura 5: *Frode carosello circolare*<sup>223</sup>



Questi fenomeni di frode comportano anche una distorsione della concorrenza, infatti, conseguentemente al mancato versamento dell’Iva, i beni possono essere venduti a prezzi inferiori rispetto a quelli normalmente applicati da imprese concorrenti.

Inoltre, dato che l’Iva viene liquidata per masse, il cessionario/committente che la detrae, non può essere certo che il fornitore l’abbia versata. Dunque l’unica responsabilità dell’acquirente si ha nel caso in cui esso fosse a conoscenza della frode. Perciò la società *broker* mantiene intatto il suo diritto di detrazione, anche in caso di mancato versamento dell’imposta da parte di B, qualora sia estranea alla frode. Invece, nel caso in cui vi avesse partecipato o ne fosse consapevole, magari perché l’acquisto è avvenuto ad un prezzo competitivo, non avrà diritto a portare in detrazione l’imposta derivante dal suo acquisto. Va detto poi che, il legislatore ha cercato di contrastare questi fenomeni con l’art 60 bis del D.P.R. 633/72, comma 2, il quale prevede una responsabilità solidale da parte del

<sup>222</sup> LUPI R., Diritto delle imposte: dai presupposti economici d’imposta alle basi imponibili nella parte speciale del diritto tributario, Giuffrè, Milano, 2020, p. 98

<sup>223</sup> Morri Rossetti, Webinar frodi carosello dell’8 marzo 2021, <https://www.youtube.com/watch?v=JCHwDWBPHRA>



cessionario/committente per il mancato versamento dell'Iva da parte del fornitore<sup>224</sup>. Dunque, *“in caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario, soggetto agli adempimenti ai fini del presente decreto, è obbligato solidalmente al pagamento della predetta imposta”*<sup>225</sup>.

Va detto poi che, con riferimento al problema delle frodi, nella Risoluzione del Parlamento europeo del 24 novembre 2016 (2016/2033(INI))<sup>226</sup>, il Parlamento *“si duole che le frodi IVA, e in particolare la frode cosiddetta “carosello”, falsino la concorrenza, privino i bilanci nazionali di risorse importanti e danneggino il bilancio dell'Unione; esprime preoccupazione per il fatto che la Commissione non dispone di dati attendibili sulle “frodi carosello” dell'IVA; esorta pertanto la Commissione a dare impulso a uno sforzo coordinato da parte degli Stati membri per istituire un sistema comune di raccolta di dati statistici sulle “frodi carosello” dell'IVA; indica che tale sistema potrebbe basarsi sulle pratiche già utilizzate in alcuni Stati membri”*<sup>227</sup>. In sede UE si è cercato dunque, di **contrastare questi fenomeni di evasione** *“con una serie di misure che, in alcuni casi, hanno inciso sulla struttura stessa dell'imposta e sul suo meccanismo applicativo”*<sup>228</sup>. Tra queste vi è, ad esempio, l'obbligo di fatturazione elettronica, l'utilizzo della cooperazione amministrativa tra Stati mediante lo scambio di informazioni e l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile (*Reverse Charge*) e della scissione dei pagamenti (*Split Payment*) di cui si tratterà nei capitoli successivi.

In particolare, in applicazione dello **Split Payment**, nel caso di fatture emesse da un soggetto privato ad un ente pubblico, tale ente, nel pagare la fattura, andrà da una parte a corrispondere al proprio fornitore l'importo totale del documento al netto però dell'imposta e dall'altra a versare direttamente all'Erario l'ammontare dell'Iva esposta in fattura. In tal modo si riduce il rischio di mancato versamento dell'imposta da parte del fornitore, non avendo l'ente della Pubblica amministrazione alcun interesse ad evadere l'Iva. Allo stesso tempo, dunque, l'Erario sarà protetto dal rischio di inadempimento dell'obbligo di pagamento dei fornitori che addebitano l'Iva in fattura, mentre gli acquirenti saranno tutelati dal rischio di possibili coinvolgimenti in frodi compiute da

---

<sup>224</sup> TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario, Vol. 2, parte speciale, Utet giuridica, 2018, p. 270

<sup>225</sup> Art 60 bis, comma 2, del D.P.R. 633/72

<sup>226</sup> Sul tema "Verso un sistema IVA definitivo e lotta contro le frodi ai danni dell'IVA"

<sup>227</sup> Punto 65 della Risoluzione del Parlamento europeo del 24 novembre 2016

<sup>228</sup> SALVINI L. L'imposta sul valore aggiunto, in *Diritto tributario delle attività economiche*, Giappichelli Editore, 2019, p. 260

propri fornitori o da soggetti terzi. La scissione dei pagamenti può quindi essere ritenuto uno strumento utile al contrasto dell'evasione e delle frodi fiscali.

Altro strumento antievasione è il meccanismo dell'**inversione contabile** considerato utile in tutti quei casi, nei quali, è frequente che il soggetto passivo naturale del tributo (cedente o prestatore) sia un evasore. In tal caso, si prevede dunque che, gli adempimenti Iva siano posti a carico dell'acquirente, ritenuto maggiormente affidabile<sup>229</sup>.

Tale metodo, quindi, risulta efficace a contrastare i fenomeni di frode caratterizzati dal mancato versamento all'Erario, da parte del cedente, dell'Iva fatturata e riscossa dal proprio cliente a titolo di rivalsa. Nello specifico, si inizia a parlare di inversione contabile con la Direttiva comunitaria 388 del 17 maggio 1977 (Sesta direttiva), nella quale, all'art 21, si prevede che *"quando l'operazione imponibile è effettuata da un soggetto passivo residente all'estero, gli Stati membri possono adottare disposizioni secondo cui l'imposta è dovuta da una persona diversa. A tale scopo possono in particolare essere designati un rappresentante fiscale o il destinatario dell'operazione imponibile"*. Il Reverse Charge doveva quindi inizialmente trovare applicazione esclusivamente nei casi aventi ad oggetto operazioni con soggetti non residenti. Successivamente invece, venne ritenuto uno strumento utile al contrasto delle frodi in materia di imposta sul valore aggiunto. Infatti, con la Direttiva 2006/112/CE, si stabilì che *"il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali"*<sup>230</sup>.

Proseguendo, con la Direttiva 2006/69/CE, che modifica la precedente direttiva 77/388/CEE, si è previsto che *"gli Stati membri possono stabilire che, per le operazioni seguenti, il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti esse sono effettuate"*. Tra le operazioni previste dalla direttiva vi erano, ad esempio, i servizi di costruzione, riparazione, pulizia, manutenzione, cessioni di beni immobili, cessioni di materiali di recupero ecc<sup>231</sup>.

A livello nazionale, il D.L. 223/2006 estende l'applicazione del Reverse charge, previsto dall'art 17 del D.P.R. 633/72, *"anche alle prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese"*

---

<sup>229</sup> TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario, Vol. 2, parte speciale, Utet giuridica, 2018, p. 244

<sup>230</sup> Art 395, Direttiva 2006/112/CE

<sup>231</sup> Direttiva 2006/69/CE, art. 1, punto 7)

*che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore*"<sup>232</sup>. Anche l'Ade, nella circolare n. 28 del 4 Agosto 2006 nella quale, fornisce i primi chiarimenti in merito alle disposizioni contenute nel D.L. del 4 luglio 2006, n. 223, afferma che *"la norma ha lo scopo di contrastare alcuni fenomeni evasivi che si manifestano in edilizia, ove non di rado accade che il subappaltatore non versi l'IVA addebitata all'appaltatore"*<sup>233</sup>.

Successivamente con la Comunicazione della Commissione al Consiglio COM (2007) 758<sup>234</sup> *"è stata sollevata la questione della necessità di modificare sostanzialmente il regime attuale dell'IVA per lottare efficacemente contro la frode, o offrendo agli Stati membri la possibilità di introdurre un meccanismo di inversione contabile generale o applicando un sistema di tassazione delle forniture intracomunitarie di beni"*. Inoltre, *"il Consiglio ha anche osservato che la maggioranza degli Stati membri aveva formulato riserve sull'introduzione di un meccanismo di inversione contabile generale su base facoltativa. Il Consiglio ha pertanto invitato la Commissione ad analizzare gli effetti di un tale meccanismo sul mercato interno, e a considerare in particolare la possibilità di realizzare un progetto pilota di durata limitata in uno Stato membro interessato"*. Tuttavia, in base a quanto affermato nella Comunicazione della Commissione al Consiglio COM (2008) 807, *"il Consiglio ECOFIN successivo, non è riuscito a raggiungere un accordo su conclusioni in merito alle questioni sollevate nella precedente comunicazione. In mancanza di un accordo politico sulle misure più ambiziose, la Commissione ha deciso di concentrare i propri sforzi esclusivamente sulle misure convenzionali per rendere più efficaci i metodi tradizionali di lotta contro le frodi fiscali"*<sup>235</sup>.

Proseguendo sono state presentate **proposte di estensione del meccanismo di inversione contabile** ad altri settori a rischio di frode. Ad esempio, nella Comunicazione COM (2009) 511 è stata proposta *"l'applicazione temporanea del meccanismo dell'inversione contabile per contrastare le frodi che si riscontrano nell'ambito degli scambi dei certificati di emissioni e nelle operazioni concernenti determinati beni a rischio di frodi"*<sup>236</sup>.

---

<sup>232</sup> Decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, Titolo III, art. 35, punto 5.

<sup>233</sup> AGENZIA DELLE ENTRATE circolare 4 agosto 2006, n. 28/E Decreto-legge n. 223 del 4 luglio 2006 - Primi chiarimenti, paragrafo 3: Disciplina iva nel subappalto

<sup>234</sup> Bruxelles, 23.11.2007, paragrafo 1.1 "La comunicazione della Commissione sulla frode fiscale" e paragrafo 2 "Una prima tappa: le conclusioni del consiglio Ecofin del 5 giugno 2007"

<sup>235</sup> Bruxelles, 1.12.2008 COM (2008) 807 definitivo, paragrafo 1

<sup>236</sup> Bruxelles, 29.9.2009 COM (2009) 511 definitivo, paragrafo 1

Con la Direttiva 2013/43/UE, si è poi osservato che *“altri settori hanno registrato casi di frode e pertanto nuovi beni e servizi dovrebbero essere aggiunti alla parte restante della proposta della Commissione con riguardo all'elenco prestabilito di beni e servizi ai quali potrebbe essere applicata l'inversione contabile”*<sup>237</sup>. Rientrano in questi settori, ad esempio, le cessioni di gas o di energia elettrica, i servizi di telecomunicazione, console da gioco, tablet PC, laptop, ecc. Tale direttiva ha dunque esteso l'applicazione del regime di Reverse anche a queste casistiche, prevedendo il loro inserimento nell'art 199 bis della Direttiva 2006/112/CE.

La Direttiva del Consiglio 2013/42/UE del 22 luglio 2013 - partendo dalla considerazione che *“la direttiva 2006/112/CE permette agli Stati membri di chiedere una deroga a detta direttiva allo scopo di evitare talune forme di evasione o elusione fiscale”* e dal fatto che *“l'esperienza recente ha dimostrato che la procedura prevista all'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE non è in grado di offrire risposte sufficientemente rapide alle richieste di misure urgenti da parte degli Stati membri”* – ha previsto l'inserimento, nella Direttiva Iva 112, dell'art 199 ter, secondo cui *“uno Stato membro, in casi di imperativa urgenza e conformemente ai paragrafi 2 e 3, può designare il destinatario quale debitore dell'IVA su determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi in deroga all'articolo 193, come misura speciale del meccanismo di **reazione rapida** (Quick Reaction Mechanism - **QRM**) per combattere la frode improvvisa e massiccia che potrebbe condurre a perdite finanziarie gravi e irreparabili”*<sup>238</sup>. Inoltre, *“Lo Stato membro che desidera introdurre una misura speciale del QRM conformemente al paragrafo 1 invia una notifica alla Commissione utilizzando il modulo standard istituito conformemente al paragrafo 4 e la invia contemporaneamente agli altri Stati membri”*<sup>239</sup>. Questo metodo di reazione rapida permette l'applicazione dell'inversione contabile per una durata massima di 9 mesi. Se lo Stato membro vuole continuare ad applicare tale regime deve nel frattempo, a norma dell'art 395 della Direttiva Iva 112, presentare alla Commissione Ue una domanda di deroga individuale.

Proseguendo, va detto poi che, *“la **tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea** costituisce un obiettivo specifico che incombe in pari misura all'Unione ed agli Stati membri.*

---

<sup>237</sup> DIRETTIVA 2013/43/UE DEL CONSIGLIO del 22 luglio 2013, considerazioni iniziali del Consiglio dell'Unione europea, punto (4)

<sup>238</sup> DIRETTIVA 2013/42/UE DEL CONSIGLIO del 22 luglio 2013: considerazioni iniziali del Consiglio dell'Unione europea punti (2) e (3) e Articolo 1, punto 1)

<sup>239</sup> Paragrafo 2 dell'art 199 ter, Direttiva 2006/112/CE

*Tale tutela trova la sua codificazione nell'art. 325 del TFUE e viene perseguita contrastando le frodi e le attività illegali mediante misure dissuasive e tali da garantire una protezione efficace ovunque sul territorio, e dunque tanto negli Stati membri quanto [...] nelle istituzioni, organi ed organismi dell'Unione"*<sup>240</sup>. Inoltre, secondo il comma 2 dell'art 325 sopra menzionato, *"gli Stati membri adottano, per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari"*<sup>241</sup>. Si parla in questo caso di un principio di assimilazione che origina *"nella sentenza mais greco del 21 settembre 1989 in cui la Corte di giustizia statuisce che gli Stati membri devono assicurare che le violazioni del diritto dell'Unione siano sanzionate, sotto il profilo sostanziale e procedurale, in modo analogo a quello previsto per le violazioni del diritto interno simili per natura ed importanza e tali, in ogni caso, da conferire alla sanzione stessa un carattere di effettività, di proporzionalità e di capacità dissuasiva. Non solo: in relazione alle violazioni più gravi e connotate da allarme sociale si deve ritenere che solo sanzioni a carattere formalmente penale siano in possesso dei suddetti requisiti"*<sup>242</sup>.

Oltre al principio di assimilazione, *"a livello eurounitario, assumono rilievo anche un principio implicito di proporzione delle pene, così come definito dalla giurisprudenza della Corte di giustizia ed un principio esplicito di leale cooperazione. Tale ultimo principio è inserito nell'art. 4 del TUE che impone agli Stati membri, da un lato, di adottare tutte le misure a contenuto anche sanzionatorio atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dalla normativa comunitaria; dall'altro di evitare contestualmente qualsiasi provvedimento punitivo che, per la sua entità o qualità, sia tale da compromettere gli scopi del Trattato"*<sup>243</sup>.

Perseguendo sempre l'obiettivo di contrastare le frodi, degna di nota è anche la Direttiva comunitaria 2017/1371 (direttiva PIF) del Parlamento europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017 relativa alla **lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione** mediante il diritto penale. Tale Direttiva infatti, *"stabilisce norme minime riguardo alla definizione di reati e di sanzioni in materia di lotta contro la frode e altre*

---

<sup>240</sup> BOLIS S., DEPENALIZZAZIONE DEL CONTRABBANDO E ATTENUATA TUTELA DEGLI INTERESSI FINANZIARI DELL'UNIONE EUROPEA, Diritto penale contemporaneo, 2010-2016, p. 12

<sup>241</sup> Art 325, comma 2 del TFUE

<sup>242</sup> BOLIS S., DEPENALIZZAZIONE DEL CONTRABBANDO E ATTENUATA TUTELA DEGLI INTERESSI FINANZIARI DELL'UNIONE EUROPEA, Diritto penale contemporaneo, 2010-2016, p. 12

<sup>243</sup> BOLIS S., DEPENALIZZAZIONE DEL CONTRABBANDO E ATTENUATA TUTELA DEGLI INTERESSI FINANZIARI DELL'UNIONE EUROPEA, Diritto penale contemporaneo, 2010-2016, p. 19

attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, al fine di rafforzare la protezione contro reati che ledono tali interessi finanziari [...]”<sup>244</sup>. La Direttiva quindi individua: agli articoli 3, 4 e 5 una serie di reati ritenuti lesivi per gli interessi finanziari dell'Unione; all'art 6 la responsabilità delle persone giuridiche invitando gli Stati ad adottare “le misure necessarie affinché le persone giuridiche possano essere ritenute responsabili di uno dei reati di cui agli articoli 3, 4 e 5 commessi a loro vantaggio da qualsiasi soggetto, a titolo individuale o in quanto membro di un organo della persona giuridica, e che detenga una posizione preminente in seno alla persona giuridica [...]”<sup>245</sup>; all'art 7 le sanzioni per le persone fisiche<sup>246</sup> e all'art 9 quelle per le persone giuridiche. L'obiettivo della Direttiva è dunque quello di rafforzare la protezione contro i reati di cui agli artt. 3, 4 e 5 impegnando “gli Stati membri a indicare con chiarezza ed esplicitamente quali fattispecie di reato dei rispettivi ordinamenti devono essere considerate lesive degli interessi finanziari dell'UE, facendo conseguire a tale catalogazione misure sanzionatorie efficaci e proporzionate”<sup>247</sup>.

Proseguendo, al fine di rafforzare la lotta contro la frode Iva, il Regolamento (UE) 2017/1939 del Consiglio, del 12 ottobre 2017<sup>248</sup> “istituisce la **Procura europea («EPPO»)** e stabilisce le norme relative al suo funzionamento”<sup>249</sup>. EPPO, operativo dal 1° giugno 2021, dunque, è quell'organo indipendente dell'Unione che “è competente per individuare, perseguire e portare in giudizio gli autori dei reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione previsti dalla direttiva (UE) 2017/1371 e stabiliti dal presente regolamento, e i loro complici. A tale proposito l'EPPO svolge indagini, esercita l'azione penale ed esplica le funzioni di pubblico ministero dinanzi agli organi giurisdizionali competenti degli Stati membri fino alla pronuncia del provvedimento definitivo”<sup>250</sup>. Ai fini di un corretto svolgimento delle sue funzioni, la Procura europea si trova a dover collaborare con altri organi comunitari, tra cui l'**OLAF**<sup>251</sup>. Per tale ragione, “è opportuno che l'EPPO e l'OLAF

---

<sup>244</sup> Art 1 della Direttiva Ue 2017/1371

<sup>245</sup> Art 6, punto 1. Della Direttiva 2017/1371

<sup>246</sup> Art 7, punto 1. Della Direttiva 2017/1371: “Nei riguardi delle persone fisiche, gli Stati membri assicurano che i reati di cui agli articoli 3, 4 e 5 siano puniti con sanzioni penali effettive, proporzionate e dissuasive”

<sup>247</sup> Attuazione della direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale, Atto del Governo 151, p. 2

<sup>248</sup> relativo all'attuazione di una cooperazione rafforzata sull'istituzione della Procura europea (“EPPO”)

<sup>249</sup> Art 1, Regolamento (UE) 2017/1939 del Consiglio, del 12 ottobre 2017

<sup>250</sup> Art 4, Regolamento (UE) 2017/1939 del Consiglio, del 12 ottobre 2017

<sup>251</sup> Ufficio europeo per la lotta antifrode istituito nel 1999 dalla Commissione europea con decisione n. 352 (1999/352/CE, CECA, Euratom). Tale organo, dunque, ai sensi dell'art 2 di tale decisione, “esercita le competenze della Commissione in materia di indagini amministrative esterne al fine di intensificare la lotta contro la frode, la corruzione e qualsiasi altra attività illecita lesiva degli interessi finanziari delle Comunità,

*instaurino e mantengano una stretta cooperazione volta ad assicurare la complementarità dei rispettivi mandati e a evitare sovrapposizioni. A tale riguardo, in linea di principio l'OLAF non dovrebbe avviare sugli stessi fatti alcuna indagine amministrativa parallela a un'indagine condotta dall'EPPO. Tuttavia, ciò non dovrebbe pregiudicare il potere dell'OLAF di avviare un'indagine amministrativa di propria iniziativa, in stretta consultazione con l'EPPO*<sup>252</sup>. In particolare, l'art 101 del Regolamento sopracitato si occupa proprio di disciplinare la relazione intercorrente tra i due organi europei.

Va detto poi che, sempre cercando da una parte di rafforzare maggiormente la lotta contro le frodi e dall'altra di limitare la crescita del divario dell'imposta sul valore aggiunto, è stato emanato il Regolamento (UE) 2018/1541 del Consiglio del 2 ottobre 2018<sup>253</sup> che si occupava dell'introduzione di *“una serie di modifiche del quadro giuridico per la cooperazione amministrativa e la lotta contro la frode in materia di IVA (Regolamento UE n. 904/2010 del Consiglio) [...] Le principali misure sono esposte di seguito:*

- *Indagini amministrative congiunte*
  - *Eurofisc*<sup>254</sup>
  - *Comunicazione all'OLAF e all'EPPO di gravi casi di frode in materia di IVA che coinvolgono almeno due Stati membri*
  - *Condivisione dei dati relativi ai regimi doganali 42/63 con le autorità fiscali*
  - *Condivisione dei dati di immatricolazione dei veicoli con le autorità fiscali*
- [...]”*<sup>255</sup>.

La repressione/prevenzione delle frodi continua, ancora oggi, ad essere un obiettivo primario per l'Ue, tant'è che nella Risoluzione del Parlamento europeo del 16 febbraio 2022, sull'attuazione della sesta direttiva IVA: *“cosa manca per ridurre il divario dell'IVA nell'UE?”* (2020/2263(INI)), il Parlamento *“sottolinea l'urgente necessità di far fronte alle frodi transfrontaliere in materia di IVA e alle frodi carosello mediante la corretta*

---

*nonché ai fini della lotta contro le frodi inerenti a qualsiasi fatto o atto compiuto in violazione di disposizioni comunitarie”.*

<sup>252</sup> Punto 103 delle considerazioni iniziali del Regolamento (UE) 2017/1939 del Consiglio del 12 ottobre 2017

<sup>253</sup> Regolamento (UE) 2018/1541 del Consiglio, del 2 ottobre 2018, che modifica i regolamenti (UE) n. 904/2010 e (UE) 2017/2454 per quanto riguarda misure di rafforzamento della cooperazione amministrativa in materia di imposta sul valore aggiunto

<sup>254</sup> Rete per lo scambio rapido di informazioni mirate tra Stati membri, istituita dal capo x, art 33 del REGOLAMENTO (UE) N. 904/2010 DEL CONSIGLIO del 7 ottobre 2010

<sup>255</sup> RELAZIONE DELLA COMMISSIONE AL PARLAMENTO EUROPEO E AL CONSIGLIO Trentesima relazione annuale sulla tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea e sulla lotta contro la frode (2018), COM/2019/444 final, paragrafo 3.1.5 *“Lotta contro la frode in materia di IVA”*

*attuazione di meccanismi efficienti per lo scambio di informazioni e mettendo risorse (umane, finanziarie, tecniche e tecnologiche) a disposizione delle autorità nazionali e di altre autorità come l'OLAF; mette in evidenza il prezioso contributo fornito da organismi come Eurofisc; ricorda il ruolo dei prestatori di servizi di pagamento e la necessità di garantire norme rigorose in materia di comunicazione relativa all'IVA; ritiene necessario ricevere uno studio d'impatto da parte della Commissione, al fine di valutare l'introduzione di un meccanismo generalizzato di inversione contabile in diversi Stati membri, a seguito dell'attuazione della direttiva del Consiglio sull'applicazione temporanea di un meccanismo generalizzato di inversione contabile alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi al di sopra di una determinata soglia, onde contrastare le frodi intracomunitarie dell'operatore inadempiente e analizzare, in particolare, il loro impatto sulla lotta contro tutti i tipi di frode in materia di IVA e le conseguenze per i costi di conformità delle imprese"*<sup>256</sup>.

Nel frattempo, la Direttiva comunitaria 2022/890 del 3 giugno 2022 ha esteso l'applicabilità temporanea del regime di inversione contabile fino al 31 dicembre 2026 per le operazioni di cui all'art 199 bis e ter della Direttiva comunitaria 2006/112. Termine precedentemente fissato, dalla Direttiva 2018/1695/UE, al 30 giugno 2022.

Concludendo, quello che tende a fare il legislatore nazionale, per contrastare le frodi Iva, è estendere, mediante preventiva autorizzazione della Commissione Europea, il sistema del Reverse charge anche alle operazioni interne afferenti settori considerati a rischio dalla Legge di stabilità del 2015<sup>257</sup>. Va detto però che, questo sistema funziona bene solo nel caso in cui l'ultimo anello della filiera sia caratterizzato da operatori affidabili. Infatti, qualora la fase del dettaglio sia inaffidabile, il sistema di addebito/detrazione limita i danni facendo venir meno solo l'Iva sull'ultimo stadio e non sull'intera filiera, come invece potrebbe accadere nel caso della non imponibilità. Dunque, *"l'estensione del reverse charge interno è servito solo a tamponare le frodi Iva in specifici settori a rischio, dove l'evasione in capo all'ultimo anello della catena è sufficientemente improbabile, poiché si tratta di prestazioni business to business"*<sup>258</sup>.

---

<sup>256</sup> Punto 19 della Risoluzione del Parlamento europeo del 16 febbraio 2022 sull'attuazione della sesta direttiva IVA

<sup>257</sup> LUPI R., *Diritto delle imposte: dai presupposti economici d'imposta alle basi imponibili nella parte speciale del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2020, p. 106

<sup>258</sup> LUPI R., *Diritto delle imposte: dai presupposti economici d'imposta alle basi imponibili nella parte speciale del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2020, p. 107



## CAPITOLO II – IL REVERSE CHARGE

### 2.1 L'inversione della soggettività d'imposta: caratteri generali

Quando si parla di **Reverse Charge** o **inversione contabile**, si fa riferimento a quel metodo di traslazione dell'obbligo di applicazione dell'imposta dal soggetto cedente/prestatore, su cui generalmente grava, al cessionario/committente. Si tratta, dunque, di un'alterazione dell'ordinario meccanismo di applicazione dell'imposta che si realizza mediante un'inversione degli obblighi contabili<sup>259</sup>. Sarà, quindi, il destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi ad essere obbligato all'assolvimento degli obblighi di fatturazione, registrazione e liquidazione dell'Iva, in luogo del cedente/prestatore<sup>260</sup>. Si anticipa inoltre che, il Reverse trova applicazione sia in ambito nazionale, qualora riguardi operazioni tra soggetti passivi Iva residenti nel territorio dello Stato e in tal caso si definisce **interno**, sia con riferimento alle operazioni transfrontaliere soggette ad Iva in uno Stato diverso da quello in cui è identificato il fornitore (**Reverse esterno**)<sup>261</sup>.

#### 2.1.1 Origine dello strumento, finalità ed evoluzione normativa

Come visto anche nel paragrafo 1.5 del capitolo precedente, si inizia a parlare di inversione contabile (Reverse charge) con la Direttiva comunitaria 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977 (VI direttiva), la quale, all'art 21 prevedeva che *“quando l'operazione imponibile è effettuata da un soggetto passivo residente all'estero, gli Stati membri possono adottare disposizioni secondo cui l'imposta è dovuta da una persona diversa. A tale scopo possono in particolare essere designati un rappresentante fiscale o il destinatario dell'operazione imponibile”*. A livello nazionale, tale direttiva è stata poi attuata con il D.P.R. n. 793 del 30 dicembre 1981 (correttivo ed integrativo dei D.P.R. 633/72 e 627/78), il quale, all'art 9, prevedeva l'introduzione dell'inversione contabile mediante la sostituzione del testo dell'**art 17 del D.P.R. 633/72** con il seguente:

*“Gli obblighi ed i diritti derivanti dall'applicazione del presente decreto relativamente ad operazioni effettuate nel territorio dello Stato da o nei confronti di **soggetti non residenti** e senza stabile organizzazione in Italia, possono essere adempiuti o esercitati, nei modi*

---

<sup>259</sup> Vedi punti 25 e 26, Corte di Giustizia dell'UE, Sentenza 26 aprile 2017, causa C-564/15

<sup>260</sup> BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 44

<sup>261</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 891

*ordinari, da un rappresentante residente nel territorio dello Stato e nominato nelle forme di cui al secondo comma dell'art. 53, il quale risponde in solido con il rappresentato degli obblighi derivanti dall'applicazione del presente decreto. [...]*

*In mancanza di un rappresentante nominato ai sensi del comma precedente, gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da **soggetti residenti all'estero**, nonché' gli obblighi relativi alle prestazioni di servizi di cui al n. 2) dell'art. 3, rese da soggetti residenti all'estero a soggetti residenti nello Stato, devono essere adempiuti dai **cessionari o committenti** che acquistino i beni o utilizzino i servizi nell'esercizio di imprese, arti o professioni”<sup>262</sup>.*

Dunque, come si può evincere dall'art 17 sopra riportato, tale meccanismo di inversione contabile era stato inizialmente introdotto per essere applicato alle operazioni con soggetti non residenti nel territorio dello Stato<sup>263</sup> (si parla in questo caso di **Reverse estero**), in attuazione anche del principio di tassazione a destinazione previsto, dal regime transitorio, per le **operazioni B2B**<sup>264</sup>, dopo l'eliminazione, avvenuta nel 1993, delle dogane tra Paesi membri. L'istituto dell'inversione contabile era dunque finalizzato ad agevolare l'assolvimento degli obblighi impositivi relativi alle operazioni intracomunitarie. L'abolizione delle dogane interne all'Unione, infatti, aveva fatto sorgere una serie di difficoltà gestionali<sup>265</sup> che avevano reso impraticabile l'applicazione del meccanismo dell'addebito/detrazione precedentemente utilizzato. Questa situazione, di conseguenza, ha determinato l'adozione del “*criterio della **non imponibilità Iva delle operazioni effettuate tra operatori economici residenti in Paesi comunitari diversi***”<sup>266</sup>.

---

<sup>262</sup> Art. 9 del DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 30 dicembre 1981, n. 793, Norme correttive ed integrative dei decreti del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e 6 ottobre 1978, n. 627, concernenti, rispettivamente, l'istituzione e la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto e l'introduzione dell'obbligo di emissione del documento di accompagnamento dei beni viaggianti

<sup>263</sup> Soggetti, dunque, privi di Partita Iva domestica

<sup>264</sup> Si ricorda infatti che, alle operazioni tra soggetti Iva si applica il principio di tassazione a destinazione mediante Reverse charge mentre, per le operazioni che si esauriscono nello stesso Stato membro e per quelle effettuate nei confronti di consumatori finali appartenenti ad uno Stato membro diverso trova applicazione il principio di tassazione all'origine e il modello della rivalsa/detrazione. Infatti, per le operazioni B2B è più agevole l'applicazione della tassazione a destinazione in quanto essa garantisce la tutela della concorrenza, non alterando i prezzi tra i beni importati e quelli prodotti internamente allo Stato, tassa il consumo ed infine “*assume un presupposto territoriale che si realizza a prescindere dalla nazionalità, residenza e domicilio delle parti in forza di un criterio di collegamento oggettivo con il territorio dello Stato*”. Vedi FANTOZZI A., PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, II ed., Cedam Milano, 2019, p. 401

<sup>265</sup> Tali difficoltà gestionali erano legate, ad esempio, al fatto che l'esercizio della detrazione Iva da parte del cliente sarebbe dovuta avvenire in uno Stato diverso rispetto a quello in cui il fornitore avrebbe dovuto provvedere al versamento dell'imposta

<sup>266</sup> LUPU R., *Diritto delle imposte: dai presupposti economici d'imposta alle basi imponibili nella parte speciale del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2020, p. 93

Tale criterio permette inoltre di preservare la **neutralità** del tributo dato che, come si vedrà più nel dettaglio nei prossimi paragrafi, il cessionario/committente sarà tenuto ad integrare la fattura senza Iva ricevuta e a registrarla sia nel registro delle fatture emesse, sia in quello degli acquisti. In tal modo, *“in assenza di limiti alla detraibilità dell’Iva sugli acquisti, la duplice registrazione ai fini Iva dell’operazione per la stessa somma, creando simultaneamente un debito e un credito fiscale di pari entità, rende neutrale l’operazione, attuando di fatto la non imponibilità B2B voluta dalla normativa”*<sup>267</sup>. In questo caso, dunque, la posizione debitoria e quella creditoria sorgeranno in capo al medesimo soggetto, e non a soggetti diversi come normalmente accade, e andranno ad elidersi a vicenda, esonerando il soggetto passivo dalla materiale anticipazione monetaria<sup>268</sup>. Qualora invece, il cessionario sia sottoposto a un regime di detraibilità parziale, al debito si accompagnerà un credito limitato e ciò determinerà un obbligo di versamento<sup>269</sup>.

Va detto poi che, oltre a permettere l’attuazione del principio di tassazione a destinazione e la tutela della neutralità del tributo, il Reverse charge è inoltre attualmente finalizzato alla **lotta contro l’evasione fiscale** in quanto, l’obbligo di pagamento in capo al cessionario permetterebbe di evitare il doppio effetto negativo che si verificherebbe in caso di mancato versamento dell’Iva da parte del cedente e di esercizio della detrazione da parte del cessionario<sup>270</sup>. Dunque, se inizialmente era stato concepito come meccanismo applicabile alle operazioni intracomunitarie; successivamente, il Reverse charge venne ritenuto uno strumento utile al contrasto delle frodi in materia di imposta sul valore aggiunto, soprattutto con riferimento alle frodi carosello già esaminate nel capitolo precedente<sup>271</sup>. In chiave anti-evasiva, il Reverse venne dunque esteso anche alle operazioni interne (**Reverse interno**). Progressivamente quindi, il legislatore ha provveduto ad ampliare sempre di più l’ambito applicativo del meccanismo di inversione contabile andando a ricomprendere tutti quei settori particolarmente esposti al rischio di eventuali frodi. La deroga all’ordinario meccanismo di applicazione dell’imposta che viene attuata con l’inversione contabile può dunque essere legata alla territorialità

---

<sup>267</sup> LUPI R., Diritto delle imposte: dai presupposti economici d'imposta alle basi imponibili nella parte speciale del diritto tributario, Giuffrè, Milano, 2020, p. 95

<sup>268</sup> Vedi punti 29 e 35, Corte di Giustizia dell’UE, Sentenza 6 febbraio 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50) e punto 33, Corte di Giustizia dell’UE, Sentenza 11 novembre 2021, C-281/20

<sup>269</sup> MELIS G., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli, 2017, p. 710

<sup>270</sup> FANTOZZI A., PAPARELLA F., Lezioni di diritto tributario dell'impresa, II ed., Cedam Milano, 2019, p. 402

<sup>271</sup> Vedi Corte di Giustizia dell’UE, punto 34, Sentenza 29 marzo 2012, C-414/10 e punto 42, Sentenza 17 luglio 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091)

dell'operazione e alla conseguente esigenza di semplificare la riscossione del tributo oppure essere finalizzata al contrasto dei fenomeni fraudolenti maggiormente diffusi a livello nazionale<sup>272</sup>.

Abbiamo già visto che, l'Iva è un'imposta armonizzata a livello europeo, di conseguenza, anche la disciplina dell'inversione contabile è di matrice comunitaria. A tal proposito, l'evoluzione normativa del Reverse attuata, **a livello comunitario**, attraverso le varie direttive Ue, è già stata esaminata nel capitolo precedente, al paragrafo 1.5. Ricordo in ogni caso che, la **Direttiva Iva 112/2006** attualmente disciplina l'inversione contabile nei seguenti articoli:

- Art. 395 → Secondo cui, *“Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali. [...]”*  
*Lo Stato membro che desidera introdurre le misure di cui al paragrafo 1 invia una domanda alla Commissione fornendole tutti i dati necessari. [...]”*;
- Art 194 → *“Se la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibile è effettuata da un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in cui è dovuta l'IVA, gli Stati membri possono prevedere che il debitore dell'imposta sia il destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi”*;
- Art. 198 → prevede l'applicazione dell'inversione contabile alla fattispecie riguardante le cessioni di oro da investimento. In particolare, il paragrafo 1 di suddetto articolo stabilisce che: *“Se operazioni specifiche concernenti l'oro da investimento tra un soggetto passivo operante su un mercato dell'oro regolamentato e un altro soggetto passivo non operante su tale mercato sono assoggettate all'imposta in virtù dell'articolo 352, gli Stati membri designano l'acquirente come debitore dell'imposta. [...]”*;
- Art. 199<sup>273</sup> → prevede una serie di ipotesi, tassativamente elencate al paragrafo 1, di possibile applicazione del Reverse da parte degli Stati membri senza necessità di

---

<sup>272</sup> Vedi punto 24, Corte di Giustizia dell'Ue, Sentenza 26 aprile 2017, causa C-564/15

<sup>273</sup> Art 199, paragrafo 1, direttiva 112/2006/CE: *“Gli Stati membri possono stabilire che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le seguenti operazioni:*

*a) prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili nonché la consegna di lavori immobiliari, considerata cessione di beni ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 3;*

*b) messa a disposizione di personale per l'esecuzione delle attività di cui alla lettera a);*

*c) cessioni di beni immobili, di cui all'articolo 135, paragrafo 1, lettere j) e k), qualora il cedente abbia optato per l'imposizione dell'operazione ai sensi dell'articolo 137;*

richiedere un'autorizzazione preventiva al Consiglio dell'Unione europea. Gli Stati sono però tenuti, ai sensi del paragrafo 4, ad informare *“il Comitato IVA in merito all'introduzione delle misure nazionali adottate in applicazione delle disposizioni del paragrafo 1”*;

- Art. 199 bis → prevede ulteriori ipotesi di applicazione facoltativa del Reverse. Anche tali ipotesi non richiedono un'autorizzazione preventiva ma, a differenza di quelle dell'art precedente, sono caratterizzate da un limite temporale<sup>274</sup>. Ai sensi del paragrafo 2, inoltre, gli Stati hanno l'onere di informare il Comitato Iva *“dell'applicazione del meccanismo previsto al paragrafo 1 in occasione della sua introduzione e gli forniscono una serie di informazioni”<sup>275</sup>*;
- Art. 199 ter → riguarda il meccanismo di reazione rapida, detto QRM, avente la finalità di *“combattere la frode improvvisa e massiccia che potrebbe condurre a perdite finanziarie gravi e irreparabili”<sup>276</sup>*. Tale strumento concede agli Stati membri la possibilità di reagire rapidamente alle frodi attraverso l'applicazione immediata del Reverse per un periodo temporaneo, la cui durata non può essere superiore ai 9 mesi. Questo perché la procedura prevista da parte dell'art 395, per l'introduzione del Reverse a casistiche non contemplate negli artt. 199 e 199 bis, può comportare tempi di risposta piuttosto lunghi e non idonei a contrastare fenomeni fraudolenti improvvisi e massicci. In particolare, *“lo Stato membro che desidera introdurre una*

---

d) cessioni di materiali di recupero, di materiali di recupero non riutilizzabili in quanto tali, di materiali di scarto industriali e non industriali, di materiali di scarto riciclabili, di materiali di scarto parzialmente lavorati, di avanzi e determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi figuranti nell'allegato VI;

e) cessioni di beni dati in garanzia da un soggetto passivo ad un altro soggetto passivo in esecuzione di questa garanzia;

f) cessioni di beni successive alla cessione del diritto di riserva di proprietà ad un cessionario che esercita tale diritto;

g) cessione di beni immobili in una vendita giudiziale al pubblico incanto da parte di un debitore giudiziario.”

<sup>274</sup> Art 199 bis, paragrafo 1, direttiva 112/2006/CE: *“Fino al 31 dicembre 2026 gli Stati membri possono stabilire che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le seguenti operazioni: [...]”*

<sup>275</sup> Ovvero: “a) l'ambito di applicazione della misura che applica il meccanismo, unitamente al tipo e alle caratteristiche della frode, nonché una descrizione dettagliata delle misure di accompagnamento, inclusi gli obblighi in materia di comunicazione applicabili ai soggetti passivi e qualsiasi misura di controllo;

b) le azioni adottate per informare i pertinenti soggetti passivi dell'introduzione dell'applicazione del meccanismo;

c) i criteri di valutazione che consentano il confronto fra le attività fraudolente che interessano i beni e i servizi elencati al paragrafo 1 prima e dopo l'applicazione del meccanismo, le attività fraudolente che interessano altri beni e servizi prima e dopo l'applicazione del meccanismo ed eventuali aumenti di altri tipi di attività fraudolente prima e dopo l'applicazione del meccanismo;

d) la data di inizio e il periodo di validità della misura che attua il meccanismo.”

Vedi paragrafo 2, art 199 bis, direttiva 112/2006/CE

<sup>276</sup> Art 199 ter, paragrafo 1, direttiva 112/2006/CE

*misura speciale del QRM conformemente al paragrafo 1 invia una notifica alla Commissione utilizzando il modulo standard istituito conformemente al paragrafo 4 e la invia contemporaneamente agli altri Stati membri*<sup>277</sup>. Contestualmente al QRM, lo Stato membro presenterà anche la richiesta di deroga, alla Commissione Ue, con il metodo tradizionale previsto ai sensi dell'art 395 della Direttiva Iva. Va detto comunque che, si tratta anche in questo caso di una misura temporanea, applicabile momentaneamente fino al 31 dicembre 2026.

Esaminiamo ora l'evoluzione normativa del Reverse charge **a livello nazionale**.

Attualmente, a livello nazionale, il Reverse Charge trova la sua disciplina nell'**art 17**, rubricato *Debitore d'imposta*, del D.P.R. 633/72, il cui comma 2 fa riferimento all'applicazione del Reverse esterno, mentre i commi da 5 a 7 riguardano l'utilizzo di quello interno. Va detto inoltre che, l'articolo 17 nella sua forma attuale è il risultato di una serie di modifiche e integrazioni che verranno qui di seguito esaminate.

Innanzitutto, va detto che, il primo settore specifico (oltre a quello generale degli acquisti intra Ue) al quale, è stato applicato il meccanismo del Reverse charge con la finalità di facilitare i soggetti in esso operanti, è stato quello del commercio dell'oro e dell'argento. Infatti, in attuazione della Direttiva comunitaria 98/80/CE<sup>278</sup>, è stata emanata la **Legge 7/2000**<sup>279</sup>, la quale, ha modificato il D.P.R. 633/72 prevedendo l'introduzione del comma 5 dell'art 17<sup>280</sup>. Nell'ordinamento nazionale, tale comma si è occupato di disciplinare

---

<sup>277</sup> Art. 199 ter, paragrafo 2, direttiva 112/2006/CE

<sup>278</sup> Direttiva 98/80/CE del Consiglio del 12 ottobre 1998 che completa il sistema di imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388/CEE - Regime particolare applicabile all'oro.

Tale direttiva, all'art 1, lettera F: *Procedura di "reverse charge"*, stabiliva che: *"In deroga all'articolo 21, paragrafo 1, lettera a), quale modificato dall'articolo 28 octies, in caso di fornitura di materiale d'oro o di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, o di fornitura di oro da investimento per cui è stata esercitata un'opzione di cui alla sezione C del presente articolo, gli Stati membri possono designare l'acquirente come debitore dell'imposta secondo le modalità e le condizioni da essi stabilite. [...]"*

<sup>279</sup> Legge 17 gennaio 2000, n. 7, "Nuova disciplina del mercato dell'oro, anche in attuazione della direttiva 98/80/CE del Consiglio, del 12 ottobre 1998", pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* n. 16 del 21 gennaio 2000

<sup>280</sup> In particolare, la Legge 7/2000, al punto 4. dell'art 3 prevedeva che:

*"All'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, è aggiunto, in fine, il seguente comma:*

*In deroga al primo comma, per le cessioni imponibili di oro da investimento di cui all'articolo 10, numero 11), nonché per le cessioni di materiale d'oro e per quelle di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato. La fattura, emessa dal cedente senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti e con l'indicazione della norma di cui al presente comma, deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro di cui agli articoli 23 o 24 entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'articolo 25".*

l'applicazione interna dell'inversione contabile alla fattispecie delle **cessioni imponibili di oro da investimento**. In particolare, la Legge 17 gennaio 2000 ha:

- provveduto, tramite modifica dell'art 10, punto 11, del D.P.R. 633/72, a limitare il regime di esenzione Iva alle sole cessioni di oro da investimento, escludendo dunque l'oro industriale;
- previsto la facoltà, per i soggetti che producono oro da investimento o che trasformano l'oro in oro da investimento, di optare per il regime di imponibilità delle cessioni secondo il meccanismo dell'inversione, di cui al comma 5 dell'art 17 del Decreto Iva;
- esteso l'applicazione, anche alle operazioni riguardanti cessioni o importazioni di argento in lingotti o in grani di purezza pari o superiore a 900 millesimi, delle disposizioni fiscali relative all'oro industriale;
- disposto l'obbligo di applicazione dell'inversione contabile alle cessioni e importazioni di oro industriale o di argento puro, che sono entrambe sempre imponibili e alle cessioni di oro da investimento solo nel caso in cui il soggetto abbia optato per l'applicazione dell'imposta<sup>281</sup>.

Successivamente, con lo scopo di contrastare l'evasione fiscale, l'applicazione del meccanismo del Reverse è stata estesa, dall'art 35 del **D.L. n. 269/2003**<sup>282</sup> (Legge Tecno-Tremonti), anche al settore della **cessione di rottami e di materiali di recupero**<sup>283</sup>.

Proseguendo, il comma 5 dell'art 35 del **D.L. 223/2006** (c.d. Manovra Prodi) ha previsto l'assolvimento dell'imposta da parte del cessionario anche nel caso di prestazioni di servizi dipendenti da **contratti di subappalto nel settore edile**. In particolare, l'articolo sopracitato stabiliva l'aggiunta all'art 17 del D.P.R. 633/72 del seguente sesto comma: "*Le disposizioni di cui al quinto comma si applicano anche alle prestazioni di servizi, compresa*

---

<sup>281</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 239

<sup>282</sup> L'art 35 del TESTO COORDINATO DEL DECRETO LEGGE 30 settembre 2003, n. 269 (D.L. 269/2003) prevedeva la sostituzione del settimo comma dell'art 74 del D.P.R. 633/72 con il testo seguente: "*Per le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi e dei relativi lavori, di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e plastica, intendendosi comprese anche quelle relative agli anzidetti beni che siano stati ripuliti, selezionati, tagliati, compattati, lingottati o sottoposti ad altri trattamenti atti a facilitarne l'utilizzazione, il trasporto e lo stoccaggio senza modificarne la natura, al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato. La fattura, emessa dal cedente senza addebito dell'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti e con l'indicazione della norma di cui al presente comma, deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro di cui agli articoli 23 o 24 entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'articolo 25*".

<sup>283</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 245

la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore"<sup>284</sup>. Anche tale estensione è giustificata dalla finalità di "contrastare alcuni fenomeni evasivi che si manifestano in edilizia, ove non di rado accade che il subappaltatore non versi l'IVA addebitata all'appaltatore"<sup>285</sup>. Va detto comunque che, l'efficacia di tale disposizione è stata subordinata alla relativa autorizzazione comunitaria, autorizzazione implicitamente contenuta nella Direttiva 2006/69/CE<sup>286</sup> che consentiva agli Stati membri di adottare il Reverse anche nel settore delle costruzioni e alle cessioni immobiliari.

A seguire, con la **Legge finanziaria 2007**, l'inversione contabile è stata ulteriormente estesa anche alle cessioni di:

- **telefoni cellulari** e loro componenti e accessori
- **personal computer** e loro accessori
- **materiali e prodotti lapidei**, provenienti da cave e miniere.

Il comma 44 dell'art 1 della Finanziaria 2007 disponeva, infatti, la sostituzione del comma 6 dell'art 17 del D.P.R. 633/72 con il testo seguente: "*Le disposizioni di cui al quinto comma si applicano anche:*

*a) alle prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore;*

*b) alle cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative di cui all'articolo 21 della tariffa annessa al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, come sostituita, da ultimo, dal decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1995, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 1995, nonché' dei loro componenti ed accessori;*

*c) alle cessioni di personal computer e dei loro componenti ed accessori;*

*d) alle cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere"*<sup>287</sup>.

---

<sup>284</sup> Art 35, comma 5, DECRETO-LEGGE 4 luglio 2006, n. 223, "Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché' interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale".

<sup>285</sup> AGENZIA DELLE ENTRATE circolare 4 agosto 2006, n. 28/E Decreto-legge n. 223 del 4 luglio 2006 - Primi chiarimenti, paragrafo 3: Disciplina iva nel subappalto, p. 15

<sup>286</sup> Vedi punto 25, Corte di Giustizia dell'UE, Sentenza 13 giugno 2013, C-125/12

<sup>287</sup> Art. 1, comma 44, punto a) della Legge 27 dicembre 2006, n. 296

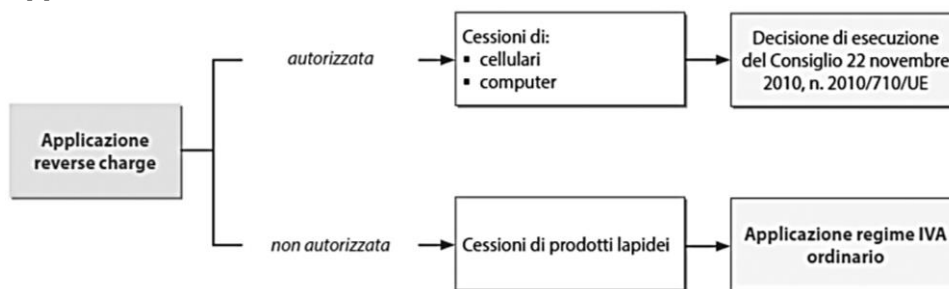


Tale Legge aggiungeva inoltre, il seguente comma: *“Le disposizioni di cui al quinto comma si applicano alle ulteriori operazioni individuate dal Ministro dell'economia e delle finanze, con propri decreti, in base alla direttiva 2006/69/CE del Consiglio, del 24 luglio 2006, ovvero individuate con decreto emanato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, nelle ipotesi in cui necessita la preventiva autorizzazione comunitaria prevista dalla direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977”*<sup>288</sup>.

Va detto però che, l'autorizzazione comunitaria necessaria all'attuazione di tale disposizione è stata emanata solo con riferimento ai telefoni cellulari e ai personal computer. Di conseguenza, la disposizione dei prodotti lapidei è rimasta inattuata<sup>289</sup>. In particolare, l'Italia è stata autorizzata ad applicare il Reverse, con riguardo alle cessioni di cellulari e computer, con Decisione di esecuzione del Consiglio del 22 novembre 2010, n. 2010/710/UE. L'art 2 di tale Decisione disponeva, infatti, che: *“In deroga all'articolo 193 della direttiva 2006/112/CE, l'Italia è autorizzata a designare quale debitore dell'IVA il soggetto passivo destinatario di una cessione dei seguenti beni:*

- a) telefoni cellulari, concepiti come dispositivi fabbricati o adattati per essere connessi a una rete munita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche, con o senza altro utilizzo;*
- b) dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale”.*

Figura 6: Applicazione Reverse<sup>290</sup>



Va detto inoltre che, l'Agenzia delle entrate, nella Circolare del 23 dicembre 2010, n. 59 con la quale forniva i primi chiarimenti riguardanti l'applicazione dell'inversione alle casistiche in esame, evidenziava che l'adozione di tale meccanismo era prevista a decorrere dal 1 aprile 2011 e che, *“ai sensi dell'articolo 4 della menzionata decisione del Consiglio, la deroga è subordinata all'introduzione da parte dell'Italia di obblighi adeguati ed efficaci in materia di controllo e notifica per quanto concerne i soggetti passivi che cedono*

<sup>288</sup> Art. 1, comma 44, punto b) della Legge 27 dicembre 2006, n. 296

<sup>289</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 12

<sup>290</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 251

*i beni a cui si applica l'inversione contabile a norma della presente decisione*"<sup>291</sup>. L'Amministrazione finanziaria specificava inoltre che, il meccanismo del Reverse era applicabile *"per le sole cessioni dei beni effettuate nella fase distributiva che precede il commercio al dettaglio. Ne consegue dunque che, il meccanismo dell'inversione contabile per le fattispecie in esame non trova applicazione per la fase del commercio al dettaglio"*<sup>292</sup>. Si anticipa inoltre che, le disposizioni riguardanti i telefoni cellulari e pc hanno subito successivamente un'ulteriore modifica.

A seguire, il **D.L. n. 83/2012**, all'art 9, comma 1, ha esteso l'applicazione dell'inversione contabile a tutte le **cessioni di immobili**<sup>293</sup>, sia abitativi che strumentali, effettuate a favore di soggetti Iva, per le quali, il cedente ha optato espressamente per l'imponibilità. Generalmente, infatti, le cessioni di immobili sono esenti da Iva, tuttavia, tali operazioni risultano imponibili nel caso in cui riguardino cessioni di fabbricati ad uso abitativo o strumentale effettuate, da imprese costruttrici o ristrutturatrici, entro 5 anni dalla costruzione o ristrutturazione. Tali imprese, nel caso di vendita oltre i 5 anni, possono però optare comunque per l'imponibilità e in tal caso sarà obbligatorio applicare il Reverse se l'acquirente è un soggetto passivo Iva. Medesima opzione può essere esercitata anche da qualsiasi altra impresa, nel caso di cessioni di alloggi sociali o fabbricati strumentali. Mentre, nel caso di imponibilità Iva disposta dalla legge, l'imposta sarà assolta dal cedente con le modalità ordinarie. Il comma 1 dell'art 9, lettera b, prevedeva infatti, la sostituzione della lettera a-bis) dell'art 17, sesto comma, del D.P.R. 633/72 con la seguente: *"a-bis) alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) del primo comma dell'articolo 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione"*<sup>294</sup>.

Proseguendo, la **Legge di Stabilità 2015**, al comma 629 dell'art 1, lettera a)<sup>295</sup>, ha previsto, mediante modifica dell'art 17, comma 6, del D.P.R. 633/72, l'estensione del Reverse anche alle seguenti operazioni:

---

<sup>291</sup> Circolare n. 59/E dell'Ade riguardante l'applicabilità del meccanismo dell'inversione contabile o reverse alle cessioni di telefoni cellulari e microprocessori se il cessionario è soggetto residente in Italia, p. 8

<sup>292</sup> Circolare n. 59/E dell'Ade, p. 6

<sup>293</sup> Precedentemente, infatti, l'applicazione del Reverse era riservata alle sole cessioni di immobili strumentali per le quali il cedente optava per l'imponibilità e alle cessioni di immobili strumentali a soggetti con pro-rata di detraibilità non superiore al 25%

<sup>294</sup> Comma 1 dell'art 9, lettera b del Testo coordinato del Decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83 (D.L. n. 83/2012)

<sup>295</sup> Comma 629: *"Al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono apportate le seguenti modificazioni:*

- prestazioni di servizi, relative a edifici, di:
  - pulizia;
  - demolizione;
  - installazione di impianti;
  - completamento;
- trasferimenti di:
  - quote di emissioni di gas a effetto serra ex art 3, Direttiva 2003/87/CE, trasferibili ai sensi dell'art 12 della citata Direttiva;
  - altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata Direttiva;
  - certificati relativi a gas e energia elettrica;
- cessioni di gas e di energia elettrica ad un soggetto passivo rivenditore ex art 7-bis, comma 3, lett. a), D.P.R. 633/72;
- cessioni di beni effettuate nei confronti di ipermercati, supermercati e discount alimentari<sup>296</sup>.

Va aggiunto che, la disposizione relativa a quest'ultima casistica, non essendo stata autorizzata dalla Commissione Ue, non è mai entrata in vigore. Inoltre, la Legge di stabilità ha apportato anche delle modifiche all'art 74, comma 7, del D.P.R. 633/72, prevedendo l'applicazione dell'inversione contabile anche nel caso di cessioni *“di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo”*<sup>297</sup>.

Va detto poi che, la **Legge di Stabilità 2016** del 28 dicembre 2015, n. 208, all'art 1, comma 128 ha previsto l'inserimento nel comma 6 dell'art 17 del Decreto Iva, della lettera a-

---

a) all'articolo 17, sesto comma:

1) alla lettera a), dopo le parole: «alle prestazioni di servizi» sono inserite le seguenti: «diversi da quelli di cui alla lettera a-ter)»;

2) dopo la lettera a-bis) è inserita la seguente:

«a-ter) alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici»;

3) dopo la lettera d) sono aggiunte le seguenti:

«d-bis) ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definite all'articolo 3 della direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, e successive modificazioni, trasferibili ai sensi dell'articolo 12 della medesima direttiva 2003/87/CE, e successive modificazioni;

d-ter) ai trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica;

d-quater) alle cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 3, lettera a);

d-quinquies) alle cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati (codice attività 47.11.1), supermercati (codice attività 47.11.2) e discount alimentari (codice attività 47.11.3)»”

<sup>296</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 13

<sup>297</sup> Legge di Stabilità 2015, art. 1, comma 629, lett. d)

quater)<sup>298</sup> estendendo così l'applicazione dell'inversione contabile anche *“nella fatturazione delle imprese consorziate verso il consorzio, quando quest'ultimo deve applicare lo split payment verso il proprio cliente”*<sup>299</sup>. La fattispecie contenuta in tale lettera riguarda dunque le prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio aggiudicatario di una commessa con un ente pubblico al quale, il consorzio applica l'imposta con lo split payment. Tale disposizione avrebbe dovuto decorrere dall'approvazione da parte degli organi comunitari, tuttavia, nel corso del 2018, tale autorizzazione è stata negata<sup>300</sup> rendendo la norma inefficace, nonostante permanga inserita nel Decreto Iva.

A seguire, in attuazione delle Direttive 2013/42/UE e 2013/43/UE, finalizzate alla prevenzione delle frodi, è stato emanato il Decreto legislativo 11 febbraio 2016, n. 24 che ha modificato ulteriormente il comma 6 dell'art 17 del Decreto Iva. In particolare, l'art 1, comma 1 del **D.lgs. n. 24/2016** disponeva quanto segue:

*“All'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono apportate le seguenti modificazioni:*

*a) la rubrica dell'articolo è sostituita dalla seguente: «Debitore d'imposta»;*

*b) al sesto comma, lettera b), le parole: «, nonché' dei loro componenti ed accessori» sono soppresse;*

*c) al sesto comma la lettera c) è sostituita dalla seguente: «c) alle cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop, nonché' alle cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale;»;*

*d) al sesto comma le lettere d) e d-quinquies) sono abrogate<sup>301</sup>;*

---

<sup>298</sup> Art 1, comma 128, Legge n. 208/2015: *“Al sesto comma dell'articolo 17 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, dopo la lettera a-ter) è inserita la seguente: «a-quater) alle prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza che, ai sensi delle lettere b), c) ed e) del comma 1 dell'articolo 34 del codice di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, e successive modificazioni, si è reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico al quale il predetto consorzio è tenuto ad emettere fattura ai sensi del comma 1 dell'articolo 17-ter del presente decreto. L'efficacia della disposizione di cui al periodo precedente è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, e successive modificazioni»”.*

<sup>299</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 48

<sup>300</sup> La Commissione Ue ha negato l'autorizzazione con la Comunicazione COM (2018) 484 final del 21/06/2018

<sup>301</sup> Infatti, a causa della mancata autorizzazione da parte della Commissione Ue, l'inversione non trova applicazione alle cessioni di materiali e prodotti lapidei e alle cessioni di beni effettuate nei confronti della grande distribuzione.

e) il settimo comma è sostituito dal seguente: «Le disposizioni del quinto comma si applicano alle ulteriori operazioni individuate dal Ministro dell'economia e delle finanze, con propri decreti, in base agli articoli 199 e 199-bis della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, nonché in base alla misura speciale del meccanismo di reazione rapida di cui all'articolo 199-ter della stessa direttiva, ovvero individuate con decreto emanato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, nei casi, diversi da quelli precedentemente indicati, in cui necessita il rilascio di una misura speciale di deroga ai sensi dell'articolo 395 della citata direttiva 2006/112/CE.»;

f) dopo il settimo comma sono aggiunti, in fine, i seguenti: «Le disposizioni di cui al sesto comma, lettere b), c), d-bis), d-ter) e d-quater), del presente articolo si applicano alle operazioni effettuate fino al 31 dicembre 2018<sup>302</sup>.

Le pubbliche amministrazioni forniscono in tempo utile, su richiesta dell'amministrazione competente, gli elementi utili ai fini della predisposizione delle richieste delle misure speciali di deroga di cui all'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE, anche in applicazione del meccanismo di reazione rapida di cui all'articolo 199-ter della stessa direttiva, nonché ai fini degli adempimenti informativi da rendere obbligatoriamente nei confronti delle istituzioni europee ai sensi dell'articolo 199-bis della direttiva 2006/112/CE».

Figura 7: Tabella riepilogativa<sup>303</sup>

Operazione soggetta a reverse charge ex art. 17, comma 6, DPR n. 633/72		Decorrenza	Fino al
a)	Prestazioni di servizi diversi di quelli di cui alla lett. a-ter), compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore	1.1.2007	---
a-bis)	Cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai nn. 8-bis) e 8-ter) dell'art. 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione	26.6.2012 <sup>302</sup>	---
a-ter)	Prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici	1.1.2015	---
a-quater)	Prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio aggiudicatario di una commessa con un Ente pubblico al quale il consorzio applica l'IVA con lo "split payment"	Autorizzazione UE <sup>303</sup>	

<sup>302</sup> Termine prorogato al 31 dicembre 2026 dalla Direttiva comunitaria 2022/890 del 3 giugno 2022

<sup>303</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 255

b)	Cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa CC.GG. ex art. 21 della Tariffa, DPR n. 641/72	1.4.2011	30.06.2022
c)	Cessioni di microprocessori e unità centrali di elaborazione prima dell'installazione in prodotti destinati al consumatore finale	1.4.2011	30.06.2022
	Cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop	2.5.2016	
d)	Cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere	Soppressa	
d-bis)	Trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra ex art. 3, Direttiva n. 2003/87/CE, trasferibili ex art. 12, Direttiva n. 2003/87/CE	1.1.2015	30.06.2022
d-ter)	Trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla Direttiva n. 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica	1.1.2015	30.06.2022
d-quater)	Cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ex art. 7-bis, comma 3, lett. a)	1.1.2015	30.06.2022
d-quinqües)	Cessioni di beni effettuate nei confronti di ipermercati, supermercati e discount alimentari	Soppressa	

Facendo riferimento alla Figura 6, va detto che, il termine precedentemente fissato al 30 giugno 2022 è stato attualmente esteso al 31 dicembre 2026<sup>304</sup>.

Infine, in aggiunta alle casistiche del comma 6 dell'art 17 del D.P.R. 633/72, di cui alla tabella sovrastante, esiste anche una lettera a-quinqües), il cui inserimento è stato previsto dal comma 3 dell'art 4 del D.L. 124/2019, in base al quale: *“All'articolo 17, comma sesto, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, dopo la lettera a-quater) è aggiunta la seguente:*

*a-quinqües) alle prestazioni di servizi, diversi da quelle di cui alle lettere da a) ad a-quater), effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma. La disposizione del precedente periodo non si applica alle operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni e altri enti e società di cui all'articolo 17-ter e alle agenzie per il lavoro disciplinate dal Capo I del Titolo II del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276”*<sup>305</sup>.

<sup>304</sup> La Direttiva comunitaria che ha esteso l'applicabilità temporanea del regime di inversione contabile fino al 31 dicembre 2026 è la 2022/890 del 3 giugno 2022

<sup>305</sup> Comma 3 dell'art 4 del Decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124

## 2.1.2 Presupposti del Reverse: soggetti e casistiche di applicazione

Come visto anche nel paragrafo 1.2.2, secondo le regole ordinarie, soggetto passivo Iva è colui che esercita un'attività d'impresa o di lavoro autonomo e che, di conseguenza, è anche tenuto ad assolvere gli obblighi previsti dalla disciplina del tributo e legittimato ad operare la detrazione dell'imposta pagata ai propri fornitori<sup>306</sup>. Dunque è il soggetto che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi *“nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni”*<sup>307</sup>. L'art 17 del D.P.R. 633/72, al comma 1 stabilisce infatti che, generalmente, *“l'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo”*. Anche l'art 21, al comma 1 del D.P.R. 633/72 prevede che *“per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura [...]”*. Dal punto di vista soggettivo, dunque, l'obbligo di emissione della fattura grava, in linea generale, sul soggetto passivo Iva che effettua l'operazione, ovvero sul cedente di beni o sul prestatore di servizi che, di norma, è obbligato anche al versamento dell'imposta all'Erario<sup>308</sup>.

Va detto però che, il principio di cui al comma 1 dell'art 17 del Decreto Iva soffre di un'importante deroga. Infatti, *“in determinati casi, l'obbligo di versare l'imposta all'Erario (e pertanto l'obbligo di emettere fattura) si trasferisce in capo al **cessionario/committente**, se soggetto passivo Iva. In questi casi, la disciplina prevede l'applicazione del c.d. meccanismo del Reverse Charge, attraverso cui la figura del debitore d'imposta nei confronti dell'Erario viene assunta, in luogo del cedente/prestatore, dal soggetto che acquista il bene o il servizio nell'esercizio d'impresa, arte o professione”*<sup>309</sup>. In pratica, si realizza una vera e propria **inversione della soggettività d'imposta**<sup>310</sup>.

Il comma 2 del sopracitato articolo 17 stabilisce, per l'appunto, che *“gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato,*

---

<sup>306</sup> BAGGIO R., TOSI L., Lineamenti di diritto tributario internazionale, Sesta edizione, Cedam, 2018, p. 273

<sup>307</sup> Art 1, D.P.R 633/72

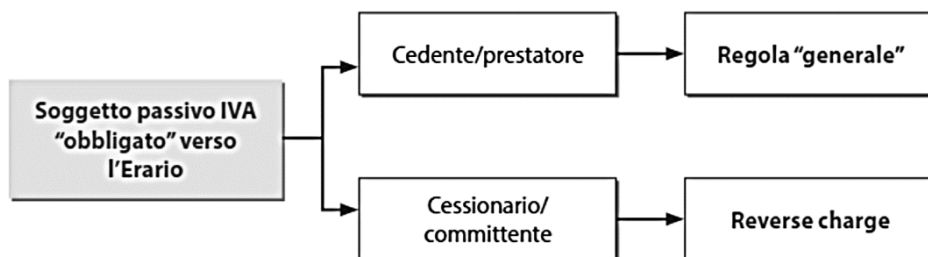
<sup>308</sup> Si ricorda inoltre che sono tenuti ad emettere fattura, oltre ai soggetti residenti nel territorio dello Stato, anche i soggetti non residenti nel caso in cui effettuino operazioni all'interno del territorio dello Stato attraverso l'identificazione diretta, una stabile organizzazione o mediante un rappresentante fiscale ivi residente. Vedi BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 11

<sup>309</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 12

<sup>310</sup> Vedi Corte di Giustizia dell'UE, punto 23, Sentenza 13 giugno 2013, C-125/12, punti 25 e 26, Sentenza 26 aprile 2017, causa C-564/15 e punto 32, Sentenza 30 giugno 2022, C-146/21

compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti. Tuttavia, nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427”.

Figura 8: Soggettività passiva Iva<sup>311</sup>



Vediamo ora le varie casistiche nelle quali trova applicazione il meccanismo dell'inversione contabile.

In particolare, le fattispecie sottoposte al **Reverse esterno** riguardano operazioni effettuate nel territorio dello Stato da o nei confronti di soggetti non residenti. Esse sono disciplinate dal comma 2 dell'art 17 del D.P.R. 633/72 e si distinguono in:

- Operazioni extra Ue → Vi è inversione contabile per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi *“effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c)”*<sup>312</sup>. In tal caso si vedrà che il cessionario/committente italiano, se soggetto passivo Iva, sarà tenuto ad emettere un'autofattura da registrare sia nel registro delle fatture emesse, sia in quello degli acquisti;
- Operazioni intra Ue → *“Nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427”*<sup>313</sup>, ovvero mediante integrazione della fattura ricevuta e successiva annotazione della stessa sia nel registro Iva vendite che in quello degli acquisti.

<sup>311</sup> BARONE M., CURCU R., *op. ult. cit., ibidem*

<sup>312</sup> Comma 2 dell'art 17 del D.P.R. 633/72, primo periodo

<sup>313</sup> Comma 2 dell'art 17 del D.P.R. 633/72, secondo periodo



Le fattispecie, invece, a cui si applica il **Reverse interno**, riguardano le operazioni effettuate nel territorio dello Stato tra soggetti passivi ivi residenti e sono disciplinate nei commi 5, 6 e 7 dell'art 17 del Decreto Iva. Le varie casistiche sono le seguenti:

- Cessioni imponibili di oro da investimento, cessioni di materiale d'oro o di prodotti semilavorati con determinati requisiti di purezza: *“In deroga al primo comma, per le cessioni imponibili di oro da investimento di cui all'articolo 10, numero 11), nonché' per le cessioni di materiale d'oro e per quelle di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato”*<sup>314</sup>;
- Settore dell'edilizia edilizia e in particolare le *“prestazioni di servizi diversi da quelli di cui alla lettera a-ter), compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore”*<sup>315</sup>;
- Cessioni di immobili o meglio, *“cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) del primo comma dell'articolo 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione”*<sup>316</sup>;
- Prestazioni di servizi *“di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici”* <sup>317</sup>;
- Prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio aggiudicatario di una commessa con un ente pubblico al quale, il consorzio applica l'imposta con lo split payment e dunque *“prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza che, ai sensi delle lettere b), c) ed e) del comma 1 dell'articolo 34 del codice di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, e successive modificazioni, si è reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico al quale il predetto consorzio è tenuto ad emettere fattura ai sensi del comma 1 dell'articolo 17-ter del presente decreto”*<sup>318</sup>. Si ricorda comunque che la deroga con riferimento a questa fattispecie non è stata autorizzata dal Consiglio dell'Unione;

---

<sup>314</sup> Comma 5, art 17, D.P.R. 633/72

<sup>315</sup> Comma 6, lett. a), art 17 D.P.R. 633/72

<sup>316</sup> Comma 6, lett. a-bis), art 17 D.P.R. 633/72

<sup>317</sup> Comma 6, lett. a-ter), art 17 D.P.R. 633/72

<sup>318</sup> Comma 6, lett. a-quater), art 17 D.P.R. 633/72

- Prestazioni di servizi, *“diverse da quelle di cui alle lettere da a) ad a-quater), effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma”*<sup>319</sup>;
- Cessioni di *“apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative”*<sup>320</sup>;
- Cessioni di *“console da gioco, tablet PC e laptop, nonché' alle cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale”*<sup>321</sup>;
- Settore energetico ed, in particolare, i *“trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra”*<sup>322</sup>; i *“trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica”*<sup>323</sup>; e le cessioni di *“gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 3, lettera a)”*<sup>324</sup>;
- *“Ulteriori operazioni individuate dal Ministro dell'economia e delle finanze, con propri decreti, in base agli articoli 199 e 199-bis della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, nonché' in base alla misura speciale del meccanismo di reazione rapida di cui all'articolo 199-ter della stessa direttiva, ovvero individuate con decreto emanato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, nei casi, diversi da quelli precedentemente indicati, in cui necessita il rilascio di una misura speciale di deroga ai sensi dell'articolo 395 della citata direttiva 2006/112/CE”*<sup>325</sup>.

Va detto inoltre che, il Reverse trova applicazione anche nei casi previsti dai commi 7 e 8 dall'art 74 del D.P.R. 633/72, in base al quale, *“per le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi e dei relativi lavori, di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e plastica, nonché' di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo, intendendosi comprese anche quelle relative agli anzidetti beni che siano stati ripuliti, selezionati, tagliati, compattati, lingottati o sottoposti ad altri trattamenti atti*

---

<sup>319</sup> Comma 6, lett. a-quinquies), art 17 D.P.R. 633/72

<sup>320</sup> Comma 6, lett. b), art 17 D.P.R. 633/72

<sup>321</sup> Comma 6, lett. c), art 17 D.P.R. 633/72

<sup>322</sup> Comma 6, lett. d-bis), art 17 D.P.R. 633/72

<sup>323</sup> Comma 6, lett. d-ter), art 17 D.P.R. 633/72

<sup>324</sup> Comma 6, lett. d-quater), art 17 D.P.R. 633/72

<sup>325</sup> Comma 7, art 17 D.P.R. 633/72

*a facilitarne l'utilizzazione, il trasporto e lo stoccaggio senza modificarne la natura, al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato. [...] Le disposizioni di cui al presente comma si applicano anche per le cessioni dei semilavorati di metalli ferrosi [...]"<sup>326</sup>.*

*Inoltre, "Le disposizioni del precedente comma si applicano anche per le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli non ferrosi e dei relativi lavori, dei semilavorati di metalli non ferrosi [...]"<sup>327</sup>.*

Le varie fattispecie verranno poi analizzate nel dettaglio nei paragrafi 2.2 e 2.3.

### 2.1.3 Modalità di applicazione dello strumento e i vari adempimenti

Abbiamo visto che il meccanismo del Reverse consiste nel rovesciamento dell'obbligo di applicazione dell'imposta che viene posto a carico del cessionario/committente che assumerà dunque la qualità di debitore d'imposta, anziché del cedente/prestatore.

A tal fine, il cedente/prestatore, se **soggetto stabilito in uno Stato Ue** senza stabile organizzazione in Italia, sarà tenuto ad emettere fattura senza addebito dell'imposta, esponendo però la causa del mancato addebito e richiamando, dunque, la relativa norma dell'art 17 che prevede l'applicazione di tale regime. Dall'altro lato, il cessionario /committente nazionale, purché operante nell'esercizio d'impresa, arte o professione, sarà tenuto ad **integrare**, ai sensi dell'art 46 del D.L. 331/93<sup>328</sup>, la copia della fattura ricevuta dal fornitore comunitario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta oppure indicando che si tratta di un'operazione non imponibile o esente, a numerare il documento con il relativo protocollo e ad annotarlo, ai sensi dell'art 47, comma 1, del D.L. 331/93<sup>329</sup>, nei registri delle operazioni attive e passive.

---

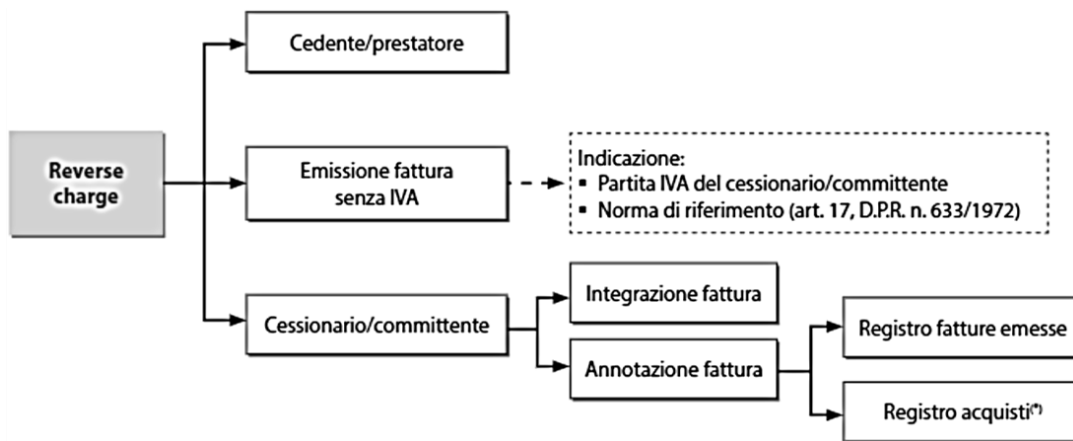
<sup>326</sup> Comma 7, art 74 D.P.R. 633/72

<sup>327</sup> Comma 8, art 74 D.P.R. 633/72

<sup>328</sup> Art 46, comma 1, Decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331: *"La fattura relativa all'acquisto intracomunitario deve essere numerata e integrata dal cessionario con l'indicazione del controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell'operazione, espressi in valuta estera, nonché dell'ammontare dell'imposta, calcolata secondo l'aliquota dei beni. Se trattasi di acquisto intracomunitario senza pagamento dell'imposta o non imponibile o esente, in luogo dell'ammontare dell'imposta nella fattura deve essere indicato il titolo con l'eventuale indicazione della relativa norma comunitaria o nazionale"*

<sup>329</sup> Art 47, comma 1, Decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331: *"Le fatture relative agli acquisti intracomunitari di cui all'articolo 38, commi 2 e 3, lettera b), previa integrazione a norma dell'articolo 46, comma 1, sono annotate distintamente, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente nel registro di cui all'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, secondo l'ordine della numerazione, con l'indicazione anche del corrispettivo delle operazioni espresso in valuta estera. Le fatture di cui all'articolo 46, comma 5, sono annotate entro il termine*

Figura 9: Applicazione Reverse charge con fornitore comunitario<sup>330</sup>



Mentre, nelle ipotesi previste dall'art 17, comma 2, primo periodo, ovvero nei casi in cui il fornitore sia un soggetto **stabilito fuori dall'Ue** che non ha specifici obblighi di emissione della fattura imposti dalla direttiva Iva, la tecnica è quella dell'**autofattura** ai sensi dell'art 21, comma 5 del Decreto Iva, il quale, stabilisce che: *“nelle ipotesi di cui all'articolo 17, secondo comma, primo periodo, il cessionario o il committente emette la fattura in unico esemplare, ovvero, ferma restando la sua responsabilità, si assicura che la stessa sia emessa, per suo conto, da un terzo”*. Il soggetto passivo nazionale sarà, dunque, tenuto ad emettere una sorta di fattura a sé stesso, datandola, protocollandola e annotandola sia nel registro delle vendite che in quello degli acquisti con l'indicazione di *“autofatturazione”*, dei dati del fornitore stabilito nello Stato extra Ue, della natura, qualità e quantità dei beni acquistati, dell'ammontare delle operazioni esenti, non imponibili o imponibili e dell'imposta distinta per aliquota<sup>331</sup>. L'autofattura è dunque un documento che presenta le stesse caratteristiche della fattura con l'unica differenza che sarà il destinatario dell'operazione ad emetterlo<sup>332</sup>.

Nel caso in cui, invece, trovi applicazione il **Reverse interno**, ovvero per le operazioni tra soggetti passivi residenti, la procedura che dovrà adottare il cessionario/committente sarà quella dell'**integrazione** della fattura ricevuta dal proprio fornitore.

*di emissione e con riferimento al mese precedente. Ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta, le fatture sono annotate distintamente anche nel registro di cui all'articolo 25 del predetto decreto”*

<sup>330</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 19

<sup>331</sup> MELIS G., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli, 2017, p. 708

<sup>332</sup> BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019, p. 56

Abbiamo visto una panoramica generale in relazione alle diverse modalità di applicazione dell'inversione contabile. Vediamo ora, invece, nel dettaglio, quali sono gli **adempimenti posti in capo al cedente/prestatore nazionale**, nel caso in cui il destinatario dell'operazione sia un soggetto passivo Iva. In particolare, in applicazione del Reverse, il cedente/prestatore stabilito in Italia sarà tenuto ad emettere la fattura relativa all'acquisto del bene da parte del cessionario o alla prestazione di servizio resa al committente senza addebito dell'imposta. La fattura inoltre dovrà riportare l'annotazione "*inversione contabile*"<sup>333</sup> e l'eventuale riferimento alla norma dell'art 17 del D.P.R. 633/72. Qualora il documento sia emesso in formato elettronico xml **nei confronti di un soggetto Ue o extra Ue**<sup>334</sup> dovrà riportare sette X nel codice destinatario, cinque zeri per il Cap, la sigla del paese estero e la partita Iva del cessionario, se comunitario, oppure il codice "00999999999999" se stabilito in uno Stato extra Ue. Tale fattura dovrà essere emessa entro i termini ordinari di fatturazione e dunque entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione con il codice tipo documento TD01 o, se differita, entro il 15 del mese successivo a quello in cui risulta effettuata l'operazione con codice TD24. Inoltre, il documento dovrà riportare anche il codice natura dell'operazione. Ad esempio, se trattasi di esportazioni il codice sarà N3.1 (non imponibili – esportazioni), oppure nel caso di cessione intracomunitaria si utilizzerà l'N3.2 (non imponibili – cessioni intracomunitarie), oppure ancora l'N3.3 per le cessioni non imponibili verso San Marino. Nel caso in cui, invece, trovi applicazione il **Reverse interno**, il cedente/prestatore nazionale emetterà fattura elettronica del tipo DT01, senza addebito d'imposta e indicherà, a seconda della tipologia di operazione effettuata, uno dei seguenti codici natura:

N6.1 Cessione di rottami e altri materiali di recupero

N6.2 Cessioni di oro e argento puro

N6.3 Subappalto nel settore edile

N6.4 Cessione di fabbricati

N6.5 Cessione di telefoni cellulari

N6.6 Cessione di prodotti elettronici

N6.7 Prestazione di servizi nel settore edile

N6.8 Operazioni del settore energetico

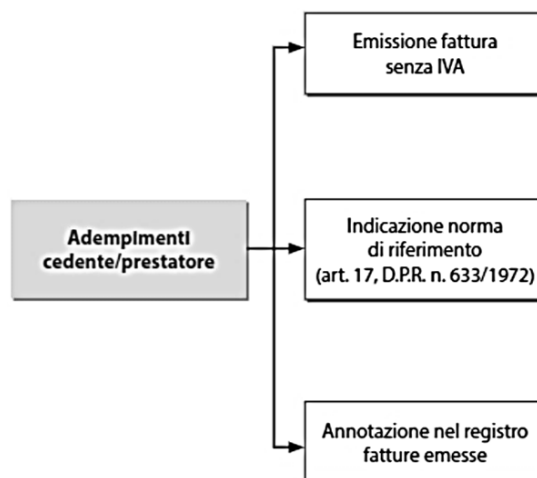
---

<sup>333</sup> Vedi punto 9, Corte di Giustizia dell'UE, Sentenza 26 aprile 2017, C-564/15

<sup>334</sup> Il formato elettronico è obbligatorio dal 1° luglio 2022

## N6.9 Altri casi

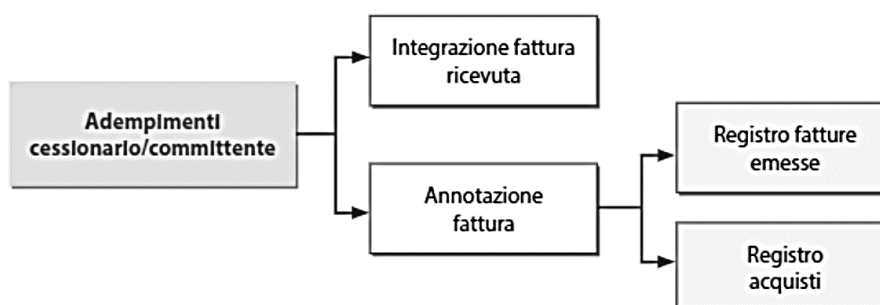
Figura 10: *Adempimenti cedente/prestatore*<sup>335</sup>



Il cedente/prestatore sarà tenuto poi, in ogni caso, a registrare la fattura emessa in Reverse nell'apposito registro di cui all'art 23 del Decreto Iva.

Vediamo ora, nel dettaglio, gli **adempimenti posti in capo al cessionario/committente** se soggetto passivo **nazionale**. Innanzitutto, il cessionario/committente, una volta che ha ricevuto la fattura in Reverse senza Iva dal proprio **fornitore comunitario**, è tenuto ad **integrarla**, entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricezione del documento cartaceo straniero comprovante l'operazione, con l'indicazione dell'aliquota e dell'imposta e ad annotarla sia nel registro degli acquisti, sia in quello delle fatture emesse. L'annotazione della fattura integrata deve avvenire *"nel registro di cui agli artt. 23 o 24 entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'articolo 25"*<sup>336</sup>.

Figura 11: *Adempimenti cessionario/committente*<sup>337</sup>



<sup>335</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 22

<sup>336</sup> Art 17, comma 5, D.P.R. 633/72

<sup>337</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 25

Nel caso in cui, invece, il **fornitore** sia un **sogetto extra Ue**, il cessionario/committente nazionale sarà tenuto ad **emettere un'autofattura** e a registrarla sia nel registro degli acquisti che in quello delle vendite. In tal modo, l'acquirente effettua una duplice operazione andando prima ad assolvere l'imposta in luogo del cedente/prestatore, liquidandola nel registro delle vendite e successivamente a portare in detrazione la stessa imposta. Con l'autofatturazione si ha, quindi, il trasferimento, in capo al cliente, non solo dell'obbligo di applicazione dell'imposta ma anche dell'onere di emissione della fattura<sup>338</sup>. Dunque, per le operazioni di acquisto da un soggetto non stabilito in Italia, il cessionario/committente sarà tenuto ad emettere un'autofattura entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. Tale autofattura, emessa in formato elettronico dal 1° luglio 2022, riporterà, in base alla tipologia di documento, uno dei seguenti codici:

- “TD17 integrazione/autofattura per l’acquisto di servizio UE/estero (inclusi San Marino e Città del Vaticano - art.17 c.2 DPR 633/72);
- TD18 integrazione per l’acquisto di beni intracomunitario (art.46 c. 1 DL 331/93);
- TD19 integrazione/autofattura per l’acquisto di beni già presenti in Italia (in deposito IVA, o provenienti dalla Repubblica di San Marino o Città del Vaticano - art.17 c.2 DPR 633/72)”<sup>339</sup>

Qualora, invece, trovi applicazione il **Reverse interno**, il cessionario/committente nazionale sarà tenuto ad **integrare** il documento ricevuto e nel caso in cui l'integrazione avvenga in modo elettronico<sup>340</sup>, la tipologia di documento da utilizzare sarà la TD16 “*Integrazione fattura reverse charge interno*”.

Va detto inoltre che, il cessionario/committente è obbligato all'**emissione di autofattura** anche nel caso in cui **non riceva la fattura** dal proprio fornitore entro quattro mesi dall'effettuazione dell'operazione. Tale adempimento è finalizzato a **regolarizzare l'operazione ai fini Iva** e deve essere assolto entro il trentesimo giorno successivo alla scadenza dei quattro mesi. Inoltre, anche qualora il cessionario/committente abbia si

---

<sup>338</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam, 2018, p. 891

<sup>339</sup> GRAZIADEI G., BIANCHI R., Reverse charge e fatturazione elettronica: tutto ciò che devi sapere, in Fisco e Tasse, 23 marzo 2022, <https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/14700-reverse-charge-e-fatturazione-elettronica-tutto-cio-che-devi-sapere.html>

<sup>340</sup> Per le operazioni interne documentate da fattura elettronica e soggette a Reverse, l'integrazione è ancora possibile effettuarla manualmente. Non vi è dunque obbligo di formato elettronico come vi è invece, a partire dal 1° luglio 2022, per l'autofattura e l'integrazione derivante dall'applicazione del Reverse esterno.

ricevuto la fattura, ma essa sia irregolare, è tenuto ad emettere, entro i 30 giorni successivi all'effettuazione della registrazione contabile, un'autofattura che in questo caso sarà integrativa. In particolare, ai sensi del comma 8 dell'art 6 del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, *“il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi **senza che sia stata emessa fattura** nei termini di legge o con **emissione di fattura irregolare** da parte dell'altro contraente, è punito con sanzione amministrativa pari al cento per cento dell'imposta, con un minimo di euro 250, sempreché non provveda a regolarizzare l'operazione con le seguenti modalità:*

*a) se non ha ricevuto la fattura, entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, presentando all'ufficio competente nei suoi confronti, previo pagamento dell'imposta, entro il trentesimo giorno successivo, un documento in duplice esemplare dal quale risultino le indicazioni prescritte dall'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, relativo alla fatturazione delle operazioni;*

*b) se ha ricevuto una fattura irregolare, presentando all'ufficio indicato nella lettera a), entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione, un documento integrativo in duplice esemplare recante le indicazioni medesime, previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta”.*

Inoltre, ai sensi del comma 9 del sopracitato articolo 6, *“se la regolarizzazione è eseguita, un esemplare del documento, con l'attestazione della regolarizzazione e del pagamento, è restituito dall'ufficio al contribuente che deve registrarlo ai sensi dell'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”<sup>341</sup>*. Dunque, il cessionario/committente sarà tenuto anche ad annotare l'autofattura emessa nel registro degli acquisti.

Con l'avvento della fatturazione elettronica, la procedura di regolarizzazione consiste nella trasmissione, al sistema di interscambio Sdi, di un'autofattura contraddistinta dal codice tipo documento TD20. Tale metodo sostituisce l'obbligo di presentare all'Ufficio competente l'autofattura in formato analogico.

Abbiamo visto fin qui la **regolarizzazione** degli acquisti interni, mentre, per quanto attiene agli **acquisti intracomunitari**, la regolarizzazione è disciplinata nel comma 5 dell'art 46 del D.L. 331/1993, il quale, stabilisce che: *“Il cessionario di un acquisto intracomunitario di cui all'articolo 38, commi 2 e 3, lettere b) e c), che non ha ricevuto la*

---

<sup>341</sup> Comma 9, art 6, D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471



*relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, deve emettere entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione stessa la fattura di cui al comma 1, in unico esemplare; se ha ricevuto una fattura indicante un corrispettivo inferiore a quello reale deve emettere fattura integrativa entro il giorno 15 del mese successivo alla registrazione della fattura originaria”.*

Nel caso in cui, quindi, il cessionario/committente non abbia ricevuto dal cedente/prestatore il documento che certifica l'effettuazione di un acquisto intracomunitario, o di un acquisto di beni già presenti in Italia da fornitore Ue oppure ancora di una prestazione di servizi territorialmente rilevante; o l'abbia ricevuto sbagliato, l'acquirente sarà tenuto ad emettere l'autofattura e ad annotarla sia nel registro degli acquisti che in quello delle vendite, in applicazione del Reverse. Inoltre, *“diversamente dalla regolarizzazione prevista per le operazioni interne, la disciplina in commento non impone quindi all'operatore nazionale di versare direttamente l'imposta mendiate F24<sup>342</sup>”.*

A volte può risultare comunque complesso capire qual è il comportamento corretto che dovrebbe adottare il cessionario/committente nelle diverse ipotesi di applicazione dell'inversione. Infatti, come visto, nel caso di Reverse charge “nazionale” oppure nel caso di fornitore soggetto stabilito in un altro Stato comunitario che ha emesso regolare fattura, il comportamento che l'acquirente deve adottare è di più semplice applicazione e corrisponde all'integrazione del documento ricevuto. Si specifica inoltre che, la fattura estera va integrata anche nel caso in cui il fornitore sia un soggetto stabilito in uno Stato non comunitario identificato però in uno Stato Ue che effettua una cessione comunitaria. Qualora invece, il cedente/prestatore sia un soggetto stabilito in uno Stato extra Ue che presta un servizio o cede un bene già presente in Italia, la procedura da seguire è quella dell'emissione di un'autofattura<sup>343</sup>.

Nella tabella sottostante vengono **riassunti i casi**, già esaminati in precedenza, di applicazione del Reverse ed il relativo comportamento che il cessionario/committente, soggetto passivo italiano, sarà tenuto ad adottare.

---

<sup>342</sup> BALDIN M., L'autofattura per regolarizzazione, in Fisco & Contabilità N. 50 Del 29/11/2021, p. 4, <https://studioprofessionale.info/lautofattura-per-regolarizzazione/#:~:text=Nel%20caso%20si%20acquistino%20servizi,di%20evitare%20le%20sanzioni%20previste.>

<sup>343</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 25

Figura 12: *Integrazione o autofattura? Il giusto comportamento che l'acquirente deve adottare*<sup>344</sup>

Operazione	Fornitore/prestatore	Comportamento
Acquisto beni	Città del Vaticano	Autofattura
Acquisto beni	San Marino	Indicazione ammontare IVA sulla fattura
Prestazioni servizi art. 7-ter/7-quater/7-quinquies	San Marino /Città del Vaticano	Autofattura
Acquisto intracomunitario di beni	Soggetto passivo UE o soggetto passivo ExtraUE identificato in altro Stato UE	Integrazione fattura estera
Altri acquisti di beni che si trovano in Italia	Soggetto passivo UE	Integrazione fattura estera (no acquisto Intra)
Acquisti di beni (no importazioni)	Soggetto passivo ExtraUE	Autofattura
Prestazioni servizi art. 7-ter/7-quater/7-quinquies	Soggetto passivo UE	Integrazione fattura estera
Prestazioni servizi art. 7-ter/7-quater/7-quinquies	Soggetto passivo ExtraUE	Autofattura
Estrazione beni da deposito IVA	Deposito IVA	Autofattura
Acquisti di beni di cui art. 74, comma 7 e 8 (rottami, metalli ferrosi etc.)	Soggetto passivo IT	Integrazione fattura
Acquisti di oro industriale, argento puro	Soggetto passivo IT	Integrazione fattura
Importazioni di oro industriale, argento e beni di cui art. 74, commi 7 e 8	Importazione	Integrazione documento doganale
Acquisti servizi resi da subappaltatori nel settore edile	Soggetto passivo IT	Integrazione fattura
Acquisti fabbricati (art. 17 comma 6, lett. a-bis)	Soggetto passivo IT	Integrazione fattura
Acquisti telefoni cellulari (commercio all'ingrosso)	Soggetto passivo IT	Integrazione fattura
Acquisti microprocessori (commercio all'ingrosso)	Soggetto passivo IT	Integrazione fattura
Prestazioni di servizi su edifici (pulizia, demolizione, installazione impianti e completamento)	Soggetto passivo IT	Integrazione fattura
Gas, energia, certificati energetici	Soggetto passivo IT	Integrazione fattura
Acquisto di console da gioco, tablet PC e laptop	Soggetto passivo IT	Integrazione fattura

<sup>344</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 27

## 2.2 Reverse interno

Abbiamo visto che il Reverse si definisce interno quando viene applicato alle operazioni tra soggetti passivi Iva residenti nel territorio dello Stato. In particolare, esaminiamo ora, nel dettaglio, le varie fattispecie, elencate precedentemente al paragrafo 2.1.2 e disciplinate nei commi 5, 6 e 7 dell'art 17 del D.P.R. 633/72, riguardanti operazioni effettuate nel territorio dello Stato tra soggetti passivi ivi residenti, per le quali trova applicazione il Reverse interno.

### 2.2.1 Reverse charge in edilizia

La prima casistica di applicazione del Reverse interno che vado qui ad approfondire, riguarda il settore dell'edilizia e, in particolare, la lettera a), a-ter), a-quater) e a-quinquies) del comma 6 dell'art 17 del Decreto Iva. Ricordo che l'applicazione dell'inversione contabile alla fattispecie in esame *“ha lo scopo di contrastare alcuni fenomeni evasivi che si manifestano in edilizia, ove non di rado accade che il subappaltatore non versi l'IVA addebitata all'appaltatore”*<sup>345</sup>.

Per quanto attiene alle prestazioni di servizi legate all'edilizia, si possono distinguere forme diverse di Reverse:

- Il Reverse applicabile, dal 1° gennaio 2007, ai sensi della **lettera a)** dell'art 17 del D.P.R. 633/72, alle prestazioni di subappalto in edilizia;
- Il Reverse, introdotto dalla Legge di Stabilità per il 2015, applicabile, ai sensi della **lettera a-ter)** dell'art 17 del D.P.R. 633/72, alle prestazioni di servizi *“di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici”*<sup>346</sup>;
- Il Reverse, introdotto dalla Legge di Stabilità 2016 e previsto dalla **lettera a-quater)** dell'art 17 del D.P.R. 633/72, relativo alle prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate verso il consorzio nel caso in cui, quest'ultimo sia aggiudicatario di una commessa con un ente pubblico al quale, il consorzio applica l'imposta con Split payment. Va detto però che, tale forma di Reverse non è mai stata autorizzata dalla Commissione europea, di conseguenza, attualmente non è applicabile;
- Il Reverse, introdotto con il D.L. 124/2019 e previsto della **lettera a-quinquies)** dell'art 17 del D.P.R. 633/72, riguardante le prestazioni di servizi *“diverse da quelle di*

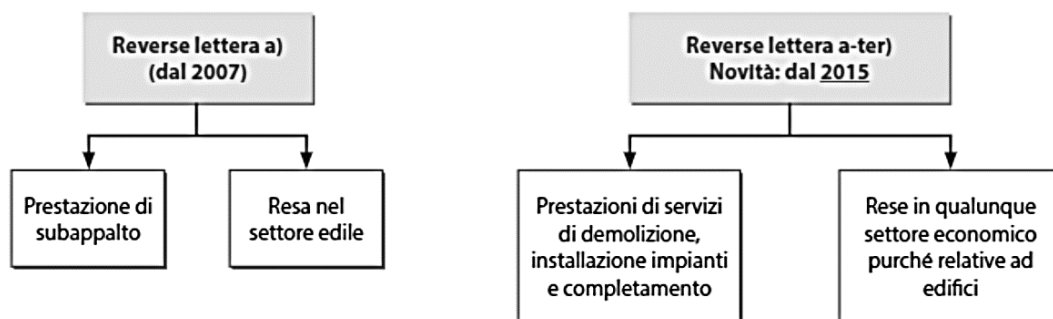
---

<sup>345</sup> Circolare dell'Agenzia delle entrate del 4 agosto 2006, n. 28, p. 15

<sup>346</sup> Art 17, comma 6, lett. a-ter) del D.P.R. 633/72

cui alle lettere da a) ad a-quater), effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma”<sup>347</sup>. Va detto tuttavia che, ai sensi del comma 4 dell’art 4 del D.L. 124/2019, l’efficacia di tale disposizione “è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell’Unione europea, dell’autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell’articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006”. A tal proposito, la Commissione Ue, con la Comunicazione 243 del 22 giugno 2020, si è opposta alla richiesta di deroga presentata dall’Italia, ritenendo tale forma di Reverse “una misura di carattere generale che non sembra essere sufficientemente mirata a contrastare una concreta situazione di frode”<sup>348</sup>. Inoltre, sempre secondo il parere della Commissione, “la concessione di un’altra misura speciale come quella richiesta comporterebbe una maggiore disarmonizzazione tra il sistema IVA italiano e il sistema comune dell’IVA istituito dalla direttiva IVA e costituirebbe un’ulteriore complicazione per le imprese in quanto ne aggraverebbe l’onere amministrativo”<sup>349</sup>.

Figura 13: Lettera a) e a-ter) del D.P.R. 633/72<sup>350</sup>



Va detto però che, il Reverse non trova applicazione per tutte le operazioni effettuate nel settore edile. Infatti, la **lettera a)** dell’art 17, comma 6, del Decreto Iva specifica che l’inversione contabile si applica: “alle **prestazioni di servizi diversi da quelli di cui alla lettera a-ter)**, compresa la prestazione di manodopera, **rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l’attività di costruzione o**

<sup>347</sup> Art 17, comma 6, lett. a-quinquies) del D.P.R. 633/72

<sup>348</sup> Comunicazione della Commissione al Consiglio, Bruxelles, 22.6.2020 COM (2020) 243 final, p. 4

<sup>349</sup> Comunicazione della Commissione al Consiglio, Bruxelles, 22.6.2020 COM (2020) 243 final, p. 4

<sup>350</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 46

*ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore. La disposizione non si applica alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori".*

Dunque, affinché una fattispecie rientri nella casistica di cui alla lettera a) è necessario che ricorrano congiuntamente 3 **presupposti**:

- L'attività deve essere prestata in base ad un **contratto di subappalto** (presupposto soggettivo). In particolare, il subappalto altro non è che un appalto reso nei confronti di un altro appaltatore. Dunque, il prestatore deve essere un soggetto subappaltatore che fornisce la propria prestazione nei confronti di un soggetto appaltatore o, a sua volta, di un altro subappaltatore. Mentre, per quanto riguarda le prestazioni fornite dall'appaltatore al proprio committente, l'inversione contabile non trova applicazione. Con riferimento al presupposto soggettivo, va detto inoltre che l'Agenzia ha sempre equiparato al contratto di appalto<sup>351</sup> il contratto d'opera<sup>352</sup>, conseguentemente, nel Reverse di cui alla lett. a) sono ricomprese anche tali prestazioni d'opera<sup>353</sup>;
- La prestazione deve essere svolta nell'ambito del **settore edile** (presupposto oggettivo). È necessario, dunque, che l'attività resa sia dal subappaltatore che

---

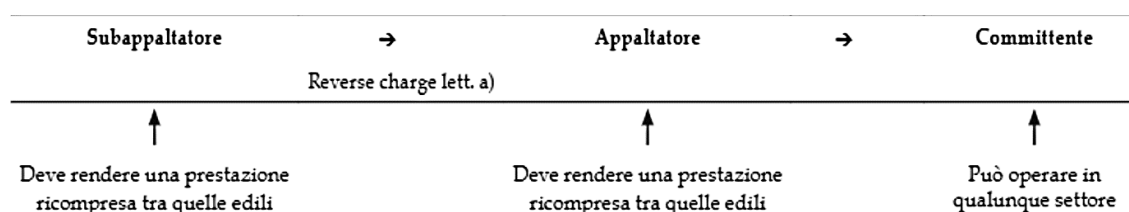
<sup>351</sup> In particolare, l'appalto è regolato dagli artt. 1655 e ss. del Codice civile, in base al quale: *"L'appalto è il contratto col quale una parte assume, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, il compimento di un'opera o di un servizio verso un corrispettivo in danaro"*. Inoltre, ai sensi dell'art 1656 del C.C.: *"L'appaltatore non può dare in subappalto l'esecuzione dell'opera o del servizio, se non è stato autorizzato dal committente"*.

<sup>352</sup> Il contratto d'opera è disciplinato dall'art 2222 del Codice civile, in base al quale: *"Quando una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente, si applicano le norme di questo capo, salvo che il rapporto abbia una disciplina particolare nel libro IV"*. Il punto che differenzia tale contratto da quello di appalto ha a che fare con la struttura e la dimensione dell'impresa, infatti, nel contratto d'opera a prevalere è l'attività lavorativa del prestatore organizzata secondo il modello della piccola impresa; mentre nell'appalto/subappalto, l'esecutore si avvale di una struttura organizzativa maggiormente articolata. Vedi BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 59

<sup>353</sup> Il comma 6, lett. a) dell'art 17 del D.P.R. 633/72 richiama infatti anche le prestazioni di manodopera prevedendo l'applicazione del Reverse anche *"alle prestazioni di servizi diversi da quelli di cui alla lettera a-ter), compresa la prestazione di manodopera [...]"*. Inoltre, per quanto attiene l'estensione ai contratti d'opera, si può fare riferimento anche alla circolare 37/E dell'Ade del 29 dicembre 2006, in base alla quale: *"la norma, specificando che sono incluse nel campo di applicazione del reverse-charge le prestazioni di manodopera, di fatto estende l'obbligo dell'inversione contabile anche alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera di cui all'art. 2222 del c.c. [...] Ne consegue che, in generale, il reverse-charge trova applicazione anche in relazione ai servizi resi nel settore edile sulla base di contratti d'opera e cioè in base a contratti in cui il lavoro personale del prestatore risulta prevalente rispetto alla organizzazione dei mezzi approntati per la esecuzione del servizio."* Infine, nella risoluzione 172/E del 13 luglio 2007, l'Ade specifica che: *"[...] i servizi forniti ai soggetti appaltatori o ad altri subappaltatori assumono rilevanza non solo se resi sulla base di un contratto riconducibile alla tipologia dell'appalto ma anche se effettuati in base ad un contratto di prestazione d'opera, che si differenzia dall'appalto per la prevalenza dell'attività lavorativa del prestatore rispetto alla struttura organizzativa. Diversamente, rimangono escluse le forniture di beni con posa in opera posto che, in tali operazioni, la posa in opera assume di regola una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene"*.

dall'appaltatore rientri nel settore edile e sia ricompresa nella Sezione F (Costruzioni) della classificazione Ateco 2007<sup>354</sup>. Da ciò ne consegue che, **sia il soggetto appaltatore che quello subappaltatore devono appartenere al comparto edilizio**, mentre il committente può anche essere un soggetto non appartenente al settore delle costruzioni;

Figura 14: *Soggetti e settore edile del Reverse lett. a) comma 6, art 17, D.P.R. 633/72*<sup>355</sup>



Con riferimento alla necessità di appartenenza al settore edile dell'appaltatore e del subappaltatore ai fini dell'applicazione del Reverse, abbiamo visto che il criterio oggettivo è soddisfatto nel caso in cui l'attività prestata sia contraddistinta da uno dei codici contenuti nella sezione F della classificazione Ateco. A tal proposito, nell'ambito della Risoluzione n. 172 del 13 luglio 2007, con riferimento a una società subappaltatrice che pur svolgendo una prestazione rientrante nella lettera F disponeva di un codice attività diverso, l'Ade ha chiarito che: *"ai fini dell'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile rileva l'effettiva attività svolta, indipendentemente dal codice attività utilizzato e comunicato all'Agenzia delle Entrate. [...] Con riferimento alle prestazioni rese dalla società "subappaltatrice", dall'istanza risulta che la citata società subappaltatrice non ha comunicato all'Agenzia delle Entrate di svolgere un'attività rientrante nella sezione F della tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN (2004), pur svolgendo effettivamente un'attività classificabile in tale sezione. Al riguardo, si è dell'avviso che, se la società svolge nella sostanza un'attività rientrante nella predetta sezione F (circostanza non valutabile in tale sede), alle prestazioni da questa rese sia comunque applicabile il regime dell'inversione contabile, fermo restando l'obbligo della stessa società di comunicare, ai sensi dell'articolo 35, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, l'effettiva attività esercitata"*<sup>356</sup>. In sostanza, dunque, l'attività svolta, ai fini di una corretta identificazione, deve essere valutata sulla base di quanto previsto dal contratto e dalle

<sup>354</sup> I codici Ateco della Sezione F, riferita al settore edile, aggiornati al 2022, vanno dal 41 al 43.99.09

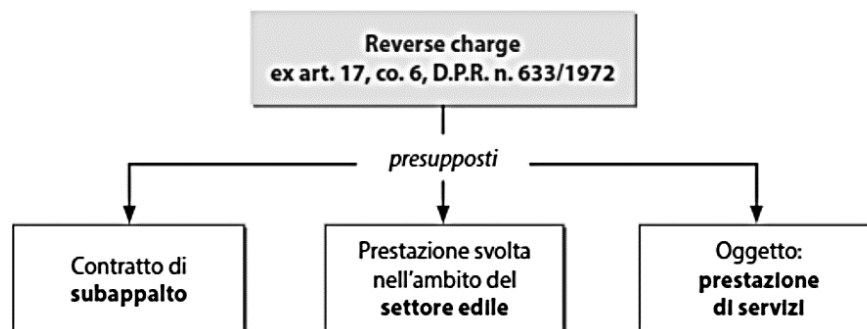
<sup>355</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 73

<sup>356</sup> Risoluzione del 13/07/2007 n. 172 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

note esplicative dei codici attività. Ciò che rileva non è tanto il codice attività attribuito dalle parti, quanto l'attività, specifica ed effettiva, oggetto del contratto di appalto/subappalto. Infatti, partendo dal presupposto che il Reverse è stato introdotto come misura antifrode, se bastasse per il potenziale frodatore dichiarare un codice attività non conforme all'attività svolta in concreto per evitare l'applicazione dell'inversione, si svuoterebbe di significato l'intero impianto del Reverse. Inoltre, dato che rileva l'attività specifica oggetto del contratto di subappalto, nel caso in cui il subappaltatore eserciti più attività e l'attività oggetto del contratto sia secondaria troverà comunque applicazione il Reverse. Dunque, *“sono tenuti all'applicazione del Reverse i subappaltatori che svolgono, anche se in via non esclusiva o prevalente, attività identificate dai codici Ateco riferiti alla divisione Costruzioni. Tale obbligo attiene alle sole prestazioni rese nell'ambito delle medesime attività edili”*<sup>357</sup>. Stesso ragionamento vale anche nel caso in cui l'attività edile in subappalto sia svolta in via occasionale.

- L'attività, inoltre, deve essere classificata come una **prestazione di servizi** e non come cessione di beni (presupposto giuridico)<sup>358</sup>.

Figura 15: Presupposti applicativi della lettera a), comma 6, art 17 del Decreto Iva<sup>359</sup>



Condizioni per l'applicazione del reverse charge	
1	Stipulazione di un contratto d'appalto o di un contratto di prestazione d'opera: deve trattarsi di interventi caratterizzati dalla presenza di tre o più soggetti
2	Applicazione solo nei rapporti tra subappaltatori e appaltatori (o tra subappaltatori) e mai tra appaltatore principale e committente
3	Sia il prestatore (subappaltatore) che l'appaltatore principale (o altro subappaltatore) devono svolgere una prestazione di servizi riconducibile alle attività della sezione F della Tabella ATECO 2007

<sup>357</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 79

<sup>358</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 48

<sup>359</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 47 e 94

Il Reverse di cui alla **lettera a-ter)** del comma 6 dell'art 17 del D.P.R. 633/72 si applica, invece, *“alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici”*. Tralasciando i servizi di pulizia, di cui si parlerà al paragrafo 2.2.3, i **presupposti applicativi** che devono ricorrere congiuntamente sono, in questo caso, i seguenti:

- Deve trattarsi sempre di una **prestazione di servizi** e non di una cessione di beni<sup>360</sup>;
- Tale prestazione deve, inoltre, essere svolta **su un edificio**. Infatti, nonostante la Direttiva comunitaria del 24 luglio 2006 n. 69, consentisse agli Stati membri l'adozione dell'inversione contabile per le prestazioni di servizi aventi ad oggetto beni immobili<sup>361</sup>, il legislatore nazionale ha deciso di limitare l'applicazione del Reverse di cui alla lettera a-ter) esclusivamente agli edifici. A tal proposito *“è necessario definire il concetto di edificio al quale la lettera a-ter) fa testuale riferimento. Da un punto di vista fiscale non si rinviene, in ambito IVA, una definizione di edificio”*<sup>362</sup>, ma come chiarisce la Circolare dell'Ade n. 14/E del 27 marzo 2015, l'articolo 2 del d.lgs. 192/2005<sup>363</sup> definisce l'edificio come *“un sistema costituito dalle strutture edilizie esterne che delimitano uno spazio di volume definito, dalle strutture interne che ripartiscono detto volume e da tutti gli impianti e dispositivi tecnologici che si trovano stabilmente al suo interno; la superficie esterna che delimita un edificio può confinare con tutti o alcuni di questi elementi: l'ambiente esterno, il terreno, altri edifici; il termine può riferirsi a un intero edificio ovvero a parti di edificio progettate o ristrutturate per*

---

<sup>360</sup> A volte, può risultare complesso capire se l'attività prestata vada inquadrata tra le cessioni di beni o tra le prestazioni di servizi, soprattutto nel caso in cui la cessione di beni comporti anche la posa in opera degli stessi da parte del medesimo soggetto. L'Ade, di conseguenza, si è trovata, negli anni, a dover emanare diverse Risoluzioni riguardanti proprio casi specifici di dubbio inquadramento. Dalle varie interpretazioni fornite dall'Agenzia, si può ritenere che, qualora il materiale sia semplicemente posato o installato, dal medesimo soggetto che l'ha prodotto, senza perdere la sua natura originaria, non si realizzi un contratto di appalto e l'attività sia da inquadrare come fornitura con posa e dunque come cessione di beni (in tal caso, infatti, la posa in opera viene qualificata come accessoria rispetto alla fornitura; mentre, va detto che, qualora la posa abbia ad oggetto materiali forniti da terzi, si dovrebbe parlare di contratto d'appalto). Nel caso in cui, invece, il materiale prodotto sia poi impiegato per realizzare un'opera diversa ed ulteriore, l'attività andrebbe inquadrata come appalto e dunque come prestazione di servizi. Vedi BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 66

<sup>361</sup> Art 1, della Direttiva 2006/69/CE del Consiglio del 24 luglio 2006, punto 7): *“Gli Stati membri possono stabilire che, per le operazioni seguenti, il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti esse sono effettuate:*

*i) Prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili nonché la consegna di lavori immobiliari, considerata cessione di beni ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 5”*

<sup>362</sup> Circolare dell'Ade n. 14/E del 27 Marzo 2015, p. 9

<sup>363</sup> Decreto legislativo riguardante l'“Attuazione della direttiva 2002/91/CE relativa al rendimento energetico nell'edilizia”



*essere utilizzate come unità immobiliari a sé stanti*<sup>364</sup>. Dunque, sulla base di quanto riportato nella Circolare 14/E, già richiamata in precedenza, e nella Circolare 37/E del 22 dicembre 2015, rientrano in tale definizione sia i fabbricati ad uso abitativo che quelli ad uso strumentale, compresi quelli di nuova costruzione (e le loro parti) o in corso di costruzione e le unità in corso di definizione.

*Mentre “si ritiene che non rientrino nella nozione di edificio e vadano, quindi, escluse dal meccanismo del Reverse charge le prestazioni di servizi di cui alla lettera a-ter) aventi ad oggetto, ad esempio, terreni, parti del suolo, parcheggi, piscine, giardini, etc., salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell’edificio stesso”*<sup>365</sup>, condizione che si verifica, ad esempio, nel caso di giardini pensili; di piscine collocate sui terrazzi degli edifici; di parcheggi interrati o collocati sul lastrico solare dell’edificio; di impianti fotovoltaici collocati sui tetti; di impianti facenti parte dell’edificio<sup>366</sup> come quelli idrici-sanitari, elettrici, di condizionamento o di allarme.

Per quanto attiene agli impianti fotovoltaici va detto che, essi sono soggetti all’applicazione del Reverse, oltre al caso in cui siano collocati sul tetto degli edifici, anche qualora siano “a terra” e all’esterno dell’edificio purché siano comunque funzionali o serventi lo stesso. Dunque, *“si ritiene che gli impianti fotovoltaici posti su edifici e quelli realizzati su aree di pertinenza di fabbricati (ad esempio impianti fotovoltaici “a terra”), sempre che gli impianti non siano accatastati come unità immobiliari autonome, siano soggetti al meccanismo del Reverse charge di cui all’articolo 17, sesto comma, lett. a-ter) del DPR n. 633 del 1972. Diversamente, l’installazione di centrali fotovoltaiche poste sul lastrico solare (o su aree di pertinenza di fabbricati di un edificio), accatastate autonomamente in categoria D/1, ovvero D/10, non costituendo un edificio né parte dell’edificio sottostante, non dovrà essere assoggettata al meccanismo del Reverse charge di cui all’articolo 17, sesto comma, lett. a-ter) del DPR n. 633 del 1972”*<sup>367</sup>.

---

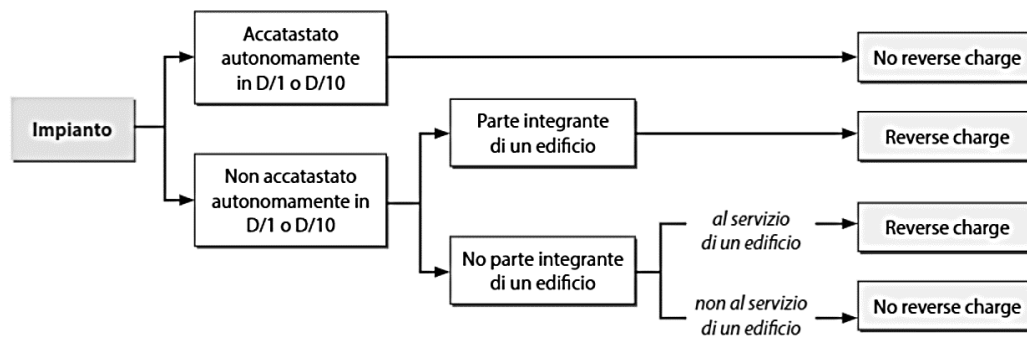
<sup>364</sup> Decreto legislativo del 19 agosto 2005, n. 192

<sup>365</sup> Circolare 14/E del 27 marzo 2015, p. 10

<sup>366</sup> Con riferimento agli impianti facenti parte dell’edificio, la Circolare 37/E del 22 dicembre 2015, a p. 12, precisa che nei “casi in cui gli impianti siano posizionati in parte internamente ed in parte esternamente all’edificio, in una logica di semplificazione e allo scopo di evitare incertezze interpretative, si ritiene che occorra valorizzare l’unicità dell’impianto che complessivamente serve l’edificio. [...] In altri termini, ogni qual volta l’installazione di un impianto sia funzionale o servente all’edificio, anche se parte dell’impianto è posizionato all’esterno dello stesso, deve trovare applicazione il meccanismo del Reverse charge, ai sensi della lett. a-ter) dell’articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972”

<sup>367</sup> Circolare 37/E del 22 dicembre 2015, p. 16

Figura 16: *Applicazione Reverse lett. a-ter) in caso di impianti fotovoltaici*<sup>368</sup>



- Tale prestazione deve, infine, riguardare la **demolizione, l'installazione di impianti** o il **completamento di edifici**. Anche in questo caso, per capire la corretta qualificazione dell'attività prestata, è necessario fare riferimento ai codici Ateco della sezione F<sup>369</sup>. O meglio, bisogna valutare se l'attività realmente svolta rientra tra quelle previste dai codici attività riferibili alla demolizione, all'installazione di impianti e al completamento di edifici. Inoltre, va detto che, nella pratica, le prestazioni ricomprese nella lettera a-ter) sono quelle di appalto e di opera, dal momento che, solo attraverso tali contratti è possibile la realizzazione di lavori di demolizione, installazione e completamento.

Per quanto riguarda le attività di installazione impianti, esse ricomprendono, ad esempio, l'installazione di un impianto di videosorveglianza, anche qualora abbia le telecamere poste all'esterno dell'edificio; l'installazione di un impianto fotovoltaico (alle condizioni già in precedenza riportate); l'installazione di un impianto antincendio ecc.... Per quanto attiene, invece, alle attività di completamento, esse possono consistere, ad esempio, nell'intonacatura, nella posta in opera di infissi, nel rivestimento di pavimenti e muri o nella tinteggiatura e posa in opera di vetri.

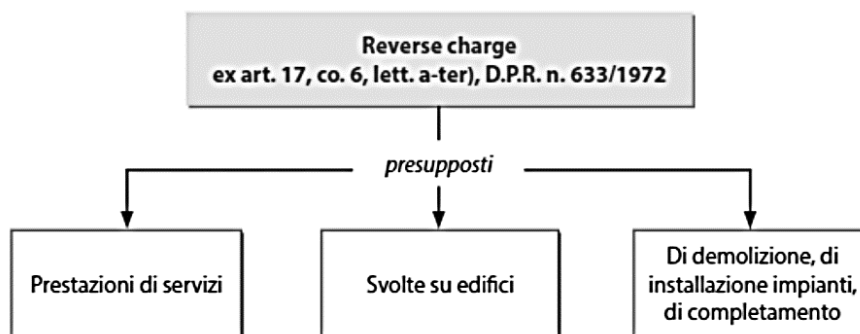
Va detto inoltre che, facendo la norma riferimento ai codici Ateco, vanno ricompresi nel Reverse di cui alla lett. a-ter) anche i lavori di manutenzione, riparazione e ristrutturazione. A tal proposito, nella Circolare 37/E si precisa che *"fra le prestazioni indicate nel codice 43.29.09, come in tutti i codici della divisione 43 "Lavori di*

<sup>368</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 107

<sup>369</sup> In particolare, i codici Ateco che fanno riferimento alle attività di demolizione, installazione impianti e completamento di edifici sono: il codice 43.11.00 per la demolizione, i codici che vanno dal 43.21.01 al 43.29.09 esclusi il 43.21.03 (Installazione di impianti di illuminazione stradale e dispositivi elettrici di segnalazione, illuminazione delle piste degli aeroporti), il 43.22.04 (Installazione di impianti di depurazione per piscine) e il 43.22.05 (Installazione di impianti di irrigazione per giardini) per quanto riguarda l'installazione di impianti e i codici che vanno dal 43.32.01 al 43.39.09 per le attività di completamento.

costruzione specializzati”, sono comprese anche le attività di riparazione e manutenzione dei beni ivi indicati. Pertanto, anche le prestazioni di manutenzione e riparazione, ancorché non esplicitamente indicate dai codici ATECO di riferimento della divisione 43, dovranno essere assoggettate al meccanismo dell’inversione contabile, ai sensi della lett. a-ter) dell’articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972”<sup>370</sup>. Ad esempio, saranno soggetti al Reverse i corrispettivi: per le manutenzioni periodiche o programmate (è il caso dei canoni di abbonamento periodici), per i diritti di chiamata, per le manutenzioni delle parti mobili di un impianto (es. manutenzione degli estintori se considerati parte integrante dell’impianto antincendio nel suo complesso), per la sostituzione di parti mobili di un impianto necessaria al suo mantenimento in efficienza o finalizzata al suo ammodernamento (es. sostituzione di una scheda elettronica dell’impianto telefonico).

Figura 17: Presupposti applicativi della lettera a-ter), comma 6, art 17 del Decreto Iva<sup>371</sup>



Va detto inoltre che, ai fini dell’applicazione dell’inversione di cui alla lett. a-ter) nel rapporto tra appaltatore e committente, bisogna verificare che il **committente** sia un **soggetto passivo Iva**. Questo perché, il committente di lavori edili potrebbe anche essere una società, un imprenditore individuale, un professionista, un privato, un ente pubblico o un ente non commerciale, il quale, non è detto che sia un soggetto passivo; a differenza dell’appaltatore che invece lo è per definizione. Immaginiamo ora che il committente sia, ad esempio, una persona fisica, la quale, può esercitare un’attività economica come imprenditore individuale o come lavoratore autonomo. In questo caso, se l’immobile oggetto della prestazione è quello utilizzato dal committente per l’esercizio della propria attività imprenditoriale o professionale allora troverà applicazione il Reverse di cui alla

<sup>370</sup> Circolare 37/E del 22 dicembre 2015, p. 14

<sup>371</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 48

lett. a-ter), viceversa, qualora l'immobile risulti estraneo all'esercizio di suddetta attività (perché magari è l'abitazione privata del committente) non troverà applicazione l'inversione contabile.

Per quanto attiene invece ai committenti società o enti commerciali, essendo soggetti esercitanti per l'appunto attività commerciale, per i servizi di demolizione, installazione di impianti e di completamento resi sugli edifici in loro possesso troverà applicazione il Reverse charge.

Qualora invece, il committente sia un ente non commerciale, il Reverse trova applicazione soltanto qualora l'ente svolga in via secondaria attività commerciale, infatti, solo limitatamente a tale attività può essere considerato soggetto passivo Iva. Stessa considerazione vale per il committente ente pubblico. Difatti, nel caso in cui la Pubblica amministrazione, oltre alla propria attività istituzionale, svolga anche marginalmente attività commerciale, limitatamente all'esercizio di tale attività, verrà considerata soggetto passivo. A tal proposito, la Circolare 14/E precisa che i servizi di demolizione, di installazione di impianti e di completamento *“resi alla Pubblica Amministrazione, soggetti al meccanismo dell'inversione contabile, sono unicamente quelli che vengono acquistati da quest'ultima nell'esercizio della propria attività economica”*<sup>372</sup>. Per quanto riguarda invece i servizi resi alla Pubblica amministrazione su immobili adibiti all'esercizio della propria attività istituzionale, troverà applicazione il meccanismo dello Split Payment, di cui si tratterà ampiamente nel capitolo 3.

Infine, sempre con riferimento al committente, soggetto passivo, va detto che il Reverse non trova applicazione *“alle prestazioni di servizi rese nei confronti di soggetti che, beneficiando di particolari regimi fiscali, sono di fatto esonerati dagli adempimenti previsti dal DPR n. 633 del 1972 (annotazione delle fatture, tenuta del registro dei corrispettivi e del registro degli acquisti, di cui agli articoli 23, 24 e 25 del DPR n. 633 del 1972). [...] A titolo esemplificativo, fra i soggetti esonerati dall'applicazione del meccanismo del Reverse charge rientrano i produttori agricoli con volume di affari non superiore a 7.000 euro, di cui all'articolo 34, comma 6, del DPR n. 633 del 1972 [...]”*<sup>373</sup>. La Circolare 14/E precisa però, anche che, l'inversione trova applicazione nei confronti dei soggetti minimi e forfetari<sup>374</sup>.

---

<sup>372</sup> Circolare 14/E del 27 marzo 2015, p. 21

<sup>373</sup> Circolare 14/E del 27 marzo 2015, p. 27

<sup>374</sup> “[...] Non si applica il reverse charge alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate da soggetti che applicano il regime forfetario. Qualora, invece, tali soggetti acquistino beni o servizi in regime di Reverse

La figura sottostante riassume le condizioni che devono sussistere affinché sia applicabile l'inversione prevista dalla lettera a-ter) del comma 6 dell'art 17 del D.P.R. 633/72.

Figura 18: *Condizioni per l'applicazione del Reverse lett. a-ter)*<sup>375</sup>

Condizioni per l'applicazione del reverse charge di cui alla lettera a-ter	
1	Una prestazione di servizi
2	Intervento avente ad oggetto un edificio
3	Il committente deve essere soggetto passivo IVA, che non applica determinati regimi speciali IVA
4	La prestazione deve avere ad oggetto la pulizia, la demolizione, l'installazione di impianti o il completamento dell'edificio.

Proseguendo, va detto che, nel caso in cui, siano contemporaneamente soddisfatti sia i presupposti per l'applicazione dell'inversione di cui alla lettera a) sia quelli di cui alla lett. a-ter), si applica il Reverse di cui alla lettera a-ter)<sup>376</sup>.

Dunque, riassumendo, per capire se un'attività rientra nella fattispecie prevista dalla lettera a) oppure in quella dell'a-ter) bisogna verificare prima di tutto che si tratti di una prestazione di servizi e successivamente il relativo codice Ateco. Se tale codice inquadra l'attività tra le prestazioni di demolizione, di installazione di impianti o di completamento eseguite su edifici allora trova applicazione il Reverse di cui alla lettera a-ter), altrimenti, nel caso in cui l'attività sia resa verso un committente edile in base ad un contratto di subappalto, trova applicazione il Reverse di cui alla lettera a).

Va precisato poi che, il Reverse di cui alla lettera a) richiede la presenza di almeno tre soggetti: committente, appaltatore e subappaltatore (es. la società appaltatrice B riceve l'incarico di ristrutturare un immobile da parte della società committente A e decide di dare in subappalto tale ristrutturazione alla società subappaltatrice C). Mentre, per il Reverse di cui alla lettera a-ter) è sufficiente che vi siano un committente e un prestatore/appaltatore (es. la società A, committente, dà in appalto alla società appaltatrice B la tinteggiatura di un edificio, attività qualificabile come di completamento).

Infine, ulteriore differenza è data dal fatto che, per le fattispecie di cui alla lettera a-ter) il committente può essere un qualunque soggetto passivo Iva, mentre per quelle della lettera a) la prestazione deve essere resa verso un committente edile.

---

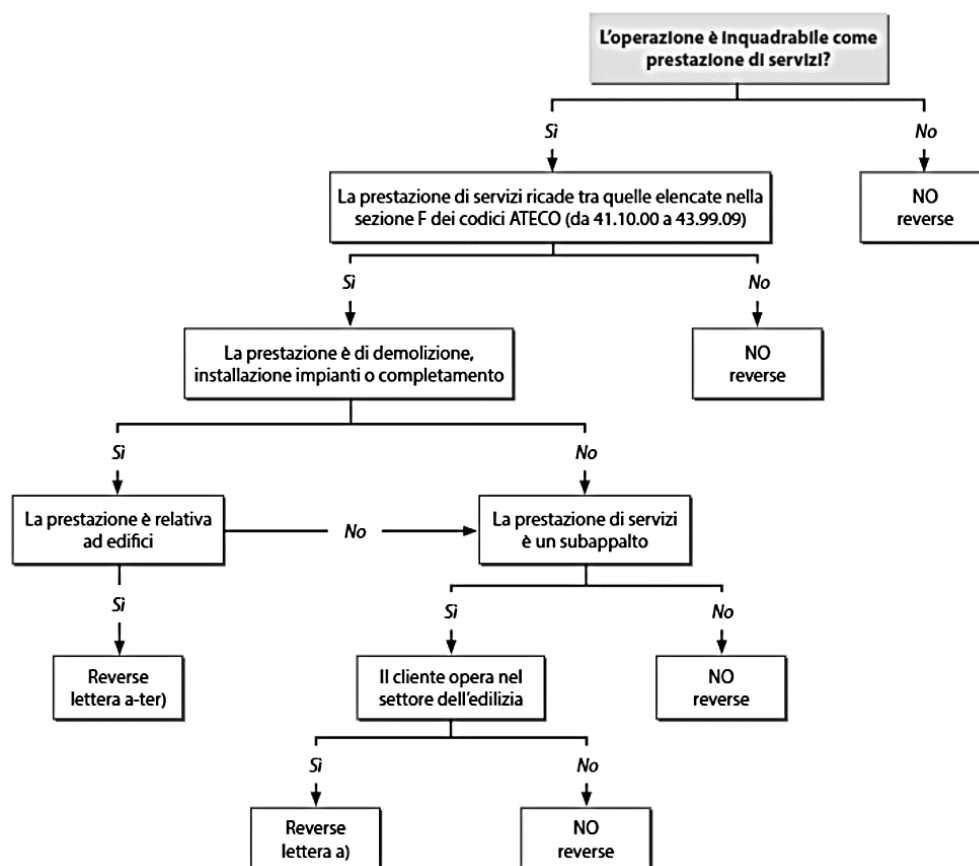
*charge, gli stessi saranno tenuti ad assolvere l'imposta secondo tale meccanismo e, non potendo esercitare il diritto alla detrazione, dovranno effettuare il versamento dell'imposta a debito", Circolare 14/E, p. 24*

<sup>375</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 104

<sup>376</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 56

Lo schema sottostante riassume quanto fin qui detto.

Figura 19: Domande chiave per l'applicazione del Reverse in edilizia<sup>377</sup>



A **livello operativo**, sarà chiamata ad applicare l'imposta:

- per la fattispecie di cui alla **lettera a)**, l'impresa di costruzioni/ristrutturazioni appaltatrice, in luogo del soggetto subappaltatore.

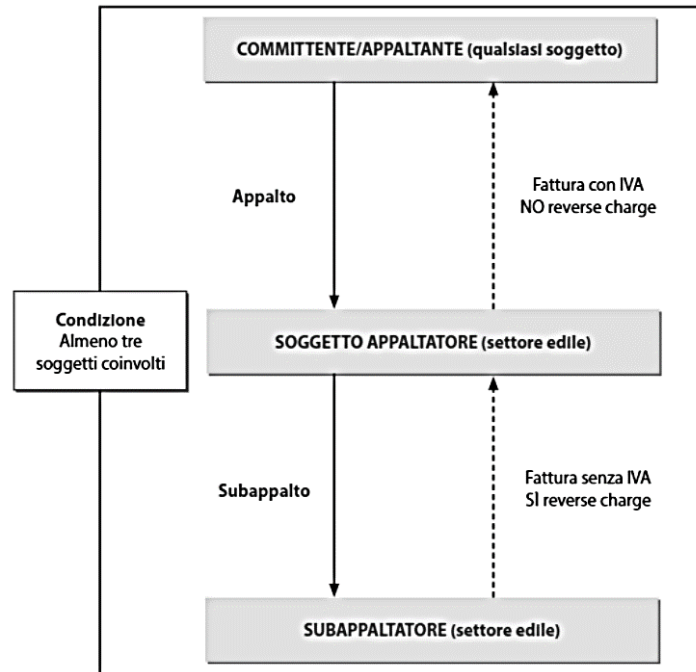
In tal caso, il **subappaltatore** sarà tenuto ad emettere una fattura senza addebito di Iva, con l'indicazione della relativa norma di riferimento (art 17, comma 6, lett. a), D.P.R. 633/72) e la dicitura "*inversione contabile*" e ad annotare tale documento nel registro delle fatture emesse. Dall'altra parte, l'**appaltatore** principale o altro subappaltatore, soggetto Iva, sarà tenuto ad integrare la fattura ricevuta con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta; ad annotare tale documento integrato, ai fini della liquidazione dell'imposta a debito e della detrazione di quella a credito, rispettivamente nel registro delle fatture emesse<sup>378</sup> e in quello degli acquisti;

<sup>377</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 50

<sup>378</sup> Tale annotazione deve avvenire entro il mese di ricevimento o successivamente, ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento. Vedi BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 51

a versare l’Iva a debito a scadenza. Infine, l’appaltatore, nei confronti del suo **committente**, sarà tenuto ad emettere fattura applicando la disciplina Iva ordinaria.

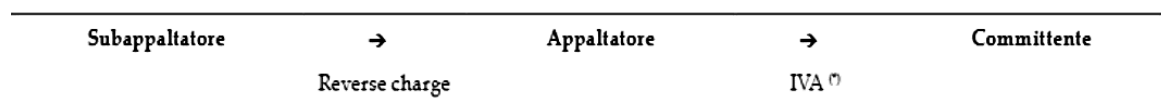
Figura 20: *Applicazione Reverse lett. a)*<sup>379</sup>



Va detto inoltre che, affinché trovi applicazione il Reverse di cui alla lett. a), nel contratto d’appalto, la catena di rapporti che lega tra loro i 3 soggetti non deve essere mai interrotta da una cessione di beni (o da una fornitura con posa in opera). Dunque, ai fini dell’applicazione dell’inversione contabile, devono configurarsi due contratti di appalto, uno di seguito all’altro, senza alcuna interruzione che potrebbe essere prodotta da contratti di diverso tipo.

La figura sottostante illustra l’applicazione dell’inversione contabile nel subappalto. In particolare, essendo tale schema limitato a 3 soggetti si può parlare di subappalto “semplice”<sup>380</sup>.

Figura 21: *Subappalto semplice*<sup>381</sup>



In riferimento alla figura sovrastante, ricordo che nei rapporti tra appaltatore e committente si applica l’Iva in maniera ordinaria, fatto salvo il caso in cui trovi

<sup>379</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 95

<sup>380</sup> Il subappalto si definisce, invece, “a cascata” qualora il subappaltatore subappalti a sua volta i lavori. Tale forma di subappalto non è però ammessa negli appalti pubblici.

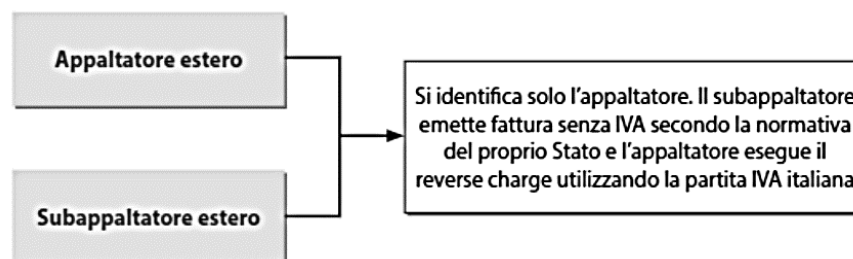
<sup>381</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 100

applicazione il Reverse di cui alla lettera a-ter) per le prestazioni di demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici effettuate verso un soggetto passivo. Abbiamo già visto infatti che, se fino al 2014, l'impresa di installazione impianti applicava l'inversione di cui alla lett. a) solo se svolgeva i lavori in qualità di subappaltatore, verificando che il proprio cliente avesse, a sua volta, in essere con il committente un contratto di appalto e non di fornitura con posa; dal 1° gennaio 2015 è stato esteso il campo di applicazione del Reverse anche alle ipotesi di contratti di appalto che abbiano ad oggetto edifici e che riguardino lavori di demolizione, installazione impianti e completamento, mediante l'inserimento, nell'art 17 del Decreto Iva, della lettera a-ter)<sup>382</sup>.

Riporto un esempio: Il Comune di Venezia (A) stipula un contratto di fornitura con posa di finestre con B e B appalta il montaggio a C. C in questo caso non è in subappalto e dunque, non può applicare il Reverse di cui alla lettera a) dato che tra A e B non esiste un contratto di appalto ma di fornitura con posa. C però può applicare il Reverse di cui alla lett. a-ter) esistendo tra C e B un contratto di appalto avente ad oggetto un lavoro di completamento eseguito su un edificio.

Infine, va detto che, ai fini dell'applicazione del Reverse di cui alla lett. a) e dell'assolvimento dei relativi adempimenti, qualora sia l'appaltatore che il subappaltatore siano soggetti non stabiliti in Italia, sarà l'appaltatore, essendo lui il debitore dell'imposta, il soggetto tenuto ad identificarsi direttamente in Italia, in base alla procedura di cui all'art 35-ter del D.P.R. 633/72, oppure a nominare un proprio rappresentante fiscale<sup>383</sup>.

Figura 22: *Soggetti esteri*<sup>384</sup>



<sup>382</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 101

<sup>383</sup> Infatti, a p. 23 della Circolare dell'Agenzia delle entrate 11/E del 16 febbraio 2007, "Si ritiene che, nel caso in cui l'appaltatore ed il subappaltatore siano entrambi soggetti esteri, non stabiliti in Italia, soltanto l'appaltatore, in quanto debitore d'imposta in virtù dell'applicazione del regime di Reverse charge, sia tenuto ad identificarsi direttamente in Italia, ovvero, in alternativa, a nominare un rappresentante fiscale, ai sensi dell'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972"

<sup>384</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 103



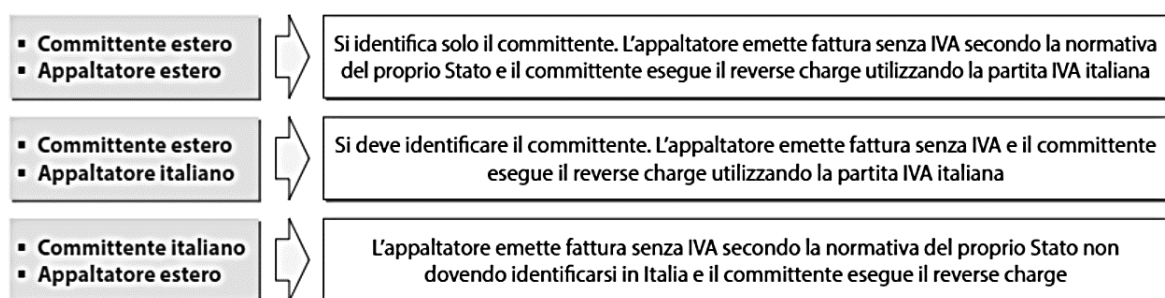
Inoltre, anche nel caso in cui il subappaltatore sia un soggetto stabilito, l'appaltatore, soggetto passivo estero, sarà tenuto comunque ad identificarsi o a nominare, in Italia, un rappresentante fiscale<sup>385</sup>. Da ciò ne deriva che, qualora il soggetto estero sia invece il subappaltatore, egli non sarà obbligato ad identificarsi;

- nel caso invece, di inversione prevista dalla **lettera a-ter**), sarà chiamato ad applicare l'imposta il soggetto passivo committente, al posto del prestatore di servizi.

A tal fine, l'**appaltatore** sarà tenuto ad emettere fattura senza addebito di Iva, con l'indicazione della relativa norma di riferimento (art 17, comma 6, lett. a-ter), D.P.R. 633/72) e la dicitura "*inversione contabile*" e ad annotare tale documento nel registro delle fatture emesse. Dall'altra parte, il **committente**, soggetto Iva, sarà tenuto ad integrare la fattura ricevuta con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta; ad annotare tale documento integrato, ai fini della liquidazione dell'imposta a debito e della detrazione di quella a credito, rispettivamente nel registro delle fatture emesse e in quello degli acquisti; a versare l'Iva a debito a scadenza.

Va detto inoltre che, il ragionamento esplicitato in precedenza a proposito del committente e/o appaltatore, soggetti esteri, è valido anche ai fini dell'applicazione del Reverse di cui alla lett. a-ter). Pertanto, essendo, in questo caso, il committente il debitore d'imposta, sarà sempre lui il soggetto tenuto ad identificarsi o a nominare un rappresentante fiscale qualora non sia stabilito in Italia.

Figura 23: *Committente o appaltatore estero*<sup>386</sup>



<sup>385</sup> "In definitiva, in base alle citate disposizioni di cui ai commi quinto, sesto e settimo dell'articolo 17 del d.P.R. n. 633 del 1972, nonché, per quanto specificamente interessa, di cui al settimo e all'ottavo comma del successivo articolo 74 del medesimo d.P.R. n. 633, il debitore dell'imposta è da individuarsi in ogni caso nel cessionario, ove soggetto passivo ai fini IVA, anche se non avente né sede né stabile organizzazione in Italia, indipendentemente dal fatto che il soggetto passivo cedente abbia la sede o la stabile organizzazione in Italia e dal fatto che tale ultimo soggetto sia identificato ai fini IVA in Italia. Per assolvere il predetto obbligo, dunque, il cessionario - in assenza di sede o di stabile organizzazione nel territorio dello Stato - dovrà identificarsi ai fini IVA in Italia oppure dovrà provvedere alla nomina di un rappresentante fiscale". Vedi Risoluzione dell'Ade n. 28/E del 28 marzo 2012, p. 4

<sup>386</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 127

La tabella sottostante presenta degli esempi di applicazione del Reverse.

Figura 24: Esempi concreti di applicazione del Reverse<sup>387</sup>

	Prestazione di servizi	Attività della sezione F	Subappalto	Cliente opera in edilizia	Prestazione di demolizione, installazione impianti o completamento	Relativa ad edifici	Reverse
Fornitura con posa di vasca da bagno	NO	--	--	--	--	--	NO
Realizzazione di finestre su misura	SÌ	NO	--	--	--	--	NO
Installazione di finestre resa nei confronti di impresa produttrice delle stesse	SÌ	SÌ	SÌ	NO	SÌ	SÌ	a-ter)
Realizzazione di un tetto verso impresa edile appaltatrice	SÌ	SÌ	SÌ	SÌ	--	--	a)
Realizzazione di un tetto verso impresa edile committente	SÌ	SÌ	NO	SÌ	NO	SÌ	NO
Nolo a caldo di macchina operatrice verso impresa appaltatrice	SÌ	SÌ	NO	SÌ	NO	NO	NO
Installazione di impianti verso impresa edile appaltatrice	SÌ	SÌ	SÌ	SÌ	--	--	a)
Installazione di vasca da bagno verso produttore di sanitari che cede a proprio cliente	SÌ	SÌ	NO	NO	SÌ	SÌ	a-ter)
Installazione di impianti verso committente non impresa edile	SÌ	SÌ	NO	NO	SÌ	SÌ	a-ter)
Installazione di impianto di illuminazione su strada comunale verso impresa edile appaltatrice	SÌ	SÌ	SÌ	SÌ	--	--	a)
Installazione di impianto di illuminazione su piazzale di impresa edile committente	SÌ	SÌ	NO	SÌ	SÌ	NO	NO
Installazione di impianto di illuminazione su piazzale di impresa manifatturiera committente	SÌ	SÌ	NO	NO	SÌ	NO	NO
Installazione di impianto di illuminazione su capannone di impresa manifatturiera committente	SÌ	SÌ	NO	NO	SÌ	SÌ	a-ter)

<sup>387</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 55

## 2.2.2 Le cessioni di immobili

Proseguendo nell'esame delle varie casistiche in cui trova applicazione il Reverse interno, vado ora ad approfondire la fattispecie riguardante le cessioni immobiliari prevista dalla **lettera a-bis)** del comma 6 dell'art 17 del D.P.R. 633/72.

A tal proposito, come precedentemente anticipato, con il **D.L. n. 83/2012** è stata estesa l'applicazione dell'inversione contabile a tutte le **cessioni di immobili**, sia abitativi che strumentali, effettuate a favore di soggetti Iva, per le quali, il cedente ha optato espressamente per l'imponibilità. Tale Decreto, al comma 1 dell'art 9, lettera b), ha previsto, infatti, la sostituzione della precedente lettera a-bis)<sup>388</sup> dell'art 17, sesto comma, del D.P.R. 633/72 con la seguente: "*a-bis) alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) del primo comma dell'articolo 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione*"<sup>389</sup>.

Analizzando il regime Iva delle cessioni immobiliari, si può affermare che, generalmente, come previsto dall'art 10, comma 1 del Decreto Iva<sup>390</sup>, le cessioni di immobili sono **esenti da Iva**. Tuttavia, tali operazioni risultano imponibili nei seguenti casi:

- Cessioni di **fabbricati a destinazione abitativa**<sup>391</sup> o di loro porzioni nel caso in cui siano effettuate dall'impresa che ha costruito l'immobile o dall'impresa che vi ha

---

<sup>388</sup> Che riservava l'applicazione del Reverse alle sole cessioni di immobili strumentali per le quali il cedente optava per l'imponibilità e alle cessioni di immobili strumentali a soggetti con pro-rata di detraibilità non superiore al 25%

<sup>389</sup> Comma 1 dell'art 9, lettera b del Testo coordinato del Decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83 (D.L. n. 83/2012)

<sup>390</sup> In base a quanto stabilito dall'art 10, comma 1 del D.P.R. 633/72:

*"Sono esenti dall'imposta:*

*[...]*

*8-bis) Le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-ter), escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, ovvero quelle effettuate dalle stesse imprese anche successivamente nel caso in cui nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, e le cessioni di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali, come definiti dal decreto del Ministro delle Infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008, per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;*

*8-ter) Le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, e quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;"*

<sup>391</sup> Sono fabbricati abitativi tutti quelli classificati nella categoria catastale A, ad esclusione degli A10

eseguito un intervento<sup>392</sup> (di restauro e di risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia e di ristrutturazione urbanistica) di cui all'art 3, primo comma, lett. c), d) ed f) del D.P.R. 380/01, anche mediante appalto ad altre imprese e sempre che la cessione avvenga **entro 5 anni** dalla costruzione o dall'intervento. A tal proposito, il numero 8-bis) dell'art 10, comma 1, del D.P.R. 633/72 esclude dal regime di esenzione "*Le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-ter) effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento*". In questo caso, essendo l'imponibilità Iva disposta dalla legge, l'imposta sarà assolta dal cedente con le **modalità ordinarie**;

- Cessioni di **fabbricati a destinazione abitativa** o di loro porzioni effettuate, dall'impresa che ha costruito l'immobile o dall'impresa che su di esso ha eseguito un intervento di cui all'art 3, primo comma, lett. c), d) ed f) del D.P.R. 380/2001, anche mediante appalto ad altre imprese, **oltre i 5 anni** dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento, nel caso in cui il cedente abbia **optato** espressamente **per l'imponibilità Iva**. A tal proposito, il numero 8-bis) dell'art 10, comma 1, esclude dal regime di esenzione "*Le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-ter) effettuate dalle stesse imprese anche successivamente nel caso in cui nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione*". In tal caso, se l'acquirente è un soggetto passivo Iva, l'esercizio dell'opzione di imponibilità comporta l'applicazione del meccanismo del **Reverse charge** di cui all'art 17, comma 6, lett. a-bis) del D.P.R. 633/72;

---

<sup>392</sup> La norma parla, infatti, di impresa costruttrice o ristrutturatrice. A tal proposito, non si fa riferimento solo all'impresa edile che ha materialmente effettuato la costruzione o il recupero edilizio. Infatti, la Circolare 182/E del 11/07/1996 sottolinea che "*impresa costruttrice deve ritenersi quella che anche occasionalmente realizza la costruzione di immobili per la successiva vendita, a nulla influendo che la materiale esecuzione dei lavori sia eventualmente da essa affidata, in tutto o in parte, ad altre imprese*". Dunque, sono considerate imprese costruttrici anche quelle che hanno dato in appalto la realizzazione dell'opera, senza intervenire direttamente nell'esecuzione dei lavori. Anche la Circolare 27/E del 4/08/2006 precisa che possono "*considerarsi imprese costruttrici, oltre alle imprese che realizzano direttamente i fabbricati con organizzazione e mezzi propri, anche quelle che si avvalgono di imprese terze per la esecuzione dei lavori*". Da ciò ne deriva che, anche con il termine imprese ristrutturatrici si fa riferimento oltre che alle imprese che eseguono materialmente gli interventi di recupero edilizio, anche alle imprese che appaltano ad altre imprese la realizzazione di tali interventi.

Figura 25: Cessione di fabbricati a destinazione abitativa effettuata dall'impresa costruttrice o ristrutturatrice<sup>393</sup>

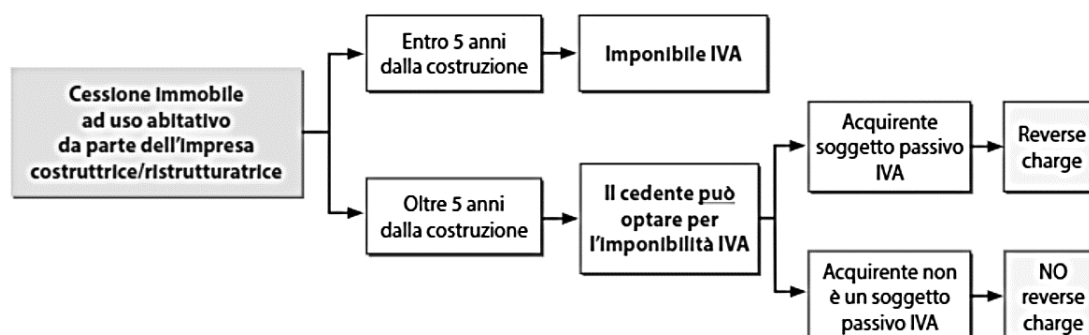


Figura 26: Regime Iva cessioni di immobili abitativi<sup>394</sup>

Immobili abitativi		
Cedente	Acquirente	Regime IVA
Impresa costruttrice/ di ristrutturazione entro 5 anni dalla fine dei lavori	Chiunque	Imponibile
Impresa costruttrice/ di ristrutturazione oltre 5 anni dalla fine dei lavori	Soggetto privato	Esente, ovvero imponibile per opzione
	Soggetto IVA	Esente, ovvero imponibile per opzione con applicazione del reverse charge
Altra impresa	Chiunque	Esente

- Cessioni di **fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali**, effettuate da qualsiasi impresa, nel caso in cui il cedente abbia **optato per l'imponibilità** Iva. A tal proposito, il numero 8-bis) dell'art 10, comma 1, esclude dal regime di esenzione "le cessioni di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali, come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008<sup>395</sup>, per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione". In tal caso, qualora il cessionario sia un soggetto passivo Iva, troverà applicazione il regime di **inversione contabile**.

<sup>393</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 150

<sup>394</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 149

<sup>395</sup> In base a tale Decreto, si considera alloggio sociale "l'unità immobiliare adibita ad uso residenziale in locazione permanente che svolge la funzione di interesse generale, nella salvaguardia della coesione sociale, di ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati, che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato".

Figura 27: Le diverse casistiche di cessione di fabbricati ad uso abitativo di cui al numero 8-bis) dell'art 10 del D.P.R. 633/72<sup>396</sup>

Cessione fabbricati abitativi	
Operazione	Regime IVA
Cessione del fabbricato da parte del costruttore / ristrutturatore entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori	<i>Imponibilità per obbligo</i>
Cessione del fabbricato da parte di costruttore / ristrutturatore dopo 5 anni dall'ultimazione dei lavori	<i>Imponibilità su opzione / Esenzione in assenza di opzione</i>
Cessione del fabbricato da parte di un soggetto diverso dal costruttore / ristrutturatore	<i>Esenzione</i>
Cessione del fabbricato da parte di un soggetto diverso dal costruttore / ristrutturatore avente ad oggetto fabbricati destinati ad alloggi sociali	<i>Imponibilità su opzione / Esenzione in assenza di opzione</i>

- Cessioni di **fabbricati strumentali**<sup>397</sup> o di loro porzioni effettuate dall'impresa che ha costruito l'immobile o dall'impresa che vi ha eseguito un intervento di cui all'art 3, primo comma, lett. c), d) ed f) del D.P.R. 380/01, anche mediante appalto ad altre imprese e sempre che la cessione avvenga **entro 5 anni** dalla costruzione o dall'intervento. A tal proposito, il numero 8-ter) del comma 1, dell'art 10 del D.P.R. 633/72 esclude dal regime di esenzione le cessioni di fabbricati strumentali *“effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento”*. In questo caso, essendo l'imponibilità Iva disposta dalla legge, l'imposta sarà assolta dal cedente con le **modalità ordinarie**;
- Cessioni di **fabbricati strumentali** o di loro porzioni per le quali il cedente abbia **optato** espressamente **per l'imponibilità Iva**. A tal proposito, il numero 8-ter) dell'art 10, comma 1, esclude dal regime di esenzione le cessioni di fabbricati strumentali *“per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione”*. Anche in questo caso, qualora l'acquirente sia un soggetto passivo Iva,

<sup>396</sup> PEREZ CORRADINI D., Iva in edilizia e Reverse charge, Fisco e tasse, Maggioli editore, 2019, p. 35

<sup>397</sup> Si considerano fabbricati strumentali tutti quelli classificati nelle categorie B, C, D, E ed A10

troverà applicazione il meccanismo di **inversione contabile** previsto dalla lettera a-bis) del comma 6 dell'art 17 del Decreto Iva;

Figura 28: *Regime Iva cessioni di immobili strumentali*<sup>398</sup>

Immobili strumentali		
Cedente	Acquirente	Regime IVA
Impresa costruttrice/ di ristrutturazione entro 5 anni dalla fine dei lavori	Chiunque	Imponibile
Impresa costruttrice/ di ristrutturazione oltre 5 anni dalla fine dei lavori	Soggetto privato	Esente, ovvero imponibile per opzione
	Soggetto IVA	Esente, ovvero imponibile per opzione con applicazione del reverse charge
Altra impresa	Soggetto IVA	
	Soggetto privato	

Cessione fabbricati strumentali	
Operazione	Regime IVA
Cessione del fabbricato da parte del costruttore / ristrutturatore entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori	<b>Imponibilità per obbligo</b>
Cessione del fabbricato da parte di costruttore / ristrutturatore dopo 5 anni dall'ultimazione dei lavori	<b>Imponibilità su opzione / Esenzione in assenza di opzione</b>
Cessione del fabbricato da parte di un soggetto diverso dal costruttore / ristrutturatore	<b>Imponibilità su opzione / Esenzione in assenza di opzione</b>

Per quanto riguarda l'imponibilità Iva della cessione, un aspetto di rilevante importanza ha a che fare con il momento di **ultimazione dei lavori**, in quanto, da tale momento iniziano a decorrere i cinque anni che incidono sul regime di esenzione ovvero di imponibilità applicabile all'operazione. A tal proposito, occorre fare riferimento alla Circolare 12/E del 1° marzo 2007, in base alla quale *"si ritiene che il concetto di ultimazione della costruzione o dell'intervento di ripristino dell'immobile, al quale si ricollega il regime impositivo dell'operazione, debba essere individuato con riferimento al momento in cui l'immobile sia idoneo ad espletare la sua funzione ovvero sia idoneo ad essere destinato al consumo"*. Tale condizione si verifica, dunque, nel momento in cui il direttore dei lavori attesta l'ultimazione degli stessi mediante una dichiarazione da rendere in catasto, ai sensi degli artt. 23 e 24 del D.P.R. 380/01. Inoltre, si considera ultimato anche il fabbricato che viene concesso in uso a terzi con contratto di locazione o comodato. Questo deriva dal fatto che, concedendone l'uso a terzi, è come se l'immobile fosse stato ritenuto idoneo ad essere immesso al consumo. Sempre a proposito dell'ultimazione dei lavori, si precisa

<sup>398</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 149 e PEREZ CORRADINI D., Iva in edilizia e Reverse charge, Fisco e tasse, Maggioli editore, 2019, p. 36

inoltre che, qualora il fabbricato ceduto non sia ancora ultimato, non trova applicazione il Reverse charge, dunque, l'Iva sarà assolta ordinariamente<sup>399</sup>.

In riferimento sempre alle cessioni di beni ricordo anche che la **base imponibile** della cessione è data, ai sensi dell'art 13 del D.P.R. 633/72, "*dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali [...]*". La base imponibile sarà, dunque, costituita dal prezzo di vendita ovvero dal corrispettivo realmente percepito.

Per quanto attiene, invece, al **momento impositivo**, ricordo che le cessioni di beni immobili si intendono effettuate, ai sensi dell'art 6, comma 1, D.P.R. 633/72<sup>400</sup>, alla data di stipulazione del contratto di compravendita, ovvero, limitatamente all'importo pagato o fatturato, alla data della fattura o del pagamento, nel caso in cui anteriormente alla stipulazione del contratto sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo o sia emessa fattura<sup>401</sup>. A tal proposito, per quanto attiene all'esercizio dell'opzione per l'imponibilità che, ai sensi dell'art 10, numeri 8-bis e 8-ter, deve essere espressa dal cedente nell'atto di vendita, l'Ade, con la Circolare 22/E del 28 giugno 2013, ha precisato che "*tenuto degli effetti vincolanti dell'opzione, la scelta per l'imponibilità eventualmente espressa in sede di preliminare deve ritenersi valida e vincolante anche in relazione al regime IVA applicabile al saldo dovuto alla stipula del contratto definitivo*"<sup>402</sup>. L'opzione, dunque, può essere espressa anche in sede di preliminare e, in tal caso, gli acconti eventualmente dovuti dovranno essere assoggettati ad Iva. Inoltre, qualora l'acquirente sia un soggetto passivo, troverà anche applicazione il Reverse. Invece, "*in mancanza di un contratto preliminare di compravendita, qualora siano stati corrisposti gli acconti sul corrispettivo pattuito in regime di esenzione e in sede di stipula del contratto di compravendita sia manifestata*

---

<sup>399</sup> Si fa qui riferimento alla Circolare 22/E del 28 giugno 2013, con la quale l'Ade ha chiarito che: "*Per quanto riguarda le modalità di assolvimento dell'imposta nell'ipotesi in cui la cessione sia effettuata da un soggetto passivo in un momento anteriore alla data di ultimazione del fabbricato, si rammenta, preliminarmente, che – come chiarito con la circolare 1° marzo 2007, n. 12/E – la cessione di un fabbricato non ultimato è esclusa dall'ambito applicativo dell'art. 10, primo comma, nn. 8-bis) e 8-ter), del d.P.R. n. 633 del 1972, in quanto si tratta di un bene che non è ancora uscito dal circuito produttivo la cui cessione, pertanto, deve essere assoggettata ad IVA. In tal caso, non ricorrendo un'ipotesi di imponibilità opzionale/facoltativa, non trova applicazione il meccanismo dell'inversione contabile e la cessione, quindi, è assoggettata ad IVA secondo le regole ordinarie previste dall'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972"*

<sup>400</sup> Tale norma dispone che: "*Le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili [...]*"

<sup>401</sup> Ai sensi dell'art 6, comma 4, D.P.R. 633/72: "*Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento*".

<sup>402</sup> Circolare 22/E del 28 giugno 2013, p. 25



*l'opzione per l'imponibilità, la base imponibile da assoggettare ad IVA è costituita dall'importo dovuto a saldo*"<sup>403</sup>.

Va detto poi che, nel caso in cui la cessione immobiliare risulti imponibile, bisogna capire qual è la corretta **aliquota Iva** da applicare. In particolare, secondo quanto riportato nella tabella A, parti II e III, allegata al D.P.R. 633/72, l'aliquota applicabile dipende sia dalla natura del fabbricato e dunque dalle caratteristiche dell'immobile (es. casa di abitazione di lusso o non di lusso; immobile con le c.d. caratteristiche "Tupini", costruzione rurale) sia dalle caratteristiche soggettive del cedente (es. è l'impresa costruttrice o ristrutturatrice) e dell'acquirente (es. è un privato in possesso o meno dei requisiti per le agevolazioni prima casa). Generalmente, alle cessioni di fabbricati strumentali trova applicazione l'aliquota Iva ordinaria, mentre, per le cessioni di fabbricati abitativi è possibile che si benefici di agevolazioni che comportano l'applicazione dell'aliquota Iva in misura ridotta al 10% o al 4%. Riporto, qui di seguito, alcuni esempi:

- Ad esempio, se la cessione riguarda un immobile definibile casa di abitazione, in quanto classificabile in una delle categorie catastali che vanno da A1 ad A9 o in A11, bisogna, da una parte, capire se l'abitazione è di lusso o meno e dall'altra, verificare se l'acquirente è in possesso o meno dei requisiti necessari per fruire delle agevolazioni prima casa. Infatti, se l'abitazione è considerata di lusso (categoria A1, A8 o A9), trova applicazione l'aliquota Iva ordinaria del 22%, mentre, qualora l'abitazione non sia di lusso, l'aliquota è ridotta al 10% oppure, se l'acquirente possiede i requisiti prima casa, al 4%. Non rileva, invece, il fatto che la casa di abitazione sia o meno ultimata, a condizione però che permanga l'originaria destinazione costruttiva.
- Oppure ancora, qualora la cessione abbia ad oggetto un fabbricato che soddisfi le condizioni stabilite dall'art 13 della "*Legge Tupini*"<sup>404</sup> e il cedente sia l'impresa costruttrice dello stesso, l'aliquota applicabile sarà quella del 10%. Anche in questo caso non rileva il fatto che il fabbricato sia o meno ultimato, a condizione però che

---

<sup>403</sup> Circolare 22/E del 28 giugno 2013, p. 26

<sup>404</sup> Si fa qui riferimento alle Legge 408 del 02/07/1949 e ai fabbricati definiti "*Tupini*", ovvero a quegli immobili utilizzati sia per fini abitativi che commerciali e contenenti, dunque, secondo determinate proporzioni, sia unità abitative, sia negozi e uffici. In particolare, tali immobili devono essere case di abitazione, comprendenti anche negozi e uffici, che non presentano i requisiti di abitazioni di lusso. Inoltre, la condizione che devono rispettare riguarda la superficie che deve essere destinata ad abitazione in misura superiore al 50% della superficie complessiva dei piani sopra terra e destinata a negozi in misura non superiore al 25% della stessa superficie.

permanga l'originaria destinazione. L'aliquota del 10% si applica, oltre che per la cessione di interi fabbricati "Tupini", anche per la cessione, effettuata sempre dall'impresa costruttrice, di porzioni di fabbricati, diverse da abitazioni (es. cessione di negozio o ufficio), situate in un edificio con le caratteristiche "Tupini".

- Altro esempio riguarda la cessione di fabbricati ristrutturati o di loro porzioni, effettuata dall'impresa che vi ha eseguito un intervento di recupero di cui all'art 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457<sup>405</sup>. In questo caso l'aliquota applicabile è del 10%, fatta salva l'applicazione dell'Iva al 4% nel caso in cui l'acquirente sia in possesso dei requisiti prima casa e la cessione riguardi una porzione di fabbricato ad uso abitativo.
- Nel caso, invece, di cessione di una costruzione rurale destinata ad abitazione del proprietario del terreno o di altri suoi addetti, ancorché non ultimata (ma purché permanga la destinazione originaria), effettuata dall'impresa costruttrice, trova applicazione l'aliquota Iva del 4% se ricorrono le condizioni di cui all'art 9, comma 3, lett. c) ed e) del D.L. 557/93<sup>406</sup>.

Vediamo, ora nel dettaglio, l'applicazione del **Reverse charge** alle cessioni immobiliari. A tal proposito, le figure sottostanti evidenziano i casi in cui trova applicazione l'inversione contabile prevista dall'art 17, comma 6, lett. a-bis) del D.P.R. 633/72. In particolare, si applica il meccanismo del Reverse qualora il destinatario della cessione immobiliare sia un soggetto passivo Iva e l'imponibilità della cessione sia frutto dell'opzione espressa dal cedente nell'atto di compravendita.

---

<sup>405</sup> Sono ricompresi, dunque, gli interventi di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica. Sono escluse, invece, le manutenzioni ordinarie e straordinarie.

<sup>406</sup> Ovvero: "c) il terreno cui il fabbricato è asservito deve avere superficie non inferiore a 10.000 metri quadrati ed essere censito al catasto terreni con attribuzione di reddito agrario. Qualora sul terreno siano praticate colture specializzate in serra o la funghicoltura o altra coltura intensiva, ovvero il terreno è ubicato in comune considerato montano ai sensi dell'articolo 1, comma 3, della legge 31 gennaio 1994, n. 97, il suddetto limite viene ridotto a 3.000 metri quadrati; [...]

e) i fabbricati ad uso abitativo, che hanno le caratteristiche delle unità immobiliari urbane appartenenti alle categorie A/1 ed A/8, ovvero le caratteristiche di lusso previste dal decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, adottato in attuazione dell'articolo 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408, e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, non possono comunque essere riconosciuti rurali".

Figura 29: *Applicazione del Reverse nelle cessioni immobiliari effettuate verso soggetti passivi Iva*<sup>407</sup>

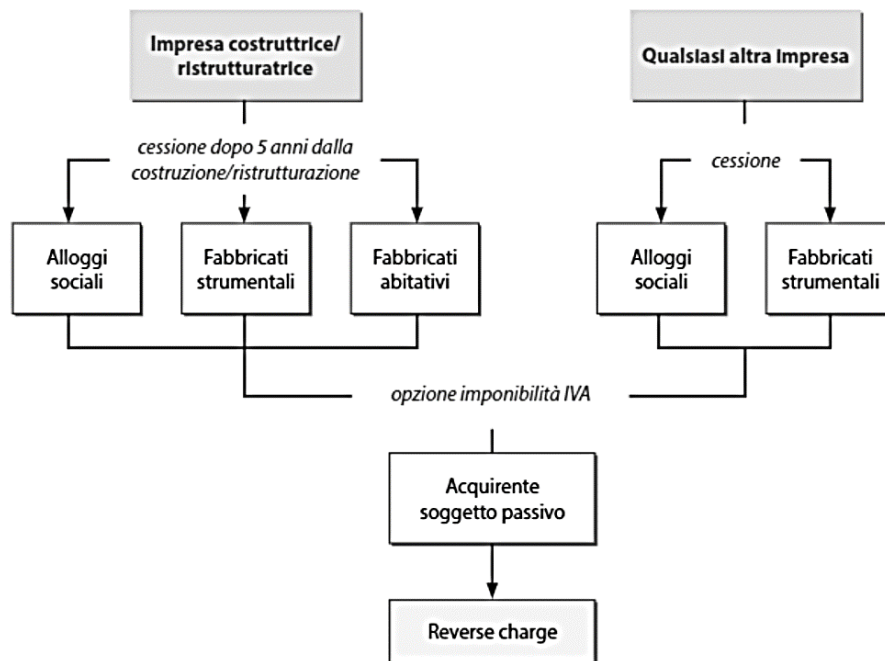
Cessioni di fabbricati nei confronti di soggetti passivi IVA				
Tipologia immobile	Cedente	Opzione	Trattamento IVA	Reverse charge
Abitativo	Impresa di costruzione/ristrutturazione entro 5 anni dall'ultimazione	--	Imponibile	NO
	Impresa di costruzione/ ristrutturazione oltre 5 anni dall'ultimazione	SÌ	Imponibile	SÌ
		NO	Esente	NO
	Qualsiasi altra impresa	--	Esente	NO
Strumentale	Impresa di costruzione/ristrutturazione entro 5 anni dall'ultimazione	--	Imponibile	NO
	Impresa di costruzione/ ristrutturazione oltre 5 anni dall'ultimazione	SÌ	Imponibile	SÌ
		NO	Esente	NO
	Qualsiasi altra impresa	SÌ	Imponibile	SÌ
		NO	Esente	NO

Nel rispetto delle due condizioni sopra descritte, le casistiche di applicazione del Reverse sono le seguenti:

- Cessione di fabbricati abitativi effettuata dall'impresa costruttrice dopo che sono decorsi 5 anni dall'ultimazione della costruzione stessa;
- Cessione di fabbricati abitativi effettuata dall'impresa ristrutturatrice dopo che sono decorsi 5 anni dall'ultimazione dell'intervento;
- Cessione di fabbricati destinati ad alloggi sociali effettuata dall'impresa costruttrice/ristrutturatrice dopo che sono decorsi 5 anni dall'ultimazione della costruzione/ristrutturazione o effettuata da qualsiasi altra impresa;
- Cessione di fabbricati strumentali effettuata dall'impresa costruttrice/ristrutturatrice dopo che sono decorsi 5 anni dall'ultimazione della costruzione/ristrutturazione o effettuata da qualsiasi altra impresa.

<sup>407</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 167

Figura 30: *Casistiche di Applicazione del Reverse di cui alla lett. a-bis*<sup>408</sup>



A livello operativo, nelle cessioni immobiliari, il **Reverse charge** determina l'applicazione dell'imposta da parte del **cessionario** anziché, come ordinariamente accade, da parte del cedente. Il debitore dell'imposta sarà, quindi, l'acquirente, soggetto passivo Iva. Dunque, in questo caso, il prezzo d'acquisto esposto nell'atto di trasferimento e nella fattura emessa dal venditore dovrà essere indicato al netto dell'Iva. Sarà poi l'acquirente che dovrà andare ad integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta. Il cedente andrà, quindi, ad emettere una fattura senza addebito di Iva, indicando la causale N6.4 e richiamando la norma di riferimento (art. 17, comma 6, lett. a-bis del D.P.R. 633/72) che prevede l'applicazione del regime di inversione contabile alle cessioni immobiliari. Mentre, l'acquirente, in quanto soggetto tenuto ad assolvere l'Iva, dovrà integrare la fattura ricevuta in Reverse con l'indicazione dell'aliquota (prevista per l'operazione posta in essere) e della relativa imposta ed annotare il documento integrato sia nel registro delle fatture emesse<sup>409</sup>, sia in quello degli acquisti.

<sup>408</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 163

<sup>409</sup> L'annotazione deve avvenire, ai sensi dell'art 17, comma 5, D.P.R. 633/72 "entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese [...]"

### 2.2.3 Ulteriori casistiche di applicazione del Reverse: servizi di pulizia di edifici, commercio di oro e argento, cessione di rottami, di telefoni cellulari e pc e il settore energetico

Come precedentemente evidenziato nel paragrafo 2.1.2, il Reverse charge interno trova applicazione, oltre che al settore edile e alle cessioni immobiliari, anche ad altre fattispecie che verranno qui di seguito esaminate. Iniziamo approfondendo la casistica relativa ai **servizi di pulizia di edifici**, rientrante nella **lett. a-ter) del comma 6**, dell'art 17 del D.P.R. 633/72, inizialmente tralasciati nel paragrafo 2.2.1. A tal proposito, la lettera a-ter) dispone l'applicazione dell'inversione "*alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici*". In questo caso, i presupposti che devono ricorrere congiuntamente affinché trovi applicazione tale inversione sono i seguenti:

- Il contratto deve avere ad oggetto una **prestazione di servizi** e non una cessione di beni o una fornitura con posa in opera;
- La prestazione deve essere **svolta su un edificio**<sup>410</sup>;
- La prestazione, inoltre, deve riguardare la **pulizia** dell'edificio stesso. A tal proposito, la Circolare 14/E del 27 marzo 2015 precisa che: "*Per l'individuazione delle prestazioni rientranti nella nozione di servizi di pulizia, si può fare riferimento alle attività ricomprese nei codici attività della Tabella ATECO 2007. Sono, dunque, da ricomprendere nell'ambito applicativo della lettera a-ter) le attività classificate come servizi di pulizia dalla suddetta Tabella, a condizione che questi ultimi siano riferiti esclusivamente ad edifici:*

*81.21.00 Pulizia generale (non specializzata) di edifici;*

*81.22.02 Altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali. Devono intendersi escluse dall'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile le attività di pulizia specializzata di impianti e macchinari industriali, in quanto non rientranti nella nozione di edifici*".

Inoltre, per completezza, la Circolare 37/E del 22 dicembre 2015 aggiunge che nella Circolare 14/E "*non risultano invece espressamente richiamati i codici ATECO relativi alle attività di derattizzazione (81.29.10), di spurgo delle fosse biologiche, dei tombini*

---

<sup>410</sup> Nel paragrafo 2.2.1, a pag. 109, è già stato esaminato cosa si intende per edificio e cosa invece è escluso da tale definizione.

(37.00.00) e di rimozione della neve (81.29.91). Pertanto, i servizi sopra indicati, non rientrando nell'ambito applicativo della lett. a-ter) dell'articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972, non sono soggetti al meccanismo dell'inversione contabile e vanno assoggettati ad IVA secondo le modalità ordinarie". Dunque, oltre alle prestazioni di pulizia eseguite su beni diversi dagli edifici, anche tali attività non sono da considerare servizi di pulizia da assoggettare all'inversione contabile.

Infine, anche qui, come per il Reverse charge in edilizia, è necessario valutare se l'attività realmente svolta rientri tra quelle elencate nei codici Ateco riferiti ai servizi di pulizia svolti su edifici, anche a prescindere dal codice attività comunicato e utilizzato dal prestatore.

- Infine, il **committente** deve essere un **soggetto passivo Iva** che non applica determinati regimi speciali. Ricordo che la soggettività passiva del committente era già stata trattata nel paragrafo 2.2.1 a proposito dei servizi edili. Riporto, in ogni caso, qui sotto una tabella riassuntiva di quanto esposto in precedenza.

Figura 31: *Soggettività passiva del committente*<sup>411</sup>

Soggetto	Caratteristiche	Immobile oggetto di intervento	Soggetto passivo
Persona fisica	Senza partita IVA	--	NO
	Con partita IVA (ditta individuale o professionista)	Adibito esclusivamente all'esercizio dell'attività (magazzino, officina, studio professionale ecc..)	SÌ
		Adibito esclusivamente ad uso privato	NO
		Adibito promiscuamente ad uso privato e all'esercizio dell'attività	Limitatamente alla quota utilizzata nell'esercizio dell'attività e da comunicare al prestatore
Società ed enti commerciali	Con partita IVA (obbligatoria)	tutti	SÌ
Ente non commerciale o ente pubblico	Senza partita IVA	--	NO
	Con partita IVA (per esercizio di attività commerciale)	Adibito esclusivamente all'esercizio dell'attività commerciale	SÌ
		Adibito esclusivamente ad esercizio dell'attività istituzionale	NO
		Adibito promiscuamente ad esercizio di attività commerciale e ad attività istituzionale	Limitatamente alla quota utilizzata nell'esercizio dell'attività commerciale e da comunicare al prestatore

Per chiarire meglio quanto riportato nella tabella propongo anche un esempio: ipotizziamo che una P.A. acquisti per 7000€ un servizio di pulizia di un proprio edificio avente una superficie complessiva di 400 metri quadri utilizzata per  $\frac{3}{4}$  per l'esercizio della propria attività istituzionale (300 mq) e per  $\frac{1}{4}$  per l'attività commerciale (100 mq).

<sup>411</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 235

Si tratta in questo caso di un servizio promiscuo, di conseguenza, dovranno essere emesse due fatture separate: una riferita alla quota di servizio imputabile all'attività commerciale avente un imponibile di 1750 (7000\*25%) in cui troverà applicazione il Reverse; e una relativa alla quota imputabile all'attività istituzionale con imponibile di 5250 (7000\*75%) senza Reverse.

Ricordo inoltre che, in base a quanto riportato nella Circolare 14/E del 27 marzo 2015, *"fra i soggetti esonerati dall'applicazione del meccanismo del reverse charge rientrano: i produttori agricoli con volume di affari non superiore a 7.000 euro, di cui all'articolo 34, comma 6, del DPR n. 633 del 1972; esercenti attività di intrattenimento di cui alla tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640 ai quali, agli effetti dell'IVA, si applicano le disposizioni di cui all'articolo 74, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972; enti che hanno optato per le disposizioni di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398; soggetti che effettuano spettacoli viaggianti, nonché quelli che svolgono le altre attività di cui alla tabella C allegata al DPR n. 633 del 1972 che, nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume di affari non superiore a 25.822,84 euro, di cui all'articolo 74-quater, quinto comma, del DPR n. 633 del 1972"*.

Proseguo ora esaminando l'applicazione del Reverse charge al **commercio di oro e argento** disciplinata dal **comma 5** dell'art 17 del D.P.R. 633/72. A tal proposito, ricordo che il primo settore specifico (oltre a quello generale degli acquisti intra Ue) al quale, è stato applicato il meccanismo del Reverse charge con la finalità di facilitare i soggetti in esso operanti, è stato proprio quello del commercio dell'oro e dell'argento. Infatti, in attuazione della Direttiva comunitaria 98/80/CE<sup>412</sup>, è stata emanata la Legge 17 gennaio 2000 n. 7<sup>413</sup>, la quale, ha modificato il D.P.R. 633/72 prevedendo l'introduzione del comma 5 dell'art 17. In particolare, il punto 4. dell'art 3 della Legge 7/2000 ha disposto che: *"All'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, è aggiunto, in fine, il seguente comma:*

---

<sup>412</sup> Direttiva 98/80/CE del Consiglio del 12 ottobre 1998. Tale direttiva, all'art 1, lettera F: *Procedura di "reverse charge"*, stabiliva che: *"In deroga all'articolo 21, paragrafo 1, lettera a), quale modificato dall'articolo 28 octies, in caso di fornitura di materiale d'oro o di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, o di fornitura di oro da investimento per cui è stata esercitata un'opzione di cui alla sezione C del presente articolo, gli Stati membri possono designare l'acquirente come debitore dell'imposta secondo le modalità e le condizioni da essi stabilite. [...]"*

<sup>413</sup> Legge 17 gennaio 2000, n. 7, "Nuova disciplina del mercato dell'oro, anche in attuazione della direttiva 98/80/CE del Consiglio, del 12 ottobre 1998", pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* n. 16 del 21 gennaio 2000

*In deroga al primo comma, per le cessioni imponibili di oro da investimento di cui all'articolo 10, numero 11), nonché per le cessioni di materiale d'oro e per quelle di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato. La fattura, emessa dal cedente senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti e con l'indicazione della norma di cui al presente comma, deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro di cui agli articoli 23 o 24 entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'articolo 25".*

Tale Legge, dunque, ha:

- provveduto, tramite modifica dell'art 10, punto 11), del D.P.R. 633/72, a limitare il regime di esenzione Iva alle sole cessioni di oro da investimento<sup>414</sup>, escludendo dunque l'oro industriale<sup>415</sup>;
- previsto la facoltà, per i soggetti che producono oro da investimento, che trasformano l'oro in oro da investimento o che commerciano oro da investimento, di optare, anche con riferimento a singole cessioni, per il regime di imponibilità delle stesse secondo il meccanismo dell'inversione contabile, di cui al comma 5 dell'art 17 del Decreto Iva<sup>416</sup>. Quanto all'opzione, va detto che, essa può essere esercitata per singola operazione

---

<sup>414</sup> Ai sensi dell'art 10, n. 11) del D.P.R. 633/72, "Per oro da investimento si intende:

a) l'oro in forma di lingotti o placchette di peso accettato dal mercato dell'oro, ma comunque superiore ad 1 grammo, di purezza pari o superiore a 995 millesimi, rappresentato o meno da titoli;

b) le monete d'oro di purezza pari o superiore a 900 millesimi, coniate dopo il 1800, che hanno o hanno avuto corso legale nel Paese di origine, normalmente vendute a un prezzo che non supera dell'80 per cento il valore sul mercato libero dell'oro in esse contenuto, incluse nell'elenco predisposto dalla Commissione delle Comunità europee ed annualmente pubblicato nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee, serie C, sulla base delle comunicazioni rese dal Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, nonché le monete aventi le medesime caratteristiche, anche se non comprese nel suddetto elenco"

<sup>415</sup> Ai sensi del comma 1, dell'art 1, lett. b) della Legge 7/2000, per oro industriale si intende: "il materiale d'oro diverso da quello di cui alla lettera a), ad uso prevalentemente industriale, sia in forma di semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, sia in qualunque altra forma e purezza". Ad esempio, può essere considerato industriale: l'oro greggio, l'oro in forma di lingotti o placchette di purezza inferiore a 995 millesimi, le monete d'oro diverse da quelle previste dalla lettera b) dell'art 10, n. 11) del Decreto Iva, i semilavorati d'oro di purezza pari o superiore a 325 millesimi e tutto l'oro non da investimento destinato ad una successiva lavorazione.

<sup>416</sup> L'art 10, al numero 11) del D.P.R. 633/72 esclude infatti dal regime di esenzione le cessioni "poste in essere dai soggetti che producono oro da investimento o che trasformano oro in oro da investimento ovvero commerciano oro da investimento, i quali abbiano optato, con le modalità ed i termini previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442, anche in relazione a ciascuna cessione, per l'applicazione dell'imposta"



oppure per la globalità delle stesse (in questo secondo caso la durata dell'opzione è pari ad almeno un triennio) e va comunicata nella dichiarazione Iva relativa all'anno in cui la stessa è stata esercitata;

- esteso l'applicazione, anche alle operazioni riguardanti cessioni o importazioni di argento in lingotti o in grani di purezza pari o superiore a 900 millesimi, delle disposizioni fiscali relative all'oro industriale<sup>417</sup>;
- disposto, dunque, l'obbligo di **applicazione dell'inversione contabile**:
  - alle cessioni e importazioni di oro industriale o di argento puro, che sono entrambe sempre imponibili;
  - alle cessioni di oro da investimento, solo nel caso in cui il cedente abbia optato per l'applicazione dell'imposta

e sempre che il cessionario sia un soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato. Per quanto attiene invece ai prodotti finiti, come anelli, bracciali, chiusure di collane oppure ancora lege metalliche nobili utilizzate per l'odontoiatria, essendo prodotti che non saranno oggetto di ulteriore lavorazione dato che sono destinati ad un uso finale e non intermedio, non troverà applicazione il regime di inversione previsto per le cessioni di oro e argento industriale e per le cessioni imponibili di oro da investimento. La vendita di tali prodotti sarà, dunque, si imponibile ma con assolvimento ordinario dell'imposta da parte del cedente.

Quanto alle modalità di applicazione dell'inversione alle **cessioni imponibili di oro da investimento**, alle **cessioni di materiale d'oro** e a quelle **di prodotti semilavorati** di purezza pari o superiore a 325 millesimi, il secondo periodo del comma 5 dell'art 17 del Decreto Iva dispone che: *“La fattura, emessa dal cedente senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti e con l'annotazione «inversione contabile» e l'eventuale indicazione della norma di cui al presente comma, deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro di cui agli articoli 23 o 24 entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'articolo 25”*.

---

<sup>417</sup> Art. 3, comma 10, della Legge 7/2000: *“Per le cessioni e le importazioni di argento, in lingotti o grani, di purezza pari o superiore a 900 millesimi, si applicano le disposizioni di cui agli articoli 17, quinto comma, e 70, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, come modificati dal presente articolo”*.

A livello operativo, l'applicazione del Reverse charge a tali cessioni determina, dunque, i seguenti adempimenti:

- da una parte, il cedente sarà tenuto ad emettere fattura senza addebito d'imposta, riportando l'annotazione "inversione contabile" e l'indicazione della norma che dispone l'applicazione di tale regime (art 17, comma 5, D.P.R. 633/72) e ad annotare tale documento nel registro delle fatture emesse.
- dall'altra, il cessionario, quale soggetto passivo Iva e debitore d'imposta, sarà tenuto ad integrare la fattura ricevuta con l'indicazione dell'aliquota applicabile all'operazione e della relativa imposta e ad annotare tale documento integrato sia nel registro delle fatture emesse, sia in quello degli acquisti nei termini di cui al comma 5.

Per quanto attiene invece alle **importazioni di oro e argento industriale**, l'art 70, comma 5 del D.P.R. 633/72 dispone che "Per l'importazione di materiale d'oro, nonché dei prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi da parte di soggetti passivi nel territorio dello Stato l'imposta, accertata e liquidata nella dichiarazione doganale, in base ad attestazione resa in tale sede, è assolta a norma delle disposizioni di cui al titolo II; a tal fine il documento doganale deve essere annotato, con riferimento al mese di rilascio del documento stesso, nei registri di cui agli articoli 23 o 24 nonché, agli effetti della detrazione, nel registro di cui all'articolo 25". Dunque, per tali importazioni, l'imposta viene prima accertata e liquidata in Dogana, e poi assolta con il meccanismo del Reverse mediante integrazione della bolletta doganale. L'importatore, in questo caso, sarà tenuto ad integrare la bolletta doganale con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e ad annotare il documento integrato sia nel registro degli acquisti che in quello delle vendite.

Figura 32: Tabella riassuntiva delle cessioni e importazioni di oro e argento<sup>418</sup>

	Oro da investimento	Oro e argento industriale		Prodotti finiti	
		Cessione	Importazione	Cessione	Importazione
Regime IVA	Esenzione (*)	Imponibilità (aliquota 22%)	Imponibilità (aliquota 22%)	Imponibilità (aliquota 22%)	Imponibilità (aliquota 22%)
Adempimenti cedente o dogana	Fattura esente	Fattura senza IVA (**)	Bolletta doganale senza IVA	Fattura con IVA o scontrino fiscale	Bolletta doganale con IVA
Adempimenti acquirente o importatore	Annotazione fattura nel registro degli acquisti	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Integrazione fattura con aliquota IVA 22% e imposta</li> <li>◆ Annotazione della stessa sul registro delle fatture emesse/corrispettivi e degli acquisti</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Adempimenti doganali senza pagamento dell'IVA</li> <li>◆ Annotazione della bolletta doganale nel registro delle fatture emesse/corrispettivi e degli acquisti</li> </ul>	Annotazione della fattura sul registro delle fatture emesse/corrispettivi	Annotazione della bolletta doganale sul registro degli acquisti

<sup>418</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 244

Proseguo ora esaminando l'applicazione dell'inversione contabile alla **cessione di rottami, cascami e materiali di recupero** disciplinata dall'**art 74**, commi 7 e 8, del D.P.R. 633/72. A tal proposito, si era visto che, con la finalità di contrastare l'evasione fiscale, l'art 35 del D.L. n. 269/2003<sup>419</sup> (Legge Tecno-Tremonti) aveva provveduto, mediante sostituzione del comma 7 ed integrazione del comma 8 dell'art 74 del D.P.R. 633/72, ad estendere l'applicazione del meccanismo del Reverse anche a tali cessioni. Ricordo inoltre che, la Legge di stabilità 2015 ha apportato poi ulteriori modifiche al comma 7 dell'art 74 del Decreto Iva, prevedendo l'applicazione dell'inversione contabile anche nel caso di cessioni *“di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo”*<sup>420</sup>.

Attualmente, il **comma 7** dell'art 74 del Decreto Iva prevede che: *“Per le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi e dei relativi lavori, di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e plastica, nonché' di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo, intendendosi comprese anche quelle relative agli anzidetti beni che siano stati ripuliti, selezionati, tagliati, compattati, lingottati o sottoposti ad altri trattamenti atti a facilitarne l'utilizzazione, il trasporto e lo stoccaggio senza modificarne la natura, **al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario**, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato. La fattura, emessa dal cedente senza addebito dell'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli artt. 21 e seguenti e con l'annotazione «inversione contabile» e l'eventuale indicazione della norma di cui al presente comma, deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro di cui agli articoli 23 o 24 entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'articolo 25. Agli effetti della limitazione contenuta*

---

<sup>419</sup> L'art 35 del TESTO COORDINATO DEL DECRETO LEGGE 30 settembre 2003, n. 269 (D.L. 269/2003) ha previsto, infatti, la sostituzione del settimo comma dell'art 74 del D.P.R. 633/72 con il testo seguente: *“Per le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi e dei relativi lavori, di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e plastica, intendendosi comprese anche quelle relative agli anzidetti beni che siano stati ripuliti, selezionati, tagliati, compattati, lingottati o sottoposti ad altri trattamenti atti a facilitarne l'utilizzazione, il trasporto e lo stoccaggio senza modificarne la natura, al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato. La fattura, emessa dal cedente senza addebito dell'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti e con l'indicazione della norma di cui al presente comma, deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro di cui agli articoli 23 o 24 entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'articolo 25. [...] Le disposizioni di cui al presente comma si applicano anche per le cessioni dei semilavorati di metalli ferrosi [...]”*.

<sup>420</sup> Legge di Stabilità 2015, art. 1, comma 629, lett. d)

nel terzo comma dell'articolo 30 le cessioni sono considerate operazioni imponibili. Le disposizioni di cui al presente comma si applicano anche per le cessioni dei semilavorati di metalli ferrosi di cui alle seguenti voci della tariffa doganale comune vigente al 31 dicembre 2003:

- a) ghise gregge e ghise speculari in pani, salmoni o altre forme primarie;
- b) ferro-leghe;
- c) prodotti ferrosi ottenuti per riduzione diretta di minerali di ferro ed altri prodotti ferrosi spugnosi, in pezzi, palline o forme simili; ferro di purezza minima in peso, di 99,94%, in pezzi, in palline o forme simili;
- d) graniglie e polveri, di ghisa greggia, di ghisa specolare, di ferro o di acciaio”.

Mentre, il **comma 8** dispone quanto segue: “Le disposizioni del precedente comma si applicano anche per le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli non ferrosi e dei relativi lavori, dei semilavorati di metalli non ferrosi di cui alle seguenti voci della tariffa doganale comune vigente al 31 dicembre 1996:

- a) rame raffinato e leghe di rame, greggio;
- b) nichel greggio, anche in lega;
- c) alluminio greggio, anche in lega;
- d) piombo greggio, raffinato, antimoniale e in lega;
- e) zinco greggio, anche in lega;
- e-bis) stagno greggio, anche in lega;
- e-ter) filo di rame con diametro superiore a 6 millimetri (vergella);
- e-quater) filo di alluminio non legato con diametro superiore a 7 millimetri (vergella);
- e-quinquies) filo di leghe di alluminio con diametro superiore a 7 millimetri (vergella);
- e-sexies) barre di ottone”.

Dunque, affinché sia applicabile il regime Iva del Reverse previsto dall’art 74 del D.P.R. 633/72, le operazioni devono avere ad oggetto la cessione di:

- **“rottami, cascami e avanzi<sup>421</sup> di metalli ferrosi e dei relativi lavori, di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e plastica, nonché’ di**

---

<sup>421</sup> Per rottame si intende un bene inutilizzabile per lo scopo cui è destinato, non riparabile o per il quale la riparazione non risulta conveniente; per cascame, invece, si intende un residuo derivante dalla lavorazione di un prodotto e riutilizzabile in condizioni estranee a tale lavorazione; infine, per avanzo si fa riferimento al residuo risultante dalla lavorazione di un prodotto che non può essere utilizzato nuovamente nel ciclo produttivo dato che è presente in quantità diversa rispetto a quella richiesta per la produzione. Vedi BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 245

*bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo<sup>422</sup>, intendendosi comprese anche quelle relative agli anzidetti beni che siano stati ripuliti, selezionati, tagliati, compattati, lingottati o sottoposti ad altri trattamenti atti a facilitarne l'utilizzazione, il trasporto e lo stoccaggio senza modificarne la natura<sup>423</sup>;*

- **“semilavorati di metalli ferrosi** di cui alle seguenti voci della tariffa doganale comune vigente al 31 dicembre 2003:

*a) ghise gregge e ghise speculari in pani, salmoni o altre forme primarie;*

*b) ferro-leghe;*

*c) prodotti ferrosi ottenuti per riduzione diretta di minerali di ferro ed altri prodotti ferrosi spugnosi, in pezzi, palline o forme simili; ferro di purezza minima in peso, di 99,94%, in pezzi, in palline o forme simili;*

*d) graniglie e polveri, di ghisa greggia, di ghisa specolare, di ferro o di acciaio<sup>424</sup>;*

- **“rottami, cascami e avanzi di metalli non ferrosi** e dei relativi lavori, dei **semilavorati di metalli non ferrosi** di cui alle seguenti voci della tariffa doganale comune vigente al 31 dicembre 1996:

*a) rame raffinato e leghe di rame, greggio;*

*b) nichel greggio, anche in lega;*

*c) alluminio greggio, anche in lega;*

*d) piombo greggio, raffinato, antimoniale e in lega;*

*e) zinco greggio, anche in lega;*

*e-bis) stagno greggio, anche in lega;*

*e-ter) filo di rame con diametro superiore a 6 millimetri (vergella);*

*e-quater) filo di alluminio non legato con diametro superiore a 7 millimetri (vergella);*

*e-quinquies) filo di leghe di alluminio con diametro superiore a 7 millimetri (vergella);*

*e-sexies) barre di ottone<sup>425</sup>.*

---

<sup>422</sup> A tal proposito, l'Ade, con la Circolare 14/E ha precisato che: “Con la locuzione cicli di utilizzo successivi al primo, il Legislatore abbia voluto fare riferimento a tutte le fasi successive alla prima immissione in commercio del pallet nuovo. Ciò in quanto il bene – essendo normalmente sottoposto al trasporto, magazzinaggio, selezione, etc. – è di fatto un bene recuperato ad un ciclo di utilizzo successivo al primo. Conseguentemente, tutte le fasi di rivendita successive alla prima andranno assoggettate al regime dell'inversione contabile”.

<sup>423</sup> Art 74, comma 7, primo periodo

<sup>424</sup> Art 74, comma 7, ultimo periodo

<sup>425</sup> Art 74, comma 8

Quanto all'**applicazione del Reverse alle cessioni interne di rottami**, l'art 74, comma 7, dispone che *"[...] La fattura, emessa dal cedente senza addebito dell'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli artt. 21 e seguenti e con l'annotazione «inversione contabile» e l'eventuale indicazione della norma di cui al presente comma, deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro di cui agli articoli 23 o 24 entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'articolo 25"*.

In questo caso, dunque, gli adempimenti saranno i seguenti:

- Il cedente sarà tenuto, da una parte, ad emettere fattura senza addebito d'imposta, riportando l'annotazione *"inversione contabile"* e l'indicazione della norma che dispone l'applicazione di tale regime (art 74, comma 7 o 8 del D.P.R. 633/72) e dall'altra, ad annotare tale documento nel registro delle fatture emesse.
- Il cessionario sarà tenuto, invece, ad integrare la fattura ricevuta con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e ad annotare tale documento integrato, entro i termini stabiliti dal comma 7 dell'art 74 del Decreto Iva, sia nel registro delle fatture emesse, sia in quello degli acquisti.

Quanto alle cessioni di rottami va detto che, l'inversione contabile trova applicazione non solo limitatamente alle cessioni interne, ma anche con riferimento agli acquisti intra-Ue e alle importazioni. Infatti, qualora un soggetto Iva italiano effettui un acquisto intracomunitario da un soggetto passivo Ue, tale acquisto sarà imponibile in Italia ai sensi dell'art 42 del D.L. 331/1993, di conseguenza, l'acquirente riceverà dal cedente una fattura senza Iva che, in applicazione del Reverse, dovrà andare ad integrare con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e ad annotare negli appositi registri.

Nel caso in cui, invece, il soggetto Iva italiano acquisti da un soggetto extra-Ue, l'art 70, comma 6<sup>426</sup> del D.P.R. 633/72 prevede che trovino applicazione le disposizioni relative alle importazioni di oro di cui al comma 5 del medesimo articolo 70. Dunque, l'Iva sarà accertata e liquidata in dogana e l'acquirente italiano, in applicazione del Reverse,

---

<sup>426</sup> L'art 70, comma 6 del D.P.R. 633/72 dispone che: *"Alle importazioni di beni indicati nel settimo e nell'ottavo comma dell'articolo 74, concernente relative a particolari settori, si applicano le disposizioni di cui al comma precedente"*.

assolverà poi l'imposta mediante annotazione della bolletta doganale sia nel registro degli acquisti che in quello delle vendite.

Infine, per quanto riguarda le cessioni di rottami tra soggetti Iva esteri, rilevanti ai fini Iva in Italia (in quanto suddetti rottami sono presenti nel territorio nazionale), l'Ade, con la Risoluzione 28/E del 28 marzo 2012, ha chiarito che *"per quanto specificamente interessa, di cui al settimo e all'ottavo comma del successivo articolo 74 del medesimo D.P.R. n. 633, il debitore dell'imposta è da individuarsi in ogni caso nel cessionario, ove soggetto passivo ai fini IVA, anche se non avente né sede né stabile organizzazione in Italia, indipendentemente dal fatto che il soggetto passivo cedente abbia la sede o la stabile organizzazione in Italia e dal fatto che tale ultimo soggetto sia identificato ai fini IVA in Italia"*. Da ciò ne deriva che, troverà, in ogni caso, sempre applicazione il Reverse.

Proseguo ora esaminando l'applicazione dell'inversione contabile alle **cessioni di telefoni cellulari, console da gioco, tablet Pc, laptop e microprocessori**, disciplinata dalle **lettere b) e c)** del comma 6, dell'art 17, del D.P.R. 633/72. A tal riguardo, avevamo già visto che la prima applicazione del Reverse a tali settori era stata prevista dalla Legge finanziaria 2007<sup>427</sup>, la quale, estendeva l'inversione contabile anche alle cessioni di:

- **telefoni cellulari** e loro componenti e accessori;
- **personal computer** e loro componenti e accessori;
- materiali e prodotti lapidei, provenienti da cave e miniere.

Tuttavia, va detto che, tale disposizione non è stata operativa fino al 1° aprile 2011, quando l'Italia è stata autorizzata, con Decisione di esecuzione del Consiglio del 22 novembre 2010, n. **2010/710/UE**, ad applicare il Reverse alle cessioni di cellulari e computer. L'art 2 di tale Decisione ha, infatti, disposto che: *"In deroga all'articolo 193 della direttiva 2006/112/CE, l'Italia è autorizzata a designare quale debitore dell'IVA il soggetto passivo destinatario di una cessione dei seguenti beni:*

---

<sup>427</sup> L'Art. 1, comma 44, punto a) della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 ha disposto, infatti, la sostituzione del comma 6 dell'art 17 del D.P.R. 633/72 con il testo seguente: *"Le disposizioni di cui al quinto comma si applicano anche: [...]*

*b) alle cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative di cui all'articolo 21 della tariffa annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, come sostituita, da ultimo, dal decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1995, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 1995, nonché' dei loro componenti ed accessori;*

*c) alle cessioni di personal computer e dei loro componenti ed accessori;*

*d) alle cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere"*.

- a) **telefoni cellulari**, concepiti come dispositivi fabbricati o adattati per essere connessi a una rete munita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche, con o senza altro utilizzo;
- b) **dispositivi a circuito integrato** quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale”.

Da ciò si può desumere che, l'autorizzazione comunitaria necessaria all'attuazione di tale disposizione è stata emanata solo con riferimento ai telefoni cellulari e ai personal computer. Di conseguenza, la disposizione dei prodotti lapidei è rimasta inattuata e pertanto, per detti prodotti si applica la disciplina Iva ordinaria.

Sempre con riferimento all'applicazione del Reverse, va detto che, l'Agenzia delle entrate, nella Circolare del 23 dicembre 2010, n. 59, con la quale forniva i primi chiarimenti riguardanti l'applicazione dell'inversione alla casistica in esame, ha evidenziato che:

- il meccanismo del Reverse trova applicazione “*per le sole cessioni dei beni effettuate nella fase distributiva che precede il commercio al dettaglio. Ne consegue dunque che, [...] il meccanismo dell'inversione contabile per le fattispecie in esame non trova applicazione per la fase del commercio al dettaglio*”<sup>428</sup>. Le cessioni al dettaglio saranno, dunque, soggette all'applicazione del regime Iva ordinario;
- “*il meccanismo del reverse charge non trova applicazione per le cessioni di beni effettuate da soggetti che operano nel regime dei c.d. contribuenti minimi [...], i quali sono esonerati dal versamento dell'imposta e dagli altri adempimenti previsti dal D.P.R. n. 633 del 1972 ad eccezione degli obblighi di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali e degli obblighi previsti per le operazioni intra-UE. È previsto, tuttavia, l'obbligo di certificazione del corrispettivo, che dovrà essere adempiuto dal cedente senza recare l'addebito dell'imposta*”<sup>429</sup>.

Inoltre, a proposito della dicitura utilizzata nella Decisione del Consiglio 2010/710/UE, l'Ade, con la Risoluzione 36/E del 31 marzo 2011, ha precisato che: “1) per **telefoni cellulari** devono intendersi quei dispositivi potenzialmente atti a connettersi alla rete mobile per mezzo di una c.d. Sim voce la cui funzione primaria/principale sia quella di permettere di fruire di servizi di fonia in mobilità; 2) gli accessori dei telefoni cellulari (e.g. caricabatterie, auricolare e quant'altro) debbano essere assoggettati alla nuova disciplina

---

<sup>428</sup> Circolare n. 59/E dell'Ade riguardante l'applicabilità del meccanismo dell'inversione contabile o Reverse alle cessioni di telefoni cellulari e microprocessori se il cessionario è soggetto residente in Italia, p. 6

<sup>429</sup> Circolare n. 59/E dell'Ade, p. 6



*nel caso di cessione unitamente al telefono cellulare ai sensi dell'articolo 12 del DPR n. 633 del 1972 e non lo debbano se ceduti separatamente”.*

Mentre, con riferimento ai **dispositivi a circuito integrato**, nella Risoluzione 13/E del 7 febbraio 2012, l'Ade ha specificato che: *“il sistema dell'inversione contabile deve essere applicato a microprocessori e unità centrali di elaborazione individuati in base al codice NC 85423190 e 85423110 in quanto oggettivamente idonei ad essere installati in personal computer o apparati analoghi, a prescindere dalla loro effettiva destinazione ai predetti apparecchi e a prescindere dal fatto che siano destinati ad essere incorporati nei predetti apparecchi ovvero in altre apparecchiature (ad esempio, elettrodomestici)”.*

Ricordo, inoltre che, le disposizioni del Decreto Iva, riguardanti i telefoni cellulari e pc hanno subito successivamente un'ulteriore modifica. Infatti, in attuazione delle Direttive 2013/42/UE e 2013/43/UE, finalizzate alla prevenzione delle frodi, è stato emanato il Decreto legislativo 11 febbraio 2016, n. 24 che ha modificato ulteriormente il comma 6 dell'art 17 del Decreto Iva, adeguandolo anche a quanto già previsto nella Decisione Ue n. 2010/710/UE. In particolare, l'art 1, comma 1 del **D.lgs. n. 24/2016** ha disposto:

- la soppressione, nella lett. b), comma 6, art 17, D.P.R. 633/72, delle parole *“, nonché dei loro componenti ed accessori”;*
- la sostituzione, della lettera c) del comma 6, dell'art 17, del D.P.R. 633/72 con la seguente: *“alle cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop, nonché' alle cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale;”*<sup>430</sup>;
- l'abrogazione delle lettere d) e d-quinquies) del comma 6, dell'art 17 del Decreto Iva<sup>431</sup>.

Attualmente, dunque, le lettere b) e c) del comma 6 dell'art 17 del D.P.R. 633/72 dispongono l'applicazione del Reverse:

*“b) alle cessioni di **apparecchiature terminali** per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative di cui all'articolo 21 della tariffa annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641,*

---

<sup>430</sup> A tal proposito, ricordo che l'applicazione del Reverse alle cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, era già operativa da aprile 2011, a seguito della Decisione 2010/710/UE

<sup>431</sup> Infatti, a causa della mancata autorizzazione da parte della Commissione Ue, l'inversione non trova applicazione alle cessioni di materiali e prodotti lapidei e alle cessioni di beni effettuate nei confronti della grande distribuzione

*come sostituita, da ultimo, dal decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1995, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 1995;*

*c) alle cessioni di **console da gioco, tablet PC e laptop**, nonché' alle cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali **microprocessori** e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale”.*

Quanto all'**applicazione del Reverse** a tali fattispecie, gli adempimenti del cedente e del cessionario sono identici a quelli visti anche per le altre cessioni interne, alle quali, ai sensi dell'art 17, trova applicazione l'inversione contabile. Ovvero, il cedente sarà tenuto ad emettere fattura senza addebito di Iva, evidenziando che l'operazione è soggetta a inversione contabile ai sensi dell'art 17, comma 6, lett. b) o c) del D.P.R. 633/72 e ad annotare tale documento nel registro delle fatture emesse. Il cessionario, invece, sarà tenuto ad integrare la fattura ricevuta applicandovi l'Iva e ad annotare il documento integrato sia nel registro delle fatture emesse, nel rispetto dei termini previsti dall'art 17, sia in quello degli acquisti.

Analizziamo, infine, l'applicazione del Reverse interno al **settore energetico** disposta, a partire dal 1° gennaio 2015, dalle lettere **d-bis), d-ter) e d-quater)** del comma 6, dell'art 17, del D.P.R. 633/72.

In particolare, l'estensione del regime di Reverse charge interno al settore energetico è stata prevista dall'art 1, comma 629, della Legge di stabilità 2015, la quale, in applicazione della Direttiva comunitaria 2013/43/UE, ha disposto la modifica del sesto comma, dell'art 17 del Decreto Iva prevedendo l'aggiunta, dopo la lettera d), delle seguenti:

*“d-bis) ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definite all'articolo 3 della direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, e successive modificazioni, trasferibili ai sensi dell'articolo 12 della medesima direttiva 2003/87/CE, e successive modificazioni;*

*d-ter) ai trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica;*

*d-quater) alle cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 3, lettera a)<sup>432</sup>”.*

---

<sup>432</sup> Ossia, “[...] un soggetto passivo la cui principale attività in relazione all'acquisto di gas, di energia elettrica, di calore o di freddo è costituita dalla rivendita di detti beni ed il cui consumo personale di detti prodotti è trascurabile”

## 2.3 Reverse esterno

È chiaro ormai che il Reverse trova applicazione sia in ambito nazionale, qualora riguardi operazioni tra soggetti passivi Iva residenti nel territorio dello Stato (Reverse interno), sia con riferimento alle operazioni transfrontaliere soggette ad Iva in uno Stato diverso da quello in cui è identificato il fornitore (**Reverse esterno**). Attualmente, infatti, a livello nazionale, il Reverse Charge trova la sua disciplina nell'**art 17**, rubricato *Debitore d'imposta*, del D.P.R. 633/72, il cui **comma 2** fa riferimento all'applicazione del Reverse esterno, mentre i commi da 5 a 7 riguardano l'utilizzo di quello interno. A tal proposito, il Reverse interno è stato ampiamente trattato nel precedente paragrafo 2.2, dunque, in questo paragrafo 2.3 verrà, invece, approfondito quello esterno.

Ricordo, inoltre, che il meccanismo di inversione contabile era stato inizialmente introdotto per essere applicato alle operazioni con soggetti non residenti nel territorio dello Stato, in attuazione anche del principio di tassazione a destinazione previsto, dal regime transitorio, per le operazioni B2B, dopo l'eliminazione, avvenuta nel 1993, delle dogane tra Paesi membri<sup>433</sup>. Dunque, la finalità primaria del Reverse era proprio quella di **facilitare gli scambi intracomunitari**, agevolandone l'assolvimento degli obblighi impositivi ed evitando che operazioni oggettivamente imponibili possano, a causa della difficoltà legata all'accertamento della sussistenza del presupposto soggettivo, fuggire all'imposizione<sup>434</sup>. Con l'inversione invece, viene assicurato il pagamento del tributo, responsabilizzando un soggetto che, in quanto stabilito nel territorio dello Stato, può essere individuato e perseguito con maggiore facilità. Infatti, il comma 2 dell'art 17, del D.P.R. 633/72, primo periodo, stabilisce che *"Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono **adempiuti dai cessionari o committenti**"*. In tal modo, l'Erario sarà protetto dal danno che avrebbe potuto subire nel caso di inadempimento da parte dei soggetti residenti all'estero.

---

<sup>433</sup> Vedi punti 27, 30 e 40, Corte di Giustizia dell'UE, Sentenza 6 aprile 2006, C-245/04

<sup>434</sup> Vedi punto 28, Corte di Giustizia dell'UE, Sentenza del 13 giugno 2013, C-125/12

Per quanto attiene poi, alle **modalità** e alle **casistiche di applicazione** del Reverse esterno, va detto che esse riguardano operazioni effettuate nel territorio dello Stato da o nei confronti di soggetti non residenti e si distinguono in:

- **Operazioni extra Ue** (vendite e acquisti di beni e servizi da fornitore extra-Ue) → Vi è inversione contabile per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi *“effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c)”*<sup>435</sup>. Si tratta, dunque, di operazioni che, in attuazione del principio di tassazione a destinazione, sono rilevanti ai fini Iva in Italia in quanto effettuate da soggetti residenti in uno Stato non comunitario verso soggetti passivi stabiliti nel territorio italiano. In tal caso si vedrà che, il cessionario/committente italiano, se soggetto passivo Iva, sarà tenuto ad emettere un'**autofattura** da registrare sia nel registro delle fatture emesse, sia in quello degli acquisti. Tale casistica verrà approfondita nel paragrafo 2.4.3;
- **Operazioni intra Ue** (cessioni e acquisti intracomunitari di beni o servizi) → *“Nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427”*<sup>436</sup>, ovvero mediante **integrazione** della fattura ricevuta e successiva annotazione della stessa sia nel registro Iva vendite che in quello degli acquisti. L'inversione trova, dunque, applicazione anche per le operazioni effettuate da soggetti passivi stabiliti in un altro stato comunitario a soggetti passivi Iva stabiliti nel territorio dello Stato italiano. Tale fattispecie verrà trattata, con maggior dettaglio, nel paragrafo 2.4.2.

Lo schema sottostante illustra quanto detto fin qui relativamente all'applicazione del Reverse esterno ed anticipa, inoltre, quanto verrà trattato, a seguire, soprattutto nel paragrafo 2.4.1, con riferimento sia alla problematica legata alla presenza o meno, in Italia, di una stabile organizzazione del soggetto non residente, sia al tema relativo all'identificazione diretta, prevista ai sensi dell'art 35-ter del D.P.R. 633/72 e alla

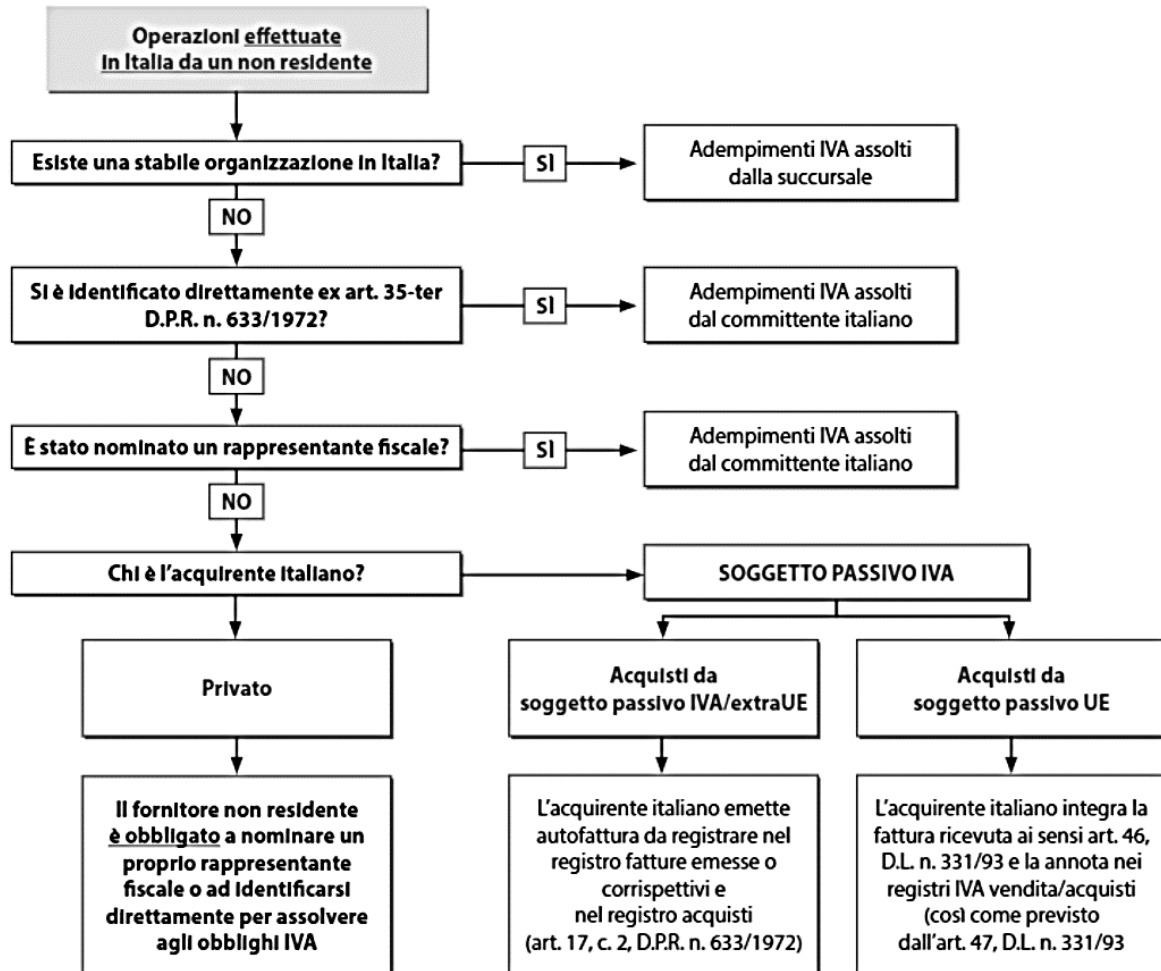
---

<sup>435</sup> Comma 2 dell'art 17 del D.P.R. 633/72, primo periodo

<sup>436</sup> Comma 2 dell'art 17 del D.P.R. 633/72, secondo periodo

nomina, in Italia, di un rappresentante fiscale sempre da parte del soggetto ivi non residente.

Figura 33: Tabella riassuntiva relativa all'applicazione del Reverse esterno<sup>437</sup>



## 2.4 Operazioni intracomunitarie e con l'estero

Vediamo ora, nel dettaglio, l'applicazione del Reverse esterno, sia con riferimento alle operazioni intracomunitarie (cessioni e acquisti di beni o servizi intra Ue), sia per quanto attiene alle operazioni con l'estero (vendite e acquisti di beni e servizi da soggetto passivo extra-Ue), partendo però col trattare inizialmente il tema della presenza in Italia di una stabile organizzazione del soggetto passivo non residente.

<sup>437</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 232

### 2.4.1 La presenza della stabile organizzazione nell'Iva

Abbiamo visto che, ai sensi del comma 2 dell'art 17 del D.P.R. 633/72 e in attuazione del principio di tassazione a destinazione, nel caso di cessione di beni o prestazione di servizi effettuata nel territorio dello Stato da un soggetto passivo non residente nei confronti di un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato trova applicazione l'inversione contabile con assolvimento dell'Iva da parte del cessionario o committente residente. Qualora, invece, in relazione all'operazione effettuata, il debitore d'imposta risulti essere il soggetto non residente (e ciò si verifica, ad esempio, nel caso in cui il soggetto non residente presti un servizio territorialmente rilevante ad un non soggetto passivo, ovvero ad un privato consumatore<sup>438</sup>, residente in Italia), egli sarà tenuto a nominare un rappresentante fiscale o, in alternativa, a identificarsi direttamente in Italia, ai sensi dell'art 35 *ter* del D.P.R. 633/72. Infatti, il **comma 3 dell'art 17** prevede che: *"Nel caso in cui gli obblighi o i diritti derivanti dalla applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto sono previsti a carico ovvero a favore di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, i medesimi sono adempiuti od esercitati, nei modi ordinari, dagli stessi soggetti direttamente, se identificati ai sensi dell'articolo 35-ter, ovvero tramite un loro rappresentante residente nel territorio dello Stato nominato nelle forme previste dall'articolo 1, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 441"*. Dunque, il soggetto passivo non residente che effettua un'operazione rilevante in Italia, sarà tenuto ad assolvere agli obblighi previsti a suo carico dalla disciplina Iva e per fare ciò dispone di due alternative, ovvero:

- Nominare un proprio **rappresentate fiscale**, il quale, risponderà *"in solido con il rappresentato relativamente agli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto"*<sup>439</sup>. In particolare, può essere rappresentate fiscale sia una persona fisica residente nel territorio dello Stato, sia una persona giuridica con sede in Italia. Tale figura sarà chiamata poi, da una parte, ad adempiere a tutti gli obblighi previsti dalla normativa Iva per le operazioni effettuate in Italia da o nei confronti del rappresentato (es. obbligo di fatturazione) e dall'altra, ad esercitare tutti quei diritti (es. diritto a richiedere il rimborso dell'Iva) che, sulla base di suddetta

---

<sup>438</sup> In tal caso, infatti, sarebbe stato impensabile obbligare il privato consumatore a sostituirsi, come invece accade nel caso di destinatario anch'esso soggetto passivo, al soggetto passivo non residente nell'adempimento degli obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto

<sup>439</sup> Art 17, comma 3, secondo periodo

normativa, spettano al non residente. A proposito del rappresentante fiscale va detto comunque che, tale ruolo ha subito un forte ridimensionamento a seguito del D.lgs. 11 febbraio 2010, n. 18, il quale, ha disposto l'applicazione dell'imposta da parte del cessionario/committente tramite Reverse in tutti i casi di cessioni di beni e prestazioni di servizi, territorialmente rilevanti in Italia, effettuate da soggetti ivi non residenti<sup>440</sup> nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato<sup>441</sup>. Infatti, tale norma va applicata a prescindere dal fatto che il soggetto estero abbia nominato, in Italia, un proprio rappresentante fiscale<sup>442</sup>. Ciò determina che, gli obblighi Iva posti a carico del soggetto non residente saranno assolti mediante rappresentate fiscale solo qualora l'operazione sia effettuata nei confronti di non soggetti passivi (ovvero privati consumatori) residenti in Italia o di soggetti non residenti/stabiliti nel territorio dello Stato.

- **Identificarsi direttamente** nello Stato, ai sensi dell'art 35-ter del D.P.R. 633/72. Tale articolo dispone, infatti, che: *"I soggetti non residenti nel territorio dello Stato, che, ai sensi dell'articolo 17, terzo comma, intendono assolvere gli obblighi ed esercitare i diritti in materia di imposta sul valore aggiunto direttamente, devono farne dichiarazione all'Ufficio competente, prima dell'effettuazione delle operazioni per le quali si vuole adottare il suddetto sistema"*<sup>443</sup>. Una volta presentata la dichiarazione, "l'ufficio

---

<sup>440</sup> In base a quanto affermato dall'Ade nella Circolare 37/E del 29 luglio 2011: *"deve ritenersi che per cedenti o prestatori non residenti in Italia, ai fini dell'articolo 17, secondo comma, debbano intendersi: i cedenti o prestatori non domiciliati né residenti e privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato (ancorché, si ripete, ivi identificati ai fini IVA); i cedenti o prestatori non domiciliati né residenti nel territorio dello Stato che ivi abbiano una stabile organizzazione, quando detta organizzazione non intervenga nella cessione del bene o nella prestazione del servizio"*.

<sup>441</sup> Inoltre, sempre la Circolare 37/E del 29 luglio 2011 chiarisce che: *"Ai fini dell'applicazione del Reverse charge obbligatorio, deve ritenersi che per cessionari o committenti stabiliti in Italia tenuti all'applicazione dell'IVA, ai fini dell'articolo 17, secondo comma, debbano intendersi: i cessionari o committenti ivi domiciliati o residenti, quando l'operazione sia territorialmente rilevante in Italia (il che in via esemplificativa non avverrà, per le prestazioni disciplinate dal criterio-base di territorialità nei rapporti B2B, quando sia una stabile organizzazione degli stessi all'estero a commettere il servizio reso dal soggetto non residente); le stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero, quando l'operazione sia territorialmente rilevante in Italia (il che in via esemplificativa avverrà, per le prestazioni disciplinate dal criterio-base di territorialità nei rapporti B2B, quando sia detta stabile organizzazione a commettere il servizio reso dal soggetto non residente)"*.

<sup>442</sup> A tal proposito, la Circolare 14/E del 18 marzo 2010 evidenzia proprio che: *"Tale radicale cambiamento comporta – per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto non residente nei confronti di un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato – che quest'ultimo assuma sempre la qualifica di debitore dell'imposta, da assolvere mediante applicazione del meccanismo del Reverse charge. Ciò anche nell'eventualità in cui il soggetto non residente sia identificato nel territorio dello Stato o ivi disponga di un rappresentante fiscale"*.

<sup>443</sup> Comma 1 dell'art 35-ter del D.P.R. 633/72

*attribuisce al richiedente un numero di partita I.V.A., in cui sia evidenziata anche la natura di soggetto non residente identificato in Italia. Il predetto numero deve essere riportato nelle dichiarazioni e in ogni altro atto, ove richiesto*<sup>444</sup>. A proposito dell'identificazione diretta va detto, inoltre, che *“possono avvalersi dell'identificazione diretta prevista dal presente articolo, i soggetti non residenti, che esercitano attività di impresa, arte o professione in altro Stato membro della Comunità europea o in un Paese terzo con il quale esistano strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta, analogamente a quanto previsto dalle direttive del Consiglio n. 76/308/CEE del 15 marzo 1976 e n. 77/799/CEE del 19 dicembre 1977 e dal regolamento (CEE) n. 218/92 del Consiglio del 27 gennaio 1992*<sup>445</sup>.

Infine, si evidenzia che quanto detto a proposito dell'applicazione del Reverse nel caso in cui il non residente disponga di un rappresentante fiscale in Italia, rimane valido anche per l'identificazione diretta. Dunque, il non residente, privo di stabile organizzazione in Italia, sarà tenuto ad identificarsi direttamente nel territorio dello Stato solo nel caso in cui effettui operazioni, territorialmente rilevanti in Italia, nei confronti di privati consumatori o di soggetti ivi non residenti. In tutti gli altri casi, opera il Reverse charge, a prescindere dal fatto che il soggetto estero sia identificato direttamente in Italia.

*“La regola dell'inversione della soggettività passiva fissata dal comma 2 dell'art 17 ed il ricorso alla nomina di un rappresentante fiscale o all'identificazione diretta di cui al comma 3 del medesimo articolo 17 **non operano** – per espressa previsione contenuta nel successivo comma 4 – qualora il soggetto passivo non residente disponga di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, sempre che le operazioni siano rese o ricevute per il tramite della stabile organizzazione*<sup>446</sup>.

Innanzitutto va detto che, in base a quanto contenuto nell'art 11, paragrafo 1, del Regolamento di esecuzione Ue n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011, con il termine **stabile organizzazione** si fa riferimento a *“[...] qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'articolo 10 del presente Regolamento, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di*

---

<sup>444</sup> Comma 3 dell'art 35-ter del D.P.R. 633/72

<sup>445</sup> Comma 5 dell'art 35-ter del D.P.R. 633/72

<sup>446</sup> BAGGIO R., TOSI L., Lineamenti di diritto tributario internazionale, 6 ed., Cedam Milano, 2018, p. 274



mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione”. Anche l’Ade nella Circolare 37/E del 29 luglio 2011 osserva che “per stabile organizzazione deve intendersi qualsiasi organizzazione – diversa dalla sede principale dell’attività economica – che sia caratterizzata i) da un grado sufficiente di permanenza e ii) da una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentire all’organizzazione medesima di: 1) ricevere e utilizzare i servizi che le sono forniti per le proprie esigenze (caso in cui la stabile sia il committente del servizio, paragrafo 1 dell’articolo 11 del Regolamento); 2) fornire i servizi di cui assicura la prestazione (nel caso di servizi prestati a committenti non soggetti passivi d’imposta e nel caso di servizi resi tramite mezzi elettronici, come stabilito dal paragrafo 2 dell’articolo 11 del Regolamento)”.

È importante capire cosa rientra nel concetto di stabile organizzazione perché l’art 17 del D.P.R. 633/72 **equipara** tale organizzazione **ad un soggetto passivo residente**. “In pratica, se il soggetto non residente possiede in Italia una stabile organizzazione per il cui tramite effettua o riceve operazioni in Italia, gli obblighi ed i diritti sono esercitati da tale stabile”<sup>447</sup>. Il comma 4 dell’art 17 del D.P.R. 633/72 prevede, infatti, che “le disposizioni del secondo e del terzo comma non si applicano per le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti, qualora le stesse siano rese o ricevute **per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato**”. Dunque, nel caso in cui il soggetto non residente disponga di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, gli adempimenti saranno assolti da quest’ultima, **senza** ricorrere all’applicazione del **Reverse charge**<sup>448</sup>, a condizione però che la stabile organizzazione **partecipi attivamente** all’effettuazione dell’operazione.

A tal proposito, l’art 53 del Regolamento Ue 282/2011 evidenzia che: “Se un soggetto passivo dispone di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato membro in cui è dovuta l’IVA, si considera che tale organizzazione non partecipa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi ai sensi dell’articolo 192 bis, lettera b), della direttiva 2006/112/CE<sup>449</sup>, a meno che **i mezzi tecnici o umani** di detta stabile organizzazione siano

---

<sup>447</sup> Circolare n. 58/E del 31 dicembre 2009

<sup>448</sup> Vedi punti 25, 28 e 30, Corte di Giustizia dell’UE, Sentenza 23 aprile 2015, C-111/14

<sup>449</sup> “Ai fini della presente sezione, un soggetto passivo che dispone di una stabile organizzazione nel territorio di uno Stato membro in cui è debitore di imposta si considera soggetto passivo non stabilito nel territorio di tale Stato membro qualora siano soddisfatte le seguenti condizioni:

a) egli effettua in tale paese una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile;

utilizzati dallo stesso per operazioni **inerenti** alla realizzazione della cessione di tali beni o della prestazione di tali servizi imponibile effettuata in tale Stato membro, prima o durante la realizzazione di detta cessione o prestazione". Dunque, vi è effettivo coinvolgimento della stabile organizzazione quando essa utilizza, prima o durante la realizzazione della cessione o della prestazione, proprie risorse tecniche o umane per l'esecuzione dell'operazione stessa. Infatti, la norma di regolamento, per quanto attiene alla partecipazione attiva da parte della stabile organizzazione, fa riferimento ai mezzi tecnici e umani propri dell'organizzazione stessa, i quali, devono essere utilizzati per operazioni inerenti alla realizzazione delle cessioni o prestazioni. Coerentemente, il secondo periodo del paragrafo 2 dell'art 53 del Regolamento precedentemente menzionato specifica che, qualora "i mezzi della stabile organizzazione sono utilizzati unicamente per funzioni di supporto amministrativo, quali la contabilità, la fatturazione e il recupero crediti, si considera che essi non siano utilizzati per la realizzazione della cessione di beni o della prestazione di servizi".

Riassumendo, dunque, "Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi **rese da soggetti non residenti, ma con stabile organizzazione in Italia**, trova applicazione la seguente disciplina:

- Per le operazioni rese nei confronti di soggetti passivi **residenti** o di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, debitore dell'imposta è: i) il **cessionario o committente** ove la stabile organizzazione del prestatore **non partecipi** all'effettuazione dell'operazione<sup>450</sup> e ii) il **cedente o prestatore** ove la stabile organizzazione del prestatore **partecipi** all'effettuazione dell'operazione<sup>451</sup>. [...] In altre parole, come precisato dal secondo paragrafo dell'articolo 53 del Regolamento, deve escludersi che la stabile organizzazione partecipi all'effettuazione del servizio quando in nessun modo il cedente o prestatore utilizzi le risorse tecniche o umane della stabile organizzazione in Italia per l'esecuzione della cessione o della prestazione in considerazione.

---

b) la cessione di beni o prestazione di servizi è effettuata senza la partecipazione di una sede del cedente o del prestatore di servizi situata nello Stato membro in questione."

<sup>450</sup> In questo caso troverà, dunque, applicazione il Reverse charge

<sup>451</sup> In questo caso, invece, sarà la stabile organizzazione ad adempiere agli obblighi previsti dalla normativa Iva, in quanto soggetto debitore d'imposta. Di conseguenza, non verrà applicato il meccanismo di inversione contabile

- Per le operazioni rese nei confronti di cessionari o committenti **non residenti** né stabiliti nel territorio dello Stato e per le operazioni rese nei confronti di cessionari o committenti **non soggetti passivi d'imposta**, debitore dell'imposta è in ogni caso il **cedente o prestatore**<sup>452</sup>.

Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia **rese da un soggetto italiano attraverso una propria stabile organizzazione all'estero**, non trovando applicazione la disposizione di cui all'articolo 192-bis della direttiva 2006/112/CE, il debitore dell'imposta dovrà comunque essere individuato nel **cedente o prestatore**<sup>453</sup>; in tale senso è anche l'articolo 54 del Regolamento<sup>454</sup>.

La tabella sottostante riassume quanto fin qui evidenziato, facendo particolare riferimento all'applicazione o meno dell'inversione contabile a seconda delle caratteristiche dei soggetti partecipanti all'operazione.

Figura 34: *Tabella riassuntiva*<sup>455</sup>

Committente o cessionario / Prestatore o cedente	Residente o S.O. IT di non residente	Non residente né stabilito	Non soggetto passivo
<b>Residente</b>	Inversione contabile <b>NO</b>	Inversione contabile <b>NO</b>	Inversione contabile <b>NO</b>
<b>Non residente né stabilito</b>	Inversione contabile <b>SI</b>	Inversione contabile <b>NO</b> (Identificazione o rappresentante)	Inversione contabile <b>NO</b> (Identificazione o rappresentante)
<b>Non residente con S.O. che interviene nell'operazione</b>	Inversione contabile <b>NO</b>	Inversione contabile <b>NO</b>	Inversione contabile <b>NO</b>
<b>Non residente con S.O. che non interviene nell'operazione</b>	Inversione contabile <b>SI</b>	Inversione contabile <b>NO</b>	Inversione contabile <b>NO</b>
<b>Residente, ma operazione resa da S.O. estera</b>	Inversione contabile <b>NO</b>	Inversione contabile <b>NO</b>	Inversione contabile <b>NO</b>

<sup>452</sup> Ovvero il soggetto non residente avente stabile organizzazione in Italia. Anche in questo caso, dunque, non troverà applicazione il Reverse charge e gli adempimenti saranno effettuati tramite la stabile organizzazione

<sup>453</sup> Anche in questo caso non trova applicazione l'inversione contabile

<sup>454</sup> Circolare n. 37/E del 29 luglio 2011

<sup>455</sup> Circolare n. 37/E del 29 luglio 2011, paragrafo 4.5, p. 59

Concludo con un caso particolare riguardante l'applicazione dell'Iva nell'ipotesi in cui *“lo stabilimento principale di una società situata in un paese terzo fornisce servizi a titolo oneroso ad una succursale della società medesima stabilita in uno Stato membro ed in cui la succursale stessa appartiene ad un gruppo di soggetti che possono essere considerati quali soggetto passivo unico ai fini dell'imposta sul valore aggiunto nello Stato membro medesimo”*<sup>456</sup>. In generale, infatti, salvo alcune specifiche operazioni, i rapporti tra casa madre e stabile organizzazione sono caratterizzati dal principio dell'unicità soggettiva, in base al quale, le transazioni che intervengono tra la succursale e la casa madre devono ritenersi irrilevanti ai fini Iva. Nel caso in esame, invece, appartenendo la succursale ad un gruppo Iva, le prestazioni di servizi sono considerate imponibili e sarà *“il gruppo stesso, in quanto beneficiario di detti servizi, ad essere debitore dell'imposta sul valore aggiunto applicabile”*<sup>457</sup>.

#### 2.4.2 L'applicazione dell'imposta alle transazioni intracomunitarie: cessioni e acquisti di beni o servizi intra Ue

La disciplina delle **transazioni intracomunitarie** riguarda essenzialmente le cessioni e gli acquisti di beni<sup>458</sup>. I **presupposti** fondamentali che devono ricorrere affinché uno scambio possa essere considerato cessione o acquisto intracomunitario sono i seguenti:

- Requisito oggettivo → la transazione deve essere effettuata a **titolo oneroso** e deve comportare l'**acquisizione della proprietà** di un bene mobile materiale o il trasferimento di altro diritto reale (es. uso o usufrutto);
- Requisito soggettivo → il cedente e il cessionario devono essere entrambi **soggetti passivi d'imposta** identificati in due differenti Stati membri;
- Requisito territoriale → i beni devono essere spediti o trasportati **da uno Stato membro ad un altro** appartenente sempre all'Ue. Vi deve, dunque, essere movimentazione fisica dei beni, mentre non è rilevante che il trasporto sia effettuato dal cedente, dal cessionario o da un vettore per loro conto.

Inoltre, la Direttiva 1910/2018, in vigore dal 1° gennaio 2020, prevede come ulteriori condizioni che il cessionario sia identificato in uno Stato Ue diverso da quello di partenza della merce e che il cedente compili e presenti correttamente l'elenco riepilogativo.

---

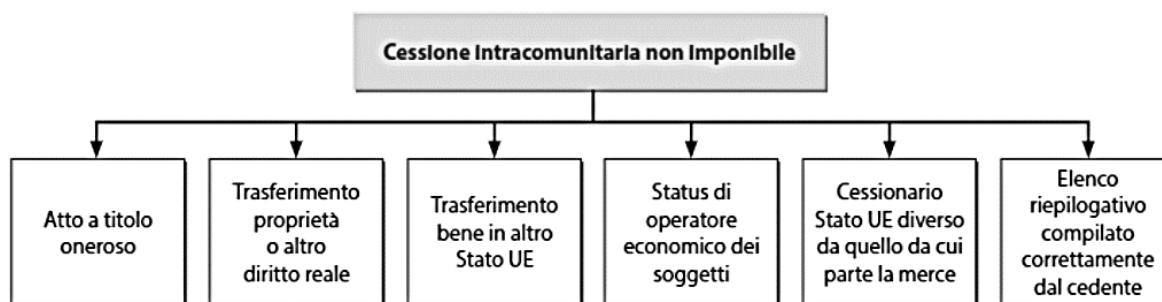
<sup>456</sup> Corte di Giustizia dell'UE, sez. II, Sentenza 17 settembre 2014, C-7/13

<sup>457</sup> Corte di Giustizia dell'UE, sez. II, *op. ult. cit., ibidem*

<sup>458</sup> Vedi Corte di Giustizia dell'UE, Sentenza 6 aprile 2006, C-245/04

La **cessione intracomunitaria** che soddisfa i predetti requisiti, ai sensi dell'**art 41** del D.L. 331/1993, è considerata un'operazione **non imponibile** ai fini Iva nello Stato del venditore (cedente). Il soggetto passivo che effettua suddetta cessione emetterà, dunque, fattura senza addebito di Iva, riportando la partita iva relativa al cliente Ue ed evidenziando che trattasi di operazione non imponibile ai sensi dell'art 41, D.L. 331/93.

Figura 35: *Presupposti della cessione intra-Ue*<sup>459</sup>



L'**acquisto intracomunitario**, invece, ai sensi dell'**art 38** del D.L. 331/1993, è assoggettato ad Iva nello Stato dell'acquirente (cessionario) attraverso il meccanismo dell'**integrazione** della fattura estera, in applicazione del principio di **tassazione a destinazione**<sup>460</sup>.

Le operazioni mancanti anche di uno solo dei requisiti sopra elencati (es. nel caso di cessioni a titolo gratuito, oppure di cessione effettuata a favore di un acquirente privato consumatore) sono escluse dalla disciplina degli scambi intracomunitari e rientreranno, dunque, nella normativa prevista dal D.P.R. 633/72 con conseguente applicazione dell'Iva direttamente da parte del venditore e tassazione nel Paese d'origine. È importante, dunque, che il cedente nazionale, si accerti che l'acquirente sia un soggetto passivo Iva dato che, come evidenziato, qualora l'operatore nazionale effettui una cessione ad un acquirente comunitario non soggetto passivo Iva, sarà tenuto ad applicare l'imposta in Italia. A tal proposito, si menziona il VIES, banca dati alla quale i soggetti passivi Iva che intendono effettuare operazioni intracomunitarie devono essere iscritti.

Con la finalità di chiarire la modalità di applicazione dell'inversione contabile alle operazioni intracomunitarie, andiamo ad approfondire il tema degli **acquisti**

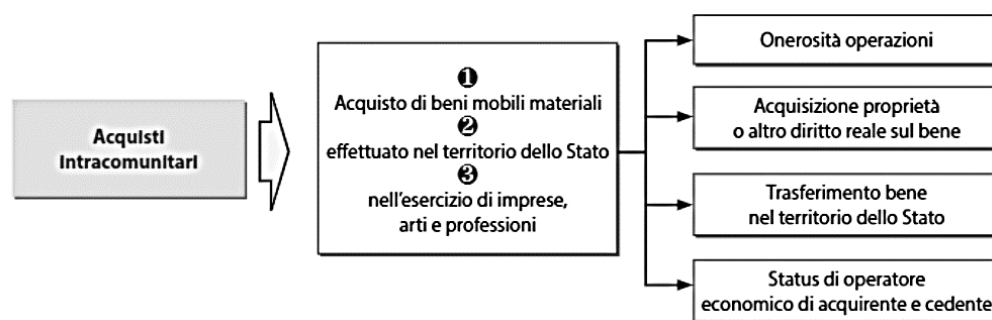
<sup>459</sup> BARONE M., CURCU R., Iva nelle operazioni con l'estero, Seac, guida operativa 2020, p. 259

<sup>460</sup> Ai sensi dell'art 38, comma 1, del D.L. 331/1993: "L'imposta sul valore aggiunto si applica sugli acquisti intracomunitari di beni effettuati nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese, arti e professioni o comunque da enti, associazioni o altre organizzazioni di cui all'articolo 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, soggetti passivi d'imposta nel territorio dello Stato"

**intracomunitari**, facendo particolare riferimento alle loro caratteristiche e all'individuazione del momento di effettuazione dell'operazione.

A tal proposito, ai sensi dell'**art 38**, comma 2 del **D.L. 331/1993** *“Costituiscono acquisti intracomunitari le acquisizioni, derivanti da atti a titolo oneroso, della proprietà di beni o di altro diritto reale di godimento sugli stessi, spediti o trasportati nel territorio dello Stato da altro Stato membro dal cedente, nella qualità di soggetto passivo d'imposta, ovvero dall'acquirente o da terzi per loro conto”*. Dalla presente definizione si possono ricavare i quattro requisiti, già precedentemente menzionati, che devono ricorrere affinché un'operazione possa effettivamente essere considerata acquisto intracomunitario.

Figura 36: *Presupposti di un acquisto intra-Ue*<sup>461</sup>



Ai sensi del comma 3, dell'art 38, del D.L. 331/1993 sono **assimilati** agli acquisti intracomunitari:

- L'introduzione, in Italia, di beni provenienti da altro Stato Ue da parte o per conto di un soggetto passivo d'imposta, anche a titolo diverso dall'acquisizione. *“La disposizione si applica anche nel caso di destinazione nel territorio dello Stato, per finalità rientranti nell'esercizio dell'impresa, di beni provenienti da altra impresa esercitata dallo stesso soggetto in altro Stato membro”*<sup>462</sup>. Si tratta del c.d. trasferimenti di beni senza vendita dato che manca il requisito del trasferimento della proprietà;
- Gli acquisti di beni effettuati da enti, associazioni ed altre organizzazioni non soggetti passivi d'imposta<sup>463</sup>;
- *“L'introduzione nel territorio dello Stato da parte o per conto dei soggetti indicati nella lettera c) di beni dagli stessi in precedenza importati in altro Stato membro”*<sup>464</sup>;

<sup>461</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 174

<sup>462</sup> Lettera b), comma 3, art 38 del D.L. 331/1993

<sup>463</sup> Lettera c), comma 3, art 38 del D.L. 331/1993: *“gli acquisti di cui al comma 2 da parte di enti, associazioni ed altre organizzazioni di cui all'articolo 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non soggetti passivi d'imposta”*

<sup>464</sup> Lettera d), comma 3, art 38 del D.L. 331/1993

- L'acquisto a titolo oneroso *“di mezzi di trasporto nuovi<sup>465</sup> trasportati o spediti da altro Stato membro, anche se il cedente non è soggetto d'imposta ed anche se non effettuati nell'esercizio di imprese, arti e professioni”<sup>466</sup>.*

Il comma 5 dell'art 38 sopra menzionato definisce, invece, quali operazioni non possono essere considerate acquisto intra Ue. Sono **esclusi** dalla fattispecie dell'acquisto intracomunitario, ad esempio, *“l'introduzione nel territorio dello Stato di beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali [...] se i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza; l'introduzione nel territorio dello Stato di beni temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni o che, se importati, beneficerebbero della ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi doganali”<sup>467</sup>; oppure ancora *“l'introduzione nel territorio dello Stato, in esecuzione di una cessione, di beni destinati ad essere ivi installati, montati o assiemati dal fornitore o per suo conto”<sup>468</sup>.**

Figura 37: Operazioni assimilate o escluse agli acquisti intracomunitari<sup>469</sup>

<b>Operazioni assimilate Art. 38, co. 3</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• introduzione in Italia da o per conto di un soggetto passivo di beni provenienti da un altro stato UE (ad es. per deposito o stoccaggio);</li> <li>• acquisti superiori a € 10.000 (nell'anno precedente o in corso d'anno), effettuati da enti non commerciali (non soggetti IVA);</li> <li>• acquisti di mezzi di trasporto nuovi, anche se il cedente e/o l'acquirente è un privato;</li> </ul>
<b>Operazioni escluse Art. 38, co. 5</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• acquisti, diversi da mezzi di trasporto nuovi e beni soggetti ad accisa, non superiori a € 10.000, effettuati da enti non commerciali (non soggetti IVA), agricoltori in regime speciale e da soggetti che effettuano esclusivamente operazioni esenti;</li> <li>• beni introdotti in Italia per essere ceduti a seguito della loro installazione e montaggio ad opera del fornitore o per suo conto;</li> <li>• introduzione in Italia di gas naturale ed energia elettrica;</li> <li>• acquisti di beni presso piccole imprese che nel proprio paese sono esonerate dall'imposta (analogamente ai contribuenti minimi/forfetari in Italia).</li> </ul>

<sup>465</sup> Ai sensi dell'art 38, comma 4, del D.L. 331/1993: *“Agli effetti del comma 3, lettera e), costituiscono mezzi di trasporto le imbarcazioni di lunghezza superiore a 7,5 metri, gli aeromobili con peso totale al decollo superiore a 1.550 kg, e i veicoli con motore di cilindrata superiore a 48 cc. o potenza superiore a 7,2 Kw, destinati al trasporto di persone o cose, esclusi le imbarcazioni destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare e gli aeromobili di cui all'articolo 8-bis, primo comma, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633; i mezzi di trasporto non si considerano nuovi alla duplice condizione che abbiano percorso oltre seimila chilometri e la cessione sia effettuata decorso il termine di sei mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o di iscrizione in pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti, ovvero navigato per oltre cento ore, ovvero volato per oltre quaranta ore e la cessione sia effettuata decorso il termine di tre mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o di iscrizione in pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti”*

<sup>466</sup> Lettera e), comma 3, art 38 del D.L. 331/1993

<sup>467</sup> Art 38, comma 5, lett. a)

<sup>468</sup> Art 38, comma 5, lett. b)

<sup>469</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 174

L'art 38, comma 7, del D.L. 331/1993 disciplina, invece, la fattispecie delle **triangolazioni comunitarie** disponendo che: *“L'imposta non è dovuta per l'acquisto intracomunitario nel territorio dello Stato, da parte di soggetto passivo d'imposta in altro Stato membro, di beni dallo stesso acquistati in altro Stato membro e spediti o trasportati nel territorio dello Stato a propri cessionari, soggetti passivi d'imposta o enti di cui all'articolo 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, assoggettati all'imposta per gli acquisti intracomunitari effettuati, designati per il pagamento dell'imposta relativa alla cessione”*. È il caso, ad esempio, di un'impresa italiana che acquista beni da una ditta tedesca, ma che li riceve da un'impresa francese, fornitrice della ditta tedesca. In questo caso, l'impresa francese fatturerà alla ditta tedesca una cessione intracomunitaria non imponibile; la ditta tedesca, invece, fatturerà al cliente italiano una cessione intracomunitaria e assolverà l'imposta in Italia o direttamente tramite un proprio rappresentante oppure emettendo una fattura senza addebito di Iva e designando l'impresa italiana quale debitore d'imposta in sua vece. In tale seconda ipotesi trova applicazione il Reverse charge e il cliente italiano, dopo aver ricevuto la fattura, provvederà ad integrarla e ad annotarla sia nel registro delle fatture emesse, sia in quello degli acquisti e compilerà il modello Intrastat acquisti. Sempre con riferimento alle triangolazioni comunitarie, si cita il secondo periodo del comma 2, dell'art 40, del D.L. 331/93, il quale, dispone che: *“E' comunque effettuato senza pagamento dell'imposta l'acquisto intracomunitario di beni spediti o trasportati in altro Stato membro se i beni stessi risultano ivi oggetto di successiva cessione a soggetto d'imposta nel territorio di tale Stato o ad ente ivi assoggettato ad imposta per acquisti intracomunitari e se il cessionario risulta designato come debitore dell'imposta relativa”*.

Quanto al **momento di effettuazione** dell'operazione, ai sensi dell'**art 39** del D.L. 331/1993, *“Le cessioni intracomunitarie e gli acquisti intracomunitari di beni si considerano effettuati all'atto dell'inizio del trasporto o della spedizione al cessionario o a terzi per suo conto, rispettivamente dal territorio dello Stato o dal territorio dello Stato membro di provenienza”<sup>470</sup>*. Ciò che rileva, dunque, è la data di partenza dei beni dallo Stato Ue di provenienza. *“Tuttavia se gli effetti traslativi o costitutivi si producono in un momento successivo alla consegna, le operazioni si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna. Parimenti nel*

---

<sup>470</sup> Art 39, comma 1, D.L. 331/1993



*caso di beni trasferiti in dipendenza di contratti estimatori e simili, l'operazione si considera effettuata all'atto della loro rivendita a terzi o del prelievo da parte del ricevente ovvero, se i beni non sono restituiti anteriormente, alla scadenza del termine pattuito dalle parti e in ogni caso dopo il decorso di un anno dal ricevimento. Le disposizioni di cui al secondo e al terzo periodo operano a condizione che siano osservati gli adempimenti di cui all'articolo 50, comma 5<sup>471</sup>. Dunque, il differimento dell'efficacia dell'operazione è subordinato all'annotazione delle movimentazioni dei beni nel registro previsto dall'art 50, comma 5, del D.L. 331/93.*

**A livello operativo**, l'effettuazione di operazioni intracomunitarie comporta:

- L'emissione di una **fattura senza Iva** da parte del venditore Ue → *“Per le cessioni intracomunitarie di cui all'articolo 41, è emessa fattura a norma dell'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, con l'indicazione, in luogo dell'ammontare dell'imposta, che si tratta di operazione non imponibile e con l'eventuale specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale. La fattura deve inoltre contenere l'indicazione del numero di identificazione attribuito, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, al cessionario dallo Stato membro di appartenenza; in caso di consegna del bene al cessionario di questi in diverso Stato membro, dalla fattura deve risultare specifico riferimento. La fattura emessa per la cessione di beni, spediti o trasportati da uno Stato membro in altro Stato membro, acquistati senza pagamento dell'imposta a norma dell'articolo 40, comma 2, secondo periodo, deve contenere il numero di identificazione attribuito al cessionario dallo Stato membro di destinazione dei beni e la designazione dello stesso quale debitore dell'imposta”<sup>472</sup>;*
- L'assolvimento dell'Iva a destinazione da parte dell'acquirente, soggetto passivo Iva, mediante **integrazione** della fattura estera ricevuta;
- La presentazione telematica, da parte dei soggetti passivi Iva, degli elenchi riepilogativi **Intrastat** per il rilevamento statistico e fiscale degli scambi intra-Ue. Infatti, *“dall'1.1.1993, devono essere compilati gli elenchi riepilogativi (modello Intrastat) delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni effettuati e registrati. La normativa di riferimento attualmente è contenuta nella Direttiva 2006/112/CE (artt.*

---

<sup>471</sup> Art 39, comma 1, D.L. 331/1993

<sup>472</sup> Art 46, comma 2 del D.L. 331/1993

262-271). Per effetto delle Direttive n. 2008/E/CE e n. 2008/117/CE, la disciplina è stata modificata per le operazioni con periodo di riferimento decorrente dall'1.1.2010. In particolare, devono essere compresi negli elenchi anche alcune prestazioni di servizi effettuate o acquistate nei confronti di soggetti passivi comunitari. La normativa è stata attuata in Italia con il D.lgs. 11.2.2010, n. 18 in vigore dall'1.1.2010<sup>473</sup>. Dunque, i soggetti passivi Iva sono tenuti a presentare:

- *“l'elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie di beni comunitari e delle prestazioni di servizi diverse da quelle oggetto di specifiche deroghe in tema di territorialità (articoli 7-quater e 7-quinquies del Dpr n. 633/1972) effettuate nei confronti di soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro della Comunità europea;*
- *l'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari di beni comunitari e delle prestazioni di servizi (articolo 7-ter del Dpr n. 633/1972) acquisite presso soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro della Comunità europea”<sup>474</sup>.*

Dunque, un soggetto passivo Iva italiano dopo aver acquistato un bene da un soggetto passivo d'imposta appartenente ad un altro Stato comunitario, riceverà una fattura senza Iva. Tale operazione rappresenta, infatti, per il cedente Ue una cessione intracomunitaria non imponibile, mentre per il cessionario italiano un acquisto comunitario<sup>475</sup>. A questo punto, l'operatore nazionale sarà tenuto ad integrare la fattura ricevuta con l'indicazione dell'imponibile, dell'aliquota e dell'imposta e a registrare tale documento sia nel registro delle fatture emesse, sia in quello degli acquisti. In particolare, ai sensi dell'**art 46**, comma 1, primo periodo, del D.L. 331/93, *“la fattura relativa all'acquisto intracomunitario deve essere **numerata e integrata dal cessionario** con l'indicazione del controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell'operazione, espressi in valuta estera, nonché dell'ammontare dell'imposta, calcolata secondo l'aliquota dei beni”* in vigore in Italia per l'operazione intercorsa. Materialmente, dunque, l'integrazione si effettua indicando sulla fattura il numero progressivo di

---

<sup>473</sup> Studio Associato CMNP, Elenchi Intrastat, Operazioni intracomunitarie, in Il sole 24 ore, Smart 24 fisco, data ultimo aggiornamento: 5 settembre 2022, <https://smartfisco24.ilsole24ore.com/private/default.aspx?iddoc=32789533#/showdoc/32789533/elencoinrastat?ref=pullsearch>

<sup>474</sup> Agenzia delle Entrate, Elenchi riepilogativi Intrastat, <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/dichiarazioni/elenchi-riepilogativi-inrastat/cosa-elenchi-inrastat>

<sup>475</sup> Punti 29 e 30, Corte di Giustizia dell'UE, Sentenza 6 aprile 2006, causa C-245/04

registrazione, l'imposta determinata sulla base delle aliquote applicabili all'operazione in oggetto nel Paese dell'acquirente e il controvalore degli importi eventualmente esposti in valuta estera. A tal proposito, ricordo che a partire dal 1° luglio 2022 è prevista l'integrazione del documento in **formato elettronico**. *“Il cessionario, ai sensi dell'articolo 46 del D.L. n. 331 del 1993, deve integrare il documento ricevuto per indicare l'imposta dovuta che dovrà poi confluire nella propria liquidazione. Al fine di adempiere agli obblighi comunicativi di cui all'articolo 1, comma 3-bis, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, per le operazioni effettuate a partire dal 1° luglio 2022 il cessionario deve predisporre un altro documento, ad integrazione della fattura ricevuta dal soggetto passivo UE, ed inviarlo tramite SDI con tipo documento **TD18** che verrà recapitato solo al soggetto emittente (dato che è quest'ultimo ad essere tenuto ad integrare l'IVA in fattura). Per le operazioni effettuate fino al 30 giugno 2022, alternativamente alla trasmissione del TD18 via SDI, il cessionario può integrare manualmente la fattura ed è obbligato a comunicare i dati della fattura ricevuta dal fornitore estero, integrata con i dati dell'imposta, tramite il vecchio Esterometro”<sup>476</sup>. Il comma 1, dell'art 46, del D.L. 331/93 prosegue chiarendo che “se trattasi di acquisto intracomunitario senza pagamento dell'imposta o non imponibile o esente, in luogo dell'ammontare dell'imposta nella fattura deve essere indicato il titolo con l'eventuale indicazione della relativa norma comunitaria o nazionale”.*

Il documento integrato deve poi essere registrato ad opera del cessionario sia nel registro delle fatture emesse, sia in quello degli acquisti. A tal proposito, l'**art 47** del D.L. 331/93 prevede che: *“Le fatture relative agli acquisti intracomunitari di cui all'articolo 38, commi 2 e 3, lettera b), previa integrazione a norma dell'articolo 46, comma 1, sono **annotare** distintamente, **entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione** della fattura, e con riferimento al mese precedente nel registro di cui all'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, secondo l'ordine della numerazione, con l'indicazione anche del corrispettivo delle operazioni espresso in valuta estera. Le fatture di cui all'articolo 46, comma 5<sup>477</sup>, sono annotate entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente. Ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta, le fatture sono annotate distintamente anche nel registro di cui all'articolo 25 del predetto*

---

<sup>476</sup> Guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'Esterometro, Agenzia delle Entrate, p. 12, [https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/451259/Guida\\_compilazione-FE-Esterometro-V1.8.pdf/c0aca469-4c4a-9b8d-048c-398412435c26](https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/451259/Guida_compilazione-FE-Esterometro-V1.8.pdf/c0aca469-4c4a-9b8d-048c-398412435c26)

<sup>477</sup> Caso in cui il cessionario non abbia ricevuto la fattura estera o l'abbia ricevuta sbagliata (ipotesi già esaminata nel paragrafo 2.1.3)

*decreto*". Per quanto attiene all'annotazione della fattura integrata nel registro degli acquisti, la norma dell'art 47 non prevede un termine preciso ma piuttosto fa riferimento a tale registrazione quale condizione necessaria all'esercizio della detrazione. Nella pratica però, nonostante il termine entro il quale il contribuente può portare in detrazione l'imposta sia quello della presentazione della dichiarazione iva dell'anno in cui è sorto tale diritto, l'acquirente italiano provvederà all'annotazione nel registro degli acquisti contestuale a quella effettuata nel registro delle vendite, in modo tale da compensare l'imposta a debito con quella a credito. I commercianti al minuto, invece, ai sensi del comma 2, dell'art 47, del D.L. 331/93 "*possono annotare le fatture di cui al comma 1 nel registro di cui all'articolo 24 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, anziché' in quello delle fatture emesse, ferme restando le prescrizioni in ordine ai termini e alle modalità indicate nel comma 1*". L'annotazione doppia della fattura nei due registri (vendite e acquisti) rende l'operazione neutra<sup>478</sup>, salvo il caso in cui siano effettuati acquisti o con Iva indetraibile oppure da parte di soggetti con diritto di detrazione limitato (es. soggetto che ha effettuato operazioni esenti).

Restando in ambito comunitario, esaminiamo ora l'applicazione dell'imposta alle **prestazioni di servizi intra Ue** rese o ricevute da soggetti passivi non stabiliti in Italia. Innanzitutto, per quanto attiene al **momento di effettuazione** della prestazione, il comma 3, dell'art 6, del D.P.R. 633/72 prevede che generalmente: "*le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo [...]*". A tal proposito, va detto però che, il comma 6, del sopracitato art 6, del D.P.R. 633/72, dispone una deroga al precedente comma 3, in base alla quale, "*le prestazioni di servizi di cui all'articolo 7-ter, rese da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato a un soggetto passivo ivi stabilito, e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies, rese da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato ad un soggetto passivo che non è ivi stabilito, si considerano effettuate nel momento in cui sono **ultimate** ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di **maturazione dei corrispettivi***". Sarà, dunque, questa la data rilevante per il committente italiano, ai fini dell'adempimento dell'obbligo di assolvimento dell'Iva mediante l'integrazione della fattura, nel caso di operazioni aventi ad oggetto le prestazioni di servizi generici di cui

---

<sup>478</sup> Vedi punto 33, Corte di Giustizia dell'UE, Sentenza 11 dicembre 2014, C-590/13

all'art 7 ter del D.P.R. 633/72, rese o ricevute da soggetti passivi non stabiliti in Italia<sup>479</sup>. Inoltre, *“Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nel primo periodo è pagato in tutto o in parte il corrispettivo, la prestazione di servizi si intende effettuata, limitatamente all'importo pagato, alla data del **pagamento**. Le stesse prestazioni, se effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore a un anno e se non comportano pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino all'ultimazione delle prestazioni medesime”*<sup>480</sup>.

Va detto poi che, come evidenziato anche nel paragrafo 1.2.3. a proposito delle regole sulla territorialità, dal 1° gennaio 2010, per le operazioni B2B vige il principio di tassazione nel luogo di destinazione, ai sensi dell'art 7-ter e seguenti del D.P.R. 633/72. La prestazione, dunque, è assoggettata ad Iva nello Stato di stabilimento del committente, soggetto passivo d'imposta, tramite il meccanismo dell'**inversione contabile** (regola del committente). Qualora, invece, la prestazione sia resa a favore di un non soggetto passivo (operazione B2C) stabilito in altro Stato Ue trova applicazione la regola del prestatore con conseguente assoggettamento ad iva dell'operazione nel luogo di stabilimento del prestatore. Dunque, per le operazioni B2B, se il committente è un soggetto passivo Iva stabilito in altro Stato Ue, il prestatore italiano sarà tenuto ad emettere una fattura senza applicazione dell'imposta. Viceversa, nel caso in cui il committente sia il soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato mentre il prestatore sia il soggetto passivo Ue, sarà l'operatore nazionale a ricevere la fattura senza addebito d'imposta e spetterà sempre a lui provvedere all'integrazione del documento stesso. Infatti, l'art 17, comma 2 del D.P.R. 633/72 prevede che: *“nel caso di cessioni di beni o di **prestazioni di servizi** effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427”*. Dunque, per le prestazioni soggette a Reverse, l'imposta sarà assolta dal committente con le stesse modalità previste anche per gli scambi intracomunitari di beni, ovvero attraverso il meccanismo dell'**integrazione** della fattura estera.

L'applicazione del Reverse ad opera del committente italiano mediante integrazione della fattura estera ricevuta è prevista, dunque, per:

---

<sup>479</sup> MELIS G., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli, 2017, p. 698

<sup>480</sup> Art 6, comma 6, secondo periodo, D.P.R. 633/72

- gli acquisti intracomunitari di beni di cui all'art 38 del D.L 331/93;
- le prestazioni di servizi generiche ricevute da soggetti Ue di cui all'art 7 ter del D.P.R. 633/72;
- le prestazioni di servizi comprese nelle deroghe degli artt. 7 quater e 7 quinquies del D.P.R. 633/72;
- gli acquisti di beni effettuati in Italia da un soggetto stabilito in un altro Stato Ue.

Al ricevimento della fattura riguardante prestazioni di servizi di cui agli artt. 7-ter, 7-quater, 7-quinquies del D.P.R. 633/72 o altri acquisti di beni effettuati in Italia da soggetti Ue, verrà adottata la stessa procedura esaminata per gli acquisti di beni intra-Ue, ovvero, il committente nazionale, soggetto passivo Iva, dovrà:

- **Numerare e integrare** la fattura estera ricevuta andando ad indicare l'imponibile, l'aliquota Iva applicabile all'operazione e il relativo ammontare dell'imposta<sup>481</sup>. Inoltre, ai sensi dell'art 46, comma 1, del D.L. 331/1993, nel caso in cui il documento sia espresso in valuta estera, dovrà esserne indicato il controvalore in euro;
- **Annotare**, il documento così integrato, sia nel registro delle vendite *“entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente”*<sup>482</sup>, sia in quello degli acquisti;
- Emettere autofattura, ai sensi dell'art 46, comma 5, del D.L. 331/1993, in caso di mancato ricevimento della fattura estera entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione<sup>483</sup>.

Ricordo inoltre che, qualora un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato effettui degli acquisti di beni e servizi territorialmente rilevanti in Italia da soggetti stabiliti in altri Stati Ue, l'assolvimento dell'Iva è a carico del cliente soggetto passivo nazionale, anche nel caso in cui il soggetto non residente disponga di una partita Iva italiana (perché, ad esempio, ha nominato un rappresentante fiscale, o si è identificato direttamente in Italia, oppure ancora dispone di una stabile organizzazione che però non ha reso direttamente

---

<sup>481</sup> Ricordo che, se trattasi di prestazione non imponibile o esente, in luogo dell'ammontare dell'imposta, deve essere indicato il titolo di non imponibilità o di esenzione

<sup>482</sup> Art. 47, comma 1, del D.L. 331/1993

<sup>483</sup> Ai sensi dell'art 46, comma 5, del D.L. 331/1993: *“Il cessionario di un acquisto intracomunitario di cui all'articolo 38, commi 2 e 3, lettere b) e c), che non ha ricevuto la relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, deve emettere entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione stessa la fattura di cui al comma 1, in unico esemplare [...]”*. Inoltre, ai sensi dell'art 47, comma 1, del D.L. 331/1993: *“Le fatture di cui all'articolo 46, comma 5, sono annotate entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente”*

l'operazione). In questo caso, il soggetto passivo italiano deve comunque assolvere lui l'Iva attraverso l'integrazione della fattura straniera<sup>484</sup>.

Riassumendo, *“il prestatore non residente e privo di stabile organizzazione nel territorio dello Stato (anche residente nella Repubblica di San Marino o nello Stato della Città del Vaticano) emette una fattura per prestazioni di servizi al committente residente o stabilito nel territorio nazionale indicando l'imponibile ma non la relativa imposta in quanto l'operazione, vista dal lato dell'emittente, è non soggetta ed è imponibile in Italia e l'imposta è assolta dal committente residente o stabilito in Italia. Il committente, ai sensi dell'articolo 17, secondo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, deve **integrare** il documento ricevuto (nel caso di servizi **intra-UE**) o emettere un'autofattura (nel caso di servizi extra UE) per indicare l'imposta dovuta che dovrà poi confluire nella propria liquidazione. Al fine di adempiere agli obblighi comunicativi di cui all' articolo 1, comma 3-bis, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, per le operazioni effettuate a partire dal **1° luglio 2022** il committente deve predisporre un altro documento, ad integrazione della fattura ricevuta dal soggetto passivo UE, ed **inviarlo tramite SDI** con tipo documento **TD17** che sarà recapitato al solo soggetto emittente (dato che è quest'ultimo ad essere tenuto ad integrare la fattura con l'IVA)”*<sup>485</sup>.

### 2.4.3 L'applicazione dell'imposta alle operazioni con l'estero

Abbiamo visto che, ai sensi dell'art 17, comma 2, del D.P.R. 633/72, l'inversione contabile si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi *“effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c)”. Si tratta, dunque, di operazioni che, in attuazione del principio di tassazione a destinazione, sono rilevanti ai fini Iva in Italia in quanto effettuate da soggetti residenti in uno Stato non comunitario verso soggetti passivi stabiliti nel territorio italiano. In tal caso, il cessionario/committente italiano, se soggetto passivo Iva, sarà tenuto ad emettere un'**autofattura** da annotare sia nel registro delle fatture emesse, sia in quello degli acquisti.*

---

<sup>484</sup> BARONE M., CURCU R., Iva nelle operazioni con l'estero, Seac, guida operativa 2020, p. 56

<sup>485</sup> Guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'Esterometro, Agenzia delle Entrate, p. 10, [https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/451259/Guida\\_compilazione-FE-Esterometro-V1.8.pdf/c0aca469-4c4a-9b8d-048c-398412435c26](https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/451259/Guida_compilazione-FE-Esterometro-V1.8.pdf/c0aca469-4c4a-9b8d-048c-398412435c26)

In generale, le operazioni con l'estero sono rappresentate principalmente dalle importazioni e dalle esportazioni, le quali, sono gestite dalle Dogane. A tal proposito, va detto che, con l'importazione i beni sono **assoggettati ad Iva** ai sensi degli artt. 67 e seguenti del D.P.R. 633/72. A tal riguardo, l'**art 67**, comma 1, del D.P.R. 633/72 chiarisce che *“costituiscono **importazioni** le seguenti operazioni aventi per oggetto beni introdotti nel territorio dello Stato, che siano originari da Paesi o territori non compresi nel territorio della Comunità e che non siano stati già immessi in libera pratica in altro Paese membro della Comunità medesima, ovvero che siano provenienti dai territori da considerarsi esclusi dalla Comunità a norma dell'articolo 7, primo comma, lettera b):*

*a) le operazioni di immissione in libera pratica<sup>486</sup>;*

*b) le operazioni di perfezionamento attivo di cui all'articolo 2, lettera b), del regolamento CEE n. 1999/85 del Consiglio del 16 luglio 1985;*

*c) le operazioni di ammissione temporanea aventi per oggetto beni, destinati ad essere riesportati tal quali, che, in ottemperanza alle disposizioni della Comunità economica europea, non fruiscono della esenzione totale dai dazi di importazione;*

*d) le operazioni di immissione in consumo relative a beni provenienti dal Monte Athos, dalle isole Canarie, dai Dipartimenti francesi d'oltremare, dal comune di Campione d'Italia e dalle acque italiane del Lago di Lugano”.*

L'introduzione in Italia di beni non comunitari, provenienti da Paesi extra Ue, che non siano stati immessi in libera pratica in altro paese comunitario, costituisce, dunque, un'importazione. Il comma 2, dell'art 67 sopra citato prevede, inoltre, che *“sono altresì soggette all'imposta le operazioni di reimportazione a scarico di esportazione temporanea fuori della Comunità economica europea e quelle di reintroduzione di beni precedentemente esportati fuori della Comunità medesima”.*

L'art **68** del D.P.R. 633/72 elenca, invece, una serie di **importazioni** che **non** sono **soggette ad Iva**. Ad esempio, *“Non sono soggette all'imposta:*

*a) le importazioni di beni indicati nel primo comma, lettera c), dell'art. 8, nell'art. 8 bis, nonché' nel secondo comma dell'art. 9 limitatamente all'ammontare dei corrispettivi di cui al n. 9) dello stesso articolo, sempreché' ricorrano le condizioni stabilite nei predetti articoli;*

---

<sup>486</sup> A tal riguardo, il comma 2-bis dell'art 67 del D.P.R. 633/72 prevede che: *“Per le importazioni di cui al comma 1, lettera a), il pagamento dell'imposta è sospeso qualora si tratti di beni destinati a essere trasferiti in un altro Stato membro dell'Unione europea, eventualmente dopo l'esecuzione di manipolazioni di cui all'allegato 72 del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, e successive modificazioni, previamente autorizzate dall'autorità doganale”*



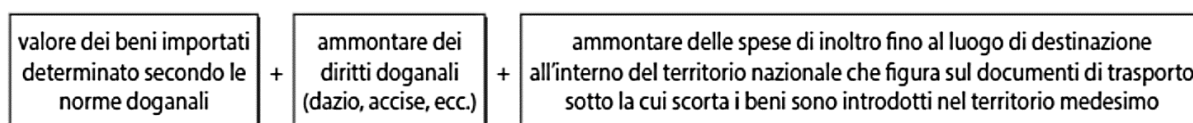
b) le importazioni di campioni gratuiti di modico valore, appositamente contrassegnati;  
c) ogni altra importazione definitiva di beni la cui cessione è esente dall'imposta o non vi è soggetta a norma dell'articolo 72. Per le operazioni concernenti l'oro da investimento di cui all'articolo 10, numero 11), l'esenzione si applica allorché i requisiti ivi indicati risultino da conforme attestazione resa, in sede di dichiarazione doganale, dal soggetto che effettua l'operazione<sup>487</sup>;

[...].

Possiamo dire che, ciò che differenzia un'importazione dalle altre operazioni rilevanti ai fini Iva precedentemente analizzate è dato dal fatto che, per le importazioni l'imposta è accertata, liquidata e riscossa dalla Dogana con determinazione della base imponibile secondo le norme doganali. Infatti, per quanto attiene alla **determinazione dell'imposta** dovuta, ai sensi dell'**art 69** del D.P.R. 633/72: *"L'imposta è commisurata, con le aliquote indicate nell'art. 16, al valore dei beni importati determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato dell'ammontare dei diritti doganali dovuti, ad eccezione dell'I.V.A., nonché dell'ammontare delle spese di inoltro fino al luogo di destinazione all'interno del territorio della Comunità che figura sul documento di trasporto sotto la cui scorta i beni sono introdotti nel territorio medesimo. Per i supporti informatici, contenenti programmi per elaboratore prodotti in serie, concorre a formare il valore imponibile anche quello dei dati e delle istruzioni in essi contenuti. Per i beni che prima dello sdoganamento hanno formato oggetto nello Stato di una o più cessioni, la base imponibile è costituita dal corrispettivo dell'ultima cessione. [...]"*.

La base imponibile, dunque, è determinata come da tabella sottostante:

Figura 38: *Determinazione base imponibile importazioni*<sup>488</sup>



Sull'ammontare così determinato, si applica l'Iva con l'aliquota prevista per quella determinata operazione. Quanto al momento impositivo, esso coinciderà con l'accettazione, da parte della Dogana, della bolletta doganale. L'Iva indicata sulla bolletta doganale è detraibile per l'importatore, soggetto passivo iva che non soffre di limiti alla

<sup>487</sup> Ricordo, infatti, che l'oro da investimento è esente Iva ai sensi dell'art 10, n.11, del D.P.R. 633/72. Tuttavia, in caso di importazione, l'esenzione è riconosciuta solo nel caso in cui l'importatore presenti dichiarazione doganale attestante i requisiti di forma, peso e purezza che caratterizzano tale oro.

<sup>488</sup> BARONE M., CURCU R., Iva nelle operazioni con l'estero, Seac, guida operativa 2020, p. 191

detraibilità dell'imposta, previa annotazione della bolletta stessa nel registro degli acquisti.

Per quanto attiene, invece, alle **esportazioni**, l'**art 8**, comma 1, del D.P.R. 633/72, definisce quali operazioni "*costituiscono cessioni all'esportazione **non imponibili***". Si tratta dunque, di operazioni non imponibili ai fini Iva, ma soggette comunque agli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione. In particolare, un'operazione per essere considerata esportazione ai fini Iva, deve riguardare la cessione di beni che partono dall'Italia e che sono indirizzati a territori extra Ue. Dunque, devono sussistere i seguenti requisiti:

- L'operazione ha per oggetto una cessione di beni;
- Tali beni devono essere trasportati o spediti fuori dall'Unione con conseguente trasferimento della loro proprietà;
- L'uscita dei beni dal territorio comunitario deve risultare da documento doganale.

Figura 39: *Presupposti delle esportazioni*<sup>489</sup>



È importante, quindi, che vi sia prova dell'effettiva esportazione. A tal fine, al momento dell'uscita della merce dal territorio europeo, accompagnata dal DAE (documento di accompagnamento all'esportazione), l'ufficio doganale di uscita conferma l'esportazione della stessa inviando una notifica, in formato elettronico, all'ufficio di esportazione, il quale, provvede a registrare, in un database chiamato AIDA, la conclusione dell'operazione in oggetto. A questo punto, l'esportatore può verificare l'uscita della merce consultando il sito dell'Agenzia delle dogane. L'esito positivo di tale controllo costituisce valida prova dell'avvenuta esportazione e dell'appuramento del relativo regime doganale. Infatti, ai sensi dell'art 8, comma 1, lett. a), *"l'esportazione deve risultare da documento doganale, o da vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della fattura ovvero su un esemplare della bolla di accompagnamento emessa a norma dell'art. 2 del decreto del Presidente della Repubblica 6 ottobre 1978, n. 627, o, se questa non è prescritta, sul documento di cui all'articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettera a).* Nel caso in cui avvenga tramite servizio postale l'esportazione deve risultare nei modi stabiliti con

<sup>489</sup> BARONE M., CURCU R., Iva nelle operazioni con l'estero, Seac, guida operativa 2020, p. 228

*decreto del Ministro delle Finanze, di concerto con il Ministro delle poste e delle telecomunicazioni*". Non rileva, invece, ai fini Iva, l'onerosità dell'operazione<sup>490</sup>. Ricordo, inoltre, che le operazioni non imponibili che soddisfano i requisiti precedentemente menzionati concorrono alla formazione del plafond degli esportatori abituali.

A proposito delle cessioni di cui all'art 8 del D.P.R. 633/72, va detto che esse si possono distinguere in:

- Cessioni dirette, con trasporto dei beni fuori dal territorio dell'Unione a cura o per conto del cedente nazionale;
- Cessioni dirette tramite commissionario;
- Cessioni indirette, con trasporto dei beni fuori dal territorio comunitario a cura o per conto del cessionario estero;
- Cessioni triangolari.

Vi sono poi, come visto anche per le importazioni, una serie di operazioni, elencate nell'art 8-bis del D.P.R. 633/72, che sono assimilate alle cessioni all'esportazione e che sono anch'esse non imponibili.

Per le cessioni all'esportazione va emessa fattura all'atto della spedizione dei beni indicando che trattasi di operazione non imponibile ai sensi dell'art 8 del D.P.R. 633/72. La fattura emessa in formato elettronico avrà il codice natura N3.1 (operazioni non imponibili – esportazioni).

In ogni caso, da quanto detto finora, in relazione alle importazioni e alle esportazioni, è chiaro che si tratta di operazioni che assolvono l'Iva in Dogana mediante bolletta doganale (fanno eccezione le importazioni di oro industriale e di rottami o altri materiali di recupero, per le quali, l'imposta è accertata e liquidata nella dichiarazione doganale ma poi assolta dall'importatore mediante Reverse charge). Duque, queste fattispecie non sono soggette ad inversione contabile. Per le operazioni con l'estero, va precisato dunque che, il **Reverse esterno** trova, invece, applicazione in relazione agli acquisti di beni già presenti in Italia e alle prestazioni di servizi ricevute da soggetti passivi extra Ue.

In particolare, per quanto attiene agli **acquisti di beni** già presenti in Italia da soggetto passivo non comunitario, *"il cedente non residente e privo di stabile organizzazione nel territorio dello Stato emette una fattura per la vendita di beni già presenti in Italia (non sono quindi importazioni o acquisti intracomunitari) al cessionario residente o stabilito nel*

---

<sup>490</sup> BARONE M., CURCU R., Iva nelle operazioni con l'estero, Seac, guida operativa 2020, p. 231

territorio nazionale, indicando l'imponibile ma non la relativa imposta in quanto l'operazione vista dal lato dell'emittente, è non soggetta, imponibile in Italia e l'imposta è assolta dal cessionario. Il cessionario, ai sensi dell'articolo 17, secondo comma del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, deve integrare il documento ricevuto (nel caso di cedente intra-UE) o emettere un'autofattura (nel caso di cedente extra-UE) per indicare l'imposta dovuta che dovrà poi confluire nella propria liquidazione. Al fine di adempiere agli obblighi comunicativi di cui all'articolo 1, comma 3-bis, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, per le operazioni effettuate a partire dal 1° luglio 2022 il cessionario deve predisporre un altro documento, contenente sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della fattura ricevuta dal fornitore estero, ed inviarlo tramite SDI con tipo documento **TD19** che verrà recapitato solo al soggetto emittente.

La trasmissione allo SDI di un tipo documento TD19 potrà essere effettuata dal cessionario anche nel caso di emissione di un'autofattura per acquisto di beni provenienti dallo Stato della Città del Vaticano. Il TD19 deve essere invece obbligatoriamente utilizzato nel caso di acquisto di beni provenienti dalla Repubblica di San Marino al fine di integrare la fattura emessa dal fornitore sanmarinese in formato elettronico (cfr. Circolare n. 26 del 13/07/22). Il codice TD19 deve essere utilizzato anche in caso di integrazione/autofattura ex articolo 17, secondo comma, D.P.R. n. 633/72 per acquisti da soggetti non residenti di beni già presenti in Italia con introduzione in un deposito IVA (articolo 50-bis, comma 4, lettera c)), oppure per acquisti da soggetti non residenti di beni (o di servizi su beni) che si trovano all'interno di un deposito IVA utilizzando la natura N3.6.

Per le operazioni effettuate fino al 30 giugno 2022, alternativamente alla trasmissione del TD19 via SDI, il cessionario può integrare manualmente la fattura o emettere un'autofattura cartacea o elettronica extra SDI ed è obbligato a comunicare i dati dell'operazione ricevuta dal fornitore estero, integrati con quelli dell'imposta, tramite il vecchio Esterometro<sup>491</sup>.

Ricordo, in ogni caso che, qualora si effettui un acquisto comunitario di beni da un fornitore extra Ue, identificato però in uno Stato comunitario, la procedura da adottare è quella dell'integrazione della fattura straniera e non quella dell'emissione di un'autofattura.

---

<sup>491</sup> Guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'Esterometro, Agenzia delle Entrate, p. 14, [https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/451259/Guida\\_compilazione-FE-Esterometro-V1.8.pdf/c0aca469-4c4a-9b8d-048c-398412435c26](https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/451259/Guida_compilazione-FE-Esterometro-V1.8.pdf/c0aca469-4c4a-9b8d-048c-398412435c26)

Per quanto attiene, invece, all'**acquisto di servizi** da soggetto extracomunitario, il committente, soggetto passivo Iva nazionale, sarà tenuto ad assolvere l'imposta, in luogo del prestatore, attraverso l'emissione di un'autofattura da annotare sia nel registro Iva vendite che, ai fini dell'esercizio della detrazione, in quello degli acquisti. L'obbligo di emissione di autofattura è previsto anche nel caso in cui l'operazione sia soggetta al regime di non imponibilità o di esenzione e in tal caso, al posto dell'imposta, deve essere indicato che trattasi di operazione non imponibile o esente. Dunque, come visto anche per le prestazioni di servizi ricevute da prestatori Ue, nel caso prestatori extra-Ue, *"il prestatore non residente e privo di stabile organizzazione nel territorio dello Stato (anche residente nella Repubblica di San Marino o nello Stato della Città del Vaticano) emette una fattura per prestazioni di servizi al committente residente o stabilito nel territorio nazionale indicando l'imponibile ma non la relativa imposta in quanto l'operazione, vista dal lato dell'emittente, è non soggetta ed è imponibile in Italia e l'imposta è assolta dal committente residente o stabilito in Italia. Il committente, ai sensi dell'articolo 17, secondo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, deve integrare il documento ricevuto (nel caso di servizi intra-UE) o emettere un'autofattura (nel caso di servizi extra-UE) per indicare l'imposta dovuta che dovrà poi confluire nella propria liquidazione. Al fine di adempiere agli obblighi comunicativi di cui all' articolo 1, comma 3-bis, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, per le operazioni effettuate a partire dal 1° luglio 2022 il committente deve predisporre un altro documento, ad integrazione della fattura ricevuta dal soggetto passivo UE, ed inviarlo tramite SDI con tipo documento **TD17** che sarà recapitato al solo soggetto emittente. Per le operazioni effettuate fino al 30 giugno 2022, alternativamente alla trasmissione del TD17 via SDI, il committente può integrare manualmente la fattura o emettere un'autofattura cartacea o elettronica extra SDI ed è obbligato a comunicare i dati dell'operazione ricevuta dal fornitore estero, integrati con quelli dell'imposta, tramite il vecchio Esterometro."*<sup>492</sup>.

Figura 40: Emissione autofattura per acquisto di beni e servizi da fornitori extra Ue<sup>493</sup>

Acquisto di beni da soggetto stabilito fuori dalla UE, diversi dalle importazioni (ad esempio beni già in Italia)	Emissione autofattura	Entro il momento di effettuazione dell'operazione	Dovrebbe ritenersi consentito emettere l'autofattura differita se la consegna dei beni è stata documentata con ddt o altro documento equipollente
---	-----------------------	---	---

<sup>492</sup> Guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'Esterometro, Agenzia delle Entrate, p. 11, [https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/451259/Guida\\_compilazione-FE-Esterometro-V1.8.pdf/c0aca469-4c4a-9b8d-048c-398412435c26](https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/451259/Guida_compilazione-FE-Esterometro-V1.8.pdf/c0aca469-4c4a-9b8d-048c-398412435c26)

<sup>493</sup> BARONE M., CURCU R., Iva nelle operazioni con l'estero, Seac, guida operativa 2020, p. 88

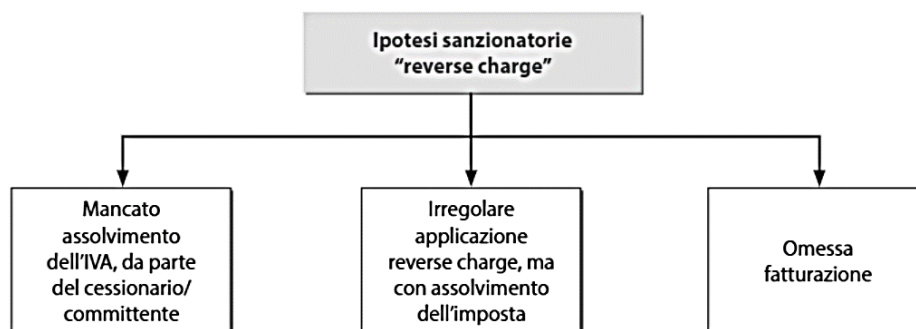
Acquisto di servizi generici (7-ter) da soggetto stabilito fuori dalla UE	Emissione auto-fattura	Entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione e con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione	
Acquisto di servizi particolari (7-quater e 7-quinquies) da soggetto stabilito fuori dalla UE	Emissione auto-fattura	Entro il momento del pagamento	

## 2.5 Regime sanzionatorio

Per quanto attiene al **regime sanzionatorio** previsto in caso di eventuali irregolarità nell'applicazione del meccanismo del Reverse charge, va detto che la disciplina è articolata e improntata a criteri di proporzionalità<sup>494</sup> tra la misura della sanzione e la gravità della violazione commessa. Nel dettaglio, le ipotesi sanzionatorie sono disciplinate nell'art 6, commi da 9-bis a 9-bis.3 del D.lgs. n. 471/1997 (così come modificati dal D.lgs. n. 158/2015) e sono riconducibili alle seguenti violazioni:

- Mancato assolvimento dell'Iva da parte del cessionario/committente;
- Irregolare applicazione del Reverse charge (ma regolare assolvimento dell'imposta);
- Omessa fatturazione.

Figura 41: *Ipotesi sanzionatorie nel Reverse charge*<sup>495</sup>



Analizziamo nel dettaglio le 3 tipologie di violazione e le relative sanzioni applicabili. La prima riguarda il caso del **mancato assolvimento dell'Iva** da parte del cessionario/committente ed è disciplinata nell'**art 6, comma 9-bis** del D.lgs. n. 471/1997. Dunque, qualora il cessionario/committente, dopo aver ricevuto una fattura senza Iva

<sup>494</sup> Vedi Corte di Giustizia dell'UE, Sentenza 17 luglio 2014, causa C-272/13; Sentenza 6 febbraio 2014, causa C-424/12, Sentenza 8 maggio 2008, cause C-95/07 e C-96/07 e Sentenza 12 luglio 2001, causa C-262/99

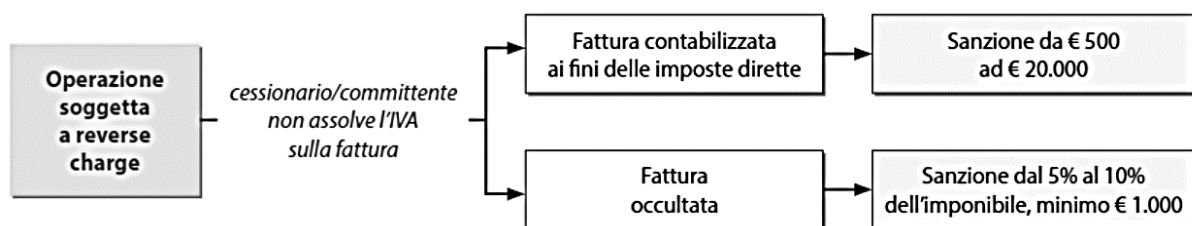
<sup>495</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 328

recante la dicitura inversione contabile o acquistato da soggetti non residenti nel territorio dello Stato, non provveda rispettivamente all'integrazione del documento ricevuto e/o alla doppia annotazione nei registri Iva oppure all'emissione di autofattura, sarà sanzionabile. Infatti, l'art 6, comma 9-bis, D.lgs. 471/97, stabilisce che: *"E' punito con la sanzione amministrativa **compresa fra 500 euro e 20.000 euro** il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, **omette di porre in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile** di cui agli articoli 17, 34, comma 6, secondo periodo, e 74, settimo e ottavo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e agli articoli 46, comma 1, e 47, comma 1, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427. Se l'operazione non risulta dalla contabilità tenuta ai sensi degli articoli 13 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, la sanzione amministrativa è **elevata a una misura compresa tra il cinque e il dieci per cento dell'imponibile**, con un minimo di 1.000 euro".* Dunque, nel caso in cui il cessionario/committente non effettui l'inversione contabile, è applicabile una sanzione:

- In misura fissa, dal valore tra i 500 e i 20.000€, qualora la fattura ricevuta risulti comunque dalla contabilità tenuta ai sensi dell'art 13 del D.P.R. 600/1973. A tal proposito, la Circolare 16/E dell'11 maggio 2017 chiarisce che *"tale violazione del cessionario o committente è colpita con una sanzione in misura fissa, da un minimo di 500 euro fino a un massimo di 20.000 euro, purché l'omissione degli adempimenti connessi all'inversione contabile non occulti l'operazione, che risulta comunque dalla contabilità tenuta ai fini delle imposte sui redditi"*;
- In misura proporzionale, elevata ad un ammontare compreso tra il 5% e il 10% dell'imponibile non documentato, con un minimo di 1.000€, nel caso in cui la fattura ricevuta sia stata occultata e non risulti, dunque, nemmeno dalle scritture contabili. Con riferimento a ciò, la Circolare 16/E, sopra citata, sottolinea che *"Se l'operazione non risulta dalla contabilità, è prevista la più grave sanzione proporzionale nella misura compresa tra il 5 e il 10 per cento dell'imponibile non documentato, con un minimo di 1.000 euro. Circa l'individuazione dell'imponibile di riferimento cui commisurare la sanzione, restano valide le indicazioni già fornite con la risoluzione n. 140/E del 29 dicembre 2010, ove è stato chiarito che la violazione, concernente l'irregolare assolvimento dell'IVA a causa dell'erronea applicazione del regime dell'inversione contabile, si realizza di fatto quando viene operata la liquidazione mensile o trimestrale:*

è in tale sede, infatti, che il cedente ed il cessionario procedono erroneamente alla determinazione dell'imposta relativa alle operazioni attive da «assolvere». Di conseguenza, si ritiene che la sanzione compresa tra il 5 ed il 10 per cento vada commisurata all'importo complessivo dell'imponibile relativo alle operazioni soggette all'inversione contabile riconducibili a ciascuna liquidazione (mensile o trimestrale) e con riguardo a ciascun fornitore; laddove l'irregolarità si realizzi in più liquidazioni, si configureranno tante violazioni autonome da sanzionare per quante sono le liquidazioni interessate”.

Figura 42: Mancato assolvimento dell'Iva da parte del cessionario/committente<sup>496</sup>



Il terzo periodo, del **comma 9-bis**, dell'art 6, del D.lgs. n. 471/1997 dispone, inoltre, che “resta ferma l'applicazione delle sanzioni previste dall'articolo 5, comma 4, e dal comma 6 con riferimento all'imposta che non avrebbe potuto essere detratta dal cessionario o dal committente”. Ciò significa che, nel caso in cui il diritto di detrazione del contribuente fosse soggetto a limitazioni, trovano applicazione anche le **sanzioni da indebita detrazione e da infedele dichiarazione**. Dunque, “se l'omissione degli adempimenti connessi all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile comporta anche un'infedele dichiarazione oppure un'indebita detrazione IVA da parte del soggetto passivo d'imposta, ossia da parte del cessionario o committente, trovano applicazione anche le ordinarie sanzioni per dichiarazione infedele (art. 5, comma 4, del D.lgs. n. 471 del 1997<sup>497</sup>) e per illegittima detrazione dell'IVA (art. 6 comma 6, del D.lgs. n. 471 del 1997<sup>498</sup>). Ad esempio, se per effetto dell'omessa doppia registrazione prevista per l'assolvimento del tributo, non si genera il debito IVA connesso alla percentuale di IVA non detraibile, si configura, oltre che una violazione del meccanismo dell'inversione contabile, anche la

<sup>496</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 330

<sup>497</sup> “Se dalla dichiarazione presentata risulta un'imposta inferiore a quella dovuta ovvero un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, si applica la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato”

<sup>498</sup> “Chi computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, è punito con la sanzione amministrativa pari al novanta per cento dell'ammontare della detrazione compiuta”



*violazione di indebita detrazione e quella di infedele dichiarazione. Anche in assenza di imposta dovuta resta, comunque, applicabile la sanzione in misura fissa - da 250 euro a 2000 euro - disposta dall'art. 8, comma 1, del D.lgs. n. 471 del 1997, per le ipotesi in cui nella dichiarazione annuale sono omessi o non sono indicati in maniera esatta o completa dati rilevanti per la determinazione del tributo, oppure non è indicato in maniera esatta e completa ogni altro elemento prescritto per il compimento dei controlli”<sup>499</sup>.*

Per quanto attiene alla violazione di **omessa fatturazione** delle operazioni soggette a Reverse, l'**art 6, comma 2**, del D.lgs. 471/97 dispone che: *“Il cedente o prestatore che viola obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni non imponibili, esenti, non soggette a imposta sul valore aggiunto o soggette all'inversione contabile di cui agli articoli 17 e 74, commi settimo e ottavo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è punito con sanzione amministrativa compresa **tra il cinque ed il dieci per cento dei corrispettivi non documentati o non registrati**. Tuttavia, quando la violazione non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito si applica la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000”*. Dunque, al cedente/prestatore che non emette fattura relativamente ad un'operazione soggetta ad inversione contabile è applicabile una sanzione dal 5% al 10% dei corrispettivi. In ogni caso, ai sensi dell'**art 6, comma 9-bis** del D.lgs. 471/97, resta fermo in capo al cessionario/committente l'obbligo di regolarizzazione. Il quarto periodo del comma 9-bis, infatti, dispone che *“Le disposizioni di cui ai periodi precedenti si applicano anche nel caso in cui, non avendo adempiuto il cedente o prestatore agli obblighi di fatturazione entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione o avendo emesso una fattura irregolare, il cessionario o committente non informi l'Ufficio competente nei suoi confronti entro il trentesimo giorno successivo, provvedendo entro lo stesso periodo all'emissione di fattura ai sensi dell'articolo 21 del predetto decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, o alla sua regolarizzazione, e all'assolvimento dell'imposta mediante inversione contabile”*. Tale comma, dunque, disciplina l'applicazione delle sanzioni in caso di mancata regolarizzazione di un'operazione soggetta a Reverse da parte del cessionario/committente. Infatti, *“il cessionario o committente incorre nella violazione di omessa regolarizzazione di un'operazione soggetta a reverse charge, quando il cedente o*

---

<sup>499</sup> Circolare 16/E dell'11 maggio 2017, p. 8

*prestatore non abbia emesso (o comunque inviato al cessionario o committente) il documento fiscale entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione o abbia inviato una fattura irregolare e il cessionario o committente non abbia informato l'Ufficio competente entro il trentesimo giorno successivo, provvedendo entro lo stesso periodo all'emissione di fattura ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633 del 1972, o alla sua regolarizzazione, nonché all'assolvimento dell'imposta mediante inversione contabile. Nella fattispecie, quindi, non trova più applicazione la sanzione pari al 100 per cento dell'imposta, con un minimo di 250 euro, prevista dall'art. 6, comma 8, in caso di mancata regolarizzazione di operazioni imponibili - che risulterà applicabile esclusivamente per le operazioni non soggette a reverse charge - avendo ora il legislatore previsto uno specifico e più lieve trattamento sanzionatorio per l'omessa regolarizzazione delle operazioni soggette all'inversione contabile (dal 5 al 10 per cento dell'imponibile, oltre alle sanzioni di cui all'articolo 5, comma 4, e articolo 6, comma 6, laddove ricorrano le condizioni)"<sup>500</sup>.*

Riassumendo, dunque, nel caso di omessa fatturazione, il cedente/prestatore si vedrà applicare una sanzione compresa tra il 5% e il 10% del corrispettivo non documentato, mentre il **cessionario/committente**, nel caso in cui non provveda a regolarizzare l'operazione, emettendo un'autofattura entro 30 giorni dal decorso del quarto mese successivo all'effettuazione dell'operazione, annotando tale documento nei registri iva e presentando all'Ufficio competente un documento in duplice esemplare da cui risultino le indicazioni prescritte dall'art. 21 del D.P.R. 633/72, si vedrà applicare una sanzione:

- fissa, dal valore **tra i 500 e i 20.000€**, qualora la fattura ricevuta risulti comunque dalla contabilità tenuta ai sensi dell'art 13 del D.P.R. 600/1973;
- proporzionale, elevata ad un ammontare compreso **tra il 5% e il 10% dell'imponibile** non documentato, con un minimo di 1.000€, nel caso in cui la fattura ricevuta sia stata occultata e non risulti, dunque, neppure dalle scritture contabili.

L'Ade precisa, inoltre, che *"le sanzioni ridotte previste dal comma 9-bis, terzo periodo, trovano applicazione anche nell'ipotesi di omessa regolarizzazione delle operazioni intracomunitarie, dato il richiamo espresso della norma in esame all'art. 46, comma 1, e 47, comma 1, del decreto legge n. 331 del 1993"*<sup>501</sup>.

La terza tipologia di violazione riguarda l'**irregolare applicazione del Reverse charge** accompagnata però dal regolare assolvimento dell'imposta. Tale fattispecie è disciplinata

---

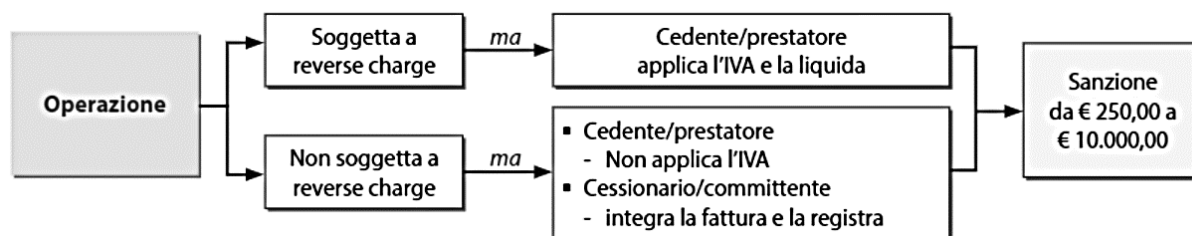
<sup>500</sup> Circolare 16/E dell'11 maggio 2017, p. 9

<sup>501</sup> Circolare 16/E dell'11 maggio 2017, p. 9

nei commi da 9-bis1 a 9-bis3 del sopracitato art 6, i quali, si configurano come norme speciali rispetto alla norma generale contenuta nel comma 9bis, prevedendo un trattamento sanzionatorio più lieve in considerazione del fatto che l'imposta è stata comunque assolta, anche se irregolarmente. In questi casi, gli errori nell'applicazione dell'inversione possono essere di due tipi, ovvero:

- applicazione dell'Iva in fattura da parte del cedente/prestatore relativamente ad un'operazione soggetta a Reverse (comma 9-bis1);
- mancata applicazione dell'Iva in fattura da parte del cedente/prestatore ed integrazione ed annotazione della stessa da parte del cessionario/committente relativamente ad un'operazione non soggetta a Reverse (comma 9-bis2).

Figura 43: *Errata applicazione del regime*<sup>502</sup>



Nel caso in cui, per un'**operazione rientrante nel Reverse charge**, il cedente/prestatore, per errore, abbia **emesso una fattura con Iva** assolvendo regolarmente l'imposta, il cessionario/committente, reale debitore d'imposta, si vedrà applicata una sanzione da 250 a 10.000€. Il comma **9-bis1**, dell'art 6, del D.lgs. 471/97, infatti, dispone che: *"In deroga al comma 9-bis, primo periodo, qualora, in presenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile l'imposta relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi di cui alle disposizioni menzionate nel primo periodo del comma 9-bis, sia stata erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il **cessionario o il committente anzidetto non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro**. Al pagamento della sanzione è **solidalmente** tenuto il cedente o prestatore. Le disposizioni di cui ai periodi precedenti non si applicano e il cessionario o il committente è punito con la sanzione di cui al comma 1*<sup>503</sup>

<sup>502</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 332

<sup>503</sup> Ai sensi del comma 1, dell'art 6 del D.lgs. 471/97: "Chi viola gli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ovvero all'individuazione di

*quando l'applicazione dell'imposta nel modo ordinario anziché' mediante l'inversione contabile è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario o committente era consapevole”.*

*A tal proposito, l'Ade con la Circolare 16/E dell'11 maggio 2017 ha precisato che: “se in presenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile, l'imposta, seppure in modo irregolare (cioè con il sistema ordinario anziché in reverse charge), è stata comunque assolta dal cedente o prestatore per effetto dell'avvenuta registrazione, di cui all'articolo 23 del D.P.R. n. 633 del 1972, con conseguente confluenza nella liquidazione di competenza, **non occorre che il cessionario o committente regolarizzi l'operazione ed è fatto salvo il diritto alla detrazione.** Per tale irregolarità, al cessionario o committente, debitore d'imposta, è applicata una sanzione in misura fissa da un minimo di 250 euro fino a un massimo di 10.000 euro [...] dovuta in base a ciascuna liquidazione (mensile o trimestrale) e con riferimento a ciascun fornitore”.*

Al contrario, può accadere che il cedente/prestatore abbia emesso una **fattura senza addebito d'imposta** per un'operazione **non soggetta ad inversione contabile**. In tal caso l'imposta è comunque assolta dal cessionario/committente mediante integrazione della fattura ricevuta e conseguente annotazione della stessa. Tale fattispecie è disciplinata nel comma **9-bis2**, dell'art 6, del D.lgs. 471/97, ai sensi del quale: *“In deroga al comma 1, qualora, in assenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile l'imposta relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi di cui alle disposizioni menzionate nel primo periodo del comma 9-bis, sia stata erroneamente assolta dal cessionario o committente, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, **il cedente o il prestatore non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro.** Al pagamento della sanzione è **solidalmente** tenuto il cessionario o committente. Le disposizioni di cui ai periodi precedenti non si applicano e il cedente o prestatore è punito con la sanzione di cui al comma 1 quando l'applicazione dell'imposta mediante l'inversione contabile anziché' nel modo ordinario è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cedente o prestatore era consapevole”.*

---

*prodotti determinati è punito con la sanzione amministrativa compresa fra il novanta e il centoottanta per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio. [...]”*

In questo caso, l'Iva che doveva essere assolta in modo ordinario, risulta assolta dal cessionario/committente con il meccanismo del Reverse. Ciò comporta che **“il cessionario o committente ha il diritto alla detrazione dell'imposta assolta irregolarmente con l'inversione contabile, mentre il cedente o prestatore - seppur debitore dell'imposta - non è obbligato all'assolvimento della stessa, ma è punito con la sanzione in misura fissa stabilita da un minimo di 250 euro a un massimo di 10.000 euro [...] dovuta in base a ciascuna liquidazione (mensile o trimestrale) e con riferimento a ciascun committente”**<sup>504</sup>.

Per quanto attiene all'**ambito applicativo** del comma 9-bis2, l'Ade con la Circolare 16/E dell'11 maggio 2017, già menzionata in precedenza, ha precisato che *“la norma è applicabile solo al caso di irregolare assolvimento dell'imposta relativa a [...] operazioni riconducibili alle ipotesi di reverse charge ma per le quali non ricorrevano tutte le condizioni per la sua applicazione. [...] In base alla ratio della norma, le disposizioni di cui al comma 9-bis.2 non si applicano, invece, nel caso di ricorso all'inversione contabile in ipotesi palesemente estranee a detto regime. In tale evenienza tornano applicabili al cedente/prestatore e al cessionario/committente, rispettivamente le sanzioni di cui ai citati commi 1 e 8 dell'art. 6 del D.lgs. 471/97”*.

Va sottolineato, infine che, la norma per l'irrogazione della sanzione fissa compresa tra i 250 e i 10.000€ richiede che l'imposta sia stata comunque assolta, anche se irregolarmente. Laddove, invece, *“il cedente/prestatore non emetta fattura o la emetta senza IVA, o il cessionario/committente non assolva irregolarmente l'imposta tramite l'inversione contabile, non trova applicazione la sanzione in misura fissa di cui all'art. 6, comma 9-bis.2. In tal caso, infatti, il cedente/prestatore è punibile con la sanzione ordinaria prevista dall'art. 6, comma 1, per violazione degli obblighi di documentazione e registrazione di operazioni imponibili (sanzione compresa nella misura tra il 90 e il 180 per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio), - mentre il cessionario o committente, è punibile con la sanzione prevista dall'art. 6, comma 8 del medesimo decreto - per la mancata regolarizzazione dell'operazione (sanzione pari al cento per cento dell'imposta con un minimo di 250 euro)”*<sup>505</sup>.

---

<sup>504</sup> Circolare 16/E dell'11 maggio 2017, p. 12

<sup>505</sup> Circolare 16/E dell'11 maggio 2017, p. 12

In tutti i casi di violazione sopra visti è possibile regolarizzare la posizione del contribuente avvalendosi, ai sensi dell'art 13 del D.lgs. 472/97, dell'istituto del **ravvedimento operoso**, dietro il pagamento di una **sanzione ridotta**. *“Sotto il profilo temporale, l'istituto, può, oggi, essere utilizzato dal contribuente, per regolarizzare le violazioni commesse in materia di tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, fino alla scadenza dei termini di accertamento. Rimane altresì limite invalicabile alla possibilità di ravvedere la violazione la circostanza che al contribuente sia stato notificato formalmente, con riferimento a tale violazione, un atto di liquidazione o di accertamento ovvero che lo stesso abbia ricevuto una comunicazione di irregolarità recante le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni (comma 1-ter, art 13, D.lgs. 472/97)<sup>506</sup>”.* Dunque, *“non si applica la generale preclusione al ravvedimento consistente nel fatto che la violazione sia stata già constatata e comunque sia iniziato l'accertamento, salva la notifica di avvisi di pagamento e atti di accertamento”<sup>507</sup>.*

In particolare, il ravvedimento operoso prevede delle scadenze entro le quali il contribuente può sanare una violazione commessa beneficiando di sanzioni più miti rispetto a quelle ordinarie. La riduzione sarà tanto maggiore quanto prima verrà eseguito il ravvedimento. Ad esempio, la sanzione da versare è ridotta *“ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso”<sup>508</sup>.* Ai fini della regolarizzazione, il contribuente dovrà contestualmente effettuare il versamento dell'imposta (o maggiore imposta) non versata, quando dovuta, della sanzione ridotta e dei relativi interessi legali maturati giorno per giorno. A tal proposito, l'Ade, con le Risposte n. 301 del 28/04/2021 e n. 393 del 7/06/2021 a istanze di interpello, ha precisato però che: *“salva l'ipotesi di frode,*

---

<sup>506</sup> LEGGE E PRASSI, “Nuovo ravvedimento operoso - Compliance fiscale - Regolarizzazione degli errori - Chiarimenti”, Agenzia delle Entrate, Circolare 9 giugno 2015 n. 23/E, in il Sole 24 ore, Smart 24 fisco, <https://smartfisco24.ilsole24ore.com/private/default.aspx#showmiller/2/2/180114>

<sup>507</sup> Ambrosi L., Ravvedimento operoso, in il Sole 24 ore, Smart 24 fisco, 20.09.2022, <https://smartfisco24.ilsole24ore.com/private/default.aspx?iddoc=37962003#/showdoc/37962003/ravvedimento%20operoso|reverse?ref=pullsearch>

<sup>508</sup> Lett. a-bis), comma 1, art 13, del Decreto legislativo del 18/12/1997 n. 472

*per sanare l'errore, laddove l'imposta sia stata assolta, seppur irregolarmente dal cessionario mediante il meccanismo dell'inversione contabile, il cedente deve definire esclusivamente la sanzione, non avendo l'obbligo di versare l'imposta"*<sup>509</sup>.

Infine, con riferimento all'erronea applicazione del Reverse a operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad Iva, il **comma 9-bis3**, dell'art 6, del D.lgs. 471/1997 dispone che: *"Se il cessionario o committente applica l'inversione contabile per **operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette** a imposta, in sede di accertamento devono essere espunti sia il debito computato da tale soggetto nelle liquidazioni dell'imposta che la detrazione operata nelle liquidazioni anzidette, fermo restando il diritto del medesimo soggetto a recuperare l'imposta eventualmente non detratta ai sensi dell'articolo 26, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e dell'articolo 21, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546*<sup>510</sup>. *La disposizione si applica anche nei casi di **operazioni inesistenti**, ma trova in tal caso applicazione la sanzione amministrativa compresa **tra il cinque e il dieci per cento dell'imponibile**, con un minimo di 1.000 euro".*

Il comma 9-bis3, dunque, oltre al caso di errata applicazione dell'Reverse a operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad imposta, *"si applica anche alle operazioni inesistenti assolute con il meccanismo dell'inversione contabile. La violazione riguarda quindi l'applicazione del regime di inversione contabile, per operazioni di cui al primo periodo del comma 9-bis, ma che sono inesistenti. [...] La norma, infatti, dispone che, in sede di accertamento, venga espunto sia il debito che il credito computato nelle liquidazioni dell'imposta (eliminando così gli effetti dell'operazione contabilizzata), come già previsto per le operazioni esenti, non imponibili e non soggette cui è stato erroneamente applicato il sistema dell'inversione contabile"*<sup>511</sup>. Inoltre, il comma 9-bis3, che non dispone alcuna sanzione in caso di erronea applicazione del Reverse ad operazioni esenti, non imponibili o non soggette, nel caso di applicazione dell'inversione ad operazioni inesistenti prevede, invece, una sanzione tra il 5% e il 10% dell'imponibile.

---

<sup>509</sup> Risposta dell'Ade n. 393/2021, p. 7

<sup>510</sup> Dunque, come precisato anche nella Circolare 16/E dell'11 maggio 2017: *"Resta fermo il diritto del cessionario o committente di recuperare l'imposta eventualmente non detratta (per indetraibilità soggettiva o oggettiva) mediante l'emissione di una nota di variazione in diminuzione ai sensi dell'art. 26, comma 3, o mediante la procedura del cosiddetto "rimborso anomalo" di cui all'art. 21, comma 2, del Decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546"*

<sup>511</sup> Circolare 16/E dell'11 maggio 2017, p. 15





## CAPITOLO III – LO SPLIT PAYMENT

### 3.1 Origine, evoluzione normativa e finalità dello strumento

Come anticipato nel paragrafo 1.5, in sede UE si è cercato fortemente di ridurre il “VAT gap” e di contrastare i fenomeni di evasione e le frodi fiscali attraverso *“una serie di misure che, in alcuni casi, hanno inciso sulla struttura stessa dell'imposta e sul suo meccanismo applicativo”*<sup>512</sup>. A tal fine, con l'art 1, comma 629, lett. b) della **Legge 190/2014** (Legge di stabilità 2015), il legislatore ha previsto l'inserimento nel D.P.R. 633/72 del seguente nuovo **art. 17 ter** rubricato *“operazioni effettuate nei confronti di enti pubblici”*:

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

*2. Le disposizioni di cui al comma 1 non si applicano ai compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito”*<sup>513</sup>.

Tale modalità di assolvimento dell'imposta prende il nome di **Split Payment** o **scissione dei pagamenti** proprio perché, nel caso di fatture aventi ad oggetto una cessione di beni o una prestazione di servizi effettuata a favore di una Pubblica amministrazione, tale amministrazione acquirente, al momento del pagamento, sarà tenuta a corrispondere al proprio fornitore esclusivamente l'importo fatturato al netto però dell'Iva esposta in fattura che dovrà, invece, versare direttamente all'Erario (e non al fornitore, come normalmente accade). In tal modo il pagamento dell'imposta viene scisso dal pagamento del corrispettivo. Lo Split payment rappresenta, così, una deroga all'ordinario

---

<sup>512</sup> SALVINI L. L'imposta sul valore aggiunto, in *Diritto tributario delle attività economiche*, Giappichelli Editore, 2019, p. 260

<sup>513</sup> Art 1, comma 629, lett. b) della Legge 23 dicembre 2014, n. 190

meccanismo di applicazione dell'Iva previsto dalla Direttiva comunitaria 112/2006/CE, di conseguenza, è risultata necessaria la **Decisione di esecuzione (UE) 2015/1401** del Consiglio, del 14 luglio 2015<sup>514</sup> che ha autorizzato l'Italia ad applicarlo con decorrenza **dal 1° gennaio 2015** e fino al 31 dicembre 2017.

A proposito dell'art 17 ter del D.P.R. 633/72, precedentemente citato, va detto che, inizialmente esso era applicabile esclusivamente alle operazioni poste in essere nei confronti di alcuni enti della Pubblica amministrazione espressamente indicati nel comma 1 dell'articolo. A seguire, l'art 1 del **D.L. 24 aprile 2017, n. 50** ha invece **esteso l'ambito applicativo** dello Split Payment andando a modificare l'art 17 ter mediante sostituzione del comma 1<sup>515</sup>, abrogazione del comma 2 e inserimento dei seguenti commi 1-bis e 1-ter: *"1-bis. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche alle operazioni effettuate nei confronti dei seguenti soggetti:*

- a) società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, nn. 1) e 2), del codice civile, direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;*
- b) società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile, direttamente dalle regioni, province, città metropolitane, comuni, unioni di comuni;*
- c) società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile, dalle società di cui alle lettere a) e b), ancorché' queste ultime rientrino fra le società di cui alla lettera d) ovvero fra i soggetti di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196;*
- d) società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana; con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui al comma 1 può essere individuato un indice alternativo di riferimento per il mercato azionario.*

*1-ter. Le disposizioni del presente articolo si applicano fino al termine di scadenza della misura speciale di deroga rilasciata dal Consiglio dell'Unione europea ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE."*<sup>516</sup>.

---

<sup>514</sup> L'art. 1 di tale Decisione ha disposto, infatti, che: *"In deroga all'articolo 206 della direttiva 2006/112/CE, l'Italia è autorizzata a prevedere che l'IVA dovuta sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi alle pubbliche amministrazioni debba essere versata dall'acquirente/destinatario su un apposito conto bancario bloccato dell'amministrazione fiscale"*

<sup>515</sup> Con il seguente: *"Per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti della Pubblica Amministrazione, come definita dall'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni e integrazioni, per le quali i cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto, l'imposta è in ogni caso versata dai medesimi secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze".*

<sup>516</sup> Art 1, comma 1, del D.L. 24 aprile 2017, n. 50

L'Italia è stata autorizzata, con **Decisione di esecuzione (Ue) 2017/784** del Consiglio del 25 aprile 2017, ad estendere l'ambito applicativo della scissione a partire **dal 1° luglio 2017** e fino al 30 giugno 2020. Successivamente, l'art 3<sup>517</sup> del **D.L. 148/2017** del 16 ottobre 2017 ha ulteriormente ampliato il perimetro dei soggetti interessati dallo Split Payment prevedendone l'estensione a tutte le società controllate, in misura non inferiore al 70%, dalla P.A. a partire dal 1° gennaio 2018.

A seguire, *“con lettera protocollata dalla Commissione il 4 dicembre 2019, l'Italia ha chiesto che tale autorizzazione ad applicare la misura speciale sia prorogata fino al 31 dicembre 2023 e che il suo ambito di applicazione sia limitato solo alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi alle pubbliche amministrazioni. Con lettera protocollata dalla Commissione il 27 marzo 2020, l'Italia ha modificato la domanda per rendere l'ambito di applicazione della proroga richiesta identico all'autorizzazione concessa con la decisione di esecuzione (UE) 2017/784”*<sup>518</sup>. Infine, con la **Decisione di esecuzione (UE) 2020/1105** del Consiglio del 24 luglio 2020, che modifica la precedente decisione di esecuzione (UE) 2017/784, l'Italia è stata autorizzata a continuare ad applicare lo Split payment dal 1° luglio 2020 **al 30 giugno 2023**.

Per quanto attiene alla **finalità** dello Split Payment (o scissione dei pagamenti), come anticipato anche nel paragrafo 1.5, esso può essere ritenuto uno strumento utile alla **riduzione del divario Iva** e al **contrasto dell'evasione e delle frodi fiscali**. Infatti, in applicazione dello Split Payment, nel caso di fatture emesse da un soggetto privato ad un ente pubblico, tale ente, nel pagare la fattura, andrà da una parte a corrispondere al proprio fornitore l'importo totale del documento al netto però dell'imposta e dall'altra a

---

<sup>517</sup> Il cui comma 1 prevedeva che: *“All'articolo 17-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il comma 1-bis è sostituito dal seguente:*

*«1-bis. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche alle operazioni effettuate nei confronti dei seguenti soggetti:*

*0a) enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona;*

*0b) fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70 per cento;*

*a) società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 2), del codice civile, direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei ministri e dai Ministeri;*

*b) società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile, da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 o da enti e società di cui alle lettere 0a), 0b), a) e c);*

*c) società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70 per cento, da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 o da enti e società di cui alle lettere 0a), 0b), a) e b);*

*d) società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana identificate agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto; con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui al comma 1 può essere individuato un indice alternativo di riferimento per il mercato azionario»”*

<sup>518</sup> Punto 3 della Decisione di esecuzione (UE) 2020/1105 del Consiglio del 24 luglio 2020

versare direttamente all'Erario l'ammontare dell'Iva esposta in fattura. In tal modo, si riduce il rischio di mancato versamento dell'imposta da parte del fornitore, non avendo l'ente della Pubblica amministrazione alcun interesse ad evadere l'Iva, si protegge l'Erario dal rischio di inadempimento dell'obbligo di pagamento dei fornitori che addebitano l'Iva in fattura e si tutelano gli acquirenti dal rischio di possibili coinvolgimenti in frodi compiute da propri fornitori o da soggetti terzi<sup>519</sup>. Tale finalità antievasione è anche una delle motivazioni che hanno spinto il Governo italiano a chiedere alla Commissione Ue di prorogare l'applicazione dello Split Payment. Infatti, *"l'Italia sostiene che, nel contesto del pacchetto delle misure attuate, la fatturazione elettronica obbligatoria riduce il tempo necessario all'amministrazione fiscale per venire a conoscenza dell'esistenza di un potenziale caso di frode o evasione. Tuttavia, l'Italia sostiene anche che, in assenza del meccanismo di scissione dei pagamenti introdotto dalla misura speciale, il recupero presso gli autori di frodi o gli evasori fiscali una volta effettuato il controllo incrociato potrebbe risultare impossibile in caso di loro insolvenza. Pertanto, il meccanismo di scissione dei pagamenti, in quanto misura ex ante, si è dimostrato più efficace della fatturazione elettronica obbligatoria, che costituisce una misura ex post. I dati definitivi sull'efficacia dimostrano che la misura speciale ha ottenuto risultati ancora migliori del previsto"*<sup>520</sup>.

### **3.2 Presupposto soggettivo e ambito applicativo**

Per quanto attiene ai **soggetti** destinatari dello Split Payment, come visto anche nel precedente paragrafo, la disciplina della scissione dei pagamenti ha subito diverse modifiche che hanno portato ad un progressivo ampliamento della platea dei soggetti interessati da tale meccanismo. Infatti, **prima** dell'emanazione **del D.L. 50/2017**, lo Split Payment trovava applicazione solo in riferimento ad operazioni effettuate nei confronti di alcuni enti della Pubblica amministrazione espressamente indicati nel previgente comma 1, dell'articolo 17 ter, del D.P.R. 633/72 (ovvero Stato e organi dello Stato dotati di personalità giuridica, enti pubblici territoriali e consorzi tra essi costituiti, Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, istituti universitari, aziende sanitarie locali, enti ospedalieri, enti pubblici di ricovero e cura, enti pubblici di assistenza e beneficenza ed enti pubblici di previdenza).

---

<sup>519</sup> BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019, p. 337

<sup>520</sup> Punto 6 della Decisione di esecuzione (UE) 2020/1105 del Consiglio del 24 luglio 2020

Con il **D.L. 50/2017**, applicabile alle fatture emesse dal 1° luglio 2017, invece, è stato esteso lo Split Payment anche ai seguenti soggetti ritenuti particolarmente affidabili:

- Società controllate direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei ministri o dai Ministeri;
- Società controllate direttamente da amministrazioni territoriali (quali regioni, province, città metropolitane, comuni, unioni di comuni);
- Società controllate, direttamente o indirettamente, dalle società di cui ai due punti precedenti;
- Società quotate incluse nell'indice FTSE MIB<sup>521</sup>.

Dunque, a seguito del D.L. 50/2017, la scissione dei pagamenti ha trovato applicazione, oltre che per le cessioni e le prestazioni effettuate nei confronti della Pubblica Amministrazione, anche alle operazioni poste in essere con società controllate, in via diretta o indiretta, da pubbliche amministrazioni centrali e locali e con società inserite nell'indice FTSE MIB.

In attuazione del D.L. 50/2017 sono stati poi emanati il D.M. 27 giugno 2017 e il D.M. 13 luglio 2017, i quali, hanno previsto l'inserimento nel Decreto MEF 23 gennaio 2015 degli artt. 5-bis e 5-ter. Tali articoli si occupavano, rispettivamente, di fornire indicazioni sulle modalità di individuazione delle Pubbliche amministrazioni e delle società interessate dallo Split payment. In particolare, ai fini di una corretta applicazione del meccanismo della scissione, i decreti sopramenzionati hanno previsto l'adozione di un sistema di **elenchi**, pubblicati annualmente sul sito del MEF ([www.finanze.gov.it](http://www.finanze.gov.it)), che permettesse ai vari fornitori di verificare l'inclusione o meno del proprio cessionario/committente<sup>522</sup>.

---

<sup>521</sup> Il comma 1 bis, dell'art 17 ter, del D.P.R. 633/72, inserito con il D.L. 50/2017, prevedeva, infatti, che: *“Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche alle operazioni effettuate nei confronti dei seguenti soggetti: a) società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, nn. 1) e 2), del Codice civile, direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri; b) società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del Codice civile, direttamente dalle regioni, province, città metropolitane, comuni, unioni di comuni; c) società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del Codice civile, dalle società di cui alle lettere a) e b), ancorché' queste ultime rientrino fra le società di cui alla lettera d) ovvero fra i soggetti di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196; d) società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana; con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui al comma 1 può essere individuato un indice alternativo di riferimento per il mercato azionario”.*

<sup>522</sup> Le società controllate o incluse nell'indice FTSE MIB, che risultano tali alla data del 30 settembre precedente, *“sono individuate a seguito della pubblicazione entro il 20 ottobre di ciascun anno, da parte del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze, del relativo elenco. Le società interessate possono, entro quindici giorni dalla pubblicazione dell'elenco, segnalare eventuali incongruenze o errori al suddetto Dipartimento. L'elenco definitivo è pubblicato, a cura dello stesso Dipartimento delle finanze,*

Tali elenchi riguardavano le società controllate e quelle incluse nell'indice FTSE MIB. Per quanto attiene, invece, all'individuazione delle P.A. tenute ad applicare lo Split payment, il Dipartimento delle finanze non ha provveduto alla pubblicazione di un elenco dedicato in quanto, il D.M. 13 luglio 2017 prevedeva che rientrassero nell'ambito soggettivo di applicazione della disciplina dello Split payment le “*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*”<sup>523</sup>. Dunque, la platea delle P.A. destinatarie della scissione dei pagamenti doveva corrispondere a quella dei soggetti nei cui confronti i fornitori hanno l'obbligo di emettere fattura in modalità elettronica. Per l'individuazione delle P.A. bisognava, quindi, fare riferimento all'elenco IPA, pubblicato sul sito dell'Indice delle Pubbliche Amministrazioni ([www.indicepa.gov.it](http://www.indicepa.gov.it)), escludendo però i soggetti classificati nella categoria dei “Gestori di pubblici servizi” in quanto non obbligati alla fatturazione elettronica<sup>524</sup>.

A seguire, l'art 3 del **D.L. 148/2017** del 16 ottobre 2017 ha ulteriormente ampliato il perimetro dei soggetti interessati dallo Split Payment prevedendone l'estensione, a partire dal 1° gennaio 2018, a tutti gli enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona<sup>525</sup>; alle fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche per una percentuale complessiva non inferiore al 70% del fondo di dotazione<sup>526</sup>; alle società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70%, da amministrazioni pubbliche, da enti pubblici economici e società di cui alle lettere 0a), 0b), a) e b)<sup>527</sup> e alle società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana che devono essere ora identificate agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto<sup>528</sup>.

In attuazione del D.L. 148/2017 è stato emanato il D.M. 9 gennaio 2018, il quale, modificando il Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 23 gennaio 2015, ha

---

*entro il 15 novembre di ciascun anno con effetti a valere per l'anno successivo*”. Vedi D.M. 27 giugno 2017 e D.M. 13 luglio 2017

<sup>523</sup> Decreto 13 luglio 2017 del Ministero dell'economia e delle finanze, art 1, comma 1, lett. a)

<sup>524</sup> Questo per le fatture emesse prima del 1° gennaio 2018. Infatti, con il D.L. 148/2017 è stato esteso l'ambito applicativo della scissione dei pagamenti anche alle aziende speciali e alle aziende pubbliche di servizi. A tal proposito, la Circolare dell'Ade 7 maggio 2018, n. 9/E ha precisato che: “*dal 1° gennaio 2018, tutte le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona sono riconducibili nell'ambito soggettivo della scissione dei pagamenti, ancorché non siano tra le PP.AA. destinatarie della disciplina sulla fatturazione elettronica obbligatoria*”

<sup>525</sup> lett. 0a), comma 1-bis dell'art 17 ter del D.P.R. 633/72

<sup>526</sup> lett. 0b), comma 1-bis dell'art 17 ter del D.P.R. 633/72

<sup>527</sup> lett. c), comma 1-bis dell'art 17 ter del D.P.R. 633/72

<sup>528</sup> lett. d), comma 1-bis dell'art 17 ter del D.P.R. 633/72

previsto che, ai fini dell'**individuazione delle fondazioni, degli enti e delle società** destinatarie dello Split payment, per le fatture emesse a partire dall'anno 2018 occorra fare riferimento ai soggetti inseriti nell'elenco "*pubblicato, a cura del Dipartimento delle finanze, entro il 20 ottobre di ciascun anno con effetti a valere per l'anno successivo. [...] Le fondazioni, enti e società interessate possono segnalare eventuali incongruenze o errori al suddetto Dipartimento, che provvederà a esaminarle al fine dell'eventuale aggiornamento, in conformità alla normativa vigente*"<sup>529</sup>. Dunque, consultando i suddetti **elenchi**, i cedenti/prestatori possono in tal modo controllare le informazioni relative ai propri cessionari/committenti e verificare se sono tenuti o meno ad emettere fattura con il meccanismo della scissione dei pagamenti.

Per quanto attiene al valore da attribuire agli elenchi, va detto che, l'Ade con la Circolare 7 novembre 2017, n. 27/E ha precisato che, "*in considerazione dell'allargamento dell'ambito applicativo del meccanismo della scissione dei pagamenti, per assicurare certezza giuridica ai soggetti coinvolti nelle anzidette operazioni, l'espressa individuazione dei soggetti per i cui acquisti trova applicazione tale meccanismo viene effettuata dal Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze con appositi elenchi, l'inclusione nei quali determina un effetto costitutivo*"<sup>530</sup>. "*Pertanto, al fine di tutelare il legittimo affidamento dei soggetti interessati, 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*"<sup>531</sup>. Ciò comporta che, "*l'eventuale rilascio dell'attestazione di cui al comma 1-quater*<sup>532</sup> *dell'art. 17-ter del D.P.R. n. 633 del 1972 da parte del cessionario/committente in contrasto con il contenuto degli elenchi è da ritenersi priva di effetti giuridici*"<sup>533</sup>.

Sul **sito del MEF** è possibile, dunque, trovare pubblicati i seguenti elenchi:

- Società controllate di fatto dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
- Enti o società controllate dalle Amministrazioni centrali;
- Enti o società controllate dalle Amministrazioni locali;
- Enti o società controllate dagli Enti nazionali di previdenza e assistenza;

---

<sup>529</sup> D.M. 9 gennaio 2018, art. 1, comma 1, lett. d)

<sup>530</sup> Circolare dell'Ade, 7 novembre 2017, n. 27/E, p. 13

<sup>531</sup> Circolare dell'Ade, 7 maggio 2018, n. 9/E, p. 17

<sup>532</sup> Ai sensi del comma 1-quater, dell'art 17 ter, del D.P.R. 633/72: "*A richiesta dei cedenti o prestatori, i cessionari o i committenti di cui ai commi 1 e 1-bis devono rilasciare un documento attestante la loro riconducibilità a soggetti per i quali si applicano le disposizioni del presente articolo. I cedenti e prestatori in possesso di tale attestazione sono tenuti all'applicazione del regime di cui al presente articolo*"

<sup>533</sup> Circolare dell'Ade, 7 maggio 2018, n. 9/E, p. 17

- Enti, fondazioni o società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70%, dalle Amministrazioni pubbliche;
- Società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana<sup>534</sup>.

Per rendere più agevole la verifica circa l'inserimento o meno negli elenchi delle fondazioni, degli enti e delle società, sul sito del MEF è possibile anche effettuare una ricerca per codice fiscale. Inoltre, facendo sempre riferimento agli elenchi, i commi 3 e 4 dell'art 5 ter, del D.M. 23 gennaio 2015, come modificato dal D.M. 9 gennaio 2018, stabiliscono il corretto comportamento da tenere nel caso in cui il controllo, la partecipazione o l'inclusione nell'indice di Borsa delle fondazioni, degli enti o delle società subisca una modifica nel corso dell'anno. Infatti, *“alla luce della possibilità che un soggetto sia incluso ovvero escluso dagli elenchi in corso d'anno, occorre chiarire che, in tali ipotesi, la disciplina della scissione dei pagamenti deve ritenersi applicabile ovvero non più applicabile solo dalla data di aggiornamento dell'elenco da parte del Dipartimento delle Finanze”*<sup>535</sup>.

Per quanto attiene alle **P.A.**, ricordo che esse non sono incluse negli elenchi di cui sopra, anche se tenute comunque all'applicazione dello Split Payment, di conseguenza, in questo caso occorrerà fare riferimento all'**elenco IPA**<sup>536</sup>.

Arrivando ora all'individuazione dell'**ambito soggettivo** della scissione dei pagamenti previsto dall'**attuale disciplina**, i commi 1 e 1-bis, dell'art 17 ter, del D.P.R. 633/72, dispongono che:

*“1. Per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di **amministrazioni pubbliche**, come definite dall'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni e integrazioni, per le quali i cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto, **l'imposta è in ogni caso versata dai medesimi** secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.*

---

<sup>534</sup> Gli elenchi per l'anno 2023 sono pubblicati al seguente sito:

[https://www1.finanze.gov.it/finanze/split\\_payment/public/#/archivio2023](https://www1.finanze.gov.it/finanze/split_payment/public/#/archivio2023)

<sup>535</sup> Circolare dell'Ade, 7 maggio 2018, n. 9/E, p. 17

<sup>536</sup> Nella Circolare dell'Ade 7 maggio 2018, n. 9/E, *“Si evidenzia che l'accreditamento all'IPA, ancorché obbligatorio per i soggetti destinatari della fatturazione elettronica, discende dall'iniziativa degli stessi soggetti. [...] Si ritiene opportuno precisare che, laddove il riferimento all'IPA non sia esaustivo, torna utile – in tale circoscritta ipotesi – per il fornitore il rilascio dell'attestazione di cui al comma 1-quater dell'art. 17-ter del D.P.R. n. 633 del 1972. Ciò, nell'ipotesi in cui la P.A. acquirente, nonostante sulla base delle norme sopra richiamate rientri nell'alveo di applicazione della scissione dei pagamenti, non abbia richiesto l'anzidetto accreditamento all'IPA e non abbia comunicato al fornitore l'applicabilità alla stessa del meccanismo di cui trattasi”*



*1-bis. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche alle operazioni effettuate nei confronti dei seguenti soggetti:*

*0a) enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona;*

*0b) fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70 per cento;*

*a) società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 2), del codice civile, direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei ministri e dai Ministeri;*

*b) società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile, da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 o da enti e società di cui alle lettere 0a), 0b), a) e c);*

*c) società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70 per cento, da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 o da enti e società di cui alle lettere 0a), 0b), a) e b);*

*d) società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana identificate agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto; con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui al comma 1 può essere individuato un indice alternativo di riferimento per il mercato azionario”<sup>537</sup>.*

I commi 1-quinquies e 1-sexies dell'art 17 ter, del D.P.R. 633/72, invece, trattano le **ipotesi di esclusione soggettiva**. In particolare, ai sensi del comma 1-quinquies, lo Split payment non si applica “agli enti pubblici gestori di demanio collettivo, limitatamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi afferenti alla gestione dei diritti collettivi di uso civico”<sup>538</sup> quali il diritto di pascolo, caccia, pesca, ecc....

Sono, altresì, escluse dalla disciplina della scissione dei pagamenti, ai sensi del comma 1-sexies, le “prestazioni di servizi rese ai soggetti di cui ai commi 1, 1-bis e 1-quinquies, i cui compensi sono assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito ovvero a ritenuta a titolo di acconto di cui all'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600”<sup>539</sup>.

---

<sup>537</sup> Commi 1 e 1-bis, art 17 ter, D.P.R. 633/72

<sup>538</sup> Comma 1-quinquies, art 17 ter, D.P.R. 633/72

<sup>539</sup> Tale comma 1-sexies è stato introdotto dall'art 12, comma 1, del D.L. 12 luglio 2018, n. 87, “Disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese” ed è entrato in vigore per le fatture emesse a partire dal 14 luglio 2018

Per quanto attiene all'**ambito applicativo** della scissione dei pagamenti, va detto che, l'art 17 ter del D.P.R. 633/72 si applica alla generalità delle **operazioni di cessione di beni** e alle **prestazioni di servizi** soggette ad Iva, effettuate nel territorio dello Stato, nei confronti dei soggetti individuati dai commi 1 e 1-bis del sopracitato art 17 ter<sup>540</sup> (ovvero nei confronti delle Pubbliche amministrazioni e delle fondazioni, degli enti e delle società di cui al comma 1-bis) e **documentate da fattura**, emessa ai sensi dell'art 21 del D.P.R. 633/72<sup>541</sup>, riportante l'esposizione dell'imposta e l'annotazione "*scissione dei pagamenti*" ai sensi dell'art. 17-ter del D.P.R. 633/72.

La disciplina dello Split payment si applica, dunque, "*a tutti gli acquisti effettuati dalle PA individuate dalla norma in commento, sia nell'ambito non commerciale in veste istituzionale che nell'esercizio di attività d'impresa [...]*"<sup>542</sup>. A tal proposito, va detto che, un'ulteriore condizione che deve verificarsi affinché l'imposta, in applicazione dello Split payment, sia versata direttamente dai **cessionari/committenti** è rappresentata dal fatto che tali soggetti **non siano "debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto"**<sup>543</sup>. Dunque, il meccanismo della scissione dei pagamenti non sarà applicabile nel caso in cui il debito Iva sia, in base a specifiche disposizioni di legge, posto a carico del cessionario o committente, anziché del cedente/prestatore. Ciò accade, ad esempio, per le operazioni soggette a **Reverse charge**. A tal proposito, l'Ade con la Circolare 13 aprile 2015, n. 15/E ha precisato che: "*nelle ipotesi in cui l'operazione di acquisto rientri in una delle fattispecie riconducibili nell'ambito applicativo dell'inversione contabile c.d. Reverse charge, non si applica la scissione dei pagamenti*". Occorre, quindi, inizialmente verificare se l'operazione debba essere assoggettata ad inversione contabile<sup>544</sup> e qualora così non fosse, in presenza degli altri presupposti, troverà

---

<sup>540</sup> Ovvero dei soggetti precedentemente trattati nel paragrafo con riferimento all'ambito soggettivo dell'art 17 ter del D.P.R. 633/72. A tal proposito, il D.M. 23 gennaio 2015, all'art 1, comma 1, dispone che: "*Alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi di cui all'art. 17-ter del decreto n. 633 del 1972, effettuate nei confronti delle pubbliche amministrazioni, delle fondazioni, degli enti e delle società ivi contemplate, di seguito "pubbliche amministrazioni, fondazioni, enti e società", e per le quali tali soggetti non sono debitori d'imposta ai sensi della normativa in materia di imposta sul valore aggiunto, si applicano le disposizioni del presente decreto*".

<sup>541</sup> Vedi Circolare dell'Ade, 9 febbraio 2015, n. 1/E

<sup>542</sup> Circolare dell'Ade, 13 aprile 2015, n. 15/E, a p. 7

<sup>543</sup> Comma 1, art 17 ter, D.P.R. 633/72

<sup>544</sup> In particolare, in base a quanto affermato dall'Ade nella Circolare 13 aprile 2015, n. 15/E, rientrano nell'ambito applicativo del Reverse e sono conseguentemente escluse da quello dello Split Payment le seguenti operazioni: "*- gli acquisti, effettuati nell'esercizio d'impresa, soggetti al meccanismo dell'inversione contabile (c.d. reverse charge) di cui all'art. 17 del DPR n. 633 del 1972 (beni o servizi acquisiti da fornitori non stabiliti nel territorio dello Stato, prestazioni di subappalto nel settore edile, servizi di pulizia, ecc.); - gli acquisti, effettuati nell'esercizio di impresa, di rottami di ferro, ai quali si applica il meccanismo dell'inversione*

applicazione lo Split payment. Dunque, se la prestazione non rientra nel novero di quelle soggette ad inversione contabile e il destinatario della prestazione è rappresentato da uno dei soggetti indicati nei commi 1 e 1 bis dell'art 17- ter del D.P.R. 633/72, troverà applicazione lo Split Payment, anche a prescindere dall'ambito di destinazione dell'acquisto<sup>545</sup>. Mentre, nel caso di prestazione, oggettivamente soggetta ad inversione ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto, resa ad un ente pubblico esercitante sia attività istituzionale che commerciale, sarà necessario verificare la destinazione della prestazione. Questo perché, solo nel caso in cui la prestazione risultasse destinata alla sfera istituzionale dell'ente troverebbe applicazione la scissione dei pagamenti, viceversa andrà applicata l'inversione contabile<sup>546</sup>. A tal proposito, l'Ade con la Circolare 27 marzo 2015, n. 14/E ha precisato che: *“La norma prevede espressamente che le disposizioni relative allo Split payment non si applicano qualora l'ente pubblico sia debitore di imposta. È il caso, ad esempio, di un ente pubblico cessionario o committente che, in qualità di soggetto passivo d'imposta, deve applicare il meccanismo del Reverse charge. È evidente che i servizi, resi alla Pubblica Amministrazione, soggetti al meccanismo dell'inversione contabile, sono unicamente quelli che vengono acquistati da quest'ultima nell'esercizio della propria attività economica”*<sup>547</sup>. Nel caso in cui, invece, l'ente pubblico destinasse la prestazione acquistata in parte alla propria attività istituzionale e in parte a quella commerciale (c.d. acquisto promiscuo), sarà tenuto a *“comunicare al fornitore la quota parte del bene o servizio acquistato da destinare alla sfera commerciale, determinata con criteri oggettivi, in relazione alla quale è applicabile il meccanismo del Reverse charge. Alla quota parte del bene o servizio acquistato da destinare alla sfera istituzionale non commerciale tornerà applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti”*<sup>548</sup>.

---

*contabile ai sensi dell'art. 74, settimo comma, del DPR n. 633 del 1972; - gli acquisti intra-Ue di beni effettuati, oltre la soglia di euro 10.000 annui, dall'amministrazione che non sia soggetto passivo dell'IVA ma che sia identificato agli effetti della stessa imposta, ai sensi degli articoli 47, comma 3, e 49 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427”*

<sup>545</sup> La Circolare dell'Ade, 13 aprile 2015, n. 15/E, a p. 7 precisa, infatti, che: *“La disciplina dello split payment torna applicabile a tutti gli acquisti effettuati dalle PA individuate dalla norma in commento, sia nell'ambito non commerciale in veste istituzionale che nell'esercizio di attività d'impresa [...]”*

<sup>546</sup> Si parla in questo caso di principio di alternatività tra Reverse charge e Split payment

<sup>547</sup> Circolare Ade, 27 marzo 2015, n. 14/E, p. 21

<sup>548</sup> Circolare Ade, 13 aprile 2015, n. 15/E, p. 9

### 3.3 Casi di esclusione

Come evidenziato nel precedente paragrafo, la scissione dei pagamenti non si applica alle operazioni per le quali il cessionario/committente assume la qualifica di **debitore d'imposta**. Vi sono però ulteriori casi di esclusione che verranno qui di seguito esaminati. In particolare, ai sensi dell'art 17 ter del Decreto Iva, **lo Split payment non si applica**:

- Alle operazioni assoggettate a **regimi speciali Iva** in quanto, l'applicabilità della scissione è condizionata all'esposizione distinta dell'Iva in fattura, presupposto che qui viene a mancare. Infatti, la mancata esposizione del tributo, a seguito dell'applicazione di uno dei regimi speciali Iva, comporta la concreta impossibilità per i soggetti destinatari di trattenere l'imposta. A tal proposito, *“con la Circolare n. 6/E del 2015 è stato chiarito che la scissione dei pagamenti non è applicabile alle operazioni rese dal fornitore nell'ambito di regimi speciali che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie. Si tratta, ad esempio:*
  - dei c.d. regimi monofase disciplinati dall'art. 74 del DPR n. 633 del 1972 (editoria, generi di Monopolio e fiammiferi, tabacchi lavorati, telefoni pubblici e utilizzo mezzi tecnici, documenti viaggio, documenti di sosta nei parcheggi, Case d'asta);
  - del regime del margine di cui all'art. 36 e ss. del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41;
  - del regime speciale applicato dalle agenzie di viaggio di cui all'art. 74- ter del DPR n. 633 del 1972”<sup>549</sup>;
- Alle *“operazioni rese da fornitori che applicano regimi speciali che, pur prevedendo l'addebito dell'imposta in fattura, sono caratterizzati da un **particolare meccanismo forfetario di determinazione della detrazione spettante**. Si tratta ad esempio:*
  - del regime speciale di cui agli articoli 34 e 34-bis del DPR n. 633 del 1972;
  - del regime di cui alla legge n. 398 del 1991;
  - del regime relativo all'attività di intrattenimento di cui alla tariffa allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 640 cui si applicano, agli effetti dell'IVA, le disposizioni di cui all'art. 74, comma 6, del DPR n. 633 del 1972;
  - del regime applicabile agli spettacoli viaggianti, nonché alle altre attività di cui alla tabella C allegata al DPR n. 633 del 1972”<sup>550</sup>;

---

<sup>549</sup> Circolare Ade, 13 aprile 2015, n. 15/E, p. 10

<sup>550</sup> Circolare Ade, 13 aprile 2015, n. 15/E, p. 11

- Alle operazioni **escluse** in quanto non soggette ad Iva e alle operazioni poste in essere dai contribuenti forfettari, i quali, non addebitano l'Iva in via di rivalsa;
- Alle operazioni **non imponibili** (es. cessioni intracomunitarie o cessioni all'esportazione) o **esenti** in quanto, in questi casi, l'imposta non è dovuta<sup>551</sup>;
- Alle operazioni per le quali la P.A. non effettua **alcun pagamento** al fornitore. *“Trattasi, in particolare, delle operazioni rese alla PA (ad esempio servizi di riscossione delle entrate e altri proventi) in relazione alle quali, il fornitore ha già nella propria disponibilità il corrispettivo spettantegli e - in forza di una disciplina speciale contenuta in una norma primaria o secondaria – trattiene lo stesso riversando alla PA committente un importo netto. In tali casi, appare coerente alla ratio dell'art. 17-ter del DPR n. 633 del 1972, escludere le predette fattispecie dal meccanismo della scissione dei pagamenti, in quanto l'imponibile e relativa imposta sono già nella disponibilità del fornitore”*<sup>552</sup>. Per le stesse ragioni, lo Split payment non si applica *“nelle fattispecie in cui il fornitore abbia già nella propria disponibilità il corrispettivo spettantegli, in forza di un provvedimento giudiziale (ad esempio, le prestazioni rese dal professionista delegato dall'Autorità Giudiziaria alla procedura di esecuzione immobiliare, in relazione alla fatturazione del compenso) [...] e nelle operazioni svolte tra PA e Società - entrambe destinatarie del meccanismo della scissione dei pagamenti - ogni qual volta l'assenza di pagamento del corrispettivo nei confronti del fornitore trovi la sua giustificazione nella compensazione tra contrapposti rapporti di credito”*<sup>553</sup>. Infine, la scissione dei pagamenti non si applica *“ai rapporti tra fornitori e PA e Società che siano riconducibili nell'ambito di operazioni permutative di cui all'art. 11 del DPR n. 633 del 1972”*<sup>554</sup>, fatti salvi eventuali conguagli;
- Alle operazioni certificate dal fornitore mediante rilascio del **documento commerciale** e per le quali non venga richiesta fattura da parte del cliente<sup>555</sup>. *“Nella*

---

<sup>551</sup> Lo Split payment non trova applicazione nei casi in cui il cessionario/committente acquista, avvalendosi del plafond, beni o servizi senza assoggettamento ad imposta. Vedi Centro Studi Fiscale, Dichiarazione annuale Iva 2022, Seac, 2022, p. 585. A tal proposito, la Circolare dell'Ade 7 novembre 2017, n. 27/E precisa che: *“il meccanismo della scissione dei pagamenti non è applicabile nelle ipotesi in cui il soggetto passivo acquirente intende avvalersi, sussistendone i requisiti, della disciplina relativa agli acquisti senza pagamento dell'imposta, di cui all'articolo 8, comma 1, lettera c), del DPR n. 633 del 1972. In tali casi, per effetto della lettera di intento inviata dall'esportatore abituale, gli acquisti beneficiano del trattamento di non imponibilità e, pertanto, con riguardo ai medesimi acquisti non è applicabile la disciplina della scissione dei pagamenti”*

<sup>552</sup> Circolare Ade, 13 aprile 2015, n. 15/E, p. 7

<sup>553</sup> Circolare dell'Ade 7 novembre 2017, n. 27/E, p. 22

<sup>554</sup> Circolare dell'Ade 7 novembre 2017, n. 27/E, p. 23

<sup>555</sup> Vedi Circolare Ade, 13 aprile 2015, n. 15/E, p. 9, in base alla quale, lo Split payment non si applica *“alle operazioni (ad es. piccole spese dell'ente pubblico) certificate dal fornitore mediante rilascio della ricevuta*

*predetta ipotesi devono ricondursi anche le operazioni certificate mediante **fattura semplificata** ai sensi dell'articolo 21-bis del D.P.R. n. 633 del 1972*<sup>556</sup>;

- Alle operazioni **esonerate dall'obbligo di certificazione fiscale**, i cui corrispettivi sono annotati nel registro di cui all'art 24 del Decreto Iva<sup>557</sup>. In questo caso, infatti, *“la scissione dei pagamenti non trova applicazione in quanto l'operazione risulta già fiscalmente certificata, ancorché senza l'emissione di una fattura ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633 del 1972”*<sup>558</sup>;
- Alle operazioni rese **in favore dei dipendenti** *“(ad esempio: vitto e alloggio per trasferta dipendenti) nell'interesse del datore di lavoro (PA e Società) riconducibile nell'ambito soggettivo di applicazione della scissione dei pagamenti, [...] quando la fattura sia stata emessa ed intestata nei confronti del dipendente della PA o Società, in quanto la stessa si riferisce ad operazioni rese in favore del dipendente ancorché nell'interesse della PA o Società”*<sup>559</sup>.

### **3.4 Meccanismo, obblighi e adempimenti**

Il **meccanismo** della scissione dei pagamenti prevede che per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle pubbliche amministrazioni, delle fondazioni, degli enti e delle società di cui ai commi 1 e 1-bis dell'art 17 ter del D.P.R. 633/72, e per le quali tali soggetti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni Iva, *“l'imposta sul valore aggiunto è versata dalle pubbliche amministrazioni, fondazioni, enti e società cessionarie di beni o committenti di servizi con effetto dalla data in cui l'imposta diviene esigibile”*<sup>560</sup>. Tale meccanismo, dunque, *“non fa venire meno in capo al fornitore la qualifica di debitore dell'imposta in relazione all'operazione effettuata nei*

---

*fiscale di cui all'art. 8 della legge 10 maggio 1976, n. 249, o dello scontrino fiscale di cui alla legge 26 gennaio 1983, n. 18, e successive modificazioni (cfr. art. 12, comma 1, della legge 30 dicembre 1991, n. 413), ovvero non fiscale per i soggetti che si avvalgono della trasmissione telematica dei corrispettivi ai sensi dell'art. 1, commi 429 e ss. della legge 30 dicembre 2004, n. 311. [...] Diversamente l'operazione va ricondotta nello split payment quando la fattura sia emessa, su richiesta del cliente, in luogo dello scontrino o della ricevuta fiscale”. Dal 1° gennaio 2021 la ricevuta e lo scontrino fiscale sono sostituiti dal documento commerciale elettronico.*

<sup>556</sup> Circolare Ade, 13 aprile 2015, n. 15/E, p. 10

<sup>557</sup> A tal proposito, la Circolare dell'Ade 7 novembre 2017, n. 27/E, precisa che *“l'esclusione dall'ambito di applicazione della scissione dei pagamenti opera anche per le fattispecie, esonerate dall'obbligo di certificazione fiscale, in relazione alle quali i corrispettivi sono annotati nel registro dei corrispettivi di cui all'art. 24 del DPR n. 633 del 1972. Si tratta, ad esempio, delle operazioni rese nell'ambito dei contratti c.d. di netting tra gestori distributori e Compagnie petrolifere”*

<sup>558</sup> Circolare dell'Ade 7 novembre 2017, n. 27/E, p. 21

<sup>559</sup> Circolare dell'Ade 7 novembre 2017, n. 27/E, p. 24

<sup>560</sup> D.M. 23 gennaio 2015, art 1, comma 2

*confronti della PA e Società. 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 PA e Società, il fornitore non incassa l'IVA addebitata ed evidenziata in fattura, influenza l'esecuzione degli obblighi cui è tenuto il medesimo fornitore.”<sup>561</sup>.*

A tal proposito, per quanto attiene agli **adempimenti**, il meccanismo dello Split payment comporta che, i **fornitori**, “*soggetti passivi dell'IVA, che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di cui all'art. 1, **emettono la fattura** secondo quanto previsto dall'art. 21 del decreto n. 633 del 1972 con l'annotazione scissione dei pagamenti”<sup>562</sup> ai sensi dell'art 17 ter del D.P.R. 633/72 e con l'esposizione della relativa imposta.*

A proposito dell'emissione della fattura, “*giòva rammentare che a decorrere dal 6 giugno 2014, secondo il combinato disposto della finanziaria 2008 (L. n. 244 del 2007) e del D.M. n. 55 del 2013, la fatturazione nei confronti di Ministeri, Agenzie fiscali e Enti nazionali di previdenza deve avvenire necessariamente in **modalità elettronica**. Il predetto obbligo di fattura elettronica riguarda, a decorrere dal 31 marzo 2015, anche le operazioni effettuate in favore di enti pubblici nazionali - diversi da Ministeri, Agenzie fiscali e Enti nazionali di previdenza - e Amministrazioni locali, ai sensi dell'articolo 25 del D.L. 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, nella legge di conversione 23 giugno 2014, n. 89”<sup>563</sup>. Per la fattura emessa in formato elettronico xml, l'obbligo di indicare che trattasi di operazione in Split payment, è assolto inserendo nel campo riguardante l'esigibilità dell'Iva il valore “S” (scissione dei pagamenti). Per quanto attiene all'identificazione dell'ufficio pubblico destinatario, dovrà essere riportato il relativo codice univoco, composto da 6 caratteri, ricavabile dal sito dell'IPA. In fattura, oltre al codice univoco, con la finalità di garantire l'effettiva tracciabilità dei pagamenti da parte delle P.A., dovrà essere indicato il CIG (codice identificativo di gara), e qualora richiesto, il CUP (codice unico di progetto)<sup>564</sup>. È*

---

<sup>561</sup> Circolare dell'Ade 7 novembre 2017, n. 27/E, p. 24

<sup>562</sup> D.M. 23 gennaio 2015, art 2, comma 1

<sup>563</sup> Circolare Ade, 13 aprile 2015, n. 15/E, p. 11

<sup>564</sup> Il D.L. 24 aprile 2014, n. 66, art 25, comma 2 dispone che: “*Al fine di assicurare l'effettiva tracciabilità dei pagamenti da parte delle pubbliche amministrazioni, le fatture elettroniche emesse verso le stesse pubbliche amministrazioni riportano:*

*1) il Codice identificativo di gara (CIG), tranne i casi di esclusione dall'obbligo di tracciabilità di cui alla legge 13 agosto 2010, n. 136;*

*2) il Codice unico di Progetto (CUP), in caso di fatture relative a opere pubbliche, interventi di manutenzione straordinaria, interventi finanziati da contributi comunitari e ove previsto ai sensi dell'articolo 11 della legge 16 gennaio 2003, n. 3”*

importante, inoltre, verificare che nel campo codice natura non siano inseriti valori relativi al Reverse charge e che nel campo importo pagamento sia riportato solo l'imponibile dell'operazione. La fattura, così predisposta, andrà poi firmata digitalmente ed inviata all'ente pubblico tramite Sdi.

Per quanto attiene sempre agli adempimenti posti a carico dei fornitori, va detto che, ai sensi dell'art 2, comma 2, del D.M. 23 gennaio 2015, *"I soggetti passivi dell'IVA che effettuano le operazioni di cui all'art. 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"*<sup>565</sup>. Dunque, i fornitori, debitori dell'Iva esposta in fattura, sono tenuti ad annotare nel registro delle fatture emesse/corrispettivi le operazioni effettuate con la relativa imposta non incassata dall'ente pubblico. *"Al riguardo, si osserva 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"*<sup>566</sup>. Ciò comporta che, per consentire al cedente/prestatore una corretta contabilizzazione dell'operazione in Split payment (il credito v/P.A. dovrà corrispondere al totale della fattura al netto dell'imposta a debito che non verrà incassata), l'Iva evidenziata in fattura dovrà poi essere stornata attraverso la riduzione in contropartita del credito vantato nei confronti dell'ente pubblico. In tal modo l'Iva a debito risulterà neutralizzata e non confluirà, conseguentemente, all'interno della liquidazione Iva periodica.

Il fatto che il fornitore non tenga conto, nella propria liquidazione Iva, dell'imposta indicata nella fattura, in quanto il versamento è effettuato dall'ente pubblico, comporta la formazione o l'incremento di **posizioni creditorie in capo ai soggetti cedenti/prestatori**<sup>567</sup>. Infatti, se si ipotizza che la maggior parte delle operazioni effettuate dal fornitore siano destinate ai soggetti di cui all'art 17 ter del D.P.R. 633/72, è molto probabile che l'imposta assolta sugli acquisti superi quella relativa alle operazioni

---

<sup>565</sup> D.M. 23 gennaio 2015, art 2, comma 2

<sup>566</sup> Circolare dell'Ade 7 novembre 2017, n. 27/E, p. 25

<sup>567</sup> Infatti, secondo quanto affermato dal Consiglio dell'unione europea nella Decisione di esecuzione (UE) 2020/1105 del Consiglio del 24 luglio 2020: *"Uno degli effetti della misura è che i fornitori, essendo soggetti passivi, non possono compensare l'IVA versata a monte con l'IVA percepita sulle loro forniture. Tali fornitori potrebbero trovarsi costantemente in una posizione creditoria e dover chiedere un rimborso effettivo dell'IVA versata a monte all'amministrazione fiscale"*



attive e generi un'eccedenza di Iva detraibile. Dunque, con l'intento di **agevolare il recupero di tale eccedenza**, il legislatore è intervenuto modificando l'art 30 del D.P.R. 633/72. In particolare, *“al fine di limitare gli effetti finanziari negativi per i fornitori della PA che, a seguito della disposizione in commento, non incasseranno l'IVA dovuta sulle operazioni rese agli enti pubblici, la lettera c) del comma 629, art. 1, della legge di stabilità 2015 ha modificato la **disciplina dei rimborsi** di cui all'art. 30, secondo comma, lettera a), del DPR n. 633 del 1972, che nell'individuare i contribuenti che possono chiedere in tutto o in parte il rimborso dell'eccedenza detraibile (se di importo superiore a 2.582,28 euro) **all'atto della presentazione della dichiarazione**, include l'ipotesi in cui questi esercitino esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni, computando a tal fine anche le operazioni effettuate a norma dell'art. 17, quinto, sesto e settimo comma, nonché, nella nuova formulazione, a norma dell'articolo 17-ter”*<sup>568</sup>. In tal modo, il legislatore ha previsto che, ai fini della valutazione della sussistenza del presupposto “aliquota media”<sup>569</sup> di cui alla lettera a), comma 2, dell'art 30 del Decreto Iva che legittima la presentazione da parte del contribuente della richiesta di rimborso del credito Iva, i fornitori della PA possano considerare tra le operazioni effettuate nel periodo di riferimento anche quelle soggette al regime di scissione dei pagamenti, le quali, assumeranno rilievo, ai fini del computo della media, come se vi fosse stata applicata l'imposta con aliquota zero. Le operazioni in Split payment contribuiranno così alla riduzione dell'aliquota media relativa alle operazioni attive rendendo maggiormente probabile il verificarsi della condizione che consente di richiedere il rimborso<sup>570</sup>.

A seguire, è stato modificato anche l'art 38-bis del Decreto Iva, con l'aggiunta dei commi 10 e 11, i quali, prevedono rispettivamente che *“con decreti del Ministro dell'economia e delle finanze sono individuate, anche progressivamente, in relazione all'attività esercitata ed alle tipologie di operazioni effettuate, le categorie di contribuenti per i quali i rimborsi di*

---

<sup>568</sup> Circolare dell'Ade 7 novembre 2017, n. 27/E, p. 32

<sup>569</sup> Ai sensi dell'art 3, comma 6 del D.L. 28 giugno 1995, n. 250, il presupposto aliquota media sussiste quando *“[...] l'aliquota mediamente applicata su tutti gli acquisti e su tutte le importazioni, supera quella mediamente applicata su tutte le operazioni effettuate, maggiorata del 10 per cento; nel calcolo non si tiene conto degli acquisti, delle importazioni e delle cessioni di beni ammortizzabili”*

<sup>570</sup> Infatti, sulla base di quanto affermato dall'Ade nella Risposta n. 861/2021: *“Per accedere al rimborso dell'eccedenza IVA ex articolo 30, secondo comma lettera a) del decreto IVA, dunque, è necessario che, nell'ambito dell'attività prevalentemente esercitata, l'aliquota media su tutti gli acquisti e su tutte le importazioni sia superiore a quella mediamente applicata su tutte le operazioni effettuate, maggiorata del 10 per cento”*

cui al presente articolo sono eseguiti in via prioritaria”<sup>571</sup> e “con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate sono definite le ulteriori modalità e termini per l’esecuzione dei rimborsi di cui al presente articolo, inclusi quelli per la richiesta dei rimborsi relativi a periodi inferiori all’anno e per la loro esecuzione”<sup>572</sup>. A tal proposito, l’art 8, comma 1, del D.M. 23 gennaio 2015 dispone che: “La disposizione di cui all’art. 38-bis, comma 10, del decreto n. 633 del 1972, e successive modificazioni, che prevede l’**erogazione dei rimborsi in via prioritaria** dell’eccedenza d’imposta detraibile, si applica, a partire dalla richiesta relativa al primo trimestre dell’anno d’imposta 2015, ai soggetti passivi che hanno effettuato operazioni nei confronti delle pubbliche amministrazioni e delle fondazioni, enti e società di cui all’art. 17-ter dello stesso decreto n. 633 del 1972, nel rispetto dei presupposti di cui all’art. 30, secondo comma, lettera a), del decreto n. 633 del 1972”<sup>573</sup>. Dunque, i fornitori dei soggetti di cui all’art 17 ter del Decreto Iva, che effettuano operazioni soggette alla disciplina dello Split payment e che richiedono il **rimborso dell’eccedenza sulla base del presupposto** di cui alla lett. a), del comma 2, dell’art 30 del D.P.R. 633/72 (**aliquota media**) sono ammessi all’erogazione prioritaria.

Vi è, tuttavia, un limite previsto dal comma 2 del sopracitato art 8 e rappresentato dal fatto che “i rimborsi di cui al comma 1 sono erogati in via prioritaria **per un ammontare non superiore all’ammontare complessivo dell’imposta applicata alle operazioni, di cui all’art. 17-ter** del decreto n. 633 del 1972, effettuate nel periodo in cui si è avuta l’eccedenza d’imposta detraibile oggetto della richiesta di rimborso”<sup>574</sup>. Ciò comporta che, “diversamente dalle altre tipologie di rimborso prioritario, è dunque possibile che il rimborso da Split payment, di cui al citato articolo 8, sia prioritario solo per una parte dell’importo, mentre la parte restante rimane soggetta all’esecuzione ordinaria”<sup>575</sup>.

Sempre a proposito dei requisiti richiesti, va detto che, l’erogazione dei rimborsi Iva prioritari ai contribuenti che effettuano operazioni soggette a Split payment, a differenza delle altre categorie di rimborsi prioritari, non richiede il rispetto delle condizioni previste dall’art 2 del D.M. 22 marzo 2007<sup>576</sup>.

---

<sup>571</sup> Art 38-bis, D.P.R. 633/72, comma 10

<sup>572</sup> Art 38-bis, D.P.R. 633/72, comma 11

<sup>573</sup> Art 8, comma 1, D.M. 23 gennaio 2015

<sup>574</sup> Art 8, comma 2, D.M. 23 gennaio 2015

<sup>575</sup> Circolare Ade, 13 aprile 2015, n. 15/E, p. 24

<sup>576</sup> Ovvero: “a) esercizio dell’attività da almeno tre anni; b) eccedenza detraibile richiesta a rimborso d’importo pari o superiore a 10.000,00 euro in caso di richiesta rimborso annuale ed a 3.000,00 euro in caso di richiesta di rimborso trimestrale; c) eccedenza detraibile richiesta a rimborso di importo pari o superiore al 10 per cento

Per quanto attiene, invece, al momento di presentazione delle richieste di rimborso, il contribuente può far valere tale richiesta da soddisfare con priorità sia:

- in sede di dichiarazione annuale, ai sensi dell'art 38 bis, comma 1, del D.P.R. 633/72<sup>577</sup> (**rimborso annuale**);
- che presentando apposita istanza di rimborso mediante il modello Iva TR, ai sensi dell'art 38 bis, comma 2, del Decreto Iva<sup>578</sup> (**rimborsi infrannuali** dalla periodicità trimestrale).

Infine, il legislatore è intervenuto con la disposizione contenuta nel comma 4-bis, dell'art 1, del D.L. 50/2017, in base alla quale, *“a decorrere dal 1° gennaio 2018 i rimborsi da conto fiscale di cui all'articolo 78 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, sono pagati direttamente ai contribuenti dalla struttura di gestione prevista dall'articolo 22, comma 3, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, a valere sulle risorse finanziarie disponibili sulla contabilità speciale n. 1778 «Agenzia delle entrate - Fondi di bilancio»”*. In tal modo si è cercato di rendere maggiormente funzionale il sistema dei rimborsi velocizzando, per i soggetti a cui si applica il regime dello Split payment, i rimborsi da conto fiscale pagati dal 2018, a prescindere dal periodo d'imposta a cui si riferiscono<sup>579</sup>. Le modalità di attuazione di tale comma sono state poi definite dal Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 22 dicembre 2017, il quale, ha stabilito che *“la struttura di gestione, utilizzando le risorse finanziarie disponibili sulla contabilità speciale n. 1778 «Agenzia delle entrate - Fondi di bilancio», effettua mediante accreditamento su conto il pagamento dei rimborsi di cui all'art. 1, sulla base delle informazioni messe a disposizione dagli uffici e dagli ambiti provinciali”*<sup>580</sup>.

Per quanto attiene agli **adempimenti posti a carico del cessionario/committente** (soggetto di cui al comma 1 o 1-bis dell'art 17 ter del Decreto Iva), destinatario della fattura emessa in Split payment, come visto anche in precedenza, egli sarà tenuto a corrispondere l'imposta indicata in fattura direttamente all'Erario, anziché al fornitore.

---

*dell'importo complessivo dell'imposta assolta sugli acquisti e sulle importazioni effettuati nell'anno o nel trimestre a cui si riferisce il rimborso richiesto”*

<sup>577</sup> Ai sensi dell'art 38 bis, comma 1, D.P.R. 633/72: *“I rimborsi previsti nell'articolo 30 sono eseguiti, su richiesta fatta in sede di dichiarazione annuale, entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione”*

<sup>578</sup> Ai sensi dell'art 38 bis, comma 2, D.P.R. 633/72: *“Il contribuente può ottenere il rimborso in relazione a periodi inferiori all'anno nelle ipotesi di cui alle lettere a), b) ed e) del secondo comma dell'articolo 30 [...]”*

<sup>579</sup> Il comma 1, dell'art 1, del D.M. 22 dicembre 2017 dispone infatti che: *“Il presente decreto si applica ai rimborsi da conto fiscale di cui all'art. 78 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, pagati ai contribuenti a partire dal 1° gennaio 2018, a prescindere dal periodo d'imposta a cui si riferiscono”*

<sup>580</sup> Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 22 dicembre 2017, art 3, comma 1

A tal proposito, va detto che, la nascita del debito Iva nei confronti dell'Erario è legata al concetto di **esigibilità dell'imposta** di cui all'art 3, comma 1, del D.M. 23 gennaio 2015, in base al quale: *“L'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi di cui all'art. 1 diviene esigibile al momento del **pagamento dei corrispettivi**”*. Il seguente comma 2 prevede, tuttavia, che: *“Le pubbliche amministrazioni, fondazioni, enti e società possono comunque optare per l'esigibilità dell'imposta **anticipata** al momento della **ricezione** della fattura ovvero al momento della **registrazione** della medesima”*. In questo caso, quindi, il debito Iva si considera sorto, non tanto quando avviene il pagamento del corrispettivo, ma piuttosto nel momento in cui il destinatario della prestazione riceve o registra la fattura d'acquisto. *“La scelta per l'esigibilità anticipata potrà essere fatta con riguardo a ciascuna fattura ricevuta/registrata. A tal fine, rileva il comportamento concludente del contribuente”*<sup>581</sup>.

In particolare, *“ai fini dell'individuazione del momento di ricezione della fattura giova richiamare quanto precisato nella Circolare n. 1/DF del 31 marzo 2014 del Dipartimento delle Finanze – Dipartimento della funzione pubblica, in materia di fattura elettronica nei rapporti con la PA. Secondo il predetto documento di prassi: il rilascio, da parte del Sistema di Interscambio, della ricevuta di consegna, è sufficiente a provare sia l'emissione della fattura elettronica, sia la sua ricezione da parte della pubblica amministrazione committente. Tale ricevuta, infatti, è rilasciata in un momento sicuramente successivo a quello in cui la fattura è nella disponibilità della pubblica amministrazione committente”*<sup>582</sup>.

Per quanto attiene, invece, all'opzione per l'esigibilità anticipata al momento della registrazione della fattura di acquisto, tale annotazione dovrà avvenire, ai sensi dell'art 25, comma 1, del D.P.R. 633/72 *“[...] anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno”*.

Alla luce del comma 3, dell'art 3, del D.M. 23 gennaio 2015<sup>583</sup>, *“per le operazioni rientranti nell'ambito applicativo della scissione dei pagamenti il fornitore della PA non potrà più*

---

<sup>581</sup> Circolare dell'Ade 7 novembre 2017, n. 27/E, p. 26

<sup>582</sup> Circolare Ade, 13 aprile 2015, n. 15/E, p. 14

<sup>583</sup> A tal proposito, l'art 3, comma 3, del D.M. 23 gennaio 2015 dispone che: *“Per effetto dell'entrata in vigore dell'art. 17-ter del decreto n. 633 del 1972, alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi disciplinate dal medesimo articolo non è applicabile la disposizione di cui all'art. 6, quinto comma, secondo periodo, del decreto n. 633 del 1972”*

*procedere all'emissione delle fatture ad esigibilità differita né, su opzione, con esigibilità immediata*"<sup>584</sup>.

Infine, facendo sempre riferimento all'esigibilità dell'imposta così individuata, va detto che essa "rileva ai sensi dell'art. 5, comma 2-bis del DM, anche ai fini della determinazione del versamento del c.d. **acconto IVA** di cui all'art. 6, comma 2, della legge 29 dicembre 1990, n. 405. Pertanto, ai fini dell'acconto IVA, che dovrà essere determinato secondo uno dei metodi (storico, previsionale o effettivo) previsti dalla specifica disciplina, le PA e Società soggetti passivi IVA dovranno tenere conto dell'imposta versata all'Erario nell'ambito della scissione dei pagamenti."<sup>585</sup>.

Per quanto attiene al corretto **esercizio del diritto alla detrazione** dell'Iva per le operazioni soggette al meccanismo dello Split Payment, "il termine per l'esercizio della detrazione deve essere individuato nel momento in cui in capo al cessionario/committente si verifica la duplice condizione dell'avvenuta esigibilità dell'imposta e del possesso di una valida fattura redatta conformemente alle disposizioni di cui all'articolo 21 del menzionato D.P.R. n. 633"<sup>586</sup>. Ciò comporta che, in caso di opzione per l'**esigibilità anticipata**, "il diritto alla detrazione dell'imposta gravante sugli acquisti potrà essere esercitato dal cessionario o dal committente (soggetto alla disciplina della scissione dei pagamenti) nel momento in cui l'imposta medesima diviene esigibile, ossia al verificarsi di uno degli eventi sopra descritti (i.e. ricezione della fattura di acquisto ovvero registrazione della stessa), a condizione che il soggetto per cui trova applicazione la disciplina della scissione dei pagamenti sia già in possesso della relativa fattura di acquisto. [...] Nell'ipotesi in cui il contribuente non opti per l'anticipazione dell'esigibilità, facendo coincidere il momento dell'esigibilità con il **momento del pagamento**, si ritiene che le regole speciali in tema di split payment derogano al principio generale recato dall'articolo 25, nel senso che viene meno l'obbligo di annotare la fattura di acquisto entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di ricevimento della stessa, e con riferimento al medesimo anno. L'annotazione del documento, in altri termini, dovrà avvenire entro il termine fissato per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui l'imposta diverrà esigibile, nonostante il contribuente abbia ricevuto la fattura in un periodo di imposta precedente"<sup>587</sup>.

---

<sup>584</sup> Circolare Ade, 13 aprile 2015, n. 15/E, p. 13

<sup>585</sup> Circolare dell'Ade 7 novembre 2017, n. 27/E, p. 26 e 31

<sup>586</sup> Circolare dell'Ade 17 gennaio 2018, n. 1/E, p. 15

<sup>587</sup> Circolare dell'Ade 17 gennaio 2018, n. 1/E, p. 17

Tornando agli adempimenti posti a carico del cessionario/committente, abbiamo visto che, ai sensi del comma 2, dell'art 1 del D.M. 23 gennaio 2015, le P.A., le fondazioni, gli enti e le società di cui all'art 17 ter sono tenute a **versare l'imposta** dal momento in cui diviene esigibile. A tal proposito, l'**art 4**, comma 1, del D.M. 23 gennaio 2015 dispone che: *"Il versamento dell'IVA dovuta è effettuato dalle pubbliche amministrazioni 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, con le seguenti modalità:*

*a) per le pubbliche amministrazioni titolari di conti presso la Banca d'Italia, tramite modello "F24 Enti pubblici" approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 giugno 2013;*

*b) per le pubbliche amministrazioni, diverse da quelle di cui alla lettera a), autorizzate a detenere un conto corrente presso una banca convenzionata con l'Agenzia delle entrate ovvero presso Poste italiane, mediante versamento unificato di cui all'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;*

*c) per le pubbliche amministrazioni diverse da quelle di cui alle lettere a) e b), direttamente all'entrata del bilancio dello Stato con imputazione ad un articolo di nuova istituzione del capitolo 1203"<sup>588</sup>.*

Per quanto attiene alla periodicità dei versamenti, il comma 2, del sopracitato art. 4 prevede la possibilità per le P.A. di optare per l'effettuazione, sempre entro la scadenza di cui al comma precedente, di versamenti distinti alternativamente:

*"a) in ciascun giorno del mese, relativamente al complesso delle fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile in tale giorno;*

*b) relativamente a ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile"<sup>589</sup>.*

Quanto appena visto attiene alla modalità di versamento dell'Iva da split payment relativa agli acquisti effettuati dalla P.A. nell'ambito della propria **attività istituzionale**. Tale modalità, infatti, è caratterizzata da:

- indetraibilità integrale dell'imposta sul valore aggiunto relativa agli acquisti in Split payment;
- versamento, con modello F24 EP, F24 normale o direttamente all'entrata del bilancio dello Stato, entro il 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile (periodicità mensile e non trimestrale), senza possibilità di compensazione;

---

<sup>588</sup> Art. 4, comma 1, D.M. 23 gennaio 2015

<sup>589</sup> Art. 4, comma 2, D.M. 23 gennaio 2015

- appositi codici tributo<sup>590</sup>.

Per quanto riguarda, invece, gli acquisti di beni e servizi effettuati da P.A., fondazioni, enti e società nell'esercizio di **attività commerciali**, il versamento può essere effettuato alternativamente “[...] 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**”<sup>591</sup> oppure **annotando “le relative fatture nel registro di cui agli articoli 23 o 24 del decreto 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**”<sup>592</sup>. In questo secondo caso, “l'imposta dovuta partecipa alla liquidazione periodica del mese dell'esigibilità od, eventualmente, del relativo trimestre”<sup>593</sup> e l'ente non sarà tenuto ad effettuare alcun versamento separato per l'Iva relativa alla scissione dei pagamenti. Infatti, l'Iva esposta nelle fatture ricevute relative ad operazioni inerenti all'attività commerciale verrà gestita, secondo le modalità ordinarie, nelle liquidazioni periodiche Iva (con periodicità mensile o trimestrale) e il relativo versamento dovrà essere effettuato utilizzando il modello F24, senza tenere in considerazione gli appositi codici tributo stabiliti dall'Ade con la Risoluzione n. 15/E del 12 febbraio 2015<sup>594</sup>. Tale modalità di versamento risulta, in tal modo, finalizzata “*esclusivamente a semplificare gli adempimenti consentendo al soggetto pubblico di operare il versamento nel quadro della ordinaria liquidazione IVA, evitando così di dover gestire modalità diverse e speciali per l'effettuazione dell'adempimento*”<sup>595</sup>. Inoltre, facendo confluire l'imposta a debito nella liquidazione periodica relativa all'attività commerciale esercitata dall'ente è possibile che “*nessun versamento debba essere eseguito dalla PA, attesa la possibilità per l'amministrazione acquirente di utilizzare l'importo dell'IVA relativa all'operazione resa nei suoi confronti dal fornitore in compensazione con*

---

<sup>590</sup> A tal proposito, “Per consentire il versamento, con Risoluzione n. 15/E del 12 febbraio 2015, sono stati istituiti i codici tributo:

- “620E”, denominato “IVA dovuta dalle PP.AA. - Scissione dei pagamenti - art. 17-ter del DPR n. 633/1972 (per i soggetti di cui all'articolo 4, comma 1, lettera a) del decreto 23 gennaio 2015);

- “6040”, denominato “IVA dovuta dalle PP.AA. - Scissione dei pagamenti - art. 17-ter del DPR n. 633/1972 (per i soggetti di cui all'articolo 4, comma 1, lettera b) del decreto 23 gennaio 2015)”. Vedi Circolare Ade, 13 aprile 2015, n. 15/E, p. 16

<sup>591</sup> Art 5, comma 01 del D.M. 23 gennaio 2015

<sup>592</sup> Art 5, comma 1 del D.M. 23 gennaio 2015

<sup>593</sup> Art 5, comma 2 del D.M. 23 gennaio 2015

<sup>594</sup> Infatti, in base a quanto contenuto nella Circolare dell'Ade, del 13 aprile 2015, n. 15/E: “Nella diversa ipotesi in cui l'IVA relativa all'acquisto non venisse completamente neutralizzata in sede di liquidazione, l'eventuale eccedenza a debito sarà versata con i normali codici tributo dell'IVA periodica, utilizzando l'F24 ovvero, ricorrendone i presupposti, l'F24EP”

<sup>595</sup> Circolare Ade, 13 aprile 2015, n. 15/E, p. 14

*altri crediti IVA vantati dalla medesima PA*<sup>596</sup>. A tal proposito, va detto infatti che, il debito Iva derivante dall'annotazione della fattura ricevuta nel registro di cui agli artt. 23 o 24 del D.P.R. 633/72 (registro delle fatture emesse o dei corrispettivi), viene, generalmente, controbilanciato dall'Iva a credito relativa all'esercizio del diritto di detrazione. È più probabile, invece, che sorga un obbligo di versamento nel caso in cui l'imposta relativa all'acquisto risulti indetraibile oppure qualora la fattura ricevuta venga annotata nel registro degli acquisti in un periodo di liquidazione successivo rispetto a quello in cui si verifica l'esigibilità dell'imposta e la conseguente annotazione nel registro delle fatture emesse/corrispettivi.

In ogni caso, il metodo previsto dal comma 1, dell'art 5, del D.M. 23 gennaio 2015 rappresenta una facoltà, di conseguenza, se gli enti lo ritengono maggiormente conveniente, possono, ai sensi del comma 01 del medesimo articolo, versare l'Iva trattenuta con modello F24, utilizzando i codici tributo stabiliti dall'Ade nella Risoluzione n. 139/E del 10 novembre 2017<sup>597</sup> ed evitando così di effettuare la duplice annotazione delle fatture nei registri.

### **3.5 Errori, regolarizzazioni e sanzioni**

Per quanto riguarda gli errori e le conseguenti regolarizzazioni e sanzioni applicabili in ambito Split payment occorre innanzitutto distinguere le violazioni in base al soggetto che le ha commesse.

Partendo con l'analizzare gli errori riconducibili al **fornitore**, si ricorda che, *“per le forniture di beni e servizi effettuate nei confronti delle PA e Società, i fornitori devono emettere fattura con l'indicazione “scissione dei pagamenti” o “split payment”. Nel caso in cui la fattura non contenga la predetta indicazione, è applicabile la sanzione amministrativa di cui all'art. 9, comma 1, del D. Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997”*<sup>598</sup> **compresa tra i 1.000 e gli 8.000€**<sup>599</sup>. A tal proposito, va detto comunque che, *“resta salva*

---

<sup>596</sup> Circolare Ade, 13 aprile 2015, n. 15/E, p. 15

<sup>597</sup> Con la Risoluzione n. 139/E del 10 novembre 2017: *“Per il modello F24, si istituisce il codice tributo: “6041”, denominato “IVA dovuta dalle PP.AA. e SOCIETA’ identificate ai fini IVA - scissione dei pagamenti per acquisti nell’esercizio di attività commerciali – art. 5, comma 01, D.M. 23 gennaio 2015”. [...] Per il modello F24 EP, si istituisce il codice tributo: “621E”, denominato “IVA dovuta dalle PP.AA. e SOCIETA’ identificate ai fini IVA - scissione dei pagamenti per acquisti nell’esercizio di attività commerciali – art. 5, comma 01, D.M. 23 gennaio 2015”*

<sup>598</sup> Circolare dell'Ade, n. 27/E del 07 novembre 2017, p. 36

<sup>599</sup> Ai sensi dell'art 9, comma 1, D.lgs. 471/1997: *“Chi non tiene o non conserva secondo le prescrizioni le scritture contabili, i documenti e i registri previsti dalle leggi in materia di imposte dirette e di imposta sul*



la non applicazione della predetta sanzione nell'ipotesi in cui il fornitore si sia attenuto alle indicazioni fornite dalla PA in merito alla riconducibilità della medesima nell'ambito soggettivo di applicazione della scissione dei pagamenti, sempre che l'imposta sia stata assolta, ancorché in modo irregolare"<sup>600</sup>. A seguire, con la Circolare 27/E del 7 novembre 2017, l'Ade ha inoltre ritenuto che "non sia applicabile la sanzione nei confronti dei fornitori che si siano attenuti alle comunicazioni, fornite dalle PA, relative agli acquisti promiscui di prestazioni soggette a Reverse charge".

Per quanto attiene, invece, al caso in cui "siano state emesse **fatture con erronea applicazione dell'IVA ordinaria o erronea indicazione della scissione dei pagamenti**, il fornitore dovrà procedere a regolarizzare tale comportamento con l'**emissione di apposita nota di variazione** ex art. 26, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 e l'emissione corretta di un nuovo documento contabile. In alternativa, si ritiene possibile l'emissione di un'unica nota di variazione che, facendo riferimento puntuale a tutte le fatture erroneamente emesse, le integri al fine di segnalare alla PA o Società acquirente il corretto trattamento da riservare all'imposta ivi indicata"<sup>601</sup>. A proposito dell'emissione della **nota di variazione**, con la Circolare 15/E del 2015, l'Ade ha chiarito che, "nell'ipotesi in cui il fornitore, ricorrendo i presupposti di cui dell'art. 26, del DPR n. 633 del 1972, 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 emessa. Quando la nota di variazione è **in diminuzione**, se la stessa si riferisce ad una fattura originaria emessa in sede di scissione dei pagamenti o Split payment, la stessa dovrà essere numerata, indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla suddetta fattura. In forza di ciò e trattandosi di una rettifica apportata ad un'IVA che non è confluita nella liquidazione periodica del fornitore, lo stesso non avrà diritto a portare in detrazione, ai sensi dell'art. 19 del DPR n. 633, l'imposta corrispondente alla variazione, ma dovrà limitarsi a procedere solo ad apposita annotazione in rettifica nel registro di cui all'art. 23, senza che si determini, quindi, alcun effetto nella relativa liquidazione IVA. Conseguentemente, la PA committente o cessionaria:

- nell'ipotesi in cui si tratti di un acquisto effettuato in ambito commerciale, dovrà

---

valore aggiunto ovvero i libri, i documenti e i registri, la tenuta e la conservazione dei quali è imposta da altre disposizioni della legge tributaria, è punito con la sanzione amministrativa da euro 1.000 a euro 8.000"

<sup>600</sup> Circolare n. 15/E Roma, 13 aprile 2015, p. 27

<sup>601</sup> Circolare n. 27/E del 07 novembre 2017, p. 37

*provvedere alla registrazione della nota di variazione nel registro IVA vendite, fermo restando la contestuale registrazione nel registro IVA acquisti, al fine di stornare la parte di imposta precedentemente computata nel debito e rettificare l'imposta detraibile;*

*- nel caso in cui l'acquisto sia stato destinato alla sfera istituzionale non commerciale, in relazione alla parte d'imposta versata in eccesso, rispetto all'IVA indicata nell'originaria fattura, la PA potrà computare tale maggior versamento a scomputo dei successivi versamenti Iva da effettuare nell'ambito del meccanismo della scissione dei pagamenti*"<sup>602</sup>.

Tale possibilità è prevista anche per i maggiori versamenti eseguiti dalle PA e società che effettuano acquisti di beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali e che versano l'Iva con la modalità di cui al comma 01, dell'art 5, del D.M. 23 gennaio 2015<sup>603</sup>.

L'Agenzia delle entrate ha precisato, inoltre, che laddove il fornitore non provveda a regolarizzare l'operazione e *"la PA, in veste di soggetto passivo, riceva una fattura irregolare, fermo restando il versamento dell'imposta addebitata in fattura secondo le regole proprie della scissione dei pagamenti, la PA dovrà fare ricorso alla **procedura di regolarizzazione** di cui all'**art. 6, comma 8, d.lgs. n. 471/97** e, quindi, l'imposta oggetto di regolarizzazione dovrà essere corrisposta con le modalità previste da tale procedura*"<sup>604</sup>.

Ad esempio, le P.A. dovranno ricorrere alla procedura di regolarizzazione prevista dall'art 6 del D.lgs. 471/97 *"nell'ipotesi in cui le pubbliche amministrazioni ricevano una fattura indicante l'IVA in misura inferiore a quella dovuta, per acquisti di beni e servizi effettuati nell'esercizio di un'attività commerciale"*<sup>605</sup>. In tal modo, il cessionario/committente dovrà provvedere, entro trenta giorni dalla registrazione della fattura irregolare, all'emissione di un'autofattura; diversamente, ai sensi del comma 8 del sopracitato articolo 6, si vedrà irrogare una sanzione amministrativa pari al cento per cento dell'imposta, con un minimo di 250€.

Per quanto attiene agli errori commessi dall'**acquirente**, va detto che, *"in relazione all'imposta addebitata dai fornitori, le PA e Società sono responsabili del versamento all'Erario dell'imposta. L'**omesso o ritardato** adempimento del **versamento** all'Erario (per conto del fornitore) da parte delle PA e Società è sanzionato ai sensi dell'art. 13 del D. Lgs. n. 471 del 1997"*<sup>606</sup> con l'irrogazione di una **sanzione amministrativa pari al 30%**

---

<sup>602</sup> Circolare Ade, 13 aprile 2015, n. 15/E, p. 18

<sup>603</sup> Vedi Circolare dell'Ade n. 27/E del 07 novembre 2017, p. 30

<sup>604</sup> Circolare Ade, 13 aprile 2015, n. 15/E, p. 17

<sup>605</sup> Vedi Circolare dell'Ade, n. 6/E, 19 febbraio 2015, punto 8.6

<sup>606</sup> Circolare n. 27/E del 07 novembre 2017, p. 36

**dell'imposta non versata**<sup>607</sup>. Resta ferma, comunque, la possibilità di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso. *“Le somme che l'ente pubblico avrebbe dovuto versare saranno riscosse mediante atto di recupero di cui all'art. 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311”*<sup>608</sup>.

Per quanto riguarda le modalità di individuazione delle PA soggette alla disciplina della scissione dei pagamenti *“si evidenzia che l'accreditamento all'IPA, ancorché obbligatorio per i soggetti destinatari della fatturazione elettronica, discende dall'iniziativa degli stessi soggetti. Pertanto, la P.A. acquirente, che sulla base delle norme sopra richiamate rientri nell'alveo di applicazione della scissione dei pagamenti, laddove **non abbia richiesto l'anzidetto accreditamento e non abbia comunicato al fornitore l'applicabilità alla stessa del meccanismo di cui trattasi**, sarà comunque soggetta all'applicazione delle **specifiche sanzioni**”*<sup>609</sup>. Per quanto attiene, invece, all'individuazione degli altri soggetti di cui al comma 1-bis dell'art 17 ter del Decreto Iva, la Circolare dell'Ade del 7 maggio 2018, n. 9/E precisa che *“nell'ipotesi diversa in cui il contribuente, nelle more dell'aggiornamento dell'elenco, si sia, comunque, comportato come un soggetto riconducibile nell'ambito soggettivo della scissione dei pagamenti e, pertanto, l'imposta relativa agli acquisti sia stata assolta, ancorché in modo irregolare, secondo le modalità di cui al D.M. 23 gennaio 2015, si è dell'avviso che, per effetto dell'inclusione, ancorché posticipata, nell'elenco, non sia necessario regolarizzare i comportamenti posti in essere antecedentemente a tale inclusione. Tale soluzione risponde ad evidenti esigenze di semplificazione in quanto **evita l'emissione della nota di variazione** di cui all'art. 26, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 in considerazione della circostanza decisiva che il contribuente effettivamente doveva ritenersi, sin dall'origine, riconducibile nell'ambito soggettivo della scissione dei pagamenti”*<sup>610</sup>.

---

<sup>607</sup> Ai sensi del comma 1, dell'art 13, del Decreto legislativo del 18/12/1997 n. 471: *“Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. [...]”*

<sup>608</sup> Circolare dell'Ade, 13 aprile 2015, n. 15/E, p. 27

<sup>609</sup> Circolare dell'Ade del 7 maggio 2018, n. 9/E, p. 19

<sup>610</sup> Circolare dell'Ade del 7 maggio 2018, n. 9/E, p. 17-18



## CONCLUSIONI

Nell'elaborato si è visto come la **lotta all'evasione** e alle frodi fiscali e la riduzione del VAT gap rappresentino un tema centrale negli obiettivi perseguiti sia dagli organi nazionali che comunitari. Infatti, partendo dal presupposto che, *“il gap dell'IVA può essere scomposto nelle seguenti quattro componenti: l'evasione da omesso versamento, l'evasione da omessa dichiarazione, l'evasione da omessa fatturazione, le frodi IVA; le misure di policy sinora adottate, sono state principalmente indirizzate a contrastare, in una prima fase, i fenomeni diffusi di omesso versamento dell'IVA e, parzialmente, quelli legati all'evasione IVA da omessa dichiarazione. Per conseguire questi obiettivi sono state introdotte le misure di Split payment o di Reverse charge. In una fase successiva, si è puntato a contrastare più efficacemente l'evasione IVA da omessa dichiarazione e le frodi attraverso l'estensione dell'obbligo della fatturazione elettronica dalle sole transazioni B2G a tutte le transazioni tra soggetti IVA (B2B), nonché attraverso l'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi relativi alle transazioni effettuate al consumo finale (B2C)”*<sup>611</sup>. In particolare, tra i diversi **strumenti antievasione** che sono stati adottati dal legislatore, nel testo ne sono stati approfonditi due, ovvero il Reverse charge e lo Split payment, i quali, derogando all'ordinario meccanismo dell'Iva, prevedono, rispettivamente, una diversa modalità di applicazione e una diversa modalità di versamento dell'imposta. Entrambe le misure risultano finalizzate al contrasto dell'evasione, in quanto, il **Reverse charge** comporta la traslazione dell'obbligo di applicazione dell'imposta dal soggetto cedente/prestatore, su cui generalmente grava, al cessionario/committente e permette, in tal modo, di evitare il doppio effetto negativo che si verificherebbe in caso di mancato versamento dell'Iva da parte del cedente e di esercizio della detrazione da parte del cessionario. Lo **Split Payment** comporta, invece, la scissione del pagamento, in base alla quale, il destinatario dell'operazione andrà da una parte a corrispondere al proprio fornitore esclusivamente l'importo totale del documento al netto però dell'imposta e dall'altra a versare direttamente all'Erario l'ammontare dell'Iva indicata in fattura. Contemporaneamente, si riduce così il rischio di mancato versamento dell'imposta da parte del fornitore, non avendo l'ente della Pubblica amministrazione alcun interesse ad

---

<sup>611</sup> Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva anno 2021, p. 20-21  
[https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Rapporto\\_evasione\\_2021\\_25-Settembre\\_2020.pdf](https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Rapporto_evasione_2021_25-Settembre_2020.pdf)

evadere l'Iva, si protegge l'Erario dal rischio di inadempimento dell'obbligo di pagamento dei fornitori che addebitano l'Iva in fattura e si tutelano gli acquirenti dal rischio di possibili coinvolgimenti in frodi compiute da propri fornitori o da soggetti terzi.

Come visto si tratta, dunque, di misure che permettono di lottare efficacemente contro le frodi e l'evasione Iva<sup>612</sup>, ma anche di strumenti che **alterano** comunque l'ordinario **meccanismo applicativo** dell'imposta. L'Iva, infatti, *"è un'imposta che per le sue caratteristiche offre allo Stato un gettito costante, un meccanismo di controllo basato sulla contrapposizione degli interessi in gioco e, in forza del principio di neutralità, un impatto minimale sugli operatori economici. In effetti, proprio questo ultimo aspetto è stato nel tempo non del tutto rispettato sia dal legislatore nazionale e unionale, che dalla giurisprudenza, che in diverse occasioni, in nome di una volontà di combattere l'ingente evasione riscontrata, hanno, in modo più o meno evidente, calpestato i diritti dei contribuenti e i principi fondamentali dell'Imposta"*<sup>613</sup>. Questo è sicuramente uno degli aspetti critici che è legato all'applicazione di misure (come quelle del Reverse charge o dello Split Payment) che, nel contrastare l'evasione, finiscono per comportare **problemi ai contribuenti onesti**<sup>614</sup> e per generare effetti distorsivi sulla finanza aziendale. Va detto infatti che, i contribuenti che effettuano prevalentemente operazioni soggette all'inversione contabile, si trovano spesso in **situazioni di credito strutturale Iva**. Questo deriva dal fatto che, i cedenti/prestatori che effettuano operazioni in Reverse

---

<sup>612</sup> Come si legge, infatti, nella Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza 2020 *"Le valutazioni ex-post hanno confermato l'efficacia di tali misure nel contrasto all'evasione da omesso versamento e da omessa dichiarazione e hanno consentito di accertare un significativo recupero di gettito per effetto della loro introduzione"*

[https://www.dt.mef.gov.it/export/sites/sitodt/modules/documenti\\_it/analisi\\_progammazione/documenti\\_programmatici/nadef\\_2020/Rapporto\\_contrasto\\_evasione\\_Allegato\\_NADEF\\_2020.pdf](https://www.dt.mef.gov.it/export/sites/sitodt/modules/documenti_it/analisi_progammazione/documenti_programmatici/nadef_2020/Rapporto_contrasto_evasione_Allegato_NADEF_2020.pdf)

Inoltre, sempre a proposito dell'efficacia di tali misure, dalla Tabella III.1.3.1 della Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva anno 2022 si può vedere che *"Nell'arco temporale 2015-2019, le serie storiche dell'IVAEC e dell'IVA di competenza economica presentano una dinamica positiva, spinta dall'introduzione (nel 2015) e dall'allargamento (nel 2017) dello split payment, e della fatturazione elettronica (nel 2019)"*.

<https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Relazione-sulleconomia-non-osservata-e-sullevasione-fiscale-e-contributiva-anno-2022.pdf>

<sup>613</sup> NORME E TRIBUTI, "Split payment e reverse charge zavorre della neutralità dell'Iva", in Il Sole 24 ore, Smart 24 fisco, del 26 ottobre 2022, p. 35,

<https://smartfisco24.ilsole24ore.com/private/default.aspx?iddoc=39340129#/showdoc/39340129/reverse|split|zavorre?ref=pullsearch>

<sup>614</sup> A tal proposito, come affermato nell'articolo di Padula S., "Lotta all'evasione: le grandi promesse, i risultati mancati e le chance digitali", in Il Sole 24 ore, Smart 24 fisco, del 23 settembre 2019, p. 2: *"si è fatto ampio ricorso a strumenti di emergenza, spesso non coerenti con le logiche di sistema – split payment, reverse charge [...] –, che al di là di ogni considerazione hanno avuto e tuttora hanno il limite di penalizzare fortemente proprio i contribuenti onesti"*

<https://smartfisco24.ilsole24ore.com/private/default.aspx?iddoc=34063509#/showdoc/34063509/funzionano|reverse|scissione%20dei%20pagamenti|split%20payment?ref=pullsearch>

charge portano in detrazione l'imposta pagata a monte (Iva a credito) ma, allo stesso tempo, non applicano alcuna imposta a valle (Iva a debito). Similmente, anche lo Split payment comporta la formazione o l'incremento di posizioni creditorie in capo ai soggetti cedenti/prestatori<sup>615</sup>, in quanto, il fornitore, anche se espone l'Iva in fattura, non ne tiene conto nella propria liquidazione in conseguenza del fatto che il versamento è effettuato dall'ente pubblico. Dunque, se si ipotizza che la maggior parte delle operazioni effettuate dal fornitore siano destinate ai soggetti di cui all'art 17 ter del D.P.R. 633/72, è molto probabile che l'imposta assolta sugli acquisti superi quella relativa alle operazioni attive e generi un'eccedenza di Iva detraibile. Inoltre, il mancato incasso dell'imposta e i lunghi tempi di pagamento delle P.A. tendono ulteriormente ad aggravare i problemi di liquidità dei soggetti che effettuano operazioni in Split payment.

Possiamo dunque affermare che, sia con l'inversione contabile che con la scissione dei pagamenti, i cedenti/prestatori subiscono una riduzione dell'imposta a debito trovandosi ad avere maggiori crediti Iva netti e possibili problemi di liquidità. Va detto comunque che, esistono dei meccanismi che consentono di **arginare tale problematica**. Ad esempio, ai contribuenti è riconosciuta la possibilità, nel rispetto di determinati limiti, di **compensare** tali crediti anche **orizzontalmente**<sup>616</sup>, oppure, in alternativa, di richiederne il **rimborso in via prioritaria**. Ciò ha comportato, negli anni, un notevole incremento delle richieste di rimborso e di compensazione dei crediti Iva evidenziando anche la **necessità di un corretto funzionamento del sistema**<sup>617</sup>.

Si ritiene quindi che, gli strumenti dell'inversione contabile e della scissione dei pagamenti da una parte, contribuiscano efficacemente alla riduzione dell'evasione e del divario Iva mentre dall'altra, presentino comunque delle criticità che non dovrebbero essere sottovalutate. In ogni caso, ai fini della tenuta del sistema, va detto che, gli eventuali effetti negativi derivanti dall'applicazione del Reverse charge e dello Split payment dovrebbero essere giustificati dal conseguente maggior gettito erariale.

---

<sup>615</sup> Infatti, secondo quanto affermato dal Consiglio dell'unione europea nella Decisione di esecuzione (UE) 2020/1105 del Consiglio del 24 luglio 2020: *"Uno degli effetti della misura è che i fornitori, essendo soggetti passivi, non possono compensare l'IVA versata a monte con l'IVA percepita sulle loro forniture. Tali fornitori potrebbero trovarsi costantemente in una posizione creditoria e dover chiedere un rimborso effettivo dell'IVA versata a monte all'amministrazione fiscale"*

<sup>616</sup> La compensazione è verticale quando si utilizza un credito Iva per neutralizzare un debito sempre relativo all'Iva, mentre è orizzontale quando con il credito Iva si compensa un debito relativo ad una diversa imposta

<sup>617</sup> Infatti, la *"decisione di esecuzione (UE) 2017/784 del Consiglio del 25 aprile 2017 che, nell'autorizzare l'Italia ad adottare il nuovo meccanismo della scissione dei pagamenti, ha evidenziato la necessità di un sistema di rimborsi che funzioni correttamente"*. Vedi Circolare dell'Ade, n. 27/E del 07 novembre 2017

Si ricorda comunque che, sia per la scissione dei pagamenti che, in parte, per l'inversione contabile, si tratta di **misure temporanee** e limitate nel tempo la cui **scadenza** è prevista, rispettivamente, il **30 giugno 2023** e il **31 dicembre 2026**. Possiamo quindi affermare che, *“ora è il momento di impegnarsi a verificare nei fatti la tenuta del sistema con interventi mirati che, perfezionando alcuni istituti siano in grado di ripristinare lo spirito originario dell’Iva. In particolare, stiamo assistendo negli ultimi anni e, non solo in Italia, ad uno sforzo dei governi di introdurre, aiutati in questo dalle nuove tecnologie, strumenti di controllo telematico delle operazioni poste in essere dagli operatori economici. Sicuri esempi sono l’introduzione in Italia della fattura elettronica (ora in corso di introduzione in diverse giurisdizioni europee – Francia e Germania in testa), l’entrata a regime della trasmissione telematica dei corrispettivi e del monitoraggio delle transazioni con l’estero, nonché la previsione, dal 2023, oltre ai registri anche della dichiarazione Iva precompilata. Proprio questi strumenti di compliance devono essere però forieri del superamento definitivo dell’istituto dello Split payment (istituto che per dichiarazione dello stesso Stato italiano dovrebbe morire il 30 giugno 2023) e della drastica riduzione dell’utilizzo del Reverse charge. Già queste due mosse potrebbero contribuire a ripristinare l’osservanza del principio di neutralità dell’imposta evitando agli operatori la rincorsa ad un credito Iva ancora difficile da ottenere, considerate le limitazioni (ora meno gravi) del ricorso alla compensazione orizzontale”*<sup>618</sup>. Bisognerà, quindi, capire se, a scadenza, l’applicazione di tali misure sarà: ulteriormente prorogata, maggiormente circoscritta a determinati settori e per periodi limitati o sostituita da strumenti innovativi che permettano sempre di ridurre efficacemente l’evasione e le frodi Iva ma che, al tempo stesso, comportino anche minori distorsioni al sistema<sup>619</sup>.

---

<sup>618</sup> NORME E TRIBUTI, “Split payment e reverse charge zavorre della neutralità dell’Iva”, in Il Sole 24 ore, Smart 24 fisco, del 26 ottobre 2022, p. 35, [https://smartfisco24.ilsole24ore.com/private/default.aspx?iddoc=39340129#/showdoc/39340129/reverse\[split\]zavorre?ref=pullsearch](https://smartfisco24.ilsole24ore.com/private/default.aspx?iddoc=39340129#/showdoc/39340129/reverse[split]zavorre?ref=pullsearch)

<sup>619</sup> Si ricorda infatti che, la proroga dell’applicazione del Reverse charge fino al 31 dicembre 2026 era stata concessa dalla Direttiva (UE) 2022/890 del Consiglio del 3 giugno 2022 “[...] al fine di consentire di proseguire le negoziazioni in sede di Consiglio relativamente al sistema definitivo dell’IVA e di sviluppare continuamente strumenti di lotta contro l’evasione fiscale e norme di comunicazione ammodernate”. Mentre, per quanto attiene allo Split payment, l’autorizzazione ad applicarlo fino al 30 giugno 2023 era stata rilasciata dal Consiglio con la Decisione di esecuzione (UE) 2020/1105 del 24 luglio 2020 con la finalità di lasciare “[...] così tempo sufficiente per valutare l’efficacia delle misure attuate dall’Italia al fine di ridurre l’evasione fiscale nei settori interessati”.



# BIBLIOGRAFIA

## Dottrina

- BAGGIO R., TOSI L., Lineamenti di diritto tributario internazionale, 6 ed., Cedam Milano, 2018
- BARONE M., CURCU R., Iva nelle operazioni con l'estero, Seac, guida operativa 2020
- BARONE M., CURCU R., Reverse charge e Split payment, Seac, guida operativa 2019
- BENAZZI A., CENTORE P., Codice Iva nazionale e comunitaria commentato, II ed., Ipsoa, 2012
- BOLIS S., Depenalizzazione del contrabbando e attenuata tutela degli interessi finanziari dell'unione europea, Diritto penale contemporaneo, 2010-2016
- BORIA P., Il sistema dei tributi, Tomo II: Le imposte indirette, Giappichelli Editore, 2019
- CENTORE P., IVA europea: guida alla nuova direttiva rifiuta: norme nazionali e comunitarie a confronto, Ipsoa, 2005
- Centro Studi Fiscale, Dichiarazione annuale Iva 2022, Seac, 2022
- CORDEIRO GUERRA R., Corso di diritto tributario, 4 ed., Giappichelli, 2018
- FALSITTA G., Corso istituzionale di diritto tributario, Cedam Milano, 2019
- FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia, Cedam Milano, 2018
- FANTOZZI A., PAPARELLA F., Lezioni di diritto tributario dell'impresa, II ed., Cedam Milano, 2019
- FORTE N., Split payment 2017, Fisco e tasse, Maggioli editore, 2017
- GAFFURI G., Diritto tributario: parte generale e parte speciale, 9 ed., Cedam Milano, 2019
- LUPI R., Diritto delle imposte: dai presupposti economici d'imposta alle basi imponibili nella parte speciale del diritto tributario, Giuffrè, Milano, 2020
- MANDÒ D., MANDÒ G., Manuale dell'Imposta sul valore aggiunto, 33 ed., Ipsoa, 2014
- MELIS G., Lezioni di diritto tributario, 5 ed., Giappichelli Editore, 2017
- MELIS G., Manuale di diritto tributario, Giappichelli Editore, 2019
- PEREZ CORRADINI D., Iva in edilizia e Reverse charge, Fisco e tasse, Maggioli editore, 2019

- PORTALE R., Imposta sul valore aggiunto: commento articolo per articolo al D.P.R.633/1972 e al D.L. 331/1993: oltre 3000 casi risolti, 6 ed., Il sole 24 ore, Milano, 2003
- SALVINI L., L'imposta sul valore aggiunto, in Diritto tributario delle attività economiche, Giappichelli Editore, 2019
- TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario. Vol. 2: parte speciale, 12 ed., Utet giuridica, 2019
- TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario. Volume 2: parte speciale, 11 ed., Utet giuridica, 2018

## Articoli

Addio all'Esterometro: cosa cambia dal 1° luglio 2022, <https://www.siav.com/it/addio-all-esterometro-cosa-cambia-dal-1-luglio-2022/>

Agenzia delle Entrate, Elenchi riepilogativi Intrastat, <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/dichiarazioni/elenchi-riepilogativi-intrastat/cosa-elenchi-intrastat>

Ambrosi L., Ravvedimento operoso, in il Sole 24 ore, Smart 24 fisco, 20 settembre 2022, <https://smartfisco24.ilsole24ore.com/private/default.aspx?iddoc=37962003#/showdoc/37962003/ravvedimento%20operoso|reverse?ref=pullsearch>

BALDIN M., L'autofattura per regolarizzazione, in Fisco & Contabilità, n. 50 del 29 novembre 2021, <https://studioprofessionale.info/lautofattura-per-regolarizzazione/#:~:text=Nel%20caso%20si%20acquistino%20servizi,di%20evitare%20le%20sanzioni%20previste>

GRAZIADEI G., BIANCHI R., Reverse charge e fatturazione elettronica: tutto ciò che devi sapere, in Fisco e Tasse, 23 marzo 2022, <https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/14700-reverse-charge-e-fatturazione-elettronica-tutto-cio-che-devi-sapere.html>

GRECO M., Forfettari, e-fattura dal 1° luglio 2022, La Settimana Fiscale, in il Sole 24 ore, Smart 24 fisco, n. 23 del 8 giugno 2022, <https://smartfisco24.ilsole24ore.com/private/default.aspx?iddoc=38781069#/showdoc/38781069/1%20luglio%202022|novit%C3%A0?ref=pullsearch>

Guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'Esterometro, Agenzia delle Entrate, [https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/451259/Guida\\_compilazione-FE-Esterometro-V1.8.pdf/c0aca469-4c4a-9b8d-048c-398412435c26](https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/451259/Guida_compilazione-FE-Esterometro-V1.8.pdf/c0aca469-4c4a-9b8d-048c-398412435c26)

LEGGE E PRASSI, “Nuovo ravvedimento operoso - Compliance fiscale - Regolarizzazione degli errori – Chiarimenti”, Agenzia delle Entrate, Circolare 9 giugno 2015 n. 23/E, in il Sole 24 ore, Smart 24 fisco,

<https://smartfisco24.ilsole24ore.com/private/default.aspx#showmiller/2/2/180114>

NORME E TRIBUTI, “Split payment e reverse charge zavorre della neutralità dell’Iva”, in Il Sole 24 ore, Smart 24 fisco, del 26 ottobre 2022, p. 35,

<https://smartfisco24.ilsole24ore.com/private/default.aspx?iddoc=39340129#/showdoc/39340129/reverse|split|zavorre?ref=pullsearch>

PADULA S., “Lotta all’evasione: le grandi promesse, i risultati mancati e le chance digitali”, in Il Sole 24 ore, Smart 24 fisco, del 23 settembre 2019,

<https://smartfisco24.ilsole24ore.com/private/default.aspx?iddoc=34063509#/showdoc/34063509/funzionano|reverse|scissione%20dei%20pagamenti|split%20payment?ref=pullsearch>

PEIROLO M., E-fattura ed Esterometro: cosa cambia dal 1° luglio 2022, in Ipsoa, 17 maggio 2022 <https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2022/05/17/e-fattura-esterometro-cambia-1-luglio-2022>

Redazione Fisco e Tasse, Fattura elettronica forfettari: il via da oggi 01 luglio. Vantaggi sull'accertamento, in Fisco e Tasse, 01 luglio 2022,

<https://www.fiscoetasse.com/rassegna-stampa/31196-fattura-elettronica-forfettari-il-via-da-oggi-1-luglio-vantaggi-sullaccertamento.html>

SANTACROCE B., Speciale Iva e telematica/9. L'Esterometro, regole operative e novità interpretative, in il Sole 24 ore, Smart 24 fisco, n. 7, del 27 luglio 2022,

<https://smartfisco24.ilsole24ore.com/private/default.aspx?iddoc=38967615#/showdoc/38967615/1%20luglio%202022|novit%C3%A0?ref=pullsearch>

Studio Associato CMNP, Elenchi Intrastat, Operazioni intracomunitarie, in Il sole 24 ore, Smart 24 fisco, data ultimo aggiornamento: 5 settembre 2022,

<https://smartfisco24.ilsole24ore.com/private/default.aspx?iddoc=32789533#/showdoc/32789533/elenco|intrastat?ref=pullsearch>

Studio Associato CMNP, Registrazione delle fatture: termini e modalità, in Il sole 24 ore, Smart 24 fisco, del 3 gennaio 2022

<https://smartfisco24.ilsole24ore.com/private/default.aspx?iddoc=32789573#/showdoc/32789573/fattura%20registrata|fatture|fatture%20registrate|registrazione|registrazione%20della%20fattura|registrazione%20delle%20fatture|registrazione%20fatture?ref=pullsearch>

## **Normativa**

DIRETTIVE:

67/227/CEE

67/228/CEE

77/388/CEE

79/1072/CEE

86/560/CEE

91/680/CEE

92/77/CEE

94/5/CE

95/7/CE

98/80/CE

2000/65/CE

2001/115/CE

2002/38/CE

2003/87/CE

2006/69/CE

2006/112/CE

2008/8/CE

2013/42/UE

2013/43/UE

2017/2455/CE

2018/1695/UE

2018/1910/UE

2022/890/UE

#### COMUNICAZIONI DELLA COMMISSIONE:

COM (2004)260

COM (2007) 758

COM (2008) 807

COM (2009) 511

COM (2017) 569

COM (2018) 329

COM (2018) 484 final

COM (2019) 444 final

COM (2020) 243 final

COM (2022) 137

#### RISOLUZIONI DEL PARLAMENTO EUROPEO:

2016/2033(INI)

2020/2263(INI)

#### REGOLAMENTI:

Regolamento (UE) 904/2010

Regolamento di esecuzione (UE) 282/2011

Regolamento (UE) 2017/1939

Regolamento (UE) 2018/1541

#### SENTENZE DELLA CORTE:

Corte di Giustizia dell'UE, Sentenza 12 luglio 2001, C-262/99

Corte di Giustizia dell'UE, Sentenza 27 novembre 2003, C-497/01, Zita Modes

Corte di Giustizia dell'UE, Sentenza 6 aprile 2006, C-245/04

Corte di Giustizia dell'UE, Sentenza 8 maggio 2008, cause C-95/07 e C-96/07

Corte di Giustizia dell'UE, Sentenza 29 marzo 2012, C-414/10

Corte di Giustizia dell'UE, Sentenza 13 giugno 2013, C-125/12

Corte di Giustizia dell'UE, Sentenza 6 febbraio 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50

Corte di Giustizia dell'UE, Sentenza 17 luglio 2014, Equoland, C-272/13, EU:C:2014:2091

Corte di Giustizia dell'UE, sez. II, Sentenza 17 settembre 2014, C-7/13

Corte di Giustizia dell'UE, Sentenza 11 dicembre 2014, C-590/13

Corte di Giustizia dell'UE, Sentenza 23 aprile 2015, C-111/14

Corte di Giustizia dell'UE, Sentenza 26 aprile 2017, causa C-564/15

Corte di Giustizia dell'UE, Sentenza 11 novembre 2021, C-281/20

Corte di Giustizia dell'UE, Sentenza 30 giugno 2022, C-146/21

#### DECISIONI:

Decisione di esecuzione 2010/710/UE del Consiglio, del 22 novembre 2010

Decisione di esecuzione (UE) 2015/1401 del Consiglio, del 14 luglio 2015

Decisione di esecuzione (Ue) 2017/784 del Consiglio, del 25 aprile 2017

Decisione di esecuzione (UE) 2020/1105 del Consiglio, del 24 luglio 2020

#### ARTICOLI del D.P.R. 633/72:

art 1 *Operazioni imponibili*

art 2 *Cessioni di beni*

art 3 *Prestazioni di servizi*

art 4 *Esercizio di imprese*

art 5 *Esercizio di arti e professioni*

art 6 *Effettuazione delle operazioni*

art 7 *Territorialità dell'imposta: Definizioni*

art 7 bis *Territorialità: Cessioni di beni*

art 7 ter *Territorialità: Prestazioni di servizi*

art 7 quater *Territorialità: Disposizioni relative a particolari prestazioni di servizi*

art 7 quinquies *Territorialità: Disposizioni relative alle prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili*

art 7 sexies *Territorialità: Disposizioni speciali relative a talune prestazioni di servizi rese a committenti non soggetti passivi*

art 7 septies *Territorialità: Disposizioni relative a talune prestazioni di servizi rese a non soggetti passivi stabiliti fuori della Comunità*

art 7 octies *Territorialità: Disposizioni relative alle prestazioni di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici rese a committenti non soggetti passivi*

art 8 *Cessioni all'esportazione*

art 8 bis *Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione*

art 9 *Servizi internazionali connessi agli scambi internazionali*

art 10 *Operazioni esenti dall'imposta*

art 11 *Operazioni permutative e dazioni in pagamento*

art 12 *Cessioni e prestazioni accessorie*

art 13 *Base imponibile*

art 14 *Determinazione del valore normale*

art 15 *Esclusioni dal computo della base imponibile*

art 16 *Aliquote dell'imposta*

art 17 *Debitore d'imposta*

art 17 ter *Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni e altri enti e società*

art 18 *Rivalsa*

art 19 *Detrazione*

art 19-bis *Percentuale di detrazione*

art 19-bis1 *Esclusione o riduzione della detrazione per alcuni beni e servizi*

art 19-bis2 *Rettifica della detrazione*

art 19 ter *Detrazione per gli enti non commerciali*

art 21 *Fatturazione delle operazioni*  
art 21 bis *Fattura semplificata*  
art 22 *Commercio al minuto ed attività assimilate*  
art 23 *Registrazione delle fatture*  
art 24 *Registrazione dei corrispettivi*  
art 25 *Registrazione degli acquisti*  
art 26 *Variazioni dell'imponibile o dell'imposta*  
art 30 *Versamento di conguaglio e rimborso dell'eccedenza*  
art 34 *Regime speciale per i produttori agricoli*  
art 35 *Disposizione regolamentare concernente le dichiarazioni di inizio, variazione e cessazione attività*  
art 35 ter *Identificazione ai fini I.V.A. ed obblighi contabili del soggetto non residente*  
art 38-bis *Esecuzione dei rimborsi*  
art 60 bis *Solidarietà nel pagamento dell'imposta*  
art 67 *Importazioni*  
art 68 *Importazioni non soggette all'imposta*  
art 69 *Determinazione dell'imposta*  
art 70 *Applicazione dell'imposta*  
art 71 *Operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino*  
art 74 *Disposizioni relative a particolari settori*

CIRCOLARI ADE:

Circolare 4 agosto 2006, n. 27/E

Circolare 4 agosto 2006, n. 28/E

Circolare 29 dicembre 2006, n. 37/E

Circolare 16 febbraio 2007, n. 11/E

Circolare 1° marzo 2007, n. 12/E



Circolare 31 dicembre 2009, n. 58/E  
Circolare 18 marzo 2010, n. 14/E  
Circolare 23 dicembre 2010, n. 59/E  
Circolare 29 luglio 2011, n. 37/E  
Circolare 28 giugno 2013, n. 22/E  
Circolare 9 febbraio 2015, n. 1/E  
Circolare 19 febbraio 2015, n. 6/E  
Circolare 27 marzo 2015, n. 14/E  
Circolare 13 aprile 2015, n. 15/E  
Circolare 22 dicembre 2015, n. 37/E  
Circolare 11 maggio 2017, n. 16/E  
Circolare 7 novembre 2017, n. 27/E  
Circolare 17 gennaio 2018, n. 1/E  
Circolare 7 maggio 2018, n. 9/E  
Circolare 13 luglio 2022, n. 26/E

#### RISOLUZIONI DELL'ADE:

Risoluzione 13 luglio 2007, n. 172/E  
Risoluzione 23 luglio 2009, n. 191/E  
risoluzione 29 dicembre 2010, n. 140/E  
Risoluzione 31 marzo 2011, n. 36/E  
Risoluzione 7 febbraio 2012, n. 13/E  
Risoluzione 28 marzo 2012, n. 28/E  
Risoluzione 12 febbraio 2015, n. 15/E  
Risoluzione 10 novembre 2017, n. 139/E

RISPOSTE DELL'ADE:

Risposta dell'Ade n. 301/2021

Risposta dell'Ade n. 393/2021

Risposta dell'Ade n. 861/2021

DECRETI LEGGE:

D.L. 331/93

D.L. 557/93

D.L. 250/1995

D.L. 269/2003

D.L. 223/2006

D.L. 83/2012

D.L. 66/2014

D.L. 50/2017

D.L. 148/2017

D.L. 87/2018

D.L. 124/2019

DECRETI LEGISLATIVI:

D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471

D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472

D.lgs. 19 agosto 2005, n. 192

D.lgs. 11 febbraio 2010, n. 18

D.lgs. 5 agosto 2015, n. 127

D.lgs. 11 febbraio 2016, n. 24

DECRETI MINISTERIALI:

D.M. 22 marzo 2007

D.M. 23 gennaio 2015

D.M. 27 giugno 2017

D.M. 13 luglio 2017

D.M. 22 dicembre 2017

D.M. 9 gennaio 2018

DECRETI PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA:

D.P.R. 600/1973

D.P.R. 793/1981

D.P.R. 380/2001

LEGGI:

Legge 2 luglio 1949, n. 408

Legge 17 gennaio 2000, n. 7

Legge 27 dicembre 2006, n. 296

Legge 23 dicembre 2014, n. 190

Legge 28 dicembre 2015, n. 208



## SITOGRAFIA

<http://clienti.euroconference.it/documenti/sProvvedim/20111031sD/2011103130.pdf?new=1>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/ALL/?uri=CELEX%3A52018PC0329>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/ALL/?uri=CELEX:31979L1072>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=celex%3A31977L0388>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=celex%3A31991L0680>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=celex:32006L0112>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=uriserv:OJ.L .1992.316.01.0001.01.ITA>

<https://op.europa.eu/it/publication-detail/-/publication/93de7850-0dba-4bdb-a393-b09653120da6/language-it>

<https://op.europa.eu/it/publication-detail/-/publication/fa9c7bd0-8c26-4d94-9826-e66a82fe1ad0/language-it>

<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/99ab67a1-f672-4605-8a30-c93cf82973de/language-it/format-PDFA1B#:~:text=0-.Seconda%20direttiva%2067%2F228%2FCEE%20del%20Consiglio%2C%20dell',d'imp osta%20sul%20valore%20aggiunto>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017PC0569&from=EN>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=OJ:L:1987:169:FULL&from=IT>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:51985DC0310&from=EN>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX%3A32017L2455>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32008L0008&rid=2>

<https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?ACTION=getArticolo&id={75A4827C-3766-4ECC-9C45-00C8D6CDC552}&codiceOrdinamento=200000300000000&articolo=Articolo%203>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX%3A52004DC0260>

<https://www.youtube.com/watch?v=JCHwDWBPHRA>

[https://www.senato.it/web/docuorc2004.nsf/4d9255edaa0d94f8c12576ab0041cf0a/983ae5171451dbe3c12573ae003dde7c/\\$FILE/COM2007\\_0758\\_IT.pdf](https://www.senato.it/web/docuorc2004.nsf/4d9255edaa0d94f8c12576ab0041cf0a/983ae5171451dbe3c12573ae003dde7c/$FILE/COM2007_0758_IT.pdf)

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0069>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0043&from=PL>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=celex:32013L0042>

<https://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib:AEN:CIR:2006-08-04;28>

<https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legge:2006-07-04;223>

[https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2016-0453\\_IT.html](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2016-0453_IT.html)

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/pagamenti/imposta-di-registro/acquisto-immobili-altern-tra-iva-e-registro>

<https://www.finanze.gov.it/it/fiscalita-nazionale/manovra-di-bilancio/manovra-di-bilancio-2020/imposta-locale-sul-consumo-di-campione-ditalia/>

[https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2021-06/tra-doc-it-div-c-0000-2020-202000844-05\\_02.pdf](https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2021-06/tra-doc-it-div-c-0000-2020-202000844-05_02.pdf)

<https://www.salvinesoci.it/wp-content/uploads/2020/02/Limposta-sul-valore-aggiunto.pdf>

<https://www.indicepa.gov.it/ipa-portale/>

[https://www1.finanze.gov.it/finanze/split\\_payment/public/#/archivio2023](https://www1.finanze.gov.it/finanze/split_payment/public/#/archivio2023)

[https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Rapporto o evasione 2021 25-Settembre 2020.pdf](https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Rapporto_o_evasione_2021_25-Settembre_2020.pdf)

[https://www.dt.mef.gov.it/export/sites/sitodt/modules/documenti\\_it/analisi\\_progammazione/documenti\\_programmatici/nadef\\_2020/Rapporto\\_contrasto\\_evasione Allegato NADEF 2020.pdf](https://www.dt.mef.gov.it/export/sites/sitodt/modules/documenti_it/analisi_progammazione/documenti_programmatici/nadef_2020/Rapporto_contrasto_evasione_Allegato_NADEF_2020.pdf)

<https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Relazione-sulleconomia-non-osservata-e-sullevasione-fiscale-e-contributiva-anno-2022.pdf>

<https://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/01142692.pdf>

<https://www.mef.gov.it/documenti-pubblicazioni/rapporti-relazioni/index.html>

<https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/reverse-charge-rassegna-ragionata-giurisprudenza-ue-e-nazionale>

