



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea
magistrale
in
Amministrazione
Finanza e Controllo

Tesi di Laurea

**Distorsioni
fiscali in ambito
I.V.A.**

*Origini, conseguenze e
rimedi per le imprese*

Relatrice

Ch. Prof.ssa Maria Silvia Avi

Laureando

Antonio

Telve

Matricola

867545

Anno Accademico

2023 / 2024

SOMMARIO

INTRODUZIONE	Pag. 1
---------------------------	--------

CAPITOLO I

L' I.V.A. ED IL PRINCIPIO DI NEUTRALITA'	Pag. 3
---	--------

1.1 Cenni storici sull'imposta.....	Pag. 3
--	--------

1.2 Riferimenti normativi generali.....	Pag. 7
--	--------

1.3 L'I.V.A., imposta Europea.....	Pag. 11
---	---------

1.4 Il principio di neutralità.....	Pag. 19
--	---------

1.5 Normativa del principio di neutralità.....	Pag. 23
---	---------

CAPITOLO II

I REGIMI DELLO SPLIT PAYMENT E DEL REVERSE CHARGE	Pag. 30
--	---------

2.1 Motivi di applicazione.....	Pag. 30
--	---------

2.2 Introduzione e funzionamento reverse charge.....	Pag. 35
---	---------

2.2.1 Il reverse charge in edilizia.....	Pag. 42
---	---------

2.2.2 Funzionamento del reverse charge.....	Pag. 46
--	---------

2.3 Introduzione e funzionamento split payment.....	Pag. 48
--	---------

2.3.1 Lo split payment in edilizia.....	Pag. 59
--	---------

2.3.2 Funzionamento dello split payment.....	Pag. 61
---	---------

CAPITOLO III

CONSEGUENZE PER LE IMPRESE.....Pag. 67

3.1 Costi economici e finanziari per le imprese.....Pag. 67

3.2 Quadro sanzionatorio per imprese, professionisti e P.A.....Pag. 79

3.3 Congruenza normativa.....Pag. 86

CAPITOLO IV

PROPOSTE DI SOLUZIONE E PROSPETTIVE.....Pag. 92

4.1 Proposte strutturali.....Pag. 92

4.2 Proposte lato impresa.....Pag. 95

4.3 Obiettivi raggiunti dalle misure.....Pag. 99

4.4 Prospettive future dei regimi di deroga.....Pag. 101

CONCLUSIONE.....Pag.106

INTRODUZIONE

L'istruzione universitaria ricevuta e coltivata ha sviluppato in me un'ottica critica che nel momento in cui ho colto un malfunzionamento nel sistema fiscale mi ha posto numerosi interrogativi e mi ha spinto ad approfondire il tema. La presente tesi affronta infatti una problematica che mi sono trovato a gestire nel concreto attraverso il lavoro nella società di costruzioni nella quale sono socio e che dirigo assieme a mio fratello.

Lo scopo della presente tesi è di analizzare le ricadute sul tessuto economico delle deroghe al normale funzionamento dell'Imposta sul Valore Aggiunto che hanno trovato, limitatamente a dei settori produttivi specifici, particolare applicazione nei regimi denominati Split Payment e Reverse Charge. Queste particolari costruzioni, introdotte nel nostro ordinamento fiscale essenzialmente per combattere l'evasione, hanno l'effetto di invertire i normali flussi finanziari generati dalle operazioni imponibili Iva. L'applicazione di questi regimi, seppur diversi dal lato teorico, porta in entrambi i casi alla situazione in cui il cessionario (o committente) di un'operazione imponibile IVA, anziché il cedente (o prestatore), è investito dell'onere di effettuare il versamento dell'imposta direttamente nelle casse erariali.

L'applicazione di questi regimi dal punto di vista dell'impresa influisce però principalmente nel lato attivo della fatturazione e la normativa attuale non prevede ulteriori accorgimenti fiscali tali a controbilanciare adeguatamente l'Iva generata nelle fatture di acquisto. Molte imprese si trovano infatti nel cortocircuito per cui comprano materie prime o servizi pagando Iva e generando credito Iva ma al contempo sulle vendite risulta esigibile il solo imponibile e non vi è Iva a debito da poter contrapporre in liquidazione Iva. Con questo sistema l'azienda si trova sistematicamente a credito di IVA e conseguentemente vede ridursi la liquidità disponibile e per utilizzare le risorse cristallizzate in credito deve far fronte a onerosi adempimenti al fine di poter compensare gli importi con altri tributi o chiederne il rimborso.

L'elaborato sarà strutturato imperniando la discussione sulle conseguenze che le deroghe menzionate comportano sulle attività imprenditoriali che per loro natura rivolgono la maggior parte dei propri sforzi produttivi verso la Pubblica Amministrazione e/o nel settore edile. Cosciente dell'applicazione dei regimi IVA di deroga anche in altri settori produttivi, la scelta di concentrare l'analisi nei settori esposti è motivata dalla prevalenza

macroeconomica dei settori scelti sui volumi globali presi in causa ma anche dallo sfruttamento delle conoscenze apprese nel percorso lavorativo.

Il documento che segue è introdotto da una panoramica in ottica tributaria che fornisce le linee guida teoriche e i dati macroeconomici utili a comprendere a pieno l'argomento. Si procederà poi con l'analisi delle deroghe Iva citate in premessa analizzando le motivazioni che ne hanno determinato l'istituzione, la coerenza normativa ed il funzionamento contabile. La discussione si sposterà poi dal lato teorico all'ambito economico e tratterà le problematiche che l'applicazione dei regimi di Split Payment e Reverse Charge implicano in alcuni settori produttivi con focalizzazione sul settore delle costruzioni. Il terzo capitolo verrà affrontato in contrapposizione, dapprima vi sarà un approfondimento lato impresa dando particolare attenzione alla gestione da parte delle stesse del credito Iva generato con analisi e stima dei costi sostenuti. In seconda battuta si affronterà il tema anche lato Erario analizzando e giustificando nell'interesse comune la normativa. Nell'ultimo capitolo invece si analizzeranno i rimedi attuabili e potenziali al fine di ridurre gli effetti negativi sui flussi di cassa.

Le ricerche effettuate e le informazioni raccolte quotidianamente in ambito lavorativo mi hanno fatto constatare come vi è un'ampia discordanza tra la rilevanza dell'argomento nel tessuto economico e l'attenzione data dal punto di vista istituzionale. L'argomento trattato può essere erroneamente ritenuto una problematica settoriale ma i dati raccolti ed esposti nel seguito dimostrano come l'entità e la diffusione del fenomeno sia non indifferente.

CAPITOLO I

L' I.V.A. ED IL PRINCIPIO DI NEUTRALITA'

Il sistema fiscale italiano, seppur complesso e suddiviso in centinaia di tributi, è però sostanzialmente sostenuto da tre imposte principali che da sole rappresentano circa l'80% delle entrate totali. Il bollettino emesso dal ministero dell'Economia e delle Finanze a gennaio 2024 e riferito al periodo gennaio-novembre 2023 riporta infatti che nel mese in questione le entrate totali, pari a 509.087 milioni di euro, provenivano per 202.745 milioni di euro da gettito IRPEF, i versamenti relativi all'IRES risultavano pari a 51.017 milioni di euro mentre le entrate IVA sono risultate pari a 150.547 milioni di euro¹. In questo quadro vediamo come l'imposta sul valore aggiunto rappresenta il secondo tributo per entrate generate in assoluto ed il primo fattore di entrate analizzando le sole imposte indirette. I dati estratti suggeriscono come ogni aspetto che coinvolge l'IVA è meritevole di approfondimento considerato il peso economico sulle entrate erariali e sull'economia italiana.

In accordo con la necessità di approfondire gli aspetti legati all'Imposta sul Valore Aggiunto e allo scopo di definire l'entità del fenomeno oggetto di discussione è utile fornire alcuni dati a riguardo. Considerando infatti il periodo gennaio-dicembre 2022, l'IVA versata dalle pubbliche amministrazioni a titolo di split payment ammonta a 14.650 milioni di euro e paragonando questo valore al totale dell'IVA incassata dagli scambi interni, pari a 148.940 milioni di euro² possiamo notare come l'imposta transitata a mezzo split payment rappresenti quasi il 10% del totale dell'imposta generata. Rapportando quindi i dati di cui sopra all'importanza che l'IVA ha nel sistema fiscale nazionale (quasi il 30% delle risorse arrivano dall'IVA), si riesce ad associare l'opportuno peso economico al problema: Grazie a queste informazioni possiamo ipotizzare le opportune proposte di soluzione, ben sapendo il peso nel bilancio pubblico che comporta ogni scelta in materia.

1.1 CENNI STORICI SULL'IMPOSTA

Sono convinto che un elaborato di tesi magistrale non è solamente un documento di riflessione scientifica intrinseco di dati e numeri ma deve anche necessariamente

¹ Cipollini Andrea, Bollettino delle entrate tributarie 2023, Ministero dell'Economia e delle Finanze,2024, pag. 1.

² Cipollini Andrea, Bollettino delle entrate tributarie 2022, Ministero dell'Economia e delle Finanze,2023, pag. 4.

rappresentare un'opera che esprima un'introspezione affinché il laureando possa arricchire il testo con esperienze personali che, coerenti con il tema trattato, concorrano a sostenere una visione propria della questione oggetto di approfondimento. In quest'ottica, considerata la personale passione per la storia e riprendendo la riflessione di Marc Bloch in cui esprime "il passato in funzione del presente e il presente in funzione del passato " desidero inserire un breve excursus sulle origini della principale imposta indiretta in quanto sono convinto che comprendere a pieno un tema passa anche dalla conoscenza delle sue origini.

Gli anni Settanta del secolo scorso furono un periodo di grande fermento non solo culturale ma anche fiscale. Una sempre maggiore richiesta dell'opinione pubblica di equilibrare i tributi uniti alla necessità di adeguare il sistema tributario italiano a quello degli altri Stati membri della Comunità Europea, ha portato, dopo anni di studi e di progetti, ad emanare una legge che stabilisse i punti essenziali di una grande riforma tributaria e i criteri per la realizzazione della stessa, rimettendo poi all'amministrazione del Ministero delle Finanze la stesura dei singoli provvedimenti attraverso i decreti delegati. L'attuazione di questo processo ebbe inizio formale nel 1971 con l'approvazione della legge delega³ emanata dal governo per comunicare le disposizioni necessarie all'attuazione delle riforme "secondo i principi costituzionali del concorso di ognuno in ragione della propria capacità contributiva e della progressività". In seno a questa legge delega, che è il cardine della riforma tributaria italiana, si inserisce il D.P.R. 633/1972, pubblicato il 26 ottobre 1972 ed entrato in vigore il primo gennaio del 1973. Questo decreto, come in molti sono già a conoscenza, è il cosiddetto Testo Unico IVA a mezzo del quale si introduceva nel sistema tributario nazionale l'IVA. Nella sua formulazione originale il decreto prevedeva un'aliquota ordinaria del 12%, una ridotta applicabile ai beni di prima necessità del 6% e un'aliquota maggiorata per i cosiddetti "beni di lusso" del 18%⁴. La sua introduzione, nell'ottica delle imponenti riforme fiscali dei primi anni Settanta, ha previsto la contestuale abolizione dell'IGE, l'imposta generale sull'entrata, e di numerose altre imposte minori⁵.

³ Legge n. 825 del 9 ottobre 1971

⁴ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. Articolo 16.
<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1972/11/11/072U0633/sg>

⁵ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. Articolo 90 e seguenti.
Gazzetta Ufficiale <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1972/11/11/072U0633/sg>

L'IGE, a differenza dell'IVA, era un tributo in più fasi calcolato sul valore pieno e si imponeva sui trasferimenti dei beni in tutto il loro valore, e non solamente su quello aggiunto⁶. L'imposta era stata istituita ⁷ a mezzo Regio Decreto nel 1940 successivamente convertito in legge nel giugno dello stesso anno con alcune modifiche⁸. Essa sostituiva la precedente imposta sugli scambi⁹ in vigore dal 1930, che colpiva principalmente le vendite. L'IGE tassava ogni fase del ciclo produttivo, rappresentava un'imposta "a cascata"¹⁰ che colpiva la produzione e il commercio dei beni a ogni transazione commerciale secondo una specifica aliquota, senza, però, concedere il diritto di portare in detrazione l'imposta pagata a monte sugli acquisti. Ne conseguiva che la quota-parte del tributo incorporato nel prezzo finale del bene, variasse a seconda del numero dei passaggi o "scambi"¹¹ (dal fornitore della materia prima al produttore, da questo al grossista, dal grossista al dettagliante, e così via). Venivano privilegiate, da un punto di vista concorrenziale, le aziende con una filiera commerciale corta e non vi era trasparenza circa la quota parte di imposta incorporata nel prezzo del prodotto. In caso di esportazione, però, poteva essere richiesto un rimborso, a titolo di restituzione dell'imposta.

Il tributo ha avuto origine e sviluppo fino alla sua attuale forma in Francia. Il paese transalpino è stato infatti il primo sperimentatore e nell'arco di cinquant'anni l'evoluzione e le riforme l'hanno portata ad essere l'imposta che conosciamo oggi. Inizialmente la tassazione sui consumi era applicata sotto forma di tributo plurifase cumulativo, successivamente c'è stata un'evoluzione come monofase e infine si è giunti alla formulazione per cui il peso dell'imposta avveniva sul valore aggiunto¹². Tale evoluzione è stata il frutto di una ricerca a iterazione di possibili soluzioni che risolvessero le criticità dei divari rilevati, di volta in volta, nei citati meccanismi di funzionamento. Prendendo in considerazione il sistema fiscale dai primi anni del Novecento possiamo individuare

⁶ Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, Itributi nella storia d'Italia, <https://www.finanze.gov.it/it/il-dipartimento/fisco-e-storia/i-tributi-nella-storia-ditalia/1940-1973-ige-imposta-generale-sullentrata/#:~:text=Era%20un%20tributo%20plurifase%20sul,9%20gennaio%201940%2C%20n.>

⁷ R.D.L. 9 gennaio 1940, n. 2

⁸ Legge n. 762 del 19 giugno 1940

⁹ R.D.L. 28 luglio 1930, n. 1210

¹⁰ Micheli Gian Antonio, *Lezioni di diritto tributario*, UTET, 1972, pag. 54.

¹¹ Liberatore Gabriele, *I cinquant'anni dell'IVA, dagli inizi al VAT Actio Plan*, Fisco Oggi – Agenzia delle Entrate, 2022.

¹² Liberatore Gabriele, *I cinquant'anni dell'Iva – 1 Le origini francesi del tributo*. Fisco Oggi, Agenzia delle Entrate, 2022

<https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/cinquantanni-delliva-1-origini-francesi-del-tributo>

diverse fasi di sviluppo, classificati in relazione alle diverse imposte che sono state introdotte.

Nel 1917 è stata introdotta la " *taxe sur les paiements civils et commerciaux*". Il tributo era plurifase e cumulativo e colpiva le sole vendite al dettaglio con una aliquota modesta. In seguito negli anni Venti il tributo di cui sopra fu sostituito da " *l'impôt sur le chiffre d'affaires*"¹³. L'imposta aveva come base imponibile il consumo e ne erano assoggettati tutti i tipi di vendita, non solo dettaglio. Nel 1925 furono create una trentina di imposte speciali autonome, all'interno del sistema generale, in grado di colpire solo particolari categorie di prodotti, una sola volta a una determinata fase del ciclo produttivo. Il sistema era ibrido e si trovarono a convivere sia un'imposta plurifase cumulativa sia una monofase. È necessario attendere il 1936 per trovare la completa applicazione di un'imposta monofase che tassa i beni al momento del passaggio dalla produzione al commercio e quindi che sia applicata agli acquisti dei consumatori finali. Contestualmente, per completare la tassazione al consumatore e non limitarla ai soli beni, è stata creata anche un'imposta sui servizi cosiddetta " *taxe sur les prestations de services*". L'ultima evoluzione che ha portato il tributo nella cui forma lo conosciamo oggi è stata messa in pratica negli anni Cinquanta del secolo scorso dal francese Maurice Lauré. L'economista e funzionario pubblico del ministero delle finanze transalpino, nel 1954 era vicedirettore della Direzione generale delle imposte e condivideva con Pierre Mendès, allora presidente della commissione finanze dell'Assemblea nazionale francese, la necessità di semplificare e uniformare il sistema delle imposte indirette. L'imposta da lui ideata e poi istituita dalla legge del 10 aprile 1954¹⁴ ha sostituito tutte le imposte indirette riscosse in ogni fase della produzione. La nuova imposta prevedeva la riscossione del tributo direttamente dalle aziende coinvolte nel circuito produttivo in base al valore che aggiungevano ai loro prodotti al netto di tutti gli elementi utilizzati nella loro composizione. Le imprese pagavano così allo Stato l'IVA applicata alle loro vendite e venivano poi rimborsate dell'IVA pagata sui loro acquisti. L'"imposta sul valore aggiunto" corrisponde quindi all'imposta sul valore aggiunto dall'impresa al proprio prodotto.

Quando venne creata, l'Iva veniva presentata come un'imposta sulla produzione e non ancora sul consumo. Inizialmente vi erano soggetti solo 300.000 produttori e grossisti,

¹³ Delorme Guy, *Commemorations Collection, République Française – Portal national des Archives, 2004*

¹⁴ Commissione Europea, *LIBRO VERDE sul futuro dell'IVA, Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente, 2010, pag. 3.*

ovvero meno del 15%¹⁵ delle società registrate presso l'amministrazione fiscale al tempo. Solo a partire dal 1968, con l'entrata in vigore della legge del 6 gennaio 1966, che riforma le imposte sulla cifra d'affari, l'IVA viene generalizzata: con l'applicazione estesa a tutti i commercianti, artigiani e prestatori di servizi nonché ad alcuni operatori agricoli. Nonostante la riforma fosse ritenuta dalla maggioranza degli operatori economici un progresso, non mancarono anche in questo caso opposizioni, soprattutto i piccoli commercianti soprannominavano la nuova tassa "tassa dell'amministrazione vorace". L'esperimento francese ha avuto dei risultati talmente positivi che il modello fiscale è stato poi esportato in tutto il mondo. Attualmente L'IVA è adottata in 150 Stati. Il successo dell'IVA è dovuto ai diversi vantaggi che offre rispetto ai tributi tradizionalmente in vigore. L'imposta indiretta sui consumi è molto facile da riscuotere poiché viene addebitata con fattura direttamente ai clienti sui beni consumati o sui servizi utilizzati. L'IVA consente inoltre di frazionare il pagamento in tutte le fasi. Infine, non ostacola le esportazioni poiché non viene pagato dagli acquirenti stranieri.

1.2 RIFERIMENTI NORMATIVI GENERALI

Considerato che l'argomento nel quale è imperniata la discussione è una materia strettamente tecnica, è opportuno corredare l'elaborato fin dal principio degli estremi normativi Nazionali ed Europei. Gli stessi rappresentano infatti le fondamenta di partenza e sono senza dubbio necessari per una corretta comprensione e per un apporto critico ulteriore.

In Italia, le fonti normative relative all'IVA sono molteplici ma il tributo è principalmente regolato dal Testo Unico IVA¹⁶, approvato nel 1972 ed entrato in vigore il primo gennaio dell'anno seguente. A questo provvedimento si aggiungono ulteriori norme e circolari ministeriali e dell'Agenzia delle Entrate che ne corredano il funzionamento. Nel seguito approfondiremo con maggiore dettaglio le leggi che creano il sistema IVA. Il sopra menzionato Decreto del Presidente della Repubblica n. 633, come abbiamo anticipato è il principale riferimento normativo per l'IVA in Italia. Con questo provvedimento l'imposta è stata introdotta nel Paese e contiene le disposizioni generali sull'applicazione e l'entità dell'imposta sul valore aggiunto, incluse le aliquote applicabili, le modalità di calcolo e le

¹⁵ Delorme Guy, Commemorations Collection, République Française – Portal national des Archives, 2004

¹⁶ DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 26 ottobre 1972, n. 633 - Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. (GU Serie Generale n.292 del 11-11-1972 - Suppl. Ordinario n. 1)

esenzioni. L'impronta della norma resta quella originaria sebbene negli anni sono occorsi varie modifiche con abrogazioni ed addendum al fine di mantenere il tributo al passo con lo sviluppo economico e sociale. Successivamente al 1972 l'imposta è stata più volte aggiornata ed integrata. Importanti provvedimenti sono stati approvati nel 1993 in ordine di armonizzazione con le disposizioni comunitarie¹⁷, annualmente sono in aggiunta intervenute leggi finanziarie che hanno modificato campi di applicazione, esenzioni, detrazioni o aliquote in relazione alle esigenze di bilancio e all'indirizzo politico.

Ogni imposta necessita anche delle proprie regole di funzionamento e del relativo quadro sanzionatorio in occasione di comportamenti lesivi all'erario. La normativa, sotto questo aspetto non si riconduce solamente ad un testo unico ma attinge da più provvedimenti normativi. Grande importanza nel tema assumono il D. Lgs. n. 471/1997¹⁸ e 472/1997¹⁹ e le successive modifiche in particolare quelle attuate nel 2015²⁰. La norma ha infatti riformato interamente il sistema di sanzioni tributarie non penali ed amministrative in materia di imposte e tributi. In seno al menzionato decreto di riforma in vigore dal 2015, l'art.6 legifera in materia di violazione degli obblighi di documentazione e registrazione e affronta le sanzioni in tema reverse charge. L'art. 5 dello stesso corpo legislativo riguarda invece le infrazioni riguardanti le dichiarazioni IVA ed i rimborsi. Portando l'attenzione sulla sfera dell'iter che porta alla sanzione in occasione di violazioni, assume importanza il Codice del processo tributario entrato in vigore nel 1992²¹. Il Codice tributario è un insieme organico e sistematico che comprende, oltre alle leggi che disciplinano i tributi

¹⁷ LEGGE 29 ottobre 1993, n. 427 Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, recante armonizzazione delle disposizioni in materia di imposte sugli oli minerali, sull'alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati e in materia di IVA con quelle recate da direttive CEE e modificazioni conseguenti a detta armonizzazione, nonché disposizioni concernenti la disciplina dei centri autorizzati di assistenza fiscale, le procedure dei rimborsi di imposta, l'esclusione dall'ILOR dei redditi di impresa fino all'ammontare corrispondente al contributo diretto lavorativo, l'istituzione per il 1993 di un'imposta erariale straordinaria su taluni beni ed altre disposizioni tributarie. [\(GU Serie Generale n.255 del 29-10-1993\)](#)

¹⁸ D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q) , della legge 23 dicembre 1996, n. 662. [\(GU Serie Generale n.5 del 08-01-1998 - Suppl. Ordinario n. 4\)](#)

¹⁹ D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662. [\(GU Serie Generale n.5 del 08-01-1998 - Suppl. Ordinario n. 4\)](#)

²⁰ D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23. (15G00169) [\(GU Serie Generale n.233 del 07-10-2015 - Suppl. Ordinario n. 55\)](#)

²¹ D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413. [\(GU Serie Generale n.9 del 13-01-1993 - Suppl. Ordinario n. 8\)](#)

erariali, regionali e locali, anche le disposizioni più significative in materia di accertamento, riscossione, violazioni tributarie e contenzioso. In ultima analisi, per quanto concerne le violazioni più gravi e fraudolente interviene la legge sui reati tributari²², successivamente aggiornata in alcuni passi fondamentali di cui, in ultima istanza, è intervenuta la recente riforma del 2023²³ che ha introdotto una speciale causa di non punibilità per i reati di omesso versamento di ritenute, omesso versamento IVA e indebita compensazione.

Fino ad ora abbiamo fatto una panoramica sulla normativa con effetti strutturali dell'IVA. Va infatti ricordato, come sopra menzionato, che in relazione alla sua importanza nel bilancio dello Stato ed in relazione al peso Economico e Sociale del tributo, annualmente l'IVA viene corretta, integrata e aggiornata a mezzo della Legge Finanziaria e della Legge di Bilancio annuale. Ogni anno, la Legge Finanziaria (o Legge di Bilancio) contiene disposizioni relative all'IVA, incluse eventuali modifiche alle aliquote, agli esoneri o alle agevolazioni fiscali. Sono atti prettamente provenienti dall'esecutivo che ne tracciano e seguono l'indirizzo politico del governo in carica.

I riferimenti normativi sull'IVA nell'Unione Europea, a differenza della normativa Nazionale, sono principalmente costituiti da direttive e regolamenti adottati a livello comunitario. Considerato l'influsso anglosassone del Common Law nel sistema giudiziario europeo, agli atti normativi già citati, si aggiunge con maggior peso rispetto al sistema italiano, l'ordinamento giuridico basato sui precedenti giurisprudenziali. Le giurisprudenze formate dall'insieme di decisioni della Corte di Giustizia dell'Unione Europea hanno infatti un ruolo centrale nell'interpretazione della normativa cogente. Ad ogni modo la ratio generale delle norme europee sull'IVA è quello di tendere a garantire un quadro armonizzato e coerente per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto tra gli Stati membri.

Al fine di una maggiore comprensione dei meccanismi e delle norme è utile proporre un breve excursus in merito alla procedura legislativa ordinaria dell'Unione Europea. Le informazioni riportate nel seguito sono frutto dell'analisi²⁴ del trattato sul funzionamento

²² D.lgs.10 marzo 2000 n. 74/2000 Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205. [\(GU Serie Generale n.76 del 31-03-2000\)](#)

²³ Legge 26 maggio 2023, n. 56. Conversione del D.L. 34/2023 del 30 marzo 2023, art. 23.

²⁴ Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), 2012, artt. 289 e 294

dell'Unione europea. In prima istanza va indicato che gli organi che hanno potere di legiferare sono due: il Consiglio dell'UE ed il Parlamento europeo. Dunque, le norme in vigore sono emanate da uno delle due predette istituzioni. L'iniziativa legislativa è invece in capo alla Commissione europea che propone i testi da deliberare al Consiglio dell'UE ed al Parlamento europeo. L'iter legislativo ordinario ha inizio con la presentazione da parte della Commissione europea di una proposta al Consiglio e al Parlamento europeo. Quindi il Consiglio e il Parlamento con procedure separate adottano una proposta legislativa, in prima o in seconda lettura. Se le due istituzioni non raggiungono un accordo dopo la seconda lettura, è convocato un comitato di conciliazione, nel caso in cui il testo approvato dal comitato di conciliazione è accettato per entrambe le istituzioni in terza lettura, l'atto legislativo è adottato e può entrare in vigore in forma di direttiva, regolamento o decisione del Parlamento e del Consiglio. Se invece una proposta legislativa è respinta in una fase della procedura o se il Parlamento e il Consiglio non giungono ad un compromesso, la proposta non è adottata e la procedura si conclude.

Nello specifico la Direttiva IVA del Consiglio Europeo²⁵ è il principale atto normativo dell'UE in materia di imposta sul valore aggiunto. Essa stabilisce le regole generali sull'IVA applicabile alle operazioni economiche all'interno dell'UE, inclusi i principi fondamentali come il principio del luogo di tassazione e le disposizioni relative alle transazioni transfrontaliere. Alla direttiva già citata sono seguiti plurimi regolamenti che consistono in elaborati normativi più specifici che trattano temi più articolati. Il Regolamento UE²⁶ sulle misure di cooperazione amministrativa per contrastare l'evasione fiscale nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto stabilisce le misure per migliorare la cooperazione amministrativa tra gli Stati membri nell'ambito dell'IVA al fine di contrastare l'evasione fiscale e migliorare l'applicazione delle norme IVA. Dal punto di vista pratico nel 2011²⁷ è seguito un regolamento europeo applicativo incentrato sull'effettiva applicazione del sistema comune di imposta sul valore aggiunto già previsto con la direttiva 2006/112/CE. Questo regolamento non raccoglie principi ma fornisce

²⁵ Direttiva 2006/112/CE Il sistema comune dell'Unione europea di imposta sul valore aggiunto, 2012, <http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>

²⁶ Regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto (rifusione) <http://data.europa.eu/eli/reg/2010/904/oj>

²⁷ Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2011/282/oj

norme di attuazione e disposizioni specifiche per l'applicazione pratica della Direttiva IVA del Consiglio.

Come è stato anticipato in premessa, in ambito europeo in materia di diritto giurisprudenziale, hanno particolare peso le Decisioni della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (CGUE)²⁸. Le sentenze della CGUE hanno un ruolo significativo nell'interpretazione e nell'applicazione delle norme sull'IVA nell'UE infatti decisioni della Corte influenzano l'interpretazione delle disposizioni normative e la prassi giuridica degli Stati membri.

1.3 L'IVA, IMPOSTA COMUNITARIA

Il tributo, le cui ricadute sul tessuto economico sono oggetto di questo approfondimento ha avuto ed ha tuttora un ruolo fondamentale all'interno dell'Unione Europea tanto da renderne l'applicazione uno dei requisiti fondamentali per i paesi candidati ad entrare nell'Unione. Questa importanza ha origine a seguito della nascita della Comunità Economica Europea attraverso il trattato di Roma del 1957, la crescente aggregazione economica tra stati membri ha determinato l'insorgere di nuove problematiche dal punto di vista del libero scambio delle merci. Le differenze tra sistemi tributari dei paesi membri seppur ridotte esistono tutt'oggi e comportano zone d'ombra dove si genera evasione e problematiche ostative al libero commercio. Il tema è infatti in continua evoluzione e la discussione sulle misure da intraprendere è attuale²⁹. L'applicazione delle diverse tipologie di imposte indirette, adottate dai vari Stati membri, e le loro ripercussioni sull'equilibrio del mercato unico, determinarono la necessità comune di attuare delle riforme per consentire una graduale convergenza dei sistemi fiscali. Lo stesso art. 99, comma 1, del Trattato di Roma stabiliva infatti che "la Commissione esamina in qual modo sia possibile armonizzare, nell'interesse del mercato comune, le legislazioni dei singoli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo e ad altre imposte indirette, ivi comprese le misure di compensazione applicabili agli scambi fra gli

²⁸ Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, Fiscalità dell'unione Europea e internazionale, Sentenze della Corte di Giustizia CE, <https://www.finanze.gov.it/it/Fiscalita-dellUnione-europea-e-internazionale/unione-europea/imposizione-indiretta/iva-00001/sentenze-della-corte-di-justizia-ce/>

²⁹ Commissione Europea, LIBRO VERDE sul futuro dell'IVA, Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente, 2010, pag. 5.

Stati membri". L'introduzione di un'imposta unica applicabile all'intero contesto europeo rappresentava la soluzione al problema sorto. Era necessario quindi studiare quale fosse l'imposta più adatta allo scopo. L'obiettivo principale del progetto era armonizzare i sistemi tributari dei paesi membri allo scopo di realizzare un impianto normativo condiviso e un metodo comune di calcolo tra gli stati comunitari per evitare fenomeni protezionistici ed evasivi che fossero di ostacolo alla creazione del successivo mercato unico.

Il tributo di recente introduzione in Francia aveva avuto buoni risultati nei primi anni di applicazione e presentava le caratteristiche adatte all'ambito europeo in quanto non influenzava i metodi di condurre l'attività d'impresa, gravava gradualmente sul consumatore finale e garantiva la neutralità all'interno di un mercato unico con differenziazioni territoriali. L'imposta sulle esportazioni veniva infatti recuperata e alle importazioni veniva applicato lo stesso regime dei beni nazionali. In questo modo l'imposta applicata a livello europeo con uno schema comune poteva poi essere adottata dai governi nazionali con alcune personalizzazioni e poteva trovare applicazione concreta non soffrendo le differenze territoriali. La Comunità Europea ha individuato così nell'Imposta a Valore Aggiunto lo strumento per imprimere sviluppo e armonizzazione economica nella comunità di stati di recente creazione.

Gli anni che seguirono portarono infatti la Comunità Europea ad emettere normative comunitarie per spingere agli stati membri ad attuare le riforme fiscali atte ad introdurre l'IVA nella sua formulazione attuale. Le origini dell'applicazione a livello europeo si ebbero con il rapporto Neumark del 1962³⁰. Tale documento esprimeva l'idea di realizzare un impianto normativo comunitario che avesse la finalità di oltrepassare quello domestico e divenire uno strumento di politica economica sovranazionale al fine di allineare i sistemi dei paesi coinvolti.

Successivamente nel 1965 la Commissione della Comunità economia europea decise di introdurre un sistema comune di imposta sul valore aggiunto individuandone le strutture e le modalità di applicazione. Con queste premesse l'organo deliberativo della Comunità, nell'aprile del 1967, decise con l'emanazione di due direttive, di dare vita a un sistema armonizzato di imposizione indiretta basato sulla tassazione del valore aggiunto. La

³⁰ Rost Angerer, Imposizione diretta: imposte sulle persone fisiche e sulle società, Parlamento Europeo, 2023, pag. 2

prima direttiva CEE³¹ ha previsto l'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri delle varie imposte sulla cifra d'affari mentre con la seconda direttiva CEE³² i singoli governi si impegnarono all'adozione di un meccanismo di applicazione uniforme. Restavano, comunque, fuori da tale impegno la disciplina delle aliquote e delle esenzioni. Ricordiamo che, tra le fonti di diritto comunitario derivato, fu scelto lo strumento della direttiva, poiché non direttamente vincolante per gli stati membri e venne quindi lasciato agli Stati il recepimento nazionale di quanto deciso a livello sovranazionale. In seguito, la sesta direttiva³³ ha imposto i Paesi membri l'obbligo di adeguare il loro regime Iva alla disciplina comunitaria adottando le relative disposizioni (legislative, regolamentari e amministrative) entro il 1 ° gennaio 1978.

L'Iva, così come strutturata dalle istituzioni europee, presentava i seguenti elementi principali: Doveva tassare il consumo, essere applicata in maniera generale a tutti gli operatori, avere il requisito di neutralità inteso sia con riferimento al numero dei passaggi commerciali (neutralità concorrenziale interna) che in ambito internazionale (neutralità concorrenziale internazionale) ed infine essere calcolata sul valore aggiunto. Di fatto, consentiva di assoggettare a imposta le operazioni effettuate dai soggetti passivi (esercenti impresa, arte o professione), che riversavano l'onere sul consumatore finale (contribuente di fatto) applicando la rivalsa e avvalendosi della detrazione per compensare parzialmente il proprio debito. In seguito, la sesta direttiva è stata oggetto di vari correttivi, tra i quali quelli concernenti la determinazione del debitore di imposta³⁴ e l'imposta sui servizi resi per via elettronica³⁵.

Negli anni a seguire è emersa l'esigenza di riorganizzare in modo organico la materia e si giunti nel 2006 al già menzionato Testo Unico delle norme sul sistema Iva, realizzato per coordinare e razionalizzare i tanti interventi correttivi e integrativi precedenti. Nel 2010

³¹ Prima direttiva 67/227/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari <http://data.europa.eu/eli/dir/1967/227/oj>

³² Seconda direttiva 67/228/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto <http://data.europa.eu/eli/dir/1967/228/oj>

³³ Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme <http://data.europa.eu/eli/dir/1977/388/oj>

³⁴ Direttiva 2000/65/CE del Consiglio, del 17 ottobre 2000, che modifica la direttiva 77/388/CEE quanto alla determinazione del debitore dell'imposta sul valore aggiunto

³⁵ Direttiva 2002/38/CE del Consiglio, del 7 maggio 2002, che modifica temporaneamente la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici

la disciplina è stata ulteriormente modificata con il “*Vat Package*”³⁶, che comprende le regole e i principi indicati in tre distinte direttive Ce. La n. 2008/8 aveva ad oggetto il luogo delle prestazioni di servizi. La n. 2008/9 ha stabilito invece delle norme dettagliate per il rimborso Iva richiesto da soggetti passivi non residenti ed infine la n. 2008/117 affrontava il tema di contrasto alla frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie.

Contestualmente, per disciplinare uniformemente alcuni ambiti di interesse comune, il legislatore comunitario si è avvalso del mezzo del regolamento invece che della direttiva. Il regolamento, infatti, a differenza della direttiva, ha portata generale ed è vincolante in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile negli Stati membri. Alcune applicazioni nella materia in oggetto sono il regolamento di esecuzione Ue n. 282/2011 che ha emanato disposizioni di applicazione della direttiva Iva 112 del 2006 e il regolamento Ue n. 904/2010 che ha legiferato in materia di cooperazione amministrativa tra paesi membri in relazione alla lotta contro le frodi iva.

Riguardo gli indirizzi futuri della normativa europea, la Commissione europea nel 2016 ha presentato un ambizioso piano d'azione³⁷ con il fine di rilanciare e modernizzare l'Iva attraverso un percorso evolutivo che portasse alla formazione di uno spazio unico europeo senza più differenze tributarie che ostacolassero gli scambi portandosi in linea con le esigenze del futuro e del commercio virtuale. Il menzionato Piano d'azione sull'I.V.A., si pone gli obiettivi di dar vita ad *“uno spazio unico europeo dell'IVA in grado di contrastare le frodi, sostenere le imprese e aiutare l'economia digitale e il commercio elettronico.”* Il progetto si incardina su quattro elementi chiave. Il primo aspetto da affrontare riguarda un sistema comune e definitivo in materia di IVA per il commercio tra paesi membri e con i paesi non UE al fine di ridurre il tax Gap. Gli studi hanno infatti evidenziato che in ambito europeo gran parte dell'imposta evasa avviene in transazioni che coinvolgono due o più Stati. Il secondo cardine è relazionato al primo e prevede di integrare misure urgenti e immediate per combattere l'evasione IVA. Il terzo punto di discussione si pone l'obiettivo di sciogliere alcuni vincoli comuni per poter dar più spazio ai paesi membri di adeguare le aliquote e le esenzioni iva in relazione alle necessità,

³⁶ Liberatore Gabriele, I cinquant'anni dell'Iva - 1 Le origini francesi del tributo. Fisco Oggi, Agenzia delle Entrate, 2022

³⁷ Commissione Europea, Piano d'azione sull'IVA Verso uno spazio unico europeo dell'IVA. Il momento delle scelte, COM(2016) 148 final, 2016

preservando però il senso comunitario dell'imposta. L'ultimo argomento riguarda la necessità di presentare una proposta legislativa per modernizzare e semplificare l'IVA nell'ambito del commercio elettronico transfrontaliero. Allo stato attuale alcuni punti del programma sono stati trasformati in norme e attuati. La direttiva Ue del 2022³⁸ in materia, ha individuato regole comuni per la disposizione dei limiti massimo e minimo delle aliquote applicabili in ambito europeo, riguardo invece la modernizzazione della normativa sul commercio elettronico è intervenuta la direttiva Ue n. 2455/2017 mentre, al fine di agevolare le Pmi con misure semplificate è stata adottata la direttiva Ue n. 285/2020.

Tra i temi più importanti che non hanno ancora trovato una regolamentazione definitiva vi è l'argomento sugli scambi tra paesi appartenenti all'unione. In merito a tale problematica la principale questione che il legislatore comunitario si è storicamente trovato ad affrontare è la scelta del criterio guida per disciplinare la tassazione degli scambi interni. La risposta al quesito oscillava tra le due soluzioni possibili: tassare la merce nel paese in cui ha luogo la produzione detto anche principio dell'origine oppure in quello in cui ha luogo il consumo chiamato principio della destinazione³⁹. Fino al 1992 vigeva il principio della destinazione, con la riscossione del tributo nel paese di consumo. Al passaggio alla frontiera del paese di origine, infatti, il bene esportato era riconosciuto non imponibile e l'esportatore rimborsato dell'Iva pagata sugli acquisti. Nell'altro lato della frontiera l'importatore pagava l'Iva alle dogane locali sul valore della merce, sulla base delle aliquote e delle disposizioni vigenti nel paese di destinazione. Il superamento del sistema doganale Schengen scattato il 1° gennaio 1993 con l'istituzione del mercato unico europeo, ha reso tuttavia inapplicabile questo meccanismo di imposizione. Ma al contempo non trovandosi in un mercato con un'unica tax area bisognava risolvere il problema delle divergenze di aliquote. Nella pratica l'orientamento originario era quello di arrivare progressivamente verso un sistema fondato sul principio dell'origine, nel quale gli scambi intracomunitari fossero regolati come quelli all'interno di ciascun mercato nazionale: il venditore avrebbe pagato l'imposta richiesta dal suo paese, commisurandola al corrispettivo della cessione e detraendo l'imposta sugli acquisti, indipendentemente da

³⁸ Direttiva (UE) 2022/542 del Consiglio del 5 aprile 2022 recante modifica delle direttive 2006/112/CE e (UE) 2020/285 per quanto riguarda le aliquote dell'imposta sul valore aggiunto <http://data.europa.eu/eli/dir/2022/542/oj>

³⁹ Berardi Donato, Bersanetti Fulvio, Verso la riforma dell'Iva: tra esigenze di gettito, fedeltà fiscale e semplificazione, I Quaderni IV, GS1 Italy-REF Ricerche, 2014, pag. 14.

quale fosse il paese di destinazione finale. Un assetto così costruito, tuttavia, avrebbe funzionato correttamente solo al sussistere di due presupposti: da una parte l'armonizzazione delle aliquote tra paesi per garantire la neutralità dell'imposta, dall'altra l'istituzione di una camera di compensazione, per l'attribuzione del gettito pro-quota a ciascuno dei paesi coinvolti nello scambio sulla base del peso dei rispettivi flussi commerciali. Un'ulteriore debolezza del meccanismo è che ciascun paese membro avrebbe dovuto contare sugli altri paesi per raccogliere una parte rilevante delle proprie entrate da Iva.

Il punto di compromesso fu un regime transitorio⁴⁰, che secondo gli accordi avrebbe dovuto restare in vigore fino al 1996. Tale regime è tuttavia ancora vigente e prevede il mantenimento della logica della destinazione: l'esportatore, per ottenere la non imponibilità, è tenuto a notificare alla propria amministrazione finanziaria l'operazione, mentre l'importatore è tenuto ad auto-liquidare l'Iva dovuta per poi detrarla, secondo le usuali regole. Questo meccanismo nato per essere temporaneo ha però dimostrato di sovente essere permeabile a frodi ed elusioni ed è il motivo principale che ha causato un'incidenza elevata del tax gap proprio nel commercio intracomunitario. Ad oggi la tanto attesa riforma tarda ancora ad essere messa in pratica a causa delle divergenze tra paesi membri.

La panoramica storica e tributaria realizzata nel presente paragrafo ha voluto porre chiarezza ed approfondire le informazioni menzionate fanno capire come l'Iva sia un'imposta armonizzata. Questo significa che i lineamenti fondamentali della disciplina e i livelli minimi di aliquote sono stabiliti dal legislatore europeo, lasciando agli Stati membri il compito di innalzare o mantenere le aliquote e dettare la disciplina di dettaglio, anche in materia di fatturazione e documentazione necessaria al corretto adempimento dell'obbligo tributario, coerentemente agli indirizzi forniti in sede UE, i singoli paesi membri hanno pertanto margini di modifica ma devono sottostare alle linee guida comunitarie. Dal punto di vista normativo le prescrizioni legislative valesi ad oggi in ambito europeo sono state promulgate dalla menzionata direttiva 112 del 2006.

In ultima istanza vi è da considerare l'importanza economica che l'imposta ha assunto anche all'interno del bilancio dell'Unione Europea. Considerato che l'IVA è stata la prima

⁴⁰ Berardi Donato, Bersanetti Fulvio, Verso la riforma dell'Iva: tra esigenze di gettito, fedeltà fiscale e semplificazione, I Quaderni IV, GS1 Italy-REF Ricerche, 2014, pag. 14.

imposta ad essere ampiamente armonizzata a livello europeo, per l'allora Comunità Economica Europea, già nel 1970 è parso logico introdurre una risorsa propria basata sull'IVA come fonte di entrate, insieme ai dazi doganali sulle importazioni e ai prelievi agricoli. Allo scopo di allocare la contribuzione Iva in ambito Unione Europea nel contesto adeguato, è opportuno fornire alcune informazioni essenziali nel funzionamento del bilancio Europeo. Il Bilancio generale dell'Unione europea è finanziato dalle cosiddette "Risorse Proprie"⁴¹. Le "risorse proprie" rappresentano i mezzi finanziari con i quali ciascuno Stato membro contribuisce al Bilancio UE. Il Sistema delle Risorse Proprie è disciplinato da un'apposita Decisione del Consiglio che regola tale finanziamento per ogni periodo di programmazione finanziaria, in genere sette anni, conformemente all'articolo 311 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE). L'attuale bilancio di programmazione UE, riferito al periodo 2021-2027, prevede tre principali fonti di entrate. Le risorse sono i dazi doganali, i contributi basati sull'imposta sul valore aggiunto (IVA) riscossi dagli Stati membri e i contributi diretti dei paesi dell'UE, noti anche come contributi basati sul reddito nazionale lordo (RNL). A partire dal 1° gennaio 2021 ai tre pilastri di contribuzione di è aggiunta una nuova fonte di entrate per il bilancio dell'UE, costituita da un contributo calcolato sulla base dei rifiuti di imballaggio di plastica non riciclati.

Calandosi nel tema oggetto di discussione, l'entrata derivante dall'imposta sul Valore Aggiunto è denominata "Risorsa propria basata sull'IVA". La fonte di entrata corrisponde al versamento da parte dello stato membro all'Unione Europea di una percentuale applicata alle basi IVA dei paesi, calcolata conformemente alle norme dell'UE. Seppur introdotta dalla decisione del 1970, la risorsa in oggetto è stata concretamente attuata soltanto a seguito dell'armonizzazione dei regimi IVA degli Stati membri avvenuta nel 1979. La risorsa di entrata intesa come IVA rappresenta attualmente il 10 % circa delle entrate da risorse proprie nel bilancio dell'Unione Europea⁴².

Il bilancio di programmazione precedente, 2014-2021 prevedeva una base di calcolo differente. Infatti, la base IVA sulla quale ciascuno Stato membro applicava l'aliquota di prelievo per calcolare il proprio contributo al bilancio dell'UE basato sull'IVA consisteva

⁴¹ Decisione (UE, Euratom) 2020/2053 del Consiglio del 14 dicembre 2020 relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea e che abroga la decisione 2014/335/UE, Euratom
<http://data.europa.eu/eli/dec/2020/2053/oj>

⁴² Schwarcz Andras, Entrate dell'Unione, Parlamento Europeo, 2024, pag. 2.

nel dividere il totale netto delle entrate IVA riscosse a livello nazionale nel corso dell'anno in questione per l'aliquota alla quale l'IVA era stata riscossa nello stesso Stato membro nel corso dello stesso anno. Tuttavia, se in uno Stato membro fossero state applicate varie aliquote di IVA, la base delle risorse IVA sarebbe stata calcolata dividendo il totale delle entrate nette riscosse per l'aliquota media ponderata dell'IVA di quel paese. Questo metodo di calcolo della base IVA armonizzata è stato stabilito nel regolamento (CE) n. 1553/89 del Consiglio concernente il regime uniforme definitivo di riscossione delle risorse proprie provenienti dall'IVA. Nel quadro del bilancio a lungo termine 2021-2027, la risorsa propria basata sull'IVA è stata semplificata per ridurre gli oneri amministrativi a carico sia dell'UE che delle amministrazioni degli Stati membri.

La semplificazione comporta innanzitutto la correzione della base IVA soltanto a portata territoriale nei pochi casi previsti dal trattato e per le violazioni della direttiva IVA. Il secondo punto di correzione prevede l'applicazione in ciascuno Stato membro dell'aliquota IVA media ponderata del 2016 per tutto il periodo 2021-2027. Le basi IVA di ciascun paese sono inoltre livellate al 50% della base del reddito nazionale lordo (RNL) di ciascun paese, al fine di limitare gli aspetti regressivi della risorsa basata sull'IVA. Infine, per il periodo 2021-2027, alla base IVA di ciascuno Stato membro va applicata un'aliquota uniforme di prelievo dello 0,3%⁴³. Considerando i dati di consuntivo 2017, l'Italia risulta essere il terzo contributore al bilancio UE, partecipando al relativo finanziamento nella misura di circa il 12%⁴⁴.

Guardando ora alla programmazione futura del bilancio UE si può notare come la tendenza sia quella di alleggerire gli stati membri nei trasferimenti adottando imposte a respiro europeo. Le Istituzioni europee si sono infatti accordate (secondo allegato dell'Accordo interistituzionale del 16 dicembre 2020, sottoscritto in sede di approvazione del bilancio pluriennale dell'UE 2021-2027 e di *Next Generation EU*) per introdurre, entro il 2026, nuove risorse proprie, allo scopo, di rimborsare le spese per il finanziamento di Next Generation EU. La finalità è anche quella di introdurre tipi di entrate proprie più diversificati e direttamente collegati alle competenze, agli obiettivi e alle priorità dell'Unione. In ottemperanza all'accordo citato, il 22 dicembre 2021 la Commissione

⁴³ Commissione Europea, Risorse proprie, Imposta sul Valore Aggiunto, 2024.

⁴⁴ Open BDAP, Ministero dell'Economia e delle Finanze, Banca Dati delle Amministrazioni pubbliche, 2018, pag.6.

europea ha presentato le indicazioni per introdurre un primo pacchetto di imposte proprie, articolato in tre nuove fonti di entrate.

- La prima proposta di tributo incide sulle entrate provenienti dallo scambio di quote di emissioni di gas a effetto serra ETS. Nel dettaglio una quota pari al 25% delle entrate provenienti dallo scambio di tali quote sarebbe versata al bilancio dell'UE.
- La seconda idea di tributo consiste nel tassare le risorse generate nei paesi membri dal proposto meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere dell'UE (CBAM). In questo caso il 75% delle entrate generate da tale meccanismo sarebbe assegnato al bilancio dell'UE.
- L'ultima proposta consta sulla quota degli utili residui delle più grandi e più redditizie imprese multinazionali che sarà riassegnata agli Stati membri dell'UE in seguito all'accordo OCSE/G20 sulla redistribuzione parziale dei diritti di imposizione. In questo caso la risorsa propria destinata all'UE dovrebbe corrispondere al 15%⁴⁵ della quota riassegnata agli Stati membri degli utili residui delle imprese che rientrano nel campo di applicazione.

Nel rientrare nel tema oggetto di Tesi ed in conclusione del paragrafo, si vuole porre l'accento sulla caratteristica dell'IVA di essere un'imposta europea e su questo presupposto essenziale ragionare per comprendere a pieno i meccanismi che governano la politica fiscale ed i limiti entro i quali i governi nazionali possono muoversi. Nel caso di specie l'adozione di regimi Iva particolari era ostacolata dalla rigidità della struttura dell'imposta. Questa condizione ostativa è stata risolta dagli organi europei a mezzo di particolari provvedimenti di concessione di deroghe, a patto di rispettare precisi limiti e scadenze. La concessione di tali aperture nel caso italiano è da ricomprendersi nell'interesse anche sovranazionale di ridurre l'evasione IVA per questioni di gettito e di equilibri fiscali comunitari.

1.4 Il principio di Neutralità

L'indirizzo fondamentale di uno Stato è quello di garantire e promuovere il benessere dei suoi cittadini. La raccolta delle imposte è quindi necessaria e imprescindibile in quanto

⁴⁵ Servizio Studi Camera dei Deputati, Rendiconto 2022 e Assestamento 2023 A.C. 1343, A.C. 1344 Dossier n° 141/1/0/14, 2023, pag. 5.

serve a finanziare il funzionamento degli organi amministrativi e di sicurezza, reggere il sistema pensionistico e fornire alcuni servizi pubblici quali il sistema di istruzione e la sanità. Le modalità in cui imposizione e riscossione avvengono, incidono ampiamente sulle scelte dei consumatori e sulla vita dei cittadini. Numerosi studi macroeconomici e fiscali hanno dimostrato che non tutti i prelievi effettuati dalle amministrazioni hanno le medesime ricadute sul tessuto economico e sociale e già all'inizio del XVIII secolo l'economista Adam Smith colse la relazione tra tassazione e crescita economica, sostenendo che l'imposizione fiscale deve avere come obiettivo quello di massimizzare l'interesse pubblico. In linea generale l'imposizione di un tributo dovrebbe essere progettata al fine di ridurre gli effetti indesiderati sul mercato e sui bilanci familiari tuttavia, in alcuni casi, la riscossione dei tributi può determinare un effetto contrario all'interesse della stessa entità pubblica, cioè una complessiva diminuzione del benessere sociale. In alcuni casi si è visto infatti come la riscossione di una determinata imposta determina un'entrata inferiore al costo generato a carico della società; in questi casi si è alla presenza di una cosiddetta perdita netta. Questa situazione negativa può sorgere per varie ragioni quali ad esempio: un inefficiente sistema di raccolta delle imposte e un meccanismo di determinazione dell'ammontare farraginoso. In quest'ottica va anche considerato che l'applicazione dell'imposta va ad interagire con il prezzo finale del bene. L'istituzione di una nuova imposta può spesso determinare l'aumento del prezzo pagato dall'acquirente e/o può ridurre il valore ricevuto dal venditore. Questa variazione di prezzo, associata all'elasticità della domanda e della offerta su un determinato bene può provocare effetti anche rilevanti sui volumi di vendita. In tal modo la riscossione dell'imposta influenza il comportamento dell'acquirente e/o del venditore. Ciò naturalmente modifica l'equilibrio complessivo tra la domanda e l'offerta, ostacolando quindi l'ottimale allocazione delle risorse e causando alla fine un onere in capo alla società.

Sembra quindi evidente che una buona imposta dovrebbe essere economicamente efficiente, cioè produrre un alto ritorno in termini di riscossione e creare allo stesso tempo i minori effetti distorsivi e quindi essere il meno possibile onerosa. In altri termini, per una buona imposta dovrebbe avere il minore impatto possibile sulla società restando neutrale rispetto all'economia. La straordinaria espansione e adozione da parte dei paesi di imposte strutturate sul modello dell'IVA va appunto a confermare come lo sviluppo di questo tributo abbia determinato il minimizzarsi delle conseguenze contrarie allo

sviluppo economico e sociale, perseguendo l'obiettivo dagli Stati di adottare una imposta economicamente neutrale.

L'analisi storica effettuata dimostra in maniera evidente che la ricerca del principio di neutralità, garantito dal meccanismo della detrazione immediata, ha ricoperto un ruolo determinante nella nascita e nell'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto in Francia. Essa era il risultato atteso e garantiva infatti non solo la neutralità delle scelte economiche nel mercato interno, ma anche una maggiore competitività tra prodotti nazionali e prodotti importati, essendo pertanto pienamente compatibile e funzionale alle caratteristiche sovranazionali che stava via via assumendo l'economia globale. Tali caratteristiche, unite ad una maggiore velocità e facilità di riscossione e alla conseguente diminuzione dei costi relativi alla compliance, decretarono il successo dell'imposta in Francia e la sua diffusione anche in altri Paesi.

Il concetto di neutralità si suddivide in tre argomentazioni principali: l'assenza di carico fiscale sulle attività economiche, l'assenza di distorsioni nel mercato interno ed il principio di equità orizzontale.

- Il primo pilastro della neutralità è il più importante, infatti, l'imposta sul valore aggiunto è un'imposta sul consumo che trova applicazione a mezzo delle attività commerciali che concernono la produzione e la distribuzione di beni e l'erogazione di servizi. Essa grava non sugli operatori economici coinvolti nel ciclo produttivo o di erogazione del servizio, ma sul consumatore finale. Al fine di applicare in concreto la neutralità intesa quale assenza di carico fiscale sulle attività economiche è stato ideato un meccanismo mediante il quale l'imposta sul valore aggiunto si trasferisce da uno stadio all'altro del ciclo economico per poi gravare alla fine soltanto sul consumatore finale. Questo meccanismo di trasparenza dell'imposta si attua attraverso due strumenti: la riscossione indiretta e il meccanismo della deduzione (o del rimborso). Riscossione indiretta significa che l'imposta non è riscossa direttamente al contribuente finale dalla Amministrazione fiscale, ma viene addebitata e trattenuta da un intermediario, il quale è legalmente obbligato a restituire l'imposta alla Amministrazione fiscale. In tal modo gli operatori economici diventano agenti di riscossione e si effettua una distinzione tra incidenza economica e incidenza legale dell'imposta. Il rimborso o la deduzione completano il processo di neutralità economica in quanto permettono di andare a

recuperare l'imposta che l'attività ha versato nei beni o nei servizi che ha acquisito nell'ambito della produzione o della fornitura dei servizi oggetto della sua attività. La deduzione permette di compensare l'imposta che l'azienda ha pagato ai fornitori con le somme da versare allo Stato in virtù dell'applicazione del concetto di riscossione indiretta a cui sono soggette le vendite. Nei casi in cui la deduzione e la compensazione non permettono il recupero integrale dell'imposta versata negli acquisti, le attività produttive possono accedere alla richiesta di rimborso.

- Il secondo aspetto dell'imposta sul valore aggiunto che ne ha decretato il successo e l'adozione da parte dell'Unione Europea è stato senza dubbio la sua funzionalità a creare e ad operare in un mercato sovranazionale. I benefici delle operazioni commerciali tra Stati sono infatti rilevanti in termini di benessere sociale ed economico. Pertanto, il secondo elemento essenziale che contribuisce a delineare il contenuto del principio di neutralità è l'assenza di distorsioni nel mercato comunitario, che può essere definito anche come la facilitazione degli scambi transfrontalieri tra Paesi membri dell'Unione. Oltre alla deduzione e alla riscossione si è pertanto reso necessario applicare delle regole agli operatori economici transfrontalieri. Nel dettaglio l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto non deve interferire sulla naturale allocazione delle risorse e sulla libera circolazione di beni e servizi che avviene in un mercato dominato dalla libera concorrenza, in modo tale che i beni e i servizi di uno Stato siano preferiti a quelli di altri Stati per ragioni diverse da quelle derivanti da una ottimale allocazione e approvvigionamento delle risorse. Per raggiungere tale finalità si è reso necessario convenire un sistema fiscale costruito su comuni principi. Tra gli aspetti convenuti assume particolare importanza il c.d. Luogo Designato cioè viene stabilito un momento comune e univoco nel quale applicare l'imposta. Come anticipato nel paragrafo precedente, la legislazione europea ha individuato tale luogo nel paese di destinazione.
- L'ultima argomentazione, relativa alla neutralità intesa come equità orizzontale, riguarda la realtà per cui un'imposta sul Valore Aggiunto è più efficiente quanto la platea di soggetti passivi è il più possibile generalizzata⁴⁶. Nel concreto significa

⁴⁶ Consiglio della Comunità Economica Europea, Prima direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, Direttiva CEE del 11/04/1967 n. 227, 1967, pag. 1.

che nel raggiungimento dello scopo prefissato, è necessario che non vi siano differenze di aliquote applicabili dalle imprese afferenti il medesimo mercato. La traduzione del concetto nel concreto è avvenuta attraverso l'istituzione di un'aliquota generale (al 22%) e di alcune deroghe (10% oppure 4%) valide solo per alcuni precisi settori. La questione è trattata dal Preambolo alla Prima Direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione della legislazione degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (Direttiva del Consiglio 67/227/CEE),

La profonda analisi sul principio di neutralità, così ampiamente ritenuto essenziale, è necessaria per rilevare le incongruenze che in alcuni settori il sistema IVA produce. Lo stesso principio è infatti messo in discussione nelle situazioni in cui le imprese si trovano a dover sostenere ingenti costi per vedere riconosciuto il relativo diritto alla detrazione. È invero infatti che tale principio sostanzialmente decade nella misura in cui l'operatore economico che non riesce a scaricare l'ammontare IVA accumulato con gli acquisti in quanto alle sue vendite non sono applicabili i normali meccanismi ed è quindi costretto a sostenere spese per recuperare le somme vantate a credito presso l'amministrazione finanziaria. Il tema è di attuale discussione anche in relazione alle conseguenze che ha in materia di evasione fiscale⁴⁷. Considerato quanto sopra terminiamo la discussione sulla neutralità dell'imposta con i riferimenti normativi di tale principio allo scopo di avere la conoscenza necessaria e puntuale per muovere le osservazioni che seguiranno.

1.5 Normativa del principio di Neutralità

Nel proseguo del presente paragrafo andremo ad analizzare come il ruolo essenziale del principio di neutralità dell'imposta per il funzionamento del sistema è trattato dal punto di vista strettamente normativo. Il suddetto principio non è propriamente esplicitato ma la normativa IVA ne è intrinseca e lo riprende più volte sotto differenti spunti.

Considerata la centralità delle istituzioni europee in tema IVA e constatato come le linee generali siano dalle stesse istituzioni emanate e poi adottate dagli stati membri, l'estrazione delle norme partirà proprio dal commento alla Direttiva IVA. Il primo riferimento è colto attraverso il diritto alla detrazione IVA che, come abbiamo visto, deriva dal principio di neutralità. La prescrizione che ritengo quindi più significativa consiste

⁴⁷ Samantha Buttus, Lorenzo del Federico, Maurizio Interdonato, Antonio Merone, Angelo Parente, Alessio Persiani, Diritto e processo tributario, Dialogo con le Corti, Edizioni Scientifiche Italiane, 2022, pag. 30

nell'istituzione del principio per cui che i soggetti passivi hanno diritto alla detrazione dell'IVA relativa agli acquisti effettuati per l'esercizio delle loro attività economiche⁴⁸. L'articolo già indicato subordina il diritto di detrazione dell'IVA a monte da parte del soggetto passivo, nello Stato membro in cui effettua l'operazione, al fatto che i beni e i servizi acquistati sono «impiegati ai fini di sue operazioni soggette all'imposta» e alla circostanza che gli stessi siano stati a lui ceduti o resi con IVA dovuta o assolta in tale Stato membro. Il diritto di detrazione però non può spettare a chiunque, pertanto, era necessario delineare maggiormente il campo di applicazione. A tale fine si associano all'articolo menzionato ulteriori disposizioni che ne delimitano i confini della detraibilità e regolano particolari casistiche. Sempre la medesima fonte legislativa dispone che il diritto alla detrazione è immediato e sorge “quando l'imposta detraibile diviene esigibile”⁴⁹. La norma europea prevede anche i casi in cui gli stati possono disporre esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico⁵⁰. Un'ulteriore regolamentazione fondamentale è impartita dall'articolo 170 il quale prevede il diritto di rimborso e le modalità con cui deve essere garantito. e l'articolo 17 il quale regola la detrazione dell'IVA pagata sugli acquisti di beni e servizi, assicurando che l'imposta sia applicata solo al valore aggiunto netto.

Nell'ambito del diritto interno italiano le norme comunitarie trovano corrispondenza in numerosi articoli del Testo Unico IVA che come anticipato contiene la maggior parte della disciplina IVA. Su tutti spicca l'articolo 19 sul principio generale di detraibilità dell'imposta pagata. La norma stabilisce il principio generale secondo il quale l'IVA grava sul consumatore finale e non incide sulle fasi intermedie della catena produttiva e distributiva. Il principio del Luogo di Destinazione, che prevede la tassazione nel paese dove il bene è acquistato dal cliente, è recepito invece nella normativa italiana già nell'art. 1 del citato DPR 633/72. Il quale articolo riporta che *“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”*. La generalità dell'articolo 1 non consente però di indicare chiaramente quali

⁴⁸ Direttiva 2006/112/CE Il sistema comune dell'Unione europea di imposta sul valore aggiunto, 2012, Art. 168 <http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>

⁴⁹ Direttiva 2006/112/CE Il sistema comune dell'Unione europea di imposta sul valore aggiunto, 2012, Art. 167 <http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>

⁵⁰ Direttiva 2006/112/CE Il sistema comune dell'Unione europea di imposta sul valore aggiunto, 2012, Art. 132 <http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>

attività sono da considerarsi effettuate nel territorio e quindi imponibili. Assolve tale necessità l'articolo 7 del DPR n. 633/1972 che è stato oggetto di una sensibile revisione in ossequio alla direttiva 2008/8/Ce. Le prescrizioni dell'art. 1 e dell'art. 7 assicurano la neutralità fiscale nelle transazioni transfrontaliere.

In dettaglio, anche alla luce del volume d'affari che gli soggiace, rispetto ad alcuni temi particolari interviene l'articolo 38. Questo articolo elenca i casi in cui sono previste esenzioni o aliquote ridotte per determinati beni e servizi, mantenendo la neutralità dell'IVA per settori specifici dell'economia.

In tema di neutralità dell'imposta assume particolare importanza il processo di recupero delle eventuali eccedenze tributarie che il contribuente vanta a credito. Il recupero di somme versate in eccedenza è un diritto che si fonda sul principio del pagamento dell'indebito e del relativo diritto all'azione di ripetizione dell'indebito. Ogni imposta nella sua normativa prevede prescrizioni relative alle eventuali condizioni entro i quali può essere chiesto e ottenuto il rimborso di somme versate in eccesso. Nel caso dell'Iva, sia per la portata del tributo in sé sia perché la condizione di creditore d'imposta è assai diffusa, la normativa prevede particolari modalità di rimborso. Come abbiamo accennato in precedenza, particolari settori e tipologie di operazioni comportano una creazione un costante rimborso iva, pertanto, a mano a mano che la platea di creditori aumentava (ad esempio per la diffusione di strumenti quali split payment e reverse charge) le procedure di recupero del credito sono state aggiornate e semplificate. Lo strumento del rimborso, già citato precedentemente, completa il diritto di deduzione e funziona come strumento atto ad assicurare la neutralità dell'imposta anche per gli operatori economici che si trovano ad aver versato dell'imposta in eccedenza. L'ambito del rimborso merita un inciso particolare per il settore economico dell'edilizia. Considerato che in tale settore vige sia il reverse charge che lo split payment (negli appalti pubblici), il rimborso è una pratica molto diffusa in quanto assieme alla compensazione sono le uniche modalità per permettere il recupero dell'Iva versata ai fornitori per la quale non è stata possibile effettuare l'addebito al cliente per l'applicazione dei regimi di deroga.

Il recupero dell'eccedenza IVA è previsto dalla Direttiva Europea⁵¹ la quale riporta che *“Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta,*

⁵¹ Direttiva 2006/112/CE Il sistema comune dell'Unione europea di imposta sul valore aggiunto, 2012, Art. 183 <http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>

gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite. Tuttavia, gli Stati membri possono rifiutare il rimborso o il riporto se l'eccedenza è insignificante.” Come si deduce la norma comunitaria è generalizzata e demanda ai singoli paesi le modalità e le prescrizioni a cui i soggetti interessati devono sottostare⁵².

Lo Stato Italiano recepisce la norma europea e prevede che le imprese possono chiedere il rimborso del credito Iva, formatosi nello svolgimento della propria attività, in presenza di determinati presupposti che ne giustificano la formazione, elencati nell'articolo 30 e nell'articolo 38-bis del DPR n. 633 del 1972. A buona nota vi è da precisare che il diritto al rimborso era già contemplato dalle formulazioni precedenti sia della normativa interna che comunitaria. L'ultima modifica all'articolo 30 è stata implementata con la legge del 23/12/2014 n. 190. Il testo attualmente in vigore riporta quanto segue:

“Se dalla dichiarazione annuale risulta che l'ammontare detraibile di cui al n. 3) dell'articolo 28, aumentato delle somme versate mensilmente, è superiore a quello dell'imposta relativa alle operazioni imponibili di cui al n. 1) dello stesso articolo, il contribuente ha diritto di computare l'importo dell'eccedenza in detrazione nell'anno successivo, ovvero di chiedere il rimborso nelle ipotesi di cui ai commi successivi e comunque in caso di cessazione di attività. Il contribuente può chiedere in tutto o in parte il rimborso dell'eccedenza detraibile, se di importo superiore a lire cinque milioni, all'atto della presentazione della dichiarazione:

a) quando esercita esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni, computando a tal fine anche le operazioni effettuate a norma dell'articolo 17, quinto, sesto e settimo comma, nonché' a norma dell'articolo 17-ter;

b) quando effettua operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 per un ammontare superiore al 25 per cento dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate;

c) limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, nonché' di beni e servizi per studi e ricerche;

⁵² Fidelangeli Alessia, I presupposti per il riconoscimento del diritto alla detrazione e del diritto al rimborso, possono essere diversificati?, Pacini, 2024, pag. 2.

d) quando effettua prevalentemente operazioni non soggette all'imposta per effetto degli articoli da 7 a 7-septies;

e) quando si trova nelle condizioni previste dal terzo comma dell'articolo 17.

Il contribuente anche fuori dai casi previsti nel precedente terzo comma può chiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile, risultante dalla dichiarazione annuale, se dalle dichiarazioni dei due anni precedenti risultano eccedenze detraibili; in tal caso il rimborso può essere richiesto per un ammontare, comunque, non superiore al minore degli importi delle già menzionate eccedenze.

Con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale saranno stabiliti gli elementi, da indicare nella dichiarazione o in apposito allegato, che, in relazione all'attività esercitata, hanno determinato il verificarsi dell'eccedenza di cui si chiede il rimborso.

Agli effetti della norma di cui all'articolo 73, ultimo comma, le disposizioni del secondo, terzo e quarto comma del presente articolo si intendono applicabili per i rimborsi richiesti dagli enti e dalle società controllanti”.

Per quanto concerne i soggetti destinatari delle prescrizioni relative al rimborso, l'analisi dell'articolo 30, nell'inciso il secondo comma lettera a), dimostra l'attenzione del legislatore verso i contribuenti che sono soggetti all'art. 17 del medesimo dpr 633/72. Tale articolo, come vedremo dettagliatamente nel seguito, norma il reverse charge; pertanto, il legislatore con questo inciso mira a semplificare la restituzione dell'eccedenza per i contribuenti che vi ricadono. Nell'analizzare le modalità in cui esso viene attuato è utile essere a conoscenza di come questo strumento si è evoluto nel tempo. Il citato articolo 30, nella sua formulazione originaria ammetteva che oltre al rimborso al contribuente è accordata la possibilità di portare in detrazione l'importo a credito negli esercizi successivi. Tecnicamente questa facoltà è denominata compensazione di tipo verticale cioè il contribuente che si trova nella condizione di avere somme tributarie dovute e pretese al medesimo momento e relative alla stessa imposta può chiedere di estinguere i debiti opponendo i crediti. Questo sistema però non era sufficiente a garantire pienamente il diritto di detrazione in quanto spesso i contribuenti si trovavano in condizioni di credito e debito relativi a imposte differenti e non potendo effettuare compensazioni tra tributi diversi, si vedevano costretti a adempiere al pagamento salvo addebito di sanzioni ed attendere dal lato credito i lunghi rimborsi. La svolta determinante si ebbe attraverso l'art. 17 del Dlgs 241 del 1997 il quale ha aperto la strada

alla compensazione di tipo orizzontale cioè la compensazione più ampia tra crediti e debiti d'imposta non necessariamente originati dal medesimo tributo. Negli anni a seguire è stato gradualmente ampliata la platea delle transazioni effettuabili ex. Art. 17 Dlgs 241 fino a raggiungere l'attuale formulazione del 2014. Nell'approfondire l'art. 38-bis si recepiscono invece i meccanismi tecnici antifrode a cui le pratiche di rimborso e quindi di compensazione devono sottostare. La norma al fine di tutelare gli interessi della collettività e prevenire fenomeni fraudolenti, prevede infatti che gli importi a credito prima di essere utilizzati in compensazione o rimborso vanno opportunamente verificati da professionisti terzi e appositamente garantiti. Il tema verrà ampliato nel seguito nella sezione in cui vengono trattate le modalità operative di definizione del rimborso. Si ritiene però utile anticipare che la legge citata ha introdotto il "Visto di Conformità" cioè quella verifica documentale del professionista abilitato che attesta la correttezza del credito. La certificazione è redatta e sottoscritta da un professionista abilitato e lo stesso professionista che solitamente è un commercialista, garantisce anche finanziariamente nei confronti dello Stato in occasione di errori in danno alla collettività. L'introduzione di questi adempimenti si è resa necessaria in relazione al tema delle frodi in ambito IVA. Come abbiamo visto in precedenza è una problematica rilevante e considerato che la maggior parte delle attività fraudolente passa attraverso un indebito ricorso al rimborso di tributi è necessario che lo Stato adotti contromisure atte a tutelare la comunità, anche se inevitabilmente queste procedure si tramutano in maggiori oneri per le attività oneste.

Abbiamo visto come dal principio di neutralità e del pagamento dell'indebito ne consegue il diritto al rimborso dell'eccedenza versata e in seno a quest'ultimo si incardina l'ampio tema il sistema delle compensazioni fiscali. Nel seguito del documento verrà ripreso e ampliato il tema delle compensazioni e del rimborso, analizzandone modalità, costi e conseguenze anche dal lato impresa. Vi è da ribadire come l'introduzione di questo strumento, al fine di semplificare gli adempimenti e modernizzare la gestione delle dichiarazioni è stato un passo essenziale nella semplificazione dei rapporti con l'amministrazione finanziaria. In conclusione, dalla lettura combinata disposta delle norme comunitarie e del D.P.R. n. 633/1972 si recepisce uno sforzo legislativo al fine di garantire che l'imposizione fiscale sia equa e neutra per le imprese e i contribuenti, garantendo nella maniera più rapida e agevole possibile la restituzione di crediti dei contribuenti e al contempo garantire la necessaria sicurezza delle transazioni in ottica

antifrode. Viene infatti data la facoltà agli operatori economici con squilibri di imposta cronici e rientranti in particolari fattispecie di accedere a strumenti semplificati.

CAPITOLO II

I REGIMI DELLO SPLIT PAYMENT E DEL REVERSE CHARGE

Come è stato detto in precedenza, le distorsioni IVA annunciate sono dovute all'applicazione singola ma anche simultanea dei due regimi IVA in oggetto di discussione. Assolta in precedenza la dovuta panoramica concettuale, nel presente paragrafo si procede con la discussione di uno dei temi chiave del documento ossia la spiegazione sia dello scopo ma anche del funzionamento dei già menzionati istituti. I due regimi presentati sono molto diversi dal punto di vista concettuale e applicativo ma hanno lineamenti comuni che ne determinano spesso l'accostamento in ambito economico e fiscale. Il presente documento seguirà parzialmente questa linea di esposizione binaria e nella prima parte del paragrafo si approfondiranno i punti in comune dei regimi. Ritenendo la formulazione binaria non completa ho ritenuto di aggiungere una seconda sezione dove invece si andrà ad analizzare singolarmente i due istituti trattandone gli aspetti distintivi.

2.1 Motivi di applicazione

Riprendendo quindi i lineamenti comuni, occorre specificare lo scopo per cui l'amministrazione finanziaria ha deciso di introdurli. Abbiamo visto in breve come i due sistemi hanno il risultato di invertire l'obbligo di versamento dell'Imposta sul Valore Aggiunto e questo aspetto è stato propriamente voluto e progettato al fine di trasferire l'onere del versamento verso dei soggetti ritenuti maggiormente solvibili e con minor rischio di evasione fiscale. Lo scopo ultimo di queste strutture è infatti quella di combattere l'evasione fiscale che come noto è uno dei mali che affliggono il nostro Paese più di altri. È utile in quest'ottica valutare quali sono i principali fenomeni fraudolenti che gli istituti in premessa vanno a contrastare. Gli studi ed i documenti consultati hanno permesso di poter circoscrivere due principali tipologie.

Il primo sistema di truffa consiste nella dichiarazione di cessioni intracomunitarie fittizie. Il bene viene infatti esonerato dall'imposta in conformità alla direttiva IVA⁵³ europea e alla normativa italiana,⁵⁴ la quale considera non imponibili ai fini Iva "le cessioni a titolo

⁵³ Direttiva 2006/112/CE Il sistema comune dell'Unione europea di imposta sul valore aggiunto, 2012, Art. 138 <http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>

⁵⁴ D.L. n. 331/1993, articolo 41, comma 1, lettera a)

oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti d'imposta...". Questo passaggio è apparentemente lecito ma successivamente il bene viene in realtà venduto sul mercato interno producendo una frode sull'iva dovuta sui consumi finali, a danno dello Stato del venditore.

La seconda casistica è rappresentata dalle cosiddette frodi carosello. Questo meccanismo avviene attraverso l'ingresso di un soggetto missing trader all'interno della catena produttivo-distributiva del bene, che riscuote dai propri clienti l'iva addebitata sulle rispettive cessioni e scompare senza versarla all'erario, provocando un danno allo Stato dove ha sede l'acquirente. Il sistema può essere invero strutturato sia da imprese appartenenti a Stati comunitari differenti sia da operatori appartenenti allo stesso stato. Lo scopo della frode carosello è, quindi, consentire alla società beneficiaria di realizzare un credito erariale su ciascuna operazione fittizia. L'Iva poi non è versata dalla società cartiera, in sede di liquidazione Iva, in quanto detta società viene in breve tempo chiusa e messa in liquidazione mentre il credito è portato in detrazione o richiesto a rimborso dall'acquirente.

I comportamenti illeciti rapidamente espressi sono ampiamente e pesantemente puniti dalle norme europee e italiane. Nel nostro paese le fattispecie di reato sono principalmente previste nella disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, istituite ed ampliate con il Decreto legislativo del 10/03/2000 n. 74 a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205. Per citare alcuni esempi l'articolo 8 del decreto legislativo 74 del 2000 stabilisce che chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti "è punito con la reclusione da quattro anni a otto anni". L'articolo 10-quater del medesimo decreto prevede invece "la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro." Oltre ai reati riportati in precedenza, le norme disciplinano e condannano altri comportamenti illeciti quali l'associazione a delinquere finalizzata alla frode IVA, l'omesso versamento, il riciclaggio dei proventi indebiti e molti altri, questo a testimonianza del grande peso nella società di queste frodi.

È un dato di fatto però che non sempre le pene seppur severe bastano come deterrente al fine di non ceder messi in opera comportamenti lesivi alla comunità. Ed è purtroppo altrettanto vero che nonostante gli sforzi delle forze dell'ordine non tutti i comportamenti illeciti sono messi in luce. Si è quindi posti di fronte alla situazione in cui l'amministrazione finanziaria non riesca a recuperare l'intero ammontare delle somme evase. Considerato il peso del fenomeno, rapportato anche al quadro europeo, i dati forniscono una situazione di urgenza. Lo studio pubblicato dalla Commissione europea nel 2021, riporta che gli Stati membri dell'UE nel 2019 hanno perso 134 miliardi di € di entrate provenienti dall'imposta sul valore aggiunto. La stima rappresenta le entrate non avvenute a causa di molteplici fattori, tra i quali in ordine abbiamo la frode e l'evasione dell'IVA, altre pratiche di elusione e ottimizzazione dell'IVA, i fallimenti e le insolvenze finanziarie. il tax gap dell'Italia, cioè il rapporto tra fisco evaso ed entrate fiscali dello Stato, si attesta al 23,28%⁵⁵. Ciò significa che per ogni euro riscosso dal fisco italiano, si perdono circa 23 centesimi in evasione fiscale. A livello europeo siamo il quarto paese per tasso di tax gap. La tabella allegata consente di avere una panoramica europea della diffusione del problema.

⁵⁵ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Durán-Cabré, J., Bonch-Osmolovskiy, M. (2021). *Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States : report 2019*, Publications Office of the European Union. <https://data.europa.eu/doi/10.2778/04272>

Stato membro	Divario IVA %	Divario IVA (in miliardi di €)	Stato membro	Divario IVA %	Divario IVA (in miliardi di €)
Belgio	12,3 %	4 444	Lituania	21,4 %	1 048
Bulgaria	8,3 %	508	Lussemburgo	6,6 %	267
Cechia	14,3 %	2 835	Ungheria	9,6 %	1 483
Danimarca	8,6 %	2 778	Malta	23,5 %	287
Germania	8,8 %	23 443	Paesi Bassi	4,4 %	2 660
Estonia	4,5 %	116	Austria	8,7 %	2 895
Irlanda	10,1 %	1 721	Polonia	11,3 %	5 379
Grecia	25,8 %	5 350	Portogallo	7,9 %	1 609
Spagna	6,9 %	5 840	Romania	34,9 %	7 411
Francia	7,4 %	13 858	Slovenia	7,1 %	298
Croazia	1,0 %	77	Slovacchia	16,1 %	1 313
Italia	21,3 %	30 106	Finlandia	2,9 %	646
Cipro	2,7 %	54	Svezia	1,4 %	597
Lettonia	8,3 %	237	Regno Unito	8,9 %	17 176

Tab. 1 Fonte: European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Durán-Cabré, J., Bonch-Osmolovskiy, M. (2021). *Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States : report 2019*, Publications Office of the European Union.

Con la consapevolezza dei dati sopra riportati, appare chiaro come l'intervento normativo atto ad istituire e successivamente ad ampliare i regimi Iva che anticipassero l'insorgere della perdita per gli stati fosse ed è tuttora ampliamento giustificato. Il reverse charge e lo split payment, infatti, estraniando il corrispettivo IVA dalle transazioni eliminano ogni rischio di condotta illecita e sono utilizzati a monte della transazione che genera l'ammacco. Riducendo il numero di transazioni soggette all'addebito dell'IVA da parte del fornitore e attraverso il versamento diretto dell'IVA all'Erario da parte del destinatario dei beni o dei servizi si riducono le transazioni oggetto di possibile evasione e si semplifica

quindi la dichiarazione e il versamento dell'imposta da parte dei contribuenti, riducendo così gli oneri burocratici e amministrativi, rendendo anche i controlli più mirati.

L'abbattimento dell'evasione avviene ugualmente attraverso una semplificazione dei controlli fiscali e ad una loro maggiore precisione. Il reverse charge consente alle autorità fiscali di concentrare i controlli e le verifiche sulle operazioni effettuate dai soggetti che ricevono beni o servizi, anziché sui fornitori, riuscendo quindi a focalizzare l'attenzione su un numero minore di soggetti e transazioni. Questo permette un maggiore controllo sul corretto adempimento degli obblighi fiscali da parte dei destinatari delle transazioni. A sua volta il pagamento disgiunto dello split payment aumenta la tracciabilità delle transazioni e facilita il monitoraggio da parte delle autorità competenti.

Per quanto concerne la riduzione delle frodi e dell'economia sommersa il meccanismo del reverse charge contribuisce a ridurre le opportunità di frode fiscale e di economia sommersa, poiché limita la possibilità per i fornitori di evadere l'IVA non versandola all'Erario. Allo stesso scopo risponde anche lo split payment, infatti, l'IVA è separata dal pagamento del corrispettivo dovuto al fornitore. Questo riduce sensibilmente il rischio per l'Erario di non percepire l'IVA dovuta sulle transazioni commerciali, garantendo una maggiore sicurezza finanziaria per lo Stato.

Come ampiamente discusso in precedenza, l'IVA è tra le imposte più uniformate e vincolate in ambito europeo. Anche in questo caso l'introduzione dei meccanismi suddetti in alcuni settori specifici è infatti motivata anche dall'armonizzazione con le normative europee sull'IVA. In determinati casi, l'Unione Europea ne raccomanda l'adozione non solo per ridurre il rischio di evasione ma anche per prevenire distorsioni della concorrenza e garantire una corretta applicazione delle regole fiscali nel mercato interno, come nel caso delle transazioni tra operatori economici ubicati in differenti paesi membri.

Ricollegandoci al principio generale di neutralità dell'imposta, possiamo vedere come le qualità stesse dell'IVA hanno portato ad una crisi nel funzionamento del principio fondamentale dell'imposta ed i regimi di cui in premessa non sono altro che una risposta al problema. La neutralità consente infatti la circolazione di beni, in ambito interno o comunitario, senza onere di imposta. Ma a questo prezioso beneficio si accompagna la diffusa disfunzione dell'evasione di imposta, spesso inseriti in più ampi fenomeni frodati in cui all'evasione si associano espedienti messi in atto a permettere la

monetizzazione da parte dell'acquirente, in danno quindi all'Erario, dell'imposta non versata dal cedente. In queste ipotesi viene nella massima evidenza il fatto che la collusione tra cedente ed acquirente può spezzare l'ordinario collegamento che esiste tra debito d'imposta del cedente e credito di imposta dell'acquirente⁵⁶. Da questo sistema fraudolento è emersa la necessità di coinvolgere attraverso il reverse charge o lo split payment l'acquirente cioè il soggetto che può vantare il credito di imposta nei confronti dell'Erario nella debenza dell'imposta normalmente dovuta dal cedente.

L'applicazione degli istituti è quindi finalizzata a migliorare la compliance fiscale, ridurre l'evasione fiscale e aumentare la trasparenza e il controllo nel settore economico. Questi strumenti rappresentano un'importante misura per rafforzare l'integrità del sistema fiscale e garantire una distribuzione equa delle entrate fiscali per il bene della collettività. Nei seguenti paragrafi si procederà con la seconda fase dell'analisi e si approfondirà dunque in maniera disgiunta le peculiarità dei due regimi IVA.

2.2 Introduzione e funzionamento Reverse charge

L'introduzione di questa eccezione in materia fiscale nel nostro ordinamento non è proprio recente, infatti, le prime applicazioni risalgono già al 1984. Per definirlo correttamente vi è da specificare che sussistono due tipologie di reverse charge, di tipo interno e di tipo comunitario. Il reverse charge interno è applicato a determinate tipologie di operazioni e servizi realizzati tra operatori con residenza all'interno del Paese e identificate all'interno dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 tra le quali ricade ad esempio il subappalto nel settore edile ed ha propriamente funzionalità antifrode. La seconda tipologia consiste nel reverse charge in ambito comunitario, ed è utilizzato per determinate operazioni effettuate in ambito comunitario tra soggetto passivo IVA "stabilito" in Italia ed altro soggetto passivo IVA "stabilito" in altro Paese della UE. L'utilizzo in questo campo è invece funzionale principalmente per mantenere la neutralità IVA all'interno degli scambi in area Schengen ed è il risultato dell'applicazione del regime di tassazione a destinazione di cui si è trattato in precedenza.

⁵⁶ Salvini Livia, L'IVA tra origine e destinazione. Il reverse charge nell'IVA comunitaria e nell'IVA interna, Assonime, 2006, pag. 231.

Sulla base della classificazione di cui sopra ne deriva anche la storia dell'introduzione in Italia. Assistiamo infatti a due fasi di applicazione dell'istituto in relazione alla funzionalità. L'introduzione originaria è quella del reverse charge comunitario il cui fine è quello di permettere l'ingresso nel nostro sistema contabile delle operazioni, rilevanti ai fini IVA in Italia, realizzate da imprese non residenti, carenti del requisito soggettivo per essere titolari di partita IVA domestica. Alcuni esempi tra tutti sono la soggezione degli acquisti effettuati dagli operatori italiani dalla repubblica di San Marino e gli acquisti intracomunitari, nel cui inquadramento sta acquisendo sempre maggiore rilevanza l'e-commerce, considerata la diffusione di piattaforme con residenza fiscale non italiana. La seconda fase è invece sorta con il reverse charge "interno" come risposta al problema diffuso delle frodi IVA visto in precedenza. Come accennato nel paragrafo 1.4.1, l'utilità in questo contesto nasce dalla situazione che l'attribuzione incontrollata del diritto alla detrazione dell'Iva ha generato abusi, che sono stati perpetrati proprio perché alla detrazione spettante per legge all'acquirente che ha assolto l'imposta non ha corrisposto un simmetrico versamento dell'imposta da parte del venditore.

Scendendo nello specifico delle modalità di introduzione nel sistema tributario italiano del reverse charge interno, assume importanza la riforma intervenuta nell'anno 2000⁵⁷ che è stata l'attuazione della direttiva Europea in materia⁵⁸ la quale ha previsto la modifica del regime iva applicabile al mercato dell'oro, con specifico riferimento alle cessioni di oro industriale e, su opzione, a quelle di oro da investimento effettuate dai produttori. La norma ha previsto la modifica dell'art. 17 del D.P.R. 633/72 che legiferava in tema di soggetti passivi. La deroga dal normale principio IVA così istituita ha previsto l'obbligo di versare l'imposta a carico del cessionario. Per la prima volta nel sistema tributario italiano, si invertiva quindi l'obbligo di versamento ed il pagamento diventava figurativo in quanto il debito iva sorto con l'operazione veniva di fatto compensato dal diritto di detrazione riconosciuto al cessionario. Successivamente, nel 2003, l'applicazione della disciplina di inversione contabile viene estesa anche alle cessioni di rottami e di materiali di recupero mediante modifica dell'art. 74 del d.P.R. 633/72⁵⁹. I risultati ottenuti dalla precedente deroga, unita all'esigenza di contrastare con maggiore vigore l'evasione IVA

⁵⁷ Legge 17 gennaio 2000 n. 7, Art.3

⁵⁸ Council Directive 98/80/EC of 12 October 1998 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC - Special scheme for investment gold

<http://data.europa.eu/eli/dir/1998/80/oj>

⁵⁹ Art. 35 del D.lg. 30 settembre 2003, n. 269.

in quei settori dove i fenomeni fraudolenti erano ancora dilaganti, ha portato la Comunità Europea a prendere la decisione di dare la possibilità agli stati che ne avessero fatto richiesta, di estendere il regime del reverse charge anche in altri settori ritenuti ad alto rischio frode. Tale risultato è stato ottenuto nel 2006⁶⁰, infatti, un'apposita direttiva del Consiglio ha previsto la facoltà di applicare il meccanismo del reverse charge per i settori maggiormente sottoposti ai fenomeni fraudolenti ed evasivi tra cui il settore edile. A livello nazionale, il legislatore aveva anticipato la regolamentazione comunitaria, infatti un ampliamento della disciplina si ebbe già con il decreto Bersani-Visco del luglio dello stesso anno⁶¹. La norma assoggettava, previa autorizzazione dell'Unione Europea, ad inversione contabile alcune prestazioni di servizio del settore edile. Pertanto, intervenuta la Direttiva sopra menzionata, che ha inserito il settore edile fra quelli cui era concessa facoltà agli Stati di applicare il reverse charge (cfr. art. 7 della Direttiva), la richiesta di autorizzazione prevista dal decreto Bersani-Visco è stata automaticamente abrogata e le norme sono state inserite in via definitiva nell'art. 17 del D.P.R. 633/72 attraverso la finanziaria dello stesso anno⁶². Quest'ultimo provvedimento ha tra l'altro esteso ulteriormente l'applicazione del regime anche alle cessioni di apparecchi elettronici. Per quest'ultima estensione però l'entrata in vigore era stata differita in attesa di pronuncia della Commissione che è intervenuta nel 2010, con esito favorevole. Gli anni a seguire lo Stato italiano ha perseguito con la graduale integrazione di ulteriori settori al regime del reverse charge. Nel 2014, a mezzo inserimento di apposito articolo nella legge di bilancio⁶³, è stata effettuata l'ultima e più importante integrazione al già citato articolo 17, ed ha riguardato l'estensione a nuove fattispecie nel settore edile ed energetico.

Attraverso l'evoluzione normativa del meccanismo e dalle nozioni fornite precedentemente si prende conoscenza che il reverse charge essendo inquadrato all'interno di un'imposta armonizzata per ogni deroga o modifica al funzionamento è necessaria la preventiva autorizzazione della Commissione Europea. Anche al fine di ordinare la materia e prevenire squilibri tra stati membri, è dato compito della Commissione definirne le modalità ed i campi di applicazione. La normativa costitutiva in

⁶⁰ Direttiva Comunità Europea del 24/07/2006 n. 69

⁶¹ Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223

⁶² Legge del 27/12/2006 n. 296 Articolo 1

⁶³ Articolo 1, commi 629 e 631 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190

ambito IVA comunitaria è contenuta nella direttiva 112 del 2006⁶⁴ e prevede oltre alle linee guida generali obbligatorie per gli stati membri, anche puntuali procedimenti di attuazione e di eventuale modifica dell'imposta, che nel seguito sono dettagliati.

Gli organi politici europei hanno regolamentato la materia IVA principalmente attraverso la già citata direttiva europea n. 2006/112/CE. La legislazione, nel particolare l'art. 199, prevede che in taluni casi gli Stati membri possono stabilire che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le seguenti operazioni. Questa disposizione prevede che nei casi di applicazione vi sia un'effettiva inversione dell'obbligo di versamento e rappresenta la base normativa per l'applicazione del reverse charge. Le istituzioni europee, prevedendo gli effetti positivi ma anche negativi del meccanismo, hanno disciplinato ulteriormente la materia per limitarne l'utilizzo solamente in condizioni di effettiva necessità. Sono quindi stati definiti quattro ambiti entro il quale il paese che ne manifesta la necessità, può far ricadere l'applicazione del regime di deroga. Il primo campo riguarda le situazioni in cui il sistema può essere applicato senza limiti temporali ed è normato dallo stesso art. 199. In sintesi, rientrano in questa prescrizione le operazioni commerciali effettuate nel settore edilizio, immobiliare e sui materiali di recupero, vi è infatti un sostanziale allineamento con quanto previsto dall'art. 17 del DPR 633/72. Il secondo spazio di applicazione è normato dall'articolo 395 il quale espone invece i casi in cui il reverse charge è applicabile dai paesi su richiesta alla commissione. Il testo della norma prevede infatti 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". Come si può dedurre, le istituzioni hanno lasciato spazio ad ampio margine di applicazione non escludendo nessun settore ma sottendendo l'applicazione della deroga a motivate finalità di interesse superiore. L'articolo 199-bis evidenzia invece le condizioni in cui il regime può essere applicato ma con limiti temporali. La prescrizione è stata recentemente modificata (attraverso la *Direttiva Unione Europea del 03/06/2022 n. 890 Articolo 1*) e attualmente la scadenza per il mantenimento del regime di deroga nei settori indicati nel medesimo articolo è stata prorogata al 31 dicembre 2026. In precedenza, infatti, la scadenza era al

⁶⁴ Direttiva Comunità Europea del 28/11/2006 n. 112. Direttiva CE del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto

30 giugno 2022. L'ambito di applicazione del regime in via temporanea è sinteticamente previsto per gli operatori che operano nelle transazioni relative alle quote di emissione di gas a effetto serra, per le cessioni di telefoni cellulari, pc e altri dispositivi elettronici e altre tipologie residuali. Questa previsione consente l'applicazione del meccanismo di inversione contabile cosiddetta facoltativa fino a scadenza e più in dettaglio, la direttiva IVA consente agli Stati membri di avvalersi del meccanismo di inversione contabile per il pagamento dell'IVA su cessioni di beni e prestazioni di servizi predefinite che possono essere oggetto di frode, in particolare la frode intracomunitaria dell'operatore inadempiente (MTIC). In ultima istanza l'articolo 199-ter prevede il cosiddetto Quick reaction mechanism. Quest'ultimo dettame prevede che in casi d'imperativa urgenza, uno Stato membro può designare il destinatario quale debitore dell'Iva su determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi. La norma nasce come misura speciale per combattere l'eventualità di una frode improvvisa e massiccia che potrebbe condurre a perdite finanziarie gravi e irreparabili a danno dell'Erario. L'apertura normativa consente allo Stato membro che ne ricade nella necessità, di attuare a talune condizioni rigorose una procedura accelerata che permetta l'introduzione del meccanismo di inversione contabile in settori nel quale non vi era un precedente accordo con la commissione europea IVA. Si tratta di una soluzione temporanea per consentire agli Stati membri più colpiti di limitare le frodi, in attesa della conclusione dei negoziati con le opportune istituzioni. Le eccezioni normative andranno nel futuro riviste in ottica del sistema IVA che si prospetta all'orizzonte. In particolar modo sono in discussione le modalità di cessione intracomunitaria che dovrebbe variare in un sistema di tassazione con aliquota ordinaria nel Paese di destinazione, abrogando quindi il reverse charge comunitario.

Nella discussione oggetto del documento ha particolare evidenza il reverse charge interno in quanto incide maggiormente sul tema della formazione dei crediti tributari. Ci soffermeremo, pertanto, maggiormente su questa tipologia. In ordine temporale, la prima introduzione del reverse charge interno si è avuta con l'articolo 74, commi 7 e 8, DPR 633/1972, nel testo in vigore dal 20/12/1984 dopo le modifiche apportate dal D.L. 853 del 19/12/1984, rispettivamente 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), e per le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli non ferrosi e dei relativi lavori, dei semilavorati di metalli non

ferrosi. La scelta del legislatore è stata dettata dalla esigenza di “evitare particolari abusi che si verificavano nel settore” (Punto 2 Circolare Ministero delle Finanze 19 marzo 1985, n. 26).

Successivamente l’articolo 3 della Legge 17/1/2000 n.7 ha ampliato l’ambito di applicazione del reverse charge alle operazioni di cessioni di “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”. Questo intervento normativo è stato realizzato mediante modifica dell’articolo 17 del DPR 633/1972. Questo intervento normativo è stato il primo di una serie che ha ampliato progressivamente il novero delle operazioni soggette al reverse charge, realizzato sempre modificando l’articolo 17 DPR 633/1972. L’ultima sostanziale modifica è recente ed è stata attuata attraverso la Legge 190/2014 (Legge di Stabilità 2015), la quale ha modificato nuovamente il Testo Unico IVA. Con questa modifica il campo di applicazione del reverse charge è stato ulteriormente ampliato, specialmente nel settore edilizio, ed a partire dal 2015 l’obbligo di inversione contabile è stato esteso anche ai servizi di pulizia, le demolizioni, l’installazione di impianti ed il completamento degli edifici. Vista l’importanza della norma è opportuno riportare l’inciso del sesto comma dell’articolo art. 17 del già menzionato decreto IVA dove vengono elencati i settori in cui vige l’obbligo di attuazione del reverse charge attualmente in vigore.

a) 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 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;

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;

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

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;

a-quinquies) alle 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. 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 11-ter e alle agenzie per il lavoro disciplinate dal capo I del titolo II del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276;(2)

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;

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 (1);

d) (lettera abrogata dall'art. 1, comma 1, lett. d) decreto legislativo 11 febbraio 2016 n. 24);

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) (lettera abrogata dall'art. 1, comma 1, lett. d) decreto legislativo 11 febbraio 2016 n. 24).

Nell'ottica di una graduale riduzione delle materie soggette a reverse charge allo scopo di ripristinare il corretto equilibrio Iva e in armonizzazione con l'articolo 199-bis della direttiva Europea sull'IVA, il medesimo articolo prevede che le disposizioni di cui al sesto comma, lettere b), c), d-bis), d-ter) e d-quater), si applicano alle operazioni effettuate fino al 31 dicembre 2026. Tale termine è stato recepito nella normativa nazionale attraverso l'articolo 22 del decreto-legge n. 73 del 2022. Successivamente a tale data e salvo ulteriori proroghe, per questi settori si tornerà ad applicare l'iva in modo tradizionale.

Il meccanismo dell'inversione contabile (quinto comma dell'articolo 17 del D.P.R. n. 633 del 1972), comporta che gli obblighi relativi all'applicazione dell'IVA debbano essere svolti dal soggetto passivo cessionario o committente, in luogo del cedente o del prestatore.

2.2.1 Il Reverse charge in edilizia

Uno dei settori economici che è interessato maggiormente dal meccanismo del reverse charge è quello edile. Attraverso questo settore si possono infatti analizzare anche i problemi che il regime causa. Nel settore specificato, la disciplina dell'inversione contabile si divide a sua volta in due rami in relazione all'attività realizzata dal soggetto passivo. Si ha infatti l'applicazione sia in occasione dei subappalti edili sia nel settore dei servizi immobiliari che comprendono a loro volta pulizia, demolizione, manutenzione e ristrutturazione degli edifici. Il reverse charge nei subappalti edili si applica alle imprese che eseguono prestazioni di servizi tramite contratti di appalto e subappalto, con l'obiettivo di contrastare la somministrazione illecita di manodopera. Il riferimento normativo per quanto riguarda l'inversione contabile nel settore edile resta l'articolo 17 del DPR n. 633/72.

Il reverse charge, sebbene presente nel sistema tributario italiano dagli anni Ottanta, è stato esteso nel settore edile nel 2007. Come anticipato in precedenza, la legge finanziaria per il 2007⁶⁵ e la successiva circolare emessa dall'Agenzia delle Entrate⁶⁶ sono le fonti normative italiane che hanno istituito il meccanismo del reverse charge (inversione

⁶⁵ Legge n. 296 del 27 dicembre 2006

⁶⁶ Agenzia delle Entrate, Circolare del 29/12/2006 n. 37/E

contabile anche in edilizia a far data dal 1° gennaio 2007. Riguardo al campo di applicazione, in questa prima fase è stata limitatamente 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.

Dal punto di vista normativo, per l'applicazione del meccanismo di inversione contabile nel subappalto edile è necessario che sussistano contemporaneamente tre presupposti:

- Il primo presupposto è di tipo oggettivo cioè l'operazione da effettuare deve avere natura edilizia.
- Il secondo presupposto è di tipo contrattuale, la prestazione deve essere infatti resa al committente in forza di un rapporto giuridico riconducibile allo schema negoziale dell'appalto.
- L'ultimo presupposto è sempre di natura contrattuale e impone che la prestazione sia affidata da un committente che a sua volta si è impegnato, nei confronti di un terzo cosiddetto esecutore, all'esecuzione della prestazione sulla base di un rapporto giuridico riconducibile sempre allo schema negoziale dell'appalto. I soggetti interessati dalle suddette disposizioni sono quindi le imprese appaltatrici, le imprese affidatarie e le imprese subappaltatrici.

Considerata lo stretto controllo normativo applicato al regime, per la corretta individuazione di tutte le operazioni che rientrano nella procedura del reverse charge, con particolare attenzione al settore edile, la normativa impone di far riferimento ai codici della sezione F (Costruzioni) della tabella ATECO. Le tabelle ATECO, nate per finalità statistiche, suddividono le attività economiche in relazione all'attività svolta. Rientrano nell'obbligo del reverse charge le attività contenute nella tabella seguente.⁶⁷

F	COSTRUZIONI
41	COSTRUZIONE DI EDIFICI
41.1	SVILUPPO DI PROGETTI IMMOBILIARI
41.10	Sviluppo di progetti immobiliari
41.2	COSTRUZIONE DI EDIFICI RESIDENZIALI E NON RESIDENZIALI
41.20	Costruzione di edifici residenziali e non residenziali
42	INGEGNERIA CIVILE
42.1	COSTRUZIONE DI STRADE E FERROVIE
42.11	Costruzione di strade e autostrade

⁶⁷ Istat, Documentazione Tecnica e Classificazioni, Classificazione ATECO 2007 aggiornamento 2022

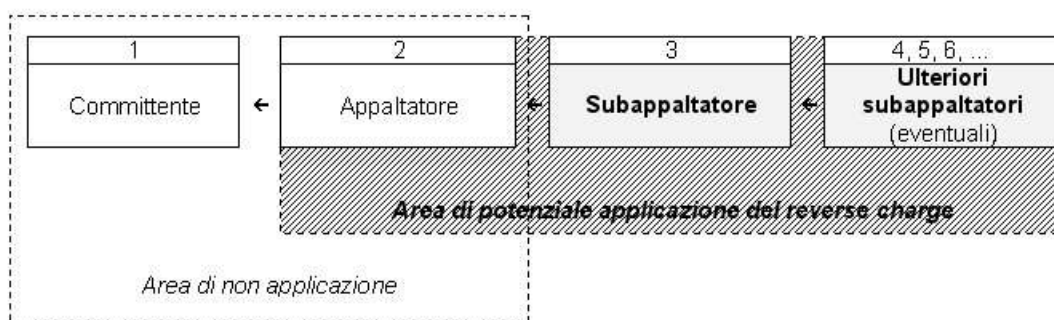
42.12	Costruzione di linee ferroviarie e metropolitane
42.13	Costruzione di ponti e gallerie
42.2	Costruzione di opere di pubblica utilità
42.21	Costruzione di opere di pubblica utilità per il trasporto di fluidi
42.22	Costruzione di opere di pubblica utilità per l'energia elettrica e le telecomunicazioni
42.9	Costruzione di altre opere di ingegneria civile
42.91	Costruzione di opere idrauliche
42.99	Costruzione di altre opere di ingegneria civile n.c.a.
43	Lavori di costruzione specializzati
43.1	Demolizione e preparazione del cantiere edile
43.11	Demolizione
43.12	Preparazione del cantiere edile
43.13	Trivellazioni e perforazioni
43.2	Installazione di impianti elettrici, idraulici ed altri lavori di costruzione e installazione
43.21	Installazione di impianti elettrici
43.22	Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria
43.29	Altri lavori di costruzione e installazione
43.3	Completamento e finitura di edifici
43.31	Intonacatura
43.32	Posa in opera di infissi
43.33	Rivestimento di pavimenti e di muri
43.34	Tinteggiatura e posa in opera di vetri
43.39	Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici
43.9	Altri lavori specializzati di costruzione
43.91	Realizzazione di coperture
43.99	Altri lavori specializzati di costruzione n.c.a.

In aggiunta ai settori sopra indicati, l'ultimo emendamento apportato alla normativa di riferimento,⁶⁸ ha avuto il risultato di accogliere nell'ambito applicativo del reverse charge anche le manutenzioni che precedentemente non avrebbero dovuto essere ricomprese nella disciplina. Va ulteriormente precisato però che il comma 6 a-ter) della medesima norma specifica che alle prestazioni di manutenzioni sono applicate le regole del regime in oggetto a condizione che le stesse lavorazioni siano strettamente collegate a degli edifici. L'Istat ha pertanto recepito la normativa ed ha previsto degli appositi codici che rientrano nelle normative del reverse charge come l'81.21.00 – Pulizia generale di edifici; l'81.22.02 – Altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari

⁶⁸ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, Art. 17 comma 6, aggiornato al D.Lgs. 12 febbraio 2024, n. 13

industriali (escludendo la pulizia di impianti e macchinari); l'81.29.10 – Servizi di disinfestazione (con esclusivo riferimento a edifici).

Si è detto in precedenza che l'inversione contabile è un meccanismo di deroga alle regole IVA introdotto in ambito europeo la cui applicazione nel sistema iva è facoltativa in alcuni settori. Va aggiunto e precisato però che la facoltà di applicazione è prerogativa statale verso l'Unione Europea non è una possibilità data ai soggetti economici. Infatti, se in un settore è prevista l'adozione del regime, per i soggetti d'imposta trattasi di comportamento obbligatorio i quali eventuali errori sono soggetti a sanzione. Va indicato anche che il soggetto chiamato ad applicare il tributo deve essere un operatore IVA, altrimenti l'inversione non trova applicazione. Il regime non è infatti per sua natura utilizzabile in fatturazione verso i privati e nel paragrafo seguente che riassume i dettagli tecnici del sistema si andrà a giustificare la condizione. La condizione di non applicazione del regime ai privati prevede un'ulteriore peculiarità dell'applicazione del sistema nel settore edile, cioè l'esistenza necessaria di tre soggetti, il committente (privato), l'appaltatore ed il subappaltatore. La presenza del solo committente e dell'appaltatore, infatti, non determina le condizioni per l'applicazione del regime. Lo schema seguente riassume graficamente quanto riportato.



⁶⁹Tab.2

In precedenza, nel commento dell'art. 17 comma 6 lettera a), si è affermato che il reverse charge si applica solo nei rapporti fra subappaltatori ed appaltatori, con esclusioni di altre tipologie di rapporto commerciale. Le circolari ministeriali hanno fornito ulteriori precisazioni, includendo il subcontratto d'opera così come previsto dal Codice Civile⁷⁰ ma

⁶⁹ Cerato Sandro, Reverse charge settore edile, casistiche e adempimenti, Giuffrè Francis Lefebvre S.p.A., 2022, pag.50

⁷⁰ Codice Civile, Art. 2222

escludendo inderogabilmente le forniture con posa in opera⁷¹ ed i noleggi anche “a caldo”⁷². È utile precisare che la fornitura con posa in opera si distingue dal subappalto per prevalenza del “dare” (cioè cessione della merce) sul “fare” (cioè eseguire un appalto con relativo rischio d’impresa)⁷³. Di conseguenza va posta molta attenzione a non far ricadere nel regime del reverse charge anche altri rapporti contrattuali che non sono compatibili con lo stesso, pena pesanti sanzioni. In ultima istanza, rimanendo nell’ambito delle cessioni nel settore edilizio soggette al reverse charge, vi è da considerare che nel già citato articolo di istituzione del Reverse Charge⁷⁴, alla lettera a) -bis vengono comprese nella sfera di influenza del regime anche le cessioni di alcune tipologie di fabbricati, per il dettaglio delle quali si rinvia alla lettura dei numeri 8-bis) e 8-ter) del primo comma dell’articolo 10 del DPR 633/72. L’analisi già indicata dimostra come il regime di deroga coinvolge interamente ed in maniera particolare il settore dell’edilizia lasciando non molto spazio al regime ordinario con conseguenze sul tessuto economico che vanno valutate.

2.2.2 Funzionamento del Reverse Charge

In seguito ad aver discusso sull’evoluzione del regime e poi della relativa base normativa sottostante, si ritiene opportuno soffermarsi sul funzionamento tecnico contabile dello strumento con l’obiettivo di informare in maniera completa sugli adempimenti che competono ai soggetti interessati.

La prima caratteristica del sistema prevede che il cedente o prestatore emetta la fattura con all’interno contenuta una precisa dicitura di non applicazione dell’IVA. Le fatture soggette a reverse charge, infatti, devono contenere la frase “operazione soggetta al reverse charge ex art. 17, comma 6 del DPR 633/1972”. Guardando al tema dal lato strettamente contabile, la disciplina prevede che nelle operazioni soggette a inversione contabile l’obbligo di emissione del documento, senza addebito dell’imposta, è a carico del cedente o prestatore, cioè del soggetto che realizza l’operazione imponibile. Il

⁷¹ Agenzia delle Entrate, Circolare del 29/12/2006 n. 37 Oggetto: IVA - Applicazione del sistema del reverse-charge nel settore dell’edilizia. Articolo 1, comma 44, della legge finanziaria per il 2007 (legge n. 296 del 27 dicembre 2006).

⁷² Agenzia delle Entrate, Risoluzione del 26/07/2007 n. 187 Oggetto: Istanza di interpello. Noleggio e installazione di ponteggi per conto terzi. Applicabilità del reverse-charge. Art. 1, comma 44 della legge n. 296 del 2006.

⁷³ Ministero dell’Economia e delle Finanze, Risoluzione del 05/07/1976 n. 360009 - Tasse e Imposte Indirette sugli Affari. Iva. Edilizia. Contratto di appalto e contratto di vendita

⁷⁴ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, Art. 17 comma 6, aggiornato al D.Lgs. 12 febbraio 2024, n. 13

cessionario o committente, che riceve la fattura senza addebito di IVA, deve quindi assolvere ad alcuni obblighi ai fini della correttezza contabile. Per applicare il reverse charge sono previste due modalità:⁷⁵

- la prima prevede che il cessionario o committente emetta un'autofattura. In questa ipotesi, l'emittente non è il prestatore, ma il committente del bene o del servizio che assolve l'imposta ed è quindi obbligato a liquidare l'IVA in sostituzione del primo;
- nell'ipotesi di reverse charge senza autofattura, il prestatore dimostra l'operazione con l'emissione di un documento, senza addebito dell'IVA, che è integrato con l'IVA dal committente, il quale provvede all'assolvimento dell'imposta.

Il reverse charge senza autofattura può essere sia interno con entrambi i soggetti, committente e prestatore stabiliti in Italia ma anche esterno. Sia l'autofattura sia la fattura integrata hanno l'obbligo di essere annotati dal committente nel registro delle vendite e nel registro degli acquisti.

Integrare il documento ricevuto significa indicare su di esso l'aliquota e la relativa imposta, registrando poi il documento integrato, sia nel registro IVA degli acquisti (come normale fattura di acquisto), sia in quello delle vendite (peculiarità del reverse charge). Attraverso questo sistema il cessionario o committente diventa il debitore del tributo verso l'Erario. Per queste operazioni il cedente emette una fattura elettronica senza addebito IVA riportando come sottocodice d'imposta la corretta indicazione che sarà compresa tra i codici da N6.1 a N6.9, a seconda dell'oggetto fatturato. La fatturazione elettronica prevede infatti numerosi codici che corrispondono alle varie tipologie di aliquota IVA applicabili, ivi compresi operazioni esenti o non imponibili. Nel particolare il codice N6 racchiude tutte le tipologie di reverse charge previste dalla normativa, suddivise per tipologia. Nel caso di subappalto nel settore edile è previsto l'utilizzo del codice N6.3. Ricevuta la fattura in reverse charge il committente può effettuare l'integrazione con due modalità, attraverso il SDI oppure in maniera analogica. Attraverso il Sistema di Interscambio, l'integrazione della fattura avviene usando il tipo documento TD16 che consiste in un'autofattura, la quale verrà quindi recapitata allo stesso

⁷⁵ Fanelli Roberto, Reverse charge: quando e come si applica l'inversione contabile IVA, IPSOA, 2023

committente. È infatti quest'ultimo a essere tenuto per legge ad integrare l'IVA in fattura. Il documento integrativo così trasmesso sarà utilizzato in fase di elaborazione delle bozze dei registri IVA da parte dell'Agenzia. A tal proposito vi è da sottolineare che, l'art. 4, comma 1, D.lgs. n. 127/2015 (modificato, da ultimo, dall'art. 1, comma 10, D.L. n. 41/2021) prevede che a partire dalle operazioni IVA effettuate dal 1° luglio 2021, in via sperimentale attraverso i dati delle operazioni IVA acquisiti con le fatture elettroniche l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione dei soggetti passivi IVA residenti e stabiliti in Italia, nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia stessa, le bozze dei registri di cui agli articoli 23 e 25 del decreto IVA e le bozze delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche dell'IVA⁷⁶. Qualora il committente volesse avvalersi del sistema telematico dei registri IVA precompilati elaborati dall'Agenzia delle Entrate, è consigliabile trasmettere il tipo documento TD16 allo SDI entro la fine del mese da indicare nel campo "data". Il sistema sopraindicato è in via sperimentale, pertanto, non è obbligatorio e la normativa, alternativamente alla trasmissione del documento tipologia TD16 via SDI, dà la facoltà al committente di integrare manualmente la fattura ricevuta previa stampa e conservazione analogica della stessa. In tal caso l'operazione non apparirà nelle suddette bozze di registri Iva elaborati dall'Agenzia⁷⁷.

2.3 Introduzione e funzionamento Split Payment

Lo split payment è un meccanismo applicato al normale funzionamento di alcune cessioni soggette all'imposta IVA, il quale prevede lo scorporo del pagamento del documento suddividendolo in due flussi distinti: l'ammontare dell'imposta e l'imponibile della cessione. Il regime stabilisce un'inversione degli obblighi di versamento dell'imposta decretando che il debitore dell'IVA sia l'acquirente anziché, come avviene normalmente, il cedente. Al pari del reverse charge, anche lo split payment, è stato introdotto nel nostro ordinamento tributario con lo scopo di ridurre il VAT Gap del nostro paese trasferendo presso una classe di soggetti caratterizzata da una maggiore compliance fiscale l'onere di versamento dell'imposta. L'ambito di applicazione della scissione dei pagamenti riguarda

⁷⁶ IPSOA, Precompilata IVA: periodo sperimentale esteso al 2024, 2024, <https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2024/01/20/bozze-registri-iva-estensione-periodo-sperimentale-2024>

⁷⁷ Agenzia delle Entrate, Guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esterometro, 2022, pag. da 10 a 15

storicamente le operazioni effettuate nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni, per la definizione delle quali si rimanda al seguito. Sono altresì soggetti tenuti all'applicazione del regime anche altre classi di attori d'imposta come le società quotate al FTSE MIB, per la quale definizione si rimanda al successivo approfondimento.

Lo split payment, al pari del reverse charge, è un regime contabile che ha avuto origine in Europa e all'interno di alcuni suoi paesi membri è stato poi sviluppato e applicato, con differenti sfumature. Differentemente dall'inversione contabile, non ha avuto un lungo percorso di sviluppo, infatti è stato teorizzato nel 2003⁷⁸ dall'IFO Institut für Wirtschaftsforschung, ente sussidiario dell'università di Monaco. In seguito, la prima applicazione pratica è avvenuta nel periodo dal 2003 al 2007 in Bulgaria. Il sistema adottato prevedeva il pagamento da parte del compratore dell'importo dell'Iva su di un apposito conto gestito dall'amministrazione fiscale. Il sistema è però successivamente stato abbandonato a causa degli scarsi risultati ottenuti. Successivi studi hanno determinato che tale conclusione era dovuta all'alto tasso di utilizzo del contante nel paese, dalla mancanza di adeguati controlli e per gli effetti determinati a carico delle piccole e medie imprese che hanno dovuto sostenere elevati costi di implementazione e hanno subito la riduzione del flusso di cassa. L'esperienza bulgara ha in seguito dimostrato come il controllo e la tracciabilità dei flussi economici fosse la prima e più efficace contromisura al fine di limitare le evasioni IVA, ancor più adeguata rispetto alla scissione dei flussi finanziari⁷⁹. A differenza di altre innovazioni fiscali quali il reverse charge, per lo split payment non vi è stata una diffusione a livello internazionale e l'applicazione al di fuori dell'Italia è limitata ad un piccolo numero di nazioni europee che lo hanno implementato nelle proprie economie con modalità però differenti, alcune delle quali verranno analizzate nel seguito. L'utilizzo della scissione dei pagamenti nel Nostro sistema fiscale come vedremo nel seguito è controverso e contestato. La misura è infatti stata ideata come provvisoria per la durata di massimo tre anni a causa dei rilevanti effetti collaterali che causa. Negli anni successivi però sono seguite numerose proroghe concesse dalle istituzioni europee che hanno mantenuto in vigore lo strumento, il quale è attivo ininterrottamente da più di dieci anni. Incominciando dal principio, lo strumento fiscale è

⁷⁸ Sinn, Hans-Werner; Gebauer, Andrea; Parsche, Rüdiger, *The Ifo Institute's Model for Reducing VAT Fraud: Payment First, Refund Later*, CESifo Forum, ISSN 2190-717X, IFO Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München, Vol. 05, Iss. 2, (2004), pp. 30-34

⁷⁹ Mitran Daniela, *Internal Auditing & Risk Management, European Trends in Split VAT*, 2017, Athenaeum University of Bucharest, vol. 48(4), pag. 44

stato introdotto con la legge di stabilità 2015 a mezzo revisione dell'articolo 17-ter del DPR 633 del 1972 ai sensi del comma 629 della legge 23 dicembre 2014, n. 190. Tale provvedimento legislativo è stato ammesso solo a seguito della conclusione con esito positivo della domanda di deroga trasmessa dal nostro paese alla Commissione Europea. Infatti, permanendo in ambito Iva, come visto in precedenza i paesi membri non hanno totale libertà di movimento e si è reso necessario instaurare con le istituzioni europee apposito iter di approvazione che è stato compiuto durante il governo Renzi dal ministro dell'economia Pietro Carlo Padoan. La sua introduzione ha seguito un percorso differente da quello dell'inversione contabile in quanto il meccanismo non è presente tra le deroghe ammesse dalla direttiva UE 112 del 2006. Il nostro paese, infatti, nel dettaglio il Ministero dell'Economia, ha dovuto seguire la procedura di autorizzazione di deroga al regime IVA tradizionale facendo riferimento alla facoltà che concede l'art. 395 della direttiva IVA. Al pari di quanto visto in precedenza, l'articolo 395 è la stessa norma europea che è alla base dell'estensione del reverse charge interno. Le motivazioni che hanno spinto all'introduzione del regime di deroga sono richiamate nella domanda che il nostro paese ha trasmesso alla Commissione Europea e riportate nel provvedimento di autorizzazione rilasciato dalla Commissione. Il documento riporta infatti *“L'Italia ha rilevato considerevoli fenomeni di evasione fiscale per quanto riguarda le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a favore delle pubbliche amministrazioni. Su tali cessioni e prestazioni l'IVA è versata dalla pubblica amministrazione al cedente/prestatore, che di norma è tenuto al pagamento dell'IVA all'amministrazione fiscale. L'Italia ha tuttavia constatato che un numero significativo di operatori evade il fisco non versando l'IVA alle autorità fiscali.* Il processo di autorizzazione europea ha avuto inizio con la lettera trasmessa dal nostro Paese e protocollata dalla Commissione Europea il 24 novembre 2014. Nell'elaborato l'Italia chiedeva formalmente l'autorizzazione a introdurre una misura speciale di deroga agli articoli 206 e 226 della direttiva 2006/112/CE. Successivamente con lettera del 16 marzo 2015 la Commissione ha informato gli altri Stati membri della richiesta presentata dall'Italia e con comunicazione del 17 marzo 2015 la Commissione ha comunicato all'Italia che disponeva di tutti i dati che riteneva necessari per valutare la richiesta. L'autorizzazione formale è intervenuta il 18 agosto 2015 con la pubblicazione in gazzetta ufficiale della Decisione del Consiglio Europeo del 14 luglio 2015, n. 2015/1401. La formulazione originaria riporta che il sistema deroga al normale principio IVA e 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.”⁸⁰. La decisione riprende poi in seguito le regole di funzionamento con la prescrizione per cui “l'Italia è autorizzata a imporre che nelle fatture emesse in relazione alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate a favore delle pubbliche amministrazioni sia apposta una specifica annotazione secondo cui l'IVA deve essere versata su un apposito conto bancario bloccato dell'amministrazione fiscale.”⁸¹. Come anticipato in precedenza le istituzioni europee hanno visto con diffidenza il sistema dello split payment e considerata la portata della deroga richiesta, basti pensare che a Novembre 2023 l'IVA versata con split payment ammonta a quasi l'11% del totale versamenti IVA⁸², hanno concesso l'utilizzo del regime solamente in modalità provvisoria con deroga temporanea della durata di due anni “*a decorrere dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2017*”⁸³. Queste restrizioni erano motivate dalle pesanti ripercussioni che il sistema economico avrebbe potuto subire a causa della formazione di ingenti crediti IVA ancora difficilmente gestibili e da riassorbire per le imprese. Nonostante questi iniziali limiti il sistema è tutt'oggi in vigore in forza di successive modifiche e proroghe che oltre ad estenderne la durata hanno anche ampliato e ridotto i soggetti destinatari dallo split payment. La prima variazione al testo originario è avvenuta attraverso apposita comunicazione presentata alla Commissione il 16 febbraio 2017 dal il nostro Paese. Il Governo italiano ha chiesto infatti che la scadenza del 31 dicembre 2017 fosse prorogata al 30 giugno 2020. A mezzo della medesima richiesta l'Italia ha inoltrato anche istanza di ampliare l'ambito di interesse della deroga comprendendo le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuati verso le società controllate dalle pubbliche amministrazioni centrali e locali e alla società quotate in borsa incluse nell'indice Financial Times Stock Exchange Milano Indice di Borsa FTSE MIB 100. In seguito con lettera del 15 marzo 2017 la Commissione ha opportunamente informato gli altri Stati membri della richiesta presentata dal nostro Paese. A sua volta, con missiva del 16 marzo 2017 la Commissione ha informato il governo italiano che la stessa disponeva di tutte le informazioni necessarie per valutare la richiesta. L'iter di proroga e modifica si è poi concluso il 25 aprile 2017 con decisione del Consiglio di Esecuzione

⁸⁰ Consiglio dell'Unione Europea, Decisione n. 2015/1401, 2015, Articolo 1

⁸¹ Consiglio dell'Unione Europea, Decisione n. 2015/1401, 2015, Articolo 2

⁸² Cipollini Andrea, Bollettino delle entrate tributarie 2023, Ministero dell'Economia e delle Finanze, 2024, pag. 4.

⁸³ Consiglio dell'Unione Europea, Decisione n. 2015/1401, 2015, Articolo 4

dell'Unione Europea, con il quale si è autorizzata la Repubblica Italiana di prorogare ed ampliare l'anticipata misura speciale di deroga agli articoli 206 e 226 della direttiva 2006/112/CE e la correlata abrogazione della precedente decisione di esecuzione 2015/1401 a far data dal 31 dicembre 2017. Le modifiche richieste sono state approvate in seguito attraverso la Decisione 25/04/2017, n. 2017/784/UE, pubblicata il 6 maggio 2017, al numero L 118 in gazzetta ufficiale dell'unione europea. Le motivazioni che l'Italia ha addotto nel motivare la richiesta di proroga ed estensione erano che il Nostro paese aveva introdotto le promesse misure di controllo supplementari per consentire alle autorità fiscali la verifica incrociata delle operazioni dichiarate dagli operatori ed il monitoraggio dei flussi IVA su conti dello Stato bloccati ma tali misure di controllo non erano ancora attivate e pieno pertanto veniva richiesto maggiore tempo per valutarne l'efficacia nell'indurre i soggetti d'imposta a rispettare le debenze fiscali. L'estensione ai nuovi campi di applicazione è invece stata supportata dalle rilevazioni effettuate dal Nostro Paese che hanno dimostrato l'importante evasione che interessava le cessioni di beni e la fornitura di servizi ad ulteriori soggetti economici ritenuti altamente solvibili. La richiesta asseriva di comprendere nello split payment le attività controllate da pubbliche amministrazioni centrali e locali ed anche a una serie di società quotate in borsa incluse nell'indice FTSE MIB. Allo stesso modo della precedente richiesta del 2014, il governo italiano ha chiesto di poter imporre che l'IVA dovuta sulle cessioni ai già menzionati soggetti seguisse la normativa della Pubblica Amministrazione e che pertanto venisse versata da tali soggetti su un apposito conto bloccato dell'amministrazione fiscale. Già in sede di domanda alla commissione l'Italia si è resa conto di un cortocircuito fiscale in quanto uno degli effetti della misura è che, i fornitori della PA, delle aziende partecipate e delle società quotate sono soggetti passivi. Queste imprese, infatti, non potevano compensare l'IVA versata a monte con l'IVA percepita a valle con conseguente creazione di una cronica posizione creditoria verso l'Erario e relativa necessità di dover chiedere rimborsi dell'IVA all'amministrazione fiscale. Per affrontare questa problematica che sarebbe stata ostativa alla proroga ed in ottemperanza alla già citata Decisione del Consiglio dell'Unione Europea, il Nostro Paese ha agevolato le pratiche di rimborso e nella relazione presentata nel giugno 2016 il governo ha provato che il sistema dei rimborsi dell'IVA funzionava correttamente con tempo medio di rimborso dell'IVA non superiore ai tre mesi. Successivamente nell'ambito di una maggiore espansione dei crediti iva al fine di ridurre le richieste di rimborso e per certificare all'Unione Europea che lo smaltimento

degli stessi avveniva in maniera rapida, è stata ampliata la platea delle compensazioni tributarie possibili per le imprese. In aggiunta a quanto sopra, riguardo i maggiori controlli fiscali richiesti a livello europeo e poi introdotti vi è da annotare che nel 2014 è stato introdotto l'obbligo che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi alle pubbliche amministrazioni avvenissero a mezzo fattura elettronica. Il medesimo obbligo è stato poi esteso alla maggior parte degli altri contribuenti, infatti, dal 1° gennaio 2017 si applicano in maniera più estesa le misure di controllo supplementari quali fatturazione elettronica e la comunicazione obbligatoria all'agenzia delle entrate delle fatture emesse e ricevute. Le misure sopra indicate hanno lo scopo di consentire all'Erario di effettuare la verifica incrociata delle diverse operazioni dichiarate dagli operatori e il controllo dei versamenti IVA. In accordo tra il Nostro Paese e il consiglio Europeo si era concordato che l'introduzione delle misure digitali citate avrebbero portato a regime un sistema di controllo IVA e pertanto non dovrebbe essere stato più necessario derogare alla direttiva 2006/112/CE. Nella concessione della proroga al 30 giugno 2020 era stato espresso formalmente il comune accordo tra istituzioni europee e Governo italiano che non sarebbero seguite ulteriori proroghe. Nonostante la formalità sopra espresse contenute nella Decisione n. 2017/784 e le critiche sollevate dalle associazioni di categoria nel particolare l'ANCE, che raggruppa i costruttori edili, nel 2020 è stata approvata dall'UE una revisione dell'articolo 5 della suddetta decisione prorogando ulteriormente la data di conclusione del regime di deroga. La decisione di esecuzione del Consiglio UE n. 2020/1105 del 24 luglio 2020 ha infatti portato la nuova scadenza dello split payment al 30 giugno 2023. In un primo momento, al fine di dimostrare un graduale abbandono della deroga in favore del ritorno al regime tradizionale IVA, il nostro paese aveva avanzato la proposta congiunta di ridurre la platea di fornitori soggetti allo Split Payment escludendo quelli delle società quotate, salvo poi ritrattare e mantenere inalterato l'ambito di applicazione dello spit payment. La modifica è stata motivata nella richiesta presentata dall'Italia il 4 dicembre 2019, assumendo 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."* La motivazione sopra riportata è stata ulteriormente rafforzata dall'accadimento del fenomeno "Covid 19" che avendo fermato tutte le istituzioni non ha

permesso di programmare un eventuale termine naturale del regime. La decisione è stata infatti resa retroattiva mantenendo senza soluzione di attività la validità dello split payment⁸⁴. Nonostante l'approvazione della proroga di cui sopra, nel medesimo provvedimento l'Unione Europea ha osservato come la misura straordinaria abbia effetti collaterali importanti su alcune categorie di imprese, soprattutto sui fornitori delle P.A. e che è necessario che le contromisure attivate per bilanciare tali distorsioni debbano essere efficienti. Gli strumenti per limitare le problematiche delle imprese sono rappresentati dallo snellimento delle procedure di rimborso e compensazione. Il settimo comma delle premesse al dispositivo della decisione n. 2020/1105 riporta le indicazioni sull'argomento indicando quanto segue: *“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. In base alle informazioni fornite dall'Italia, i soggetti passivi che effettuano operazioni soggette al meccanismo di scissione dei pagamenti hanno diritto a ricevere il pagamento dei relativi crediti IVA in via prioritaria, entro il limite del credito derivante da tali operazioni. Tale prassi implica che le domande di rimborso relative al meccanismo di scissione dei pagamenti siano trattate in via prioritaria sia nel corso delle indagini preliminari sia durante il pagamento delle somme dovute per rimborsi non prioritari”*. Nonostante gli impegni a non effettuare ulteriori proroghe di durata e sebbene le critiche di istituzioni e associazioni di categoria verso la scissione dei pagamenti siano aumentate nel tempo, a luglio 2023 il nostro paese ha ottenuto un'ulteriore proroga all'applicazione del regime. Va però sottolineato come la proposta avanzata inizialmente nel 2020 di passare ad una graduale dismissione della deroga, pare sia stata intrapresa infatti l'ambito di applicazione è stato limitato alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi compiute a favore delle pubbliche amministrazioni e delle società soggette a controllo da parte di pubbliche amministrazioni. Sono quindi state escluse dall'applicazione del Reverse Charge tutte le cessioni realizzate dai fornitori nei confronti di società quotate in borsa incluse nell'indice «Financial Times Stock Exchange Milano

⁸⁴ Consiglio dell'Unione Europea, decisione di esecuzione n. 2020/1105, Modifica della decisione di esecuzione (UE) 2017/784, che autorizza la Repubblica italiana ad applicare una misura speciale di deroga agli articoli 206 e 226 della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, 2020
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32020D1105>

Indice di Borsa» («FTSE MIB»). La decisione di Esecuzione del Consiglio datata 25 luglio 2023 e rubricata al seriale n. 2023/1552 è l'ultimo della serie di provvedimenti che le autorità comunitarie hanno emanato in favore dell'Italia a riguardo dell'applicazione dello Split Payment. Gli effetti della norma prevedono l'ulteriore modifica della precedente decisione di esecuzione (UE) 2017/784, senza abrogazione completa della stessa, ma variandone alcuni articoli. L'articolo n.1 è stato soppresso in parte al fine di aggiornare i soggetti a cui imporre la deroga, escludendo le categorie di imprese sopra riportate. Nell'articolo n.3 è stata invece variata la sola data di termine per la consegna della relazione periodica sullo stato dei rimborsi e delle norme antifrode ed in ultima istanza la modifica dell'articolo 5 ha posticipato nuovamente il termine di validità per l'Italia dell'applicazione dello split payment, fissando la nuova fine al 30 giugno 2026. La terza e per ora ultima proroga al regime di deroga è stata redatta sulla scorta dei provvedimenti precedenti motivando essenziale il permanere dello strumento in ottica preventiva alle frodi IVA. In aggiunta alle precedenti giustificazioni, il nostro paese ha Integrato la richiesta adducendo alla necessità che *“lo Split Payment debba essere prorogato per evitare una regressione nell'ambito degli sforzi compiuti dal paese al fine di ridurre la differenza complessiva tra il gettito IVA previsto e l'importo effettivamente riscosso in Italia.”*⁸⁵. Tuttavia, al fine di dimostrare di onorare l'impegno di eliminare gradualmente la misura speciale e per assicurare alle istituzioni le condizioni minime per avvallare una nuova proroga, l'Italia ha previsto l'impegno di escludere dall'ambito di applicazione della suddetta misura le prestazioni eseguite nei confronti delle società quotate, a decorrere dal 10 luglio 2025.

Terminato l'exkursus relativo all'introduzione ed allo sviluppo del sistema dello Split Payment dedicato al Nostro Paese, risalta come il confronto delle varie disposizioni che sono succedute e le loro modalità di entrata in vigore, fanno riflettere sulla complessità del tema e di come sia gestito in maniera non completamente strutturale, demandando a costanti provvedimenti temporanei di proroga del termine di validità per incapacità del nostro paese di sostituire tale misura straordinaria. Le proroghe dell'ultim'ora e le promesse non sempre mantenute di rientrare nel regime tradizionale rappresentano un

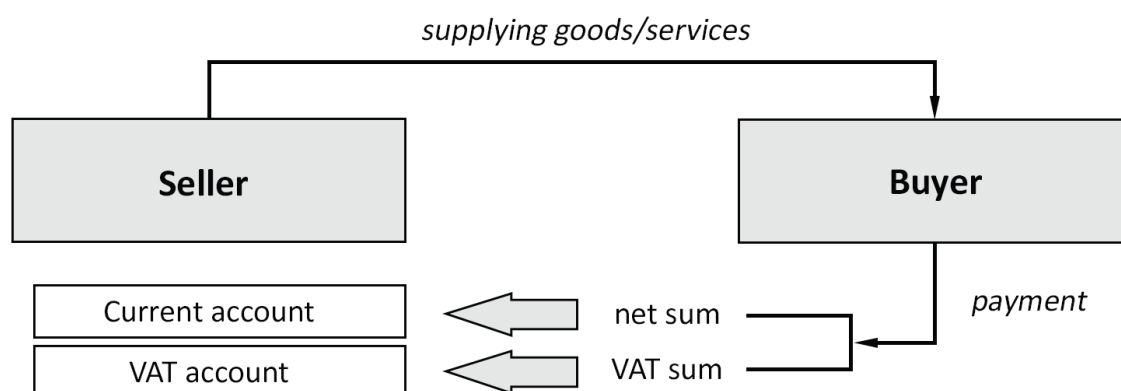
⁸⁵ Consiglio dell'Unione Europea, decisione di esecuzione n. 2023/1552, Modifica della decisione di esecuzione (UE) 2017/784, che autorizza la Repubblica italiana ad applicare una misura speciale di deroga agli articoli 206 e 226 della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, 2023
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32023D1552>

ostacolo alle attività produttive e una perdita di credibilità a livello internazionale ma soprattutto europeo per il Nostro Paese, che vanno ad evidenziare l'incapacità di gestire in maniera consona uno strumento fiscale dalle conseguenze rilevanti sul tessuto economico. Nel terzo capitolo del presente elaborato verranno riprese ed ampliate le critiche e le problematiche rilevate dal tessuto economico.

Guardano all'esterno dell'Italia altri paesi europei sono accomunati dall'esistenza di un elevato importo di perdite fiscali dovute a frodi Iva. Al pari dell'Italia difatti, allo scopo di arginare questo grave problema, ci sono alcuni stati dell'Est Europa nei quali sono in vigore regimi fiscali che si fondano sul concetto di frazionare il pagamento dell'imponibile della prestazione dall'importo dell'imposta, vincolando quest'ultimo in appositi conti sottoposti al controllo dell'amministrazione fiscale. È interessante quindi approfondire come lo stesso argomento è stato attuato in situazioni parallele a quella dell'Italia. La principale economia europea che attualmente adotta un sistema di scissione dei pagamenti è la Polonia. Lo Stato polacco, al fine di ridurre l'elevato Tax Gap rilevato al 23,9% (dato del 2015)⁸⁶ nel 2018 ha introdotto un regime di split payment molto semplice ma diretto, costruito sul concetto per cui l'acquirente paga l'imposta dovuta in un conto del venditore dedicato, utilizzato solo ai fini della gestione dell'Iva. L'introduzione è avvenuta in due stadi. In un primo momento tale sistema è stato attuato in via sperimentale e l'utilizzo da parte dei contribuenti era facoltativo. Questo ne ha permesso l'introduzione anche in assenza di autorizzazione da parte delle istituzioni europee. Il regime chiamato con l'acronimo SPM che significa split payment mechanism è stato introdotto con una disposizione approvata il 15 dicembre 2017 che modifica la legge sull'imposta su beni e servizi, introducendo due nuovi articoli: il 108-A (relativo allo split opzionale) ed il 112-B (revisione sanzioni) che sono entrati in vigore il 1° luglio 2018. Lo stesso provvedimento conteneva anche norme di regolamentazione dei flussi finanziari mirate ad ottenere una maggiore tracciabilità, a fornire maggiore stabilità nelle entrate da IVA e quindi a prevenire l'evasione della stessa, il che si sarebbe tradotto in una maggiore sicurezza fiscale, maggiore stabilità nell'esercizio delle attività commerciali e mantenimento di regole di concorrenza eque. Questa modifica ha introdotto il meccanismo di scissione dei pagamenti nel sistema fiscale polacco, basato su un modello

⁸⁶ Sarnowski Jan, Selera Paweł, Reducing the VAT gap: lessons from Poland, Polish Economic Institute, 2019 pag. 15

impiegato in Azerbaigian⁸⁷. Il seguente schema riporta graficamente la struttura dei flussi che è stata applicata.



Tuttavia, il governo polacco aveva in progetto l'attuazione in via obbligatoria, pertanto, al pari del nostro paese, ha successivamente attivato l'iter nei confronti delle istituzioni comunitarie allo scopo di ottenere l'approvazione della deroga per alcuni settori economici giudicati maggiormente a rischio frode.

Con l'approvazione delle istituzioni europee della deroga all'attuazione dello split payment si giunge quindi alla seconda fase di attuazione della scissione dei pagamenti, con attuazioni obbligatoria per i contribuenti indicati. Il 18 febbraio 2019, con la Decisione di esecuzione del Consiglio (UE) 2019/310, il Consiglio dell'Unione Europea ha infatti autorizzato la Polonia a introdurre il modello di scissione dei pagamenti come misura derogatoria dall'articolo 226 della Direttiva 2006/112/CE. La Polonia ha richiesto la possibilità di applicare questo modello dal 1° gennaio 2019 al 31 dicembre 2021. La Commissione Europea ha approvato il meccanismo di scissione dei pagamenti proposto con decorrenza a far data dal 1° marzo 2019 e termine il 28 febbraio 2022, come riportato nell'articolo 3 della Decisione di esecuzione del Consiglio (UE) 2019/310. L'ambito economico di applicazione del meccanismo era limitato ad alcuni settori produttivi, riportati nell'apposito allegato, che seguono a grandi linee i settori delle costruzioni e del recupero dei rottami e dei rifiuti. Al pari di quanto accaduto con il nostro paese, a ridosso della scadenza della deroga la Polonia ha chiesto di prorogare la sua scadenza. La

⁸⁷ Halasz Artur, Split payment mechanism and STIR – selected tools for improving the efficiency of tax collection on goods and services in the Republic of Poland, Institutiones Administrationis, 2022, pag. 13

Decisione di Esecuzione del consiglio UE del 5 aprile 2022⁸⁸ ha recepito la richiesta ed ha prorogato la deroga fino al 28 febbraio 2025.

Un ulteriore caso di applicazione dello split payment è fornito dalla Romania. Il paese dell'Est Europa ha necessariamente implementato tale misura a causa dell'elevato tax gap che nel 2015 ammontava al 37% portandolo nel poco invidiato podio del tasso di evasione tra i paesi dell'unione europea.⁸⁹ Nel 2014 il meccanismo dell'inversione contabile è stato introdotto per la prima volta dal governo rumeno limitatamente ai settori relativi la fornitura di energia, dei certificati verdi e nell'industria del legno⁹⁰. A seguire, la scissione dell'IVA è stata estesa su base opzionale in vigore dal 1° ottobre per alcune transazioni business to business in caso di arretrati fiscali del contribuente.

Nel novembre 2017 il governo rumeno ha chiesto quindi di derogare dal titolo XI della Direttiva IVA EU al fine di implementare lo split payment. La domanda presentata prevedeva di ottenere l'autorizzazione a imporre un meccanismo di scissione dei pagamenti obbligatorio per le persone giuridiche con arretrati fiscali o soggette a procedure di insolvenza. Successivamente, a partire dal primo gennaio 2018 il governo rumeno ha reso obbligatorio lo split payment nonostante la mancanza di apposita autorizzazione EU. Infatti, nel novembre dello stesso anno, la Commissione Europea ha ritenuto che il modello rumeno violasse la normativa dell'UE a causa delle sproporzionate sanzioni e dei costi imposti ai contribuenti, imponendo necessariamente delle modifiche⁹¹. La Romania non ha adottato misure per conformarsi a tali raccomandazioni. Al contrario, ha proceduto ad abrogare la scissione dei pagamenti un'ordinanza d'emergenza in vigore dal 1° febbraio 2020. L'abrogazione è stata probabilmente motivata a causa dei risultati deludenti che lo split payment aveva ottenuto, che ormai non giustificavano più gli effetti negativi imposti al tessuto economico. Infatti, nel periodo dal 2019 al 2021 il tasso di perdita di Iva si era ridotto solamente di circa un punto

⁸⁸ Consiglio dell'Unione Europea, decisione di esecuzione n. 2022/559, Modifica della decisione di esecuzione (UE) 219/310, relativamente all'autorizzazione concessa alla Polonia di continuare ad applicare la misura speciale di deroga all'articolo 226 della direttiva 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto

⁸⁹ European Commission, VAT Gap: EU countries lose €152 billion in 2015, showing urgent need for VAT reform, 2017, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_17_3441

⁹⁰ Mitran Daniela, Internal Auditing & Risk Management, European Trends in Split VAT, 2017, Athenaeum University of Bucharest, vol. 48(4), pag. 44

⁹¹ COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL in accordance with Article 395 of Council Directive 2006/112/EC, 2018 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018DC0666>

percentuale⁹². Considerato quanto riferito in premessa riguardo tale insuccesso è principalmente spiegato dalla mancanza di un adeguato sistema di controllo delle transazioni Iva. A dimostrazione di quest'ultima osservazione vi è da rilevare come a seguito della richiesta del governo rumeno del gennaio 2022, a giugno 2023 il Consiglio Europeo ha emesso apposita Decisione Esecutiva che approva un sistema di fatturazione elettronica da implementare nel paese.⁹³

2.3.1 Lo split payment in edilizia

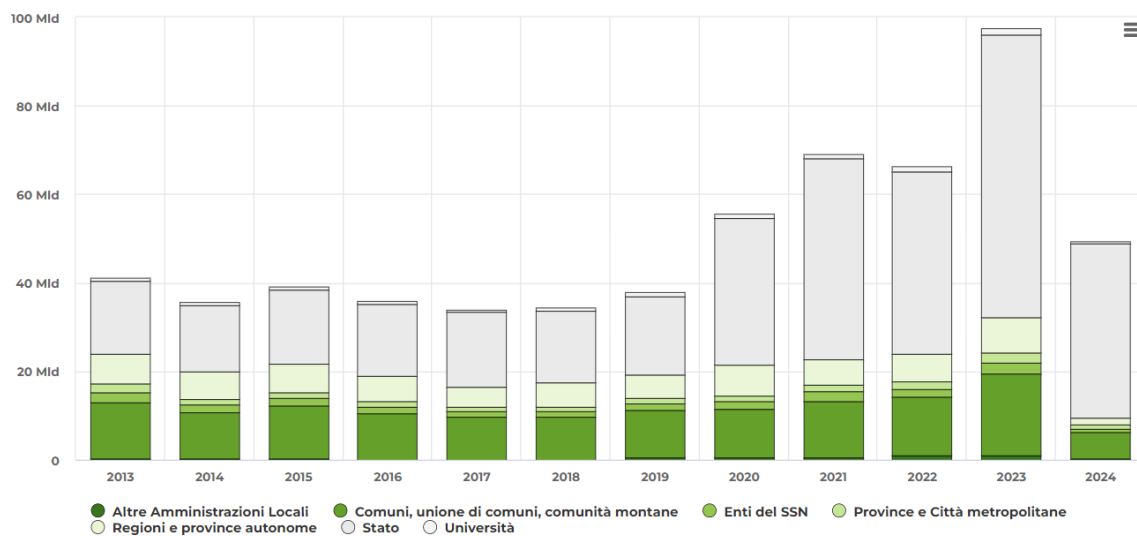
Al pari delle considerazioni tratte nel paragrafo precedente riguardante le implicazioni del reverse charge sul settore delle costruzioni, nella presente sezione saranno sottolineate le conseguenze sia positive che negative che la misura ha apportato al settore. Il presente approfondimento è ulteriormente motivato dal fatto che il settore nel quale storicamente i governi intervengono maggiormente è il settore delle costruzioni pubbliche o come nell'ultimo periodo negli incentivi ai privati al promuovere interventi di miglioramento del patrimonio all'edilizio. Questa consuetudine nell'investire spesa pubblica nel settore edilizio è determinata dall'effetto del moltiplicatore della spesa pubblica teorizzato da J.M. Keynes il cui concetto è alla base degli studi di macroeconomia. Il grande economista negli anni Trenta del secolo scorso, all'interno della più ampia ricerca che ha portato alla *"Teoria generale dell'occupazione, dell'interesse e della moneta"* ha elaborato il concetto per cui l'intervento dello Stato in economia genera un ritorno maggiore in termini di aumento del consumo aggregato rispetto al solo investimento. Questo fattore è determinato dalla correlazione positiva tra aumento spesa pubblica ed effetto sui consumi aggregati. Il maggior valore prodotto dipende se *"le risorse stanziare siano utilizzate in maniera efficiente, che le condizioni monetarie siano favorevoli, che non vi siano ripercussioni negative sul premio per il rischio sovrano"*⁹⁴. In normali condizioni di efficienza di mercato, infatti, ogni unità di valuta di spesa pubblica immessa genera un ritorno maggiore perché il consumo creato genera a cascata ulteriori consumi e così facendo si genera un volano. Il settore dell'edilizia è inoltre considerato il settore

⁹² European Commission, VAT Gap in the EU 2023 Report, 2023

⁹³ DECISIONE DI ESECUZIONE (UE) 2023/1553 DEL CONSIGLIO del 25 luglio 2023 che autorizza la Romania a introdurre una misura speciale di deroga agli articoli 218 e 232 della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto

⁹⁴ Busetti Fabio, Giorgiantonio Cristina, Giorgio Ivaldi, Sauro Mocetti, Alessandro Notarpietro e Pietro Tommasino, Questioni di Economia e Finanza, Capitale e investimenti pubblici in Italia: effetti macroeconomici, misurazione e debolezze regolamentari, Banca d'Italia, 2019

economico chiave dove intervenire per supportare la crescita dell'economia in quanto ha la capacità di trasmettere in maniera più rapida e fluida a tutti i settori produttivi la spinta dei nuovi investimenti e ha il vantaggio di dare lavoro a persone con qualifiche molto varie, dall'ingegnere al geometra, dall'architetto al muratore. Se le risorse vengono impegnate in infrastrutture quali strade, ferrovie e porti, il ritorno è ancora maggiore perché aumenta in maniera egemone la competitività delle imprese della zona di intervento. Considerati i fattori di questa premessa è ragionevole comprendere il motivo per cui la spesa pubblica è incardinata nel settore dell'edilizia e come su di questo settore giochi un ruolo importante. Da questo presupposto si deduce come l'introduzione dello split payment nei confronti dei fornitori della Pubblica Amministrazione abbia conseguenze in particolare nei confronti delle imprese del settore edile pubblico. La Banca Dati Nazionale Opere Pubbliche, portale curato dalla Ragioneria Generale dello Stato riporta che nel 2023 gli investimenti pubblici sono stati pari a circa 97 miliardi, come da grafico sotto riportato.



Questi valori rappresentano tutti i trasferimenti che a titolo di opere pubbliche sono stati trasferiti dalle amministrazioni pubbliche alle imprese. Rapportando questo dato con i dati dell'Istat che riportano l'ammontare del PIL italiano del 2023 a 2085 miliardi ⁹⁵risulta

⁹⁵ Istat, comunicato stampa, PIL E INDEBITAMENTO DELLE AP - ANNO 2023, 2024, <https://www.istat.it/it/archivio/294373#:~:text=Nel%202023%20il%20Pil%20ai,cresciuto%20dello%200%2C9%25>

che la spesa per investimenti è stata pari al 4,65% del prodotto interno lordo. Questi dati assumono particolare importanza se confrontati con il valore medio dell'incidenza del settore edilizio nel pil italiano, che è pari al 13,8% per l'anno 2022⁹⁶. Rapportando quindi i dati ricavati otteniamo che più di un terzo del settore delle costruzioni è attualmente commissionato dalla Pubblica Amministrazione e di conseguenza questa parte importante del mercato edilizio è soggetta a Split Payment.

2.3.2 Funzionamento dello Split payment

Nel paragrafo precedente è stato trattato il percorso di sviluppo del regime fiscale dello split payment, con un breve inciso relativo ad altre situazioni di applicazione. Nel seguito di questa breve sezione si andrà più nel dettaglio per analizzare le modalità operative di applicazione adottate dall'Italia opponendo anche un confronto in termini di efficienza con le situazioni di Polonia e Romania.

In Italia la scissione dei pagamenti si applica in forza al già citato art. 1 comma 629, lettera b) della L.190/2014 ("c.d. Legge di stabilità 2015"). Tale norma ha introdotto nel DPR n. 633 del 26 ottobre 1972 ("c.d. Decreto IVA") il nuovo art. 17-ter, prevedendo così dal 1° gennaio 2015 il nuovo meccanismo di assolvimento dell'IVA per le operazioni verso la Pubblica Amministrazione. La deroga consiste nel porre a carico del cessionario/committente PA l'obbligo di versare direttamente all'Erario l'IVA riportata dal fornitore in fattura, in deroga al sistema normale secondo cui l'IVA è invece pagata dal committente al fornitore, il quale poi la versa all'Erario al netto dell'imposta detraibile sui propri acquisti. Il destinatario della fattura, intesa come la PA committente, dovrà versare quindi direttamente all'erario e non più al fornitore l'importo dell'IVA indicata nella fattura ricevuta. Restando dal punto di vista operativo, i fornitori interessati hanno l'obbligo di emettere fattura evidenziando come per il regime tradizionale l'IVA dovuta sulla singola fornitura ed indicando in descrizione della fattura l'annotazione "operazione soggetta a scissione dei pagamenti ai sensi dell'art. 17-ter del DPR n. 633/1972". Tale IVA, tuttavia, non concorrerà al calcolo della liquidazione periodica del fornitore come debito verso l'Erario poiché verrà trattenuta dalla PA committente e versata direttamente da

⁹⁶ Bellicini Lorenzo, XXIV Rapporto congiunturale, CRESME, 2023

quest'ultima all'Erario secondo specifiche modalità. L'importo esigibile del documento non è infatti formato da imponibile sommato all'IVA ma è pari al solo imponibile.

Il fornitore, si trova così nell'impossibilità di compensare l'IVA assolta sugli acquisti con IVA a debito generata dalle forniture alla PA; pertanto, nel breve/medio periodo il fornitore subirà uno svantaggio finanziario derivante dall'incremento del proprio credito IVA. A tal proposito, per ovviare parzialmente a questo svantaggio finanziario, è stata modificata la norma sui rimborsi IVA. Nel dettaglio, l'art.30, secondo comma, lettera a) del Decreto IVA ha inserito i fornitori della PA tra i soggetti che avranno la possibilità di chiedere a rimborso in via prioritaria il credito IVA, sia annualmente che trimestralmente. Per definire i soggetti ricompresi nell'obbligo di scissione dei pagamenti occorre richiamare l'articolo 17-ter del D.p.r. 633/1972 che impone il regime IVA di deroga nei confronti delle Amministrazioni pubbliche, così come definite dall'articolo 1, comma 2, della L. 196/2009 e successive modificazioni e integrazioni, degli Enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona delle Fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70% delle Società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 2), del Codice civile, direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei ministri e dai Ministeri delle Società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del Codice civile, da amministrazioni pubbliche o dagli enti e società di cui ai punti precedenti o di cui al punto successivo delle Società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70%, da amministrazioni pubbliche o dagli enti e società di cui ai punti precedenti ed infine delle Società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana.

Al fine di individuare correttamente ed inequivocabilmente i soggetti nei confronti dei quali deve essere applicato tale meccanismo, ulteriori due strumenti fungono da fonte normativa. Il primo mezzo è costituito dai cd. "Elenchi" che resi disponibili annualmente (entro il 20 ottobre, con efficacia a partire dall'anno successivo) sul sito internet del Dipartimento delle Finanze. Va sottolineato che i soggetti interessati, in occasione della pubblicazione degli elenchi aggiornati, devono verificare il proprio corretto inserimento in lista e, ove necessario, segnalare al Dipartimento delle Finanze mancanze o errori, utilizzando un apposito modulo messo a disposizione sul medesimo sito. Gli elenchi,

infatti, devono consentire di individuare agevolmente tutti i soggetti nei confronti dei quali deve essere applicato lo *Split Payment*, ad eccezione delle pubbliche amministrazioni. Per queste ultime, infatti vige un secondo strumento rappresentato dall'Elenco IPA. Quest'ultimo elenco consiste nell'Indice dei domicili digitali delle Pubbliche Amministrazioni e dei Gestori di Pubblici Servizi e costituisce anche l'archivio di riferimento per l'individuazione dei codici degli uffici di fatturazione elettronica e per l'emissione degli ordini di acquisto elettronici. L'importanza degli elenchi sopra citati è fondamentale in quanto, come precisato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 27/2017, l'inclusione nei citati elenchi determina un effetto costitutivo e, pertanto, la scissione dei pagamenti deve ritenersi applicabile solo nei confronti dei soggetti presenti nelle liste aggiornate. Inoltre, la loro esistenza rende superflua la richiesta di attestazione circa l'applicazione del suddetto regime eventualmente richiesta dal fornitore ex art. 17-ter c. 1-*quater*. Nonostante la normativa sia chiara è buona norma, quanto meno ai fini pratici e per evitare errate fatturazioni e conseguenti note di credito, che il referente della P.A. o del soggetto a *split payment* abbia cura di informare il fornitore sulla necessità di applicare la deroga qualora quest'ultimo abbia dubbi sulla consistenza o meno dell'obbligo.

In linea generale tutti i fornitori dei soggetti presenti sugli elenchi sono tenuti all'obbligo di applicare lo *split payment*. Le uniche eccezioni per cui non si applicano le disposizioni dell'art. 17-ter sono tre. La prima esclusione riguarda le operazioni per le quali il soggetto destinatario quindi la P.A. committente, riveste in base a specifiche disposizioni, lo status di debitore IVA. In osservanza al primo comma del citato art. 17-ter, sono quindi escluse dal meccanismo speciale dello *Split Payment* le operazioni alle quali, ai sensi degli articoli 17, comma 6, e 74 del DPR 633/1972 l'imposta si applica con il meccanismo del *reverse charge*. È opportuno sottolineare che quando sussistono i presupposti soggettivi e oggettivi previsti, il meccanismo del *reverse charge* prevale su quello dello *Split Payment*. Il secondo caso di esclusione dal *reverse charge* riguarda le prestazioni di servizi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito. Il comma 1-*sexies* del citato art. 17-ter dispone che la scissione dei pagamenti non si applica alle prestazioni di servizi rese dai fornitori i cui compensi sono assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito ovvero a ritenuta a titolo di acconto. L'articolo 1-*quinquies* esclude dal regime di deroga le prestazioni effettuate nei confronti degli 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. L'ultima fattispecie di esclusione riguarda le operazioni esenti, non imponibili e, in generale tutte le situazioni per cui non vi è alcuna IVA esposta in fattura. Per queste operazioni non è infatti necessario applicare il regime della scissione.

Dal lato del soggetto committente abbiamo visto come vige l'obbligo di versare l'imposta trattenuta. L'art. 5, comma 01, del DM riguardo l'assolvimento di tale incombenza dispone che "Le pubbliche amministrazioni e le società che effettuano acquisti di beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali, in relazione alle quali sono identificate agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, effettuano il versamento dell'imposta dovuta ai sensi dell'articolo 17-ter del decreto n. 633 del 1972 con modello F24 entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta diviene esigibile, senza possibilità di compensazione e utilizzando un apposito codice tributo". La circolare dell'Agenzia delle Entrate N. 27/E del 07 novembre 2017 fornisce ulteriori chiarimenti in materia. Infatti, le PA e Società che effettuano acquisti di beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali, dando evidenza nei registri IVA, possono effettuare il versamento dell'IVA dovuta entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta diviene esigibile. In via eventuale possono in ogni caso, effettuare distinti versamenti per l'IVA dovuta in ciascun giorno del mese, relativamente al complesso delle fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile in tale giorno. In alternativa a quanto sopra previsto, il comma 1 dell'art. 5 del DM consente di avvalersi della possibilità di annotare le fatture di acquisto nel registro di cui agli art. 23 o 24 del DPR n. 633 del 1972 entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile, con riferimento al mese precedente. In tali casi, l'imposta dovuta partecipa alla liquidazione periodica del periodo di esigibilità mese o trimestre in relazione al regime adottato.

Per quanto concerne gli aspetti meramente contabili ai fini della corretta compilazione del documento in formato elettronico, occorre ricordare una peculiarità: la fattura dovrà riportare nell'apposito campo denominato "esigibilità IVA" (campo 2.2.2.8 del file XML) il valore "S (che significa scissione dei pagamenti)", seguito dalla già citata apposita dicitura riportante il relativo richiamo normativo (ad es.: "Operazione soggetta a split payment ai sensi dell'articolo 17-ter del D.p.r. 633/1972"). L'applicazione del regime IVA di *Split Payment* non esonera i soggetti d'imposta, né il fornitore né il cliente dalla registrazione del documento IVA e dall'iscrizione dello stesso all'interno degli appositi registri IVA.

Vista la non consuetudine dei movimenti contabili necessari alle corrette scritture, analizziamo per primo il comportamento che deve mantenere il fornitore che emette la fattura.

L'IVA su vendite, benché esposta in fattura, non costituisce un debito per il fornitore a causa dell'applicazione del regime di *Split Payment*. La stessa, pertanto, non viene neppure esplicitata dai principali gestionali di contabilità e non impatta in alcun modo sulla liquidazione IVA periodica del fornitore. Una corretta registrazione implica comunque il passaggio dell'importo IVA su appositi conti. La scrittura contabile riporterà l'operazione di vendita seguendo lo schema riportato in seguito:

	Dare	Avere
Crediti v/cliente X	1.320,00	
Iva su vendite <i>Split Payment</i>		120,00
Ricavi delle vendite		1.200,00

Successivamente alla scrittura di cui sopra, è necessario neutralizzare l'importo legato all'Iva quindi si procederà alla compensazione tra IVA a debito e crediti verso il cliente (PA). Molti programmi di contabilità lo chiamano incasso da split payment.

	Dare	Avere
Iva su vendite <i>Split Payment</i>	120,00	
Crediti v/cliente X		120,00

Il fornitore incasserà successivamente l'importo pari al solo imponibile esposto in fattura, ed il debito del cliente sarà così chiuso.

Procedendo ad analizzare il comportamento che deve tenere l'acquirente soggetto a *Split Payment* che riceve la fattura, quest'ultimo registrerà in contabilità il movimento seguendo presumibilmente lo schema di seguito riportato:

	Dare	Avere

Merci c/acquisti	1.200,00	
Iva su acquisti <i>Split Payment</i>	120,00	
Iva su vendite <i>Split Payment</i>		120,00
Debiti v/fornitore Y		1.200,00

In sostanza, il cliente maturerà un credito Iva a fronte dell'imposta dovuta sull'acquisto effettuato, come accadrebbe ordinariamente per un qualsiasi acquisto, ma, al contempo, sarà tenuto al versamento dell'Iva vendite non versata dal fornitore e posta a suo carico dal Legislatore. Si tratta di una somma a zero a compensazione totale interna all'operazione ai fini della liquidazione Iva.

Il capitolo qui in conclusione ha analizzato dal punto di vista teorico il funzionamento dei due istituti. Le nozioni e le motivazioni di applicazione riportate sono necessarie per comprendere il tema ed evidenziano ancora una volta come tra tutti i settori dell'economia, il settore edile è stato quello più interessato da questa normativa. Seppur sviluppati in maniera autonoma entrambi i regimi toccano profondamente il settore delle costruzioni e per questo motivo un gran numero di attività del settore hanno subito maggiormente il peso di queste riforme. Infatti, anche volendo modificare il core business da clientela pubblica o privata al fine di limitare il problema degli ingenti crediti IVA, le imprese incontravano comunque l'obbligo di applicazione dei regimi di privazione dell'IVA sulle vendite. La mia esperienza lavorativa unita a questo dato di fatto di concentrazione degli effetti, mi ha convinto a prendere più volte il settore edile come riferimento per le discussioni seguenti.

CAPITOLO III

CONSEGUENZE PER LE IMPRESE

I capitoli e gli approfondimenti che hanno anticipato la presente sezione hanno trattato soprattutto argomenti tecnici e teorici. I dati e le norme sopra riportate hanno lo scopo di approfondire la conoscenza a riguardo dei regimi IVA oggetto di discussione per preparare al meglio il lettore alle seguenti riflessioni. Il capitolo in apertura ragionerà in merito alle conseguenze che le attività produttive devono sostenere ai fini della pubblica utilità, intesa come riduzione delle frodi IVA, ponendosi in ottica imparziale, critica ma non polemica. Con questo fine saranno trattati anche gli eventuali effetti positivi prodotti sia alle stesse imprese sia all'Erario, i quali verranno commisurati e confrontati ove possibile con le conseguenze negative, alla ricerca di una sorta di bilancio costo-opportunità. Il capitolo non è suddiviso in due sezioni, split payment e reverse charge, in quanto le conseguenze che i regimi riflettono sulle imprese sono sostanzialmente i medesimi e legati agli ingenti crediti iva che si formano. Verranno piuttosto considerati gli argomenti in considerazione della tipologia di effetti che causano ad esempio costi finanziari, amministrativi o il quadro sanzionatorio.

3.1 COSTI ECONOMICI E FINANZIARI PER LE IMPRESE

Le conseguenze legate all'introduzione dei regimi IVA che qui sono la materia della discussione, implicano alle imprese che ne sono coinvolte dei costi che ne appesantiscono la competitività. Alcuni di questi oneri sono diretti e di semplice individuazione mentre altri, impliciti necessitano di più accurate stime. Nel seguito si procederà ad un'analisi puntuale di ogni fattore alla quale seguirà poi un quadro riassuntivo.

Come ben noto, lo split payment ed il reverse charge, indipendentemente dai meccanismi teorici e dagli ambiti di applicazione che li contraddistinguono, hanno il comune risultato di non far ricevere al prestatore l'IVA sulle vendite. Questa realtà comporta la costante esistenza di crediti fiscali dovuti all'IVA sulle vendite non compensata. Prima di scendere nel dettaglio delle conseguenze che quest'immobilizzo temporaneo di risorse comporta, è utile analizzare in breve le procedure previste che portano dall'insorgere del credito fino alla sua estinzione. Nelle situazioni più comuni nel settore dell'edilizia pubblica, l'impresa non ha modalità di compensare l'IVA sulle vendite in maniera commisurata con quanto a credito per l'IVA sugli acquisti, pertanto, mensilmente (o trimestralmente se si opta per la

liquidazione trimestrale) la liquidazione dell'IVA riporterà un credito verso l'Erario. A questo credito, non è però immediatamente utilizzabile a rimborso o a compensazione in quanto la relativa istanza è possibile con la dichiarazione annuale Iva o, per ciascuno dei primi tre trimestri dell'anno, presentando domanda tramite il modello Iva TR. Ai fini della correttezza della domanda, è necessario che alla dichiarazione fiscale sia apposto il visto di conformità da parte di un professionista abilitato. Questa procedura che analizzeremo nel seguito è condizione obbligatoria. Solo a seguito dell'apposizione del visto per l'impresa sarà possibile provvedere a compensare il credito IVA con altri tributi (a partire dal 16 del mese successivo all'apposizione del visto) o procedere con la richiesta di rimborso. Le condizioni di rimborso annuale ed infrannuale sono state ampiamente modificate nel 2014 con decorrenza dal 01 gennaio 2015 in seguito all'introduzione dello split payment e dell'estensione del reverse charge. La materia è normata dall'art. 30 del DPR 633 del 1972 il quale articolo a seguito delle modifiche del 2015 al secondo comma lettera a) indica che il rimborso è richiedibile quando l'attività esercitata in via esclusiva o prevalente, comporta l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni, computando a tal fine anche le operazioni effettuate a norma dell'articolo 17, quinto, sesto e settimo comma, nonché a norma dell'articolo 17-ter. Le modifiche sono state necessarie per consentire alle imprese che accumulavano crediti IVA importanti a seguito dell'applicazione dei regimi IVA di deroga, di poter smobilizzare tali risorse. L'Unione Europea, come visto in precedenza ha reso centrale il tema della velocità dei rimborsi, ponendolo come condizione necessaria per le successive proroghe.

A partire dalle considerazioni di cui in precedenza, è evidente che uno dei maggiori problemi legati alle deroghe in materia di IVA sia la privazione nel breve periodo della liquidità alle imprese. Riprendendo quanto già riportato nel primo paragrafo, l'IVA teoricamente non rappresenta un costo per le imprese in quanto è a carico del consumatore finale. Per le attività produttive l'imposta è neutrale a seguito dell'applicazione del meccanismo di detrazione dell'imposta pagata a monte verso i fornitori. Nonostante questa importante premessa, non è da sottovalutare come ai fini pratici il sistema dei crediti e dei debiti generati dalle liquidazioni IVA abbiano un grande peso. Un generico fornitore in regima IVA tradizionale, infatti, all'emissione di una fattura provvede alla contestuale iscrizione di un credito esigibile verso il cliente e di un debito verso lo Stato. Il debito però va saldato entro il sedicesimo giorno del mese successivo,

pertanto, il fornitore ha a disposizione una certa liquidità per un breve periodo di tempo senza che questa abbia costi finanziari. Alla scadenza del versamento poi il debito verso lo stato non è da versare integralmente ma sarà da versare solamente la differenza positiva frutto della liquidazione che compensa i crediti derivanti dagli acquisti. I regimi di deroga interrompono questo ciclo equilibrato e, con modalità differenti, implicano che il fornitore sia escluso dall'incasso dell'IVA sulle vendite ma debba pagare l'IVA ai fornitori in fase di acquisto. In questa maniera la compensazione in sede di liquidazione sarà sbilanciata e l'impresa iscriverà un credito. Questo credito non è però di immediato realizzo in quanto come abbiamo visto in premessa è necessario attendere l'IVA trimestrale per poter richiedere la compensazione con i contributi o il rimborso. In questo lasso temporale l'attività economica si vede quindi privata di risorse proprie con la necessità di sostituirle con capitale proprio o di terzi. Il tema della liquidità è cruciale nel corretto funzionamento di un'impresa ed ogni variazione della stessa determina costi o benefici non trascurabili. Considerato lo sbilancio che è creato dall'introduzione dei regimi IVA del reverse charge e dello split payment, allo scopo di dare un riferimento del possibile costo in conto economico, a mezzo del presente elaborato si è stimato un valore espresso in termini percentuali che commisurasse il costo finanziario determinato dalla mancanza di liquidità in relazione ai ricavi.

Per calcolare il valore è stato necessario effettuare delle semplificazioni. La prima assunzione adottata è la condizione per cui l'impresa fatturi esclusivamente in regime di reverse charge o di split payment (assunzione non estrema ma possibile) pertanto tutta l'IVA degli acquisti andrà a credito. La seconda semplificazione prevede che l'IVA a credito determini un ammanco di cassa nel breve periodo e che questo crei la necessità di coprire il fabbisogno con capitali di terzi a debito. Il costo di questo fabbisogno è stato successivamente calcolato prendendo a riferimento i tassi di indebitamento medio relativi al mese di dicembre 2023 forniti dall'ABI. I calcoli in seguito riportati sono stati effettuati al fine di ottenere dei risultati su base percentuale, il più possibile attendibili. Per raggiungere lo scopo era necessario commisurare a quanto ammontava su base cento l'importo dell'IVA a credito di ogni mese, così da poter calcolare su di essi gli interessi relativi a tali importi. Per calcolare l'Iva a credito si è reso necessario calcolare il totale degli acquisti medi di un mese pertanto sono stati estratti i valori medi del settore attraverso l'utilizzo della banca dati AIDA. L'estrazione è stata effettuata limitatamente al totale delle vendite ed alle voci di conto economico riclassificato B6 (materie prime),

B7(servizi), B8(godimento beni di terzi), che teoricamente accolgono gli acquisti principali. La percentuale così ricavata è stata detratta dai ricavi, considerati in valore unitario 100, il risultato ottenuto rappresenta in modo approssimativo l'imponibile medio mensile degli acquisti. L'importo così ottenuto è stato considerato come base di calcolo per l'IVA a credito e quindi per gli interessi. Per semplicità di calcolo è stato considerato il tempo medio di tre mesi in quanto la possibilità di compensazione dell'imposta avviene sulla dichiarazione IVA trimestrale e può avere effetto dal sedicesimo giorno successivo all'invio. Se consideriamo il periodo di quattro mesi per il primo mese, tre mesi per il secondo mese e due mesi per l'ultimo mese otteniamo il valore medio di tre mesi. Per precisione vi è anche da rilevare che è stato considerato il periodo più limitato in quanto se fossero state considerate le tempistiche del rimborso (quattro mesi in media dalla richiesta) gli importi degli interessi sarebbero aumentati considerevolmente. I risultati ottenuti, riportati nella tabella di seguito allegata, dimostrano come la sola mancanza della liquidità legata al credito IVA inesigibile nel brevissimo periodo, comporti alle imprese un maggiore onere dello 0,25% sulle vendite totali. Commisurando tale percentuale al ROS del settore, pari al 6,77 %⁹⁷ appare evidente che una parte non trascurabile del risultato di gestione sia assorbita da questo costo indiretto.

<u>Descrizione</u>	<u>Valori</u>
Unità di fatturato su base mensile	100,00
Tasso finanziamento imprese (Rif.to dicembre 2023 fonte ABI)	5,69%
Totale acquisti del mese (valore medio B6+B7+B8)	82,19
IVA a credito su acquisti 22% su acquisti	18,08
Interessi medi (3mesi) su iva a credito	0,25

Nel prospetto sopra riportato è stato considerato per i calcoli il tasso medio sulle nuove operazioni di finanziamento alle imprese, con riferimento al periodo di dicembre 2023 così come riportato nell'ultima riga della tabella di seguito riportata.

⁹⁷ Banca dati AIDA, interrogazione effettuata sul portale

Tabella 9

Italia: tassi d'interesse bancari sugli impieghi e rendimenti guida (medie mensili - valori %)									
	Tassi d'interesse bancari sui prestiti in euro a famiglie e società non finanziarie in Italia			Tasso di riferim. BCE ²	Tassi interbancari				
	Totale ¹ (consistenze)				Area euro		Usa	Giappone	Uk
	di cui: alle società non finanziarie (nuove operazioni)	di cui: alle famiglie per acquisto di abitazioni (nuove operazioni)			Euribor a 3 mesi	IRS a 10 anni	a 3 mesi	a 3 mesi	a 3 mesi
dic-18	2,55	1,47	1,89	0,00	-0,31	0,85	2,79	0,05	0,90
dic-19	2,49	1,37	1,44	0,00	-0,40	0,13	1,91	0,02	0,79
dic-20	2,28	1,38	1,25	0,00	-0,54	-0,26	0,23	-0,06	0,03
dic-21	2,13	1,18	1,40	0,00	-0,58	0,17	0,21	-0,05	0,16
dic-22	3,20	3,55	3,01	2,50	2,07	2,81	4,74	-0,01	3,78
gen-23	3,53	3,72	3,59	2,50	2,35	2,81	4,81	-0,01	4,01
feb-23	3,65	3,55	3,76	3,00	2,64	2,97	4,89	-0,01	4,21
mar-23	3,80	4,30	4,00	3,50	2,91	3,05	5,05	0,00	4,33
apr-23	4,00	4,52	4,17	3,50	3,17	3,00	5,25	0,00	4,52
mag-23	4,11	4,81	4,22	3,75	3,37	3,02	5,38	0,00	4,73
giu-23	4,25	5,04	4,27	4,00	3,54	3,01	5,53	-0,02	5,09
lug-23	4,43	5,09	4,19	4,00	3,67	3,11	5,58	0,00	5,49
ago-23	4,49	5,01	4,29	4,25	3,78	3,17	5,64	0,00	5,53
set-23	4,61	5,35	4,21	4,50	3,88	3,24	5,66	0,00	5,52
ott-23	4,71	5,46	4,35	4,50	3,97	3,41	5,66	0,02	5,40
nov-23	4,76	5,59	4,50	4,50	3,97	3,10	5,64	-0,01	5,36
dic-23	4,76	5,69	4,42	4,50	3,94	2,58	5,63	0,03	5,34

Note: per i tassi bancari ultimo mese stime SI-ABI.

1 Tasso medio ponderato.

2 Dato di fine periodo

Fonte: Elaborazione Ufficio Analisi Economiche ABI su dati Banca d'Italia e SI-ABI

98

Sul precedente prospetto di costo si è inoltre ipotizzato l'arco temporale che intercorre tra le liquidazioni IVA alla dichiarazione fiscale trimestrale. Come ben sappiamo però in caso di richiesta di rimborso IVA è necessario attendere in media ulteriori 90 giorni per vedere erogato il credito vantato. Premesso quanto sopra, analizzata la tipologia di credito da smobilizzare ed in virtù delle evidenze concrete presenti nel settore ho applicato la conoscenza assorbita tra gli anni di lavoro e di studio per realizzare delle successive considerazioni di tipo finanziario. La tipologia di operazione che è necessario finanziare va sempre relazionata con lo strumento che è più adeguato, tenendo a mente che il finanziamento non è l'unico mezzo a disposizione per reperire liquidità ed a volte non è nemmeno possibile o desiderato. I finanziamenti, per loro natura, hanno alcuni aspetti negativi che in certi casi non sono voluti. Innanzitutto, il finanziamento comporta un appesantimento delle dotazioni finanziarie dell'azienda, rilevabile anche in bilancio. Si assiste infatti, ad un aumento delle fonti di terzi e in casi dove la leva finanziaria è già elevata questo può comportare implicazioni non desiderate come riflessi negativi sui rating o su altre valutazioni esterne, che possono creare difficoltà all'azienda nell'accesso di fidi commerciali o di fidi da fornitori che lavorano con il credito certificato. Questo perché nell'analisi di fido eseguita per fattori di rischio, tutte le informazioni strategiche,

redditali, patrimoniali ma soprattutto finanziarie, concorrono alla formazione del giudizio sul credito da affidare⁹⁹. Sempre in relazione al rating creditizio, l'immobilizzazione su crediti IVA di risorse finanziarie va a peggiorare uno degli indici finanziari più importanti, l'indice di liquidità detto anche quick ratio. L'indicatore permette di evidenziare se i fabbisogni espressi in termine di liquidità sono in equilibrio con le fonti aventi affini scadenze nel breve termine. Il parametro di riferimento ottimale è ottenere un valore di 0,7-0,8, che raggiunge tuttavia l'unità in occasione di imprese prive di scorte e attivo a breve¹⁰⁰. Un ulteriore accezione negativa del finanziamento è l'eventuale richiesta di garanzie aggiuntive che in questo caso vanno ad impegnare altri beni societari o addirittura il patrimonio di amministratore o soci sulle attività di dimensioni medio piccole. Ogni finanziamento erogato viene poi inserito nella cosiddetta Centrale Rischi della Banca d'Italia e segnala agli istituti di credito o chiunque abbia interesse nell'azienda, le linee di credito aperte. In aggiunta a quanto sopra in ultima battuta vi è da ricordare come la pratica di finanziamento, se non accolta, è comunque segnalata dalla banca emittente della proposta presso i sistemi informativi creditizi. La segnalazione di non finanziamento comporta l'iscrizione per un dato periodo di tempo (Banca dati CRIF detiene per 90 giorni) e questa variabile incide negativamente sulla decisione di finanziamenti di altri istituti di credito. Considerati gli aspetti soprariportati, sempre più imprese che necessitano di accedere alla liquidità immobilizzata dal credito IVA, utilizzano altri strumenti creditizi strutturati sullo smobilizzo diretto del credito in questione. Uno degli strumenti più utilizzati in questo campo è il factoring. Il factoring è un contratto in base con il quale un soggetto (cedente) cede ad un altro soggetto (factor) i crediti presenti o futuri, nei confronti di uno o più debitori rivenienti dalla sua attività imprenditoriale¹⁰¹. Il cessionario (factor) dietro un corrispettivo, si impegna a fornire una serie di servizi che vanno dalla contabilizzazione, alla gestione, alla riscossione dei crediti ceduti fino alla garanzia dell'eventuale inadempimento dei debitori, ovvero al finanziamento attraverso il pagamento anticipato dei crediti ceduti. I vantaggi del factoring rispetto ad altre linee di credito consistono nello smobilizzo in breve periodo di crediti che normalmente hanno tempi di pagamento superiori rispetto a quello dei crediti di natura commerciale, disponendo di uno strumento finanziario aggiuntivo al fido

⁹⁹ De Laurentis Giacomo, *Analisi finanziaria e processi del credito dopo le linee guide EBA*, Bancaria Editrice, 2021, pag. 121

¹⁰⁰ Avi Maria Silvia, *Il sistema informativo integrato*, Cafoscarina, 2019, pag. 221

¹⁰¹ Gervasoni Anna, *Finanziare l'impresa*, Il sole 24 Ore, 1999, pag. 74

bancario. Il credito inoltre è gestito da uno specialista che si occupa delle fasi di incasso. Come accennato, le società che offrono questo strumento permettono di scegliere tra due principali soluzioni, differenziate in relazione al soggetto cui resta in capo il rischio di solvenza del debitore. Il factoring pro solvendo indica la non assunzione da parte del cessionario del rischio della solvenza del debitore. Il rischio del mancato pagamento da parte del debitore rimane quindi a carico del cedente. Il factoring pro-soluto, invece, determina l'assunzione da parte del Cessionario del rischio della solvenza del Debitore. In caso di operazioni pro-soluto è data la facoltà da parte dell'istituto finanziario del rischio di assumersi il rischio di insolvenza dei debitori. I factoring pro-soluto sono ulteriormente differenziati in una sottocategoria denominata solitamente Factoring Pro Soluto IAS. Questa tipologia di strumenti finanziari prevede la sottoscrizione di un contratto dedicato. Tale contratto è caratterizzato dal trasferimento sostanziale al Cessionario dei rischi e dei benefici connessi ai Crediti ceduti, ai sensi di quanto previsto dai principi contabili internazionali IAS/IFRS. Di conseguenza il Cessionario garantisce la solvibilità dei debitori entro il limite del Plafond e il Cedente può cancellare dal proprio bilancio i Crediti ceduti beneficiando del relativo miglioramento degli indici di bilancio.

POSTA CONTABILE	CORRETTA RICLASSIFICAZIONE
Crediti ceduti a factor con clausola pro-soluto	<ul style="list-style-type: none"> ● Eliminazione della posta crediti verso clienti e addebito del denaro in banca o cassa
Crediti ceduti a factor con clausola pro-solvendo	<ul style="list-style-type: none"> ● Iscrizione crediti in attivo (13) e iscrizione debiti in passivo

102

Fino ad ora abbiamo visto in breve i benefici dei servizi di factoring, ma questa tipologia di prodotti per sua natura ha di negativo però l'aspetto economico in quanto essendo un prodotto complesso accusa alti costi di gestione. Con lo scopo di dare un'idea di massima sul costo di un'operazione di factoring si è provveduto a richiedere ai principali istituti di credito che operano nel settore (Intesa Sanpaolo, Unicredit Factoring, Banca IFIS, Banca Monte dei Paschi di Siena, BCC Iccrea, Volksbank) i fogli informativi e delle offerte per il servizio e successivamente sono stati estratti i dati di costo creando un dato grezzo che

¹⁰² Avi Maria Silvia, Bilancio riclassificato e analisi indici per flussi, Il sole 24 Ore, 2007, pag. 46

riassume gli indici di costo dello strumento. Nel seguito sono riportati i risultati generati dal lavoro di sintesi di cui sopra, nei quali sono stati considerati i principali costi tralasciando piccole divergenze tra le offerte, approssimazione necessaria ai fini di sintesi. Innanzitutto, all'inizio del rapporto vi sono spese di istruttoria per aprire la linea commerciale. Consultando i fogli informativi dei principali istituti di credito italiani, si ricava che queste rappresentano solitamente una tariffa fissa di importo non inferiore ad € 5.000,00. Gli importi di credito portati a sconto sono assoggettati dapprima ad una commissione di factoring che va dal 1% al 5%, valore medio 3,5% e successivamente sull'ammontare del credito anticipato sono calcolati gli interessi debitori a carico del cedente, in media il Tasso Annuo Nominale è del 11%. Nella maggior parte dei casi è prevista anche una Commissione per il plafond pro solvendo messo a disposizione ed è applicata periodicamente (mensilmente, trimestralmente o semestralmente) sull'importo del plafond pro solvendo vigente. Tale commissione è di circa l'1% su base annuale. In aggiunta a quanto sopra riportato ogni istituto prevede delle commissioni di verifica del debitore che ammontano in media ad € 200,00. Ogni offerta prevede altre commissioni minori di gestione, ad esempio, di ogni documento presentato allo sconto (fattura o altro) e di tenuta del conto di appoggio (come ogni altro istituto). Ovviamente nelle offerte pervenute sono considerate anche le commissioni di mora, di insoluto o comunque di insolvenza del debitore. Tali commissioni, sia quelle di gestione sia quelle di insolvenza, sono state ritenute accessorie e per la loro ridotta incidenza o per la loro eventualità futura che complicherebbe il calcolo, sono state volutamente omesse nel confronto per evitare di perdere l'obiettivo di sintesi. Ai fini dei calcoli di incidenza percentuale dei costi di seguito riportati, le spese fisse sono state valutate in € 5.500,00 (€ 5.000 per l'apertura del rapporto ed altri € 500 a trimestre tra spese di verifica del credito, e commissioni accessorie). Al fine di calcolare l'incidenza media sul credito portato a sconto, si è dovuto procedere con una stima media della durata del periodo che intercorre tra domanda di rimborso accompagnata da visto di conformità e accredito del rimborso. Come riportato in precedenza dal sito ufficiale dell'Agenzia delle Entrate, *“Normalmente il rimborso viene erogato entro tre mesi dalla richiesta.”*¹⁰³. Al periodo sopra esposto va aggiunto un ulteriore mensilità in quanto la dichiarazione IVA annuale o la

¹⁰³ Agenzia delle Entrate, <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/come-chiedere-il-rimborso#:~:text=Normalmente%20il%20rimborso%20viene%20erogato,interessi%20pari%20al%202%25%20a%20nuo>

domanda trimestrale (modello IVA TR) a credito con apposto il visto, ha comunque validità il mese successivo dalla data di apposizione dello stesso (presumendo che l'impresa a credito sia celere nel richiedere subito la verifica fiscale da parte del consulente). Va evidenziato inoltre che il tempo esposto è medio, infatti, in alcuni casi l'attesa del rimborso può essere maggiore in relazione ad eventuali controlli e ulteriori richiesti o per mancanza di fondi per l'erogazione, come riportato dai siti ufficiali infatti *“Condizione indispensabile per il rispetto del termine è che siano stati accreditati all’Agenzia delle entrate-Riscossione i fondi specifici da parte dell’Amministrazione finanziaria.”*¹⁰⁴. Analizzate le informazioni sopra riportate è ora possibile fornire una stima della maturity del credito IVA ai fini del calcolo del peso medio che ha un'operazione di smobilizzo del credito IVA. Sommando quindi il mese necessario per elaborare la dichiarazione IVA annuale o la richiesta di rimborso trimestrale con apposto il Visto di Conformità con i 90 giorni che l'Agenzia delle Entrate richiede per verificare le domande di rimborso, risultano almeno quattro mesi di attesa. Va ricordato che le richieste di rimborso possono essere fatte solo trimestralmente, pertanto, nella stima sopra riportata non è stato considerato il periodo che intercorre tra il sorgere del credito IVA nelle prime due liquidazioni del trimestre ed il confluire degli stessi nella dichiarazione Iva o nel modello TR (valutazioni di costo già assunte nel precedente prospetto). Anche in questa stima si è reso necessario effettuare alcune semplificazioni, soprattutto per rapportare in percentuale i costi fissi del factoring. A tale scopo si è provveduto ad analizzare i numeri medi del settore cercando la dimensione media delle imprese del settore edilizio con riferimento al fatturato annuo, in maniera tale da poterlo rapportare come in precedenza al valore mensile e su di esso effettuare gli opportuni calcoli. Alcuni studi effettuati dal Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili hanno riportato come il tessuto delle piccole e medie imprese sia la parte corposa del settore, la tabella allegata ne giustifica la scelta.

¹⁰⁴ Agenzia delle Entrate e Riscossione,
<https://www.agenziaentrate.riscossione.gov.it/it/impreserimborsi/RimborsiIvaInContoFiscale/>

Tabella 1 - Srl totali settore costruzioni per le quali è disponibile il bilancio negli anni indicati

SOCIETÀ E BILANCI	0-350	350-2.000	2.000-10.000	> 10.000	TOTALE
SRL COSTRUZIONI BIL 2016, 2017 e 2018	45.111	26.184	6.752	644	78.691
SRL COSTRUZIONI BIL 2016, 2017 e 2018	57,3%	33,3%	8,6%	0,8%	100,0%
SRL TOT.BIL 2016, 2017 e 2018	291.385	181.734	73.816	15.544	562.479
SRL TOT. BIL 2016, 2017 e 2018	51,8%	32,3%	13,1%	2,8%	100,0%

Fonte:¹⁰⁵

A questo scopo si è provveduto a prendere per stima il fatturato annuo di € 2.000.000 in maniera tale che rappresentasse in maniera adatta il settore. Si precisa inoltre che nei calcoli è stato considerato direttamente il credito iva trimestrale in quanto il rimborso non può avvenire per periodi inferiori.

<u>Costi Factoring</u>	<u>Valori</u>
Incidenza % spese fisse	1,52%
Commissioni di factoring	3,50%
Commissione per il plafond pro solvendo	1,00%
Interessi (conversione da TAN annuale 11% a TAN equivalente a quadrimestre)	3,54%
<u>Totale % sul credito IVA</u>	<u>9,56%</u>

Il risultato ottenuto è riferito all'importo del credito IVA del trimestre. Ciò significa che quasi il 10% del credito che l'impresa vanta per l'IVA è sottratto all'attività a causa dei costi finanziari. I dati precedentemente elaborati riportano che il credito IVA in media rappresenta il 18% sul totale del fatturato dunque rapportando il 9.56% con l'incidenza del credito Iva sul fatturato otteniamo il costo dello smobilizzo rapportato al fatturato che è pari al 1,73%. La perdita in costi finanziari di quasi il 2% è un dato che va ad appesantire molto le imprese del settore soprattutto se lo si contrappone al ROS del settore, pari al 6,77 %¹⁰⁶.

¹⁰⁵ Di Nardo Tommaso, De luca Roberto, OSSERVATORIO SUI BILANCI DELLE SRL 2018 - FOCUS SETTORE COSTRUZIONI, Consiglio Nazionale dei Commercialisti e dei Revisori Contabili, 2020

¹⁰⁶ Banca dati AIDA

Oltre al factoring il mercato offre molti altri prodotti di finanziamento a breve termine che possono andare a sopperire alla mancanza di liquidità determinata dall'immobilizzo in crediti fiscali. Altri possibili strumenti idonei al caso di specie sono le aperture di credito in conto corrente o prevedere dei finanziamenti di tipo bullet dove il pagamento a titolo di rimborso del capitale avviene in un unico pagamento complessivo, alla scadenza prevista per contratto, nel caso di specie si lega la chiusura del contratto all'erogazione da parte dell'Agenzia delle Entrate. Ogni tipologia indicata ha però costi elevati, determinati di caso in caso da differenti fattori. La tipologia dei finanziamenti chirografari accusa alti costi in relazione alla breve durata del periodo di finanziamento, infatti i costi fissi incidono molto. Nel caso del credito in conto corrente invece i tassi di interesse aggiunti alle competenze di messa a disposizione delle somme determina costi simili al factoring. Altri strumenti invece, come l'anticipo fatture, non rappresentano la scelta ottimale sia per i costi del prodotto che tra commissioni di messa a disposizione plafond e tassi risultano comunque elevati ma soprattutto perché si va ad impegnare importi che in realtà sono necessari per l'attività ordinaria dell'impresa. L'anticipo di fatture serve in linea teorica nel breve periodo a smobilizzare somme al fine di utilizzarle per pagare fornitori e dipendenti, distraendo importi da questo flusso si vanno a creare le condizioni per imminenti crisi di liquidità.

Proseguendo nell'analisi dei costi che le imprese legate alla formazione di cronici crediti IVA sono costrette ad assorbire, ci si imbatte su di un costo che è direttamente imputabile al fenomeno, cioè le competenze dei professionisti per ottenere il visto di conformità sulla dichiarazione IVA. Il visto di conformità sussiste "nell'attività di controllo sulla corretta applicazione delle norme tributarie, attribuito dal legislatore a soggetti estranei all'amministrazione finanziaria."¹⁰⁷. Il visto è apposto sulle dichiarazioni fiscali allo scopo di garantire ai contribuenti assistiti il corretto adempimento di alcuni obblighi tributari. Allo stesso tempo questa certificazione agevola l'Amministrazione finanziaria nell'esecuzione dei controlli di propria competenza; contrasta a monte il fenomeno legato alle compensazioni di crediti inesistenti. Il rilascio del visto è riservato a professionisti abilitati all'albo dei commercialisti, degli esperti contabili o dei consulenti del lavoro ed è esteso anche ai periti tributari iscritti all'apposito albo. Come anticipato al paragrafo 1.5, l'introduzione dello split payment e del reverse charge hanno implicato un necessario

¹⁰⁷ Agenzia delle Entrate, Memorandum Visto Conformità per i professionisti, 2020

snellimento nelle procedure di rimborso iva al fine di ottemperare alle prescrizioni emanate dall'Unione Europea. In tale contesto si inserisce l'art. 13 del Dlgs n.175/2014 che ha sostituito l'art. 38-bis del DPR n 633/72 eliminando l'obbligo generalizzato della prestazione della garanzia a favore dell'Erario ed introducendo l'obbligo del visto di conformità per l'ottenimento di rimborsi IVA superiori ad € 15.000,00 annui. A seguito di successive modifiche il tetto è stato gradualmente innalzato. L'ultima modifica avvenuta a mezzo 'art. 14 comma 1 del decreto legislativo 8 gennaio 2024 n.1, prevede "a) l'esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 70.000 euro annui relativamente all'imposta sul valore aggiunto e per un importo non superiore a 50.000 euro annui relativamente alle imposte dirette e all'imposta regionale sulle attività produttive b) l'esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto per un importo non superiore a 70.000 euro annui.". L'importo attualmente in vigore va incontro alle esigenze delle attività produttive ma il tetto è ancora troppo basso per consentire uno snellimento delle pratiche alla maggioranza delle imprese. Infatti, considerato che l'iva a credito come da calcoli effettuati rappresenta in media il 18% degli acquisti con un fatturato annuo di € 1.500.000,00 l'importo è già assorbito nel primo trimestre. In aggiunta a quanto sopra da indagine effettuata su 50 imprese competitor in area Veneto e Friuli-Venezia Giulia, tutte le imprese ricorrono al visto di conformità non solo per esigenza ma anche per prevenzione dal rischio di eventuali errori. Il professionista che sottoscrive il visto di conformità è responsabile in caso di dichiarazioni non veritiere ed è obbligato a sottoscrivere apposita polizza assicurativa al fine di ottenere le qualifiche per apporre i Visti. Questi obblighi sono necessariamente retribuiti ai relativi professionisti, pertanto questa attività implica un costo che è necessariamente a carico dell'impresa richiedente. L'onorario per la pratica trimestrale generalmente è dell'1% sul valore della pratica, con un range consigliato che va dallo 0,5% al 2%¹⁰⁸. Al fine di recuperare l'IVA dell'ultimo trimestre, nei casi di specie va elaborata la pratica di visto anche sulla dichiarazione IVA annuale. In questo caso il valore su cui è calcolato il compenso generalmente riprende l'ammontare IVA totale richiesto a credito nell'anno (come logico che sia in quanto il professionista deve certificare e rendersi responsabile nuovamente di tutto l'importo). I dati riportati sono confermati anche nella pratica sia per

¹⁰⁸ Della Dea Stefano, I compensi per l'apposizione del visto leggero sulle compensazioni dei crediti IVA, Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, 2010

esperienza diretta sia per confronto tra imprese del settore. In conclusione, un'impresa che ogni trimestre chiede il rimborso o la compensazione IVA e che quindi anche a fine anno è tenuta a far apporre il visto di conformità sulla dichiarazione Iva annuale, nell'arco dell'anno subisce un costo pari in media al 2% del credito chiesto a rimborso. Rapportando l'ammontare di questo costo con l'incidenza del credito IVA sulle vendite totali ($2\% \cdot 18,08\%$) risulta che il costo stimato rappresenta lo 0,36% del totale delle vendite.

Nell'ottenere delle conclusioni esaustive per il presente paragrafo, si è provveduto a riassumere i costi percentuali sopra esposti. Come visto in precedenza sia i costi finanziari fino alla determinazione del credito nel modello TR, sia il costo del Factoring che quello del visto di conformità, sono stati riportati in percentuale sulle vendite, questo al fine di permettere un ragionamento complessivo. Sommando infatti con lo stesso ordine lo 0,25% (costo credito fino a modello TR/dich. IVA), l'1,73% (costo factoring) e lo 0,36% (costo visto conformità), otteniamo un valore pari al 2,13% che rappresenta la stima del costo globale che Reverse Charge e Split Payment hanno in relazione al fatturato di un'impresa che fattura solamente con uno o con entrambi di questi regimi, in assenza di fatturato con regime ordinario. Il valore così determinato è significativo a prescindere dal settore economico preso a riferimento e denota un costo non indifferente che le imprese devono sostenere a causa delle deroghe IVA. L'argomento, sotto questo punto di vista, potrebbe denotare anche dei profili di illegittimità in quanto nella sostanza non è più garantita la neutralità dell'Imposta sul Valore Aggiunto. Sul tema della legittimità dell'intervento normativo si rimanda all'apposito approfondimento che concluderà il presente capitolo.

3.2 QUADRO SANZIONATORIO PER IMPRESE, PROFESSIONISTI E P.A.

Nelle considerazioni delle conseguenze per le imprese che i regimi di deroga hanno determinato, non vanno considerati i meri costi con risvolto economico ma anche quegli ulteriori rischi che potenzialmente possono andare ad inficiare l'attività. In questi rischi ulteriori rientrano senza dubbio le eventuali multe e sanzioni che dichiarazioni, documenti o formalità fiscali errati possono comportare all'attività ed anche ai professionisti che sulle dichiarazioni fiscali appongono il visto di conformità. In questo contesto si inserisce quindi l'analisi del quadro sanzionatorio e dei rischi, anche penali, che in ambito Split Payment e Reverse Charge possono comportare errate dichiarazioni,

non necessariamente mendaci o che arrechino danno all'Erario. Considerato che la base normativa sanzionatoria in luogo a Reverse Charge, Split Payment e responsabilità dei professionisti è differente, la discussione sarà suddivisa in corrispondenti tre sezioni.

In materia di sanzioni fiscali la norma di riferimento è il Decreto legislativo del 10/03/2000 n. 74, la quale disciplina i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto. Tale testo normativo accoglie le fattispecie che costituiscono reato e ne definisce la pena. Tra i reati che rientrano nell'ambito della presente discussione vi sono in particolare la dichiarazione infedele (Art. 4) l'omesso versamento di IVA (Art. 10 ter), l'indebita compensazione (Art. 10 quater). A opportuna precisazione è doveroso riportare che la maggior parte dei delitti sopra esposti, per essere tale prevede che il comportamento sia fraudolento "*al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto*" pertanto un semplice errore formale nella teoria non costituisce reato a meno che lo stesso non sia supportato da prove documentali. Le disposizioni di legge hanno subito un profondo aggiornamento nel 2015 in occasione della generale riforma delle sanzioni amministrative tributarie, recata dal D.lgs. n. 158 del 2015. Per quanto concerne, poi, lo specifico trattamento sanzionatorio delle violazioni commesse in regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*), la riforma del 2015 è intervenuta altresì modificando il comma 9-*bis* dell'art. 6 del D.lgs. n. 471 del 1997. Le modifiche apportate si erano rese necessarie allo scopo di conformare la disciplina nazionale ai principi comunitari di riferimento¹⁰⁹.

Nel periodo antecedente alla riforma, infatti, le violazioni commesse in relazione a tali operazioni scontavano le medesime sanzioni applicabili in regime IVA ordinario, senza considerare che eventuali irregolarità negli adempimenti previsti in regime di reverse charge non possono determinare alcuna sottrazione di materia imponibile o di imposta ai danni dell'Erario. Pertanto, la normativa si mostrava spesso sproporzionata rispetto alla gravità dell'infrazione. Per queste ragioni, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha rilevato più volte la questione di legittimità delle sanzioni, evidenziandone l'incompatibilità sia con il principio di proporzionalità, sia con quello di neutralità dell'IVA. L'evoluzione normativa verso una maggiore coerenza tra danno arrecato e relativa sanzione è stata accelerata a seguito di un'ulteriore pronuncia della Corte di

¹⁰⁹ Capozzi Viviana, Manfredonia Martina, LE VIOLAZIONI IVA IN REGIME DI INVERSIONE CONTABILE, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, 2016

Giustizia UE avvenuta nel 2014. La Corte, infatti, chiamata a pronunciarsi a seguito di un rinvio disposto da un'ordinanza della Corte di cassazione (n. 25035/2013), si è pronunciata in merito alla causa C-590/13 (sentenza "Idexx Laboratories Italia S.r.l."). La causa verteva proprio sul tema di corrispondenza tra danno arrecato e relativa sanzione infatti il tema della lite verteva che l'impresa Italiana (Idexx) aveva effettuato acquisti intracomunitari presso una società francese ed una società olandese ma fronte di accertamenti contabili e fiscali l'Agenzia delle Entrate aveva riscontrato che non erano state rispettate le formalità richieste in tema di annotazione nel registro IVA di alcune fatture e l'indicazione «fuori campo IVA» sulle registrazioni di altre. L'Agenzia delle Entrate ha quindi rilevato l'infrazione della normativa italiana relativa alla registrazione delle operazioni intracomunitarie. A tale rilevazione è poi seguito un avviso di accertamento dell'IVA con applicazione, a titolo di sanzione per il mancato rispetto degli obblighi previsti agli articoli 46 e 47 del D.lg. n. 331/93, della somma pari al 100% dell'imposta. Avverso tale provvedimento l'impresa poi ha proposto ricorso deducendo che le infrazioni erano solamente formali. La lite ha poi proseguito in tutti i gradi di giudizio fino alla Corte di Giustizia della UE. Nell'emettere la sentenza che ha posto fine al contenzioso accogliendo la tesi per cui *"l'amministrazione finanziaria, una volta che disponga delle informazioni necessarie per dimostrare che i requisiti sostanziali siano stati soddisfatti, non può imporre, riguardo al diritto del soggetto passivo di detrarre l'imposta, condizioni supplementari che possano produrre l'effetto di vanificare l'esercizio del diritto medesimo"*. La Corte nel proseguo della sentenza ha ampiamente enunciato i principi che l'hanno portata alla conclusione enunciando i principi per cui l'obbligo di inversione contabile ha carattere formale e non sostanziale e la sua inosservanza non ha come conseguenza il mancato pagamento dell'Iva, perché questa è regolarizzata nell'ambito del meccanismo di inversione contabile.

Il citato D.lgs. n. 158 del 2015 ha posto fine alle controversie in materia, adeguando le sanzioni al potenziale danno arrecabile all'Erario. La riforma citata nello stretto riguardo al reverse charge è intervenuta modificando il comma 2 dell'art. 6 del D.lgs. n. 471 ed il comma 9-bis dell'art. 6 del D.lgs. n. 471 del 1997, introducendo i nuovi commi 9-bis.1, 9-bis.2 e 9-bis.3.

Il nuovo comma 2 impone che il cedente o prestatore che viola gli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni fiscali, tra cui l'inversione contabile, è

punito con una sanzione amministrativa compresa tra il cinque ed il dieci per cento dei corrispettivi non documentati o non registrati. In questa fattispecie rientra ad esempio la mancata emissione dell'autofattura. Ad ogni modo, nel caso in cui la violazione non è importante ai fini della determinazione del reddito si applica la riduzione della sanzione con importo fisso da euro 250 a euro 2.000. Procedendo nell'analisi il comma 9-bis attualmente in vigore riguarda i casi di omesso o irregolare adempimento degli obblighi connessi al regime IVA di inversione contabile. La norma disciplina due diverse tipologie di violazioni, distinguendo l'ipotesi in cui il cessionario o committente ometta di adempiere parzialmente agli obblighi posti a suo carico (integrazione della fattura mediante applicazione dell'imposta o annotazione della stessa nel registro delle fatture emesse e in quello degli acquisti) ma che la prestazione è comunque rilevata contabilmente, da quella in cui dalla contabilità del medesimo soggetto l'operazione non risulta esistente. Nel primo caso, il cessionario o committente è punito con una sanzione compresa fra 500,00 e 20.000,00 euro, mentre, nel secondo caso 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. Tale incremento è dovuto alla maggiore gravità della seconda violazione che, se anche non determina un'omissione in termini versamento dell'imposta, rende ad ogni modo più difficoltoso l'attività di accertamento da parte dell'Ufficio. Procedendo nel commento delle norme anticipate, i commi 9-bis.1 e 9-bis.2 del medesimo provvedimento disciplinano due situazioni speculari di errore nell'assolvimento dell'imposta e nell'applicazione del meccanismo di inversione contabile. La prima disposizione riguarda un'operazione che è soggetta al regime IVA di inversione contabile ma l'imposta è nel concreto erroneamente assolta dal prestatore, anziché dal committente in quanto è stato applicato il regime ordinario, quest'ipotesi prevede che la sanzione sia a carico del committente. La norma prevede che al soggetto sanzionato (committente) sia riconosciuto il diritto alla detrazione e lo stesso 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 anche il prestatore. L'ipotesi inversa, invece, concerne quei casi in cui sia stato erroneamente applicato il meccanismo di inversione contabile in presenza di operazioni soggette al regime ordinario. Il soggetto sanzionato, in questo caso, è il prestatore che ha emesso fattura senza indicazione dell'imposta. Specularmente a quanto sopra, la norma prevede che sia riconosciuto il diritto alla detrazione al committente ed il prestatore non

sarà 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 anche il committente. In entrambi i casi, la normativa vigente prevede una specifica previsione che funge da aggravante nelle fattispecie in cui l'erroneo assolvimento dell'imposta in regime ordinario piuttosto che di inversione contabile (o viceversa) sia finalizzato ad un intento fraudolento o di evasione. In questi casi, infatti, invece delle sanzioni sopra riportate, si applica la sanzione proporzionale, dal 90% al 180% dell'imposta, prevista dall'art. 6, comma 1, del D.lgs. n. 471 del 1997.

Terminato l'approfondimento sulle sanzioni legate al reverse charge si continuerà nel seguito con l'esame del quadro sanzionatorio legato allo split payment. Una peculiarità del tema riguarda la presenza di sanzioni dirette alle pubbliche amministrazioni. A seguito dell'introduzione di questo regime di deroga, in precedenza è stato dimostrato come è in capo alla pubblica amministrazione in veste di committente, versare l'imposta che invece con il regime ordinario sarebbe pagata all'impresa prestatrice. Per quanto riguarda gli elementi sanzionatori in luogo allo split payment, non vi è un'apposita normativa pertanto prevale la norma generale. Al caso di specie le fattispecie sanzionabili lato impresa fornitrice della PA è in primo luogo l'emissione di fatture in split payment prive della dicitura obbligatoria che ne indica l'applicazione al quale si aggiunge l'emissione di fatture in regime ordinario invece di applicare il regime di deroga. In entrambi i casi il prestatore è soggetto alle previsioni dell'art. 9 comma 1 del D.lgs. 471/1997 pertanto è punito con la sanzione amministrativa da euro 1.000 a euro 8.000 tale precisazione è stata fornita dall'Agenzia delle Entrate a mezzo Circolare n.27/E del 07 novembre 2017. Il documento oltre che fornire dettagli tecnici funge da norma di terzo livello in materia di split payment. Infatti, anche lato pubblica amministrazione la medesima circolare dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito che nel caso in cui il fornitore emetta fattura in regime ordinario in luogo al regime di deroga, spetta al cessionario o committente regolarizzare l'operazione entro 30 giorni dalla registrazione della fattura ricevuta. Il cessionario o committente che riceva una fattura mancante della dicitura scissione dei pagamenti o split payment, è ad ogni modo tenuto ad effettuare il versamento dell'imposta dovuta. In caso di omesso o ritardato adempimento del versamento all'Erario, il cessionario o committente è soggetto alla sanzione amministrativa di cui all'art.13 Dlgs. 471/97 che è pari al 30% dell'imposta omessa ovvero ritardata. Fermo restando comunque la possibilità di avvalersi dell'istituto del

ravvedimento operoso. La sanzione può essere ridotta al 15% dell'importo non versato, se il versamento è effettuato dal quindicesimo al novantesimo giorno dalla scadenza oppure all'1% per ogni giorno di ritardo, se il versamento è effettuato entro 14 giorni dalla scadenza prevista. In caso di mancata regolarizzazione, la sanzione amministrativa è pari al 100% dell'imposta, con un minimo di 250 euro.

In ultima istanza, a conclusione della disamina delle sanzioni, sono successivamente affrontate le responsabilità in capo al professionista abilitato che appone il visto di conformità su una dichiarazione IVA annuale con richiesta di rimborso o compensazione o di un equivalente modello TR. A tale scopo è innanzitutto utile approfondire nel concreto il modello TR e apprendere dallo stesso gli estremi di responsabilità cui lega il professionista in occasione della sua firma. Si riporta allo scopo estratto del modello.

Attestazione condizioni patrimoniali e versamento contributi	
Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che sussistono le seguenti condizioni previste dall'articolo 38-bis, terzo comma, lettere a), b) e c):	
<input type="checkbox"/>	a) il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento; la consistenza degli immobili non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;
<input type="checkbox"/>	b) non risultano cedute nell'anno precedente la richiesta azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale;
<input type="checkbox"/>	c) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.
Il sottoscritto dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.	
	4 FIRMA _____
Visto di conformità	
TDS Codice fiscale del responsabile del C.A.F. _____	Codice fiscale del C.A.F. _____
Codice fiscale del professionista _____	
Si rilascia il visto di conformità ai sensi dell'art. 35 del d.lgs. n. 241/1997	
FIRMA DEL RESPONSABILE DEL C.A.F. O DEL PROFESSIONISTA _____	

Innanzitutto, l'apposizione del visto è posta sottoforma di atto di notorietà (Art. 47 D.P.R. n.445 28 dicembre 2000) ciò ne consegue che le informazioni riportate sono dal sottoscrittore verificate e confermate. Con la firma del visto, ai sensi dell'art. 76 del D.P.R. 28 dicembre 2000) si è soggetti alle conseguenze penali nell'eventualità che i dati riportati siano consapevolmente non corretti. L'ultimo articolo citato direttamente invece, l'articolo 35 del Decreto legislativo del 09/07/1997 n. 241 non contiene risvolti sanzionatori ma richiama alle norme di regolamento e di apposizione del visto. Oltre a quanto sopra riportato soggetti abilitati al rilascio del visto sono responsabili per gli errori commessi in sede di controlli finalizzati all'apposizione del visto di conformità. Secondo il memorandum dell'Agenzia delle Entrate inerente alle modalità operative che

conseguono l'apposizione del visto di conformità, i soggetti abilitati al rilascio del visto sono responsabili per gli errori commessi in merito alle verifiche finalizzate all'apposizione del visto di conformità. A condizione che il fatto non costituisca reato e qualora non sia intervenuta l'irrogazione di sanzioni per violazioni di norme tributarie, ai soggetti tenuti al rilascio del visto di conformità si applicano in primo luogo sanzioni amministrative da euro 258 ad euro 2.582, ai sensi dell'articolo 13 del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164. In caso di ripetute violazioni, oppure di violazioni di manifesta gravità, è disposta dall'Agenzia delle entrate la sospensione dalla possibilità di rilasciare il visto di conformità per un periodo variabile da uno a tre anni. L'attività di tutela degli interessi dello Stato e del Contribuente rileva condizione fondamentale il requisito di onorabilità e moralità di alto profilo del professionista. In circostanza di ripetute infrazioni commesse in seguito al periodo di sospensione, è disposta l'inibizione dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità. Le violazioni sono contestate e le relative sanzioni sono comminate dalla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate competente in base al domicilio fiscale. In materia IVA la violazione di infedele dichiarazione è punibile in sede di liquidazione dell'imposta e in sede di controllo di cui agli articoli 54 e seguenti del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. In caso di malafede del visto di conformità il professionista è responsabile se a mezzo del controllo formale o sostanziale previsto per le dichiarazioni per le quali è stato rilasciato il visto, tali incongruenze sarebbero potute emergere. Ad ogni modo, al professionista che, dopo l'invio della dichiarazione, si accorga di eventuali errori che comportano l'irregolarità nell'apposizione di un visto, è concessa la possibilità di rettificare la dichiarazione. Per la precisione lo stesso è tenuto ad avvisare il contribuente allo scopo di procedere all'elaborazione e alla trasmissione, all'Agenzia delle entrate, della dichiarazione rettificativa.

La correlazione tra rischio di incorrere sanzioni da parte dell'impresa ed il costo indiretto che questo comporta, apre all'argomento dell'Enterprise Risk Management. Infatti, benché il quadro sanzionatorio globale del tema nonostante le riforme recenti abbia abbassato le sanzioni e le pene in adesione alle linee guida dell'Unione Europea, si percepisce come l'introduzione di questi regimi e dei relativi adempimenti e procedure contabili, rappresenti comunque un fattore di rischio non indifferente per l'impresa. L'analisi del rischio a livello impresa prevede quattro aree di rischio: strategica, finanziaria, operativa e legal & compliance. A tale evidenza ne consegue che soprattutto

posizioni fiscali come quelle oggetto di discussione debbano essere attenzionate in virtù dei possibili rischi di accertamento con doveroso accoglimento nell'area legal & compliance sopra citata. L'Enterprise Risk Management risponde all'esigenza dell'impresa di valutare le proprie posizioni di rischio con attenzione ed in maniera organica, inserendo tali valutazioni all'interno di un unico studio che permette di identificare, valutare e gestire tutti i tipi di rischi a cui un'azienda è esposta, trovando soluzioni attuabili che al contempo non compromettano posizioni correlate. Il gruppo dirigente è in questa maniera messo nelle condizioni più adeguate a pesare le azioni e affrontare le problematiche che il business pone¹¹⁰.

Ritornando alla valutazione dei costi che l'impresa sostiene in virtù dei regimi Iva sopra indicati, le attività di cui sopra unite alle eventuali misure correttive poste a ridurre il rischio fiscali, quali polizze o accantonamenti, unite all'esistenza stessa del rischio, comportano sembra ombra di dubbio un carico di costi che altrimenti in regime di IVA tradizionale sarebbe evitabile. La stima di questi costi come quella dei costi amministrativi per l'applicazione dei regimi di deroga è difficilmente stimabile ma è senza dubbio presente.

3.3 CONGRUENZA NORMATIVA

La sezione corrente andrà ad esaminare i regimi di deroga IVA oggetto di discussione, ponendoli sotto attenzione dal punto di vista della legittimità e della congruenza normativa. Come dimostrato in precedenza infatti alcune categorie di imprese hanno visto l'addebito di ingenti costi per far fronte a questo cambiamento pertanto alcuni soggetti si sono posti il quesito se questi costi aggiuntivi rappresentassero o meno una violazione del principio di neutralità dell'IVA o di altri principi tutelati per legge. Allo stesso modo la continua evoluzione normativa, che specie per lo split payment a volte è stata attuata con modalità sbrigative per evitare aggiustamenti in bilancio, ha creato a sua volta le condizioni per insinuare se il comportamento del legislatore fosse pienamente legittimo. Le situazioni sopra indicate hanno portato nel tempo intercorso dall'entrata in vigore dei regimi, alcuni procedimenti giudiziari nei è stata attenzionata la questione di legittimità.

¹¹⁰ Marino Giuseppe, CORPORATE TAX GOVERNANCE – RISCHIO FISCALE NEI MODELLI DI GESTIONE DELL'IMPRESA, Giuffrè Francis, Lefebvre, 2018

Ogni esito è stato successivamente negativo però il fatto stesso che queste azioni esistano deve porre alcuni interrogativi ed è utile per estrarne la base normativa a supporto.

Il primo interrogativo sorge con l'origine dello Split Payment. L'istituto è stato infatti introdotto con molta rapidità e lo stesso art. 1, comma 632, legge n. 190/2014 (legge di bilancio 2015) che ne regola l'entrata in vigore, in origine prevedeva che la deroga IVA era vincolata all'autorizzazione della Commissione europea, ai sensi dell'art. 395 direttiva IVA (direttiva 2006/112/CE). Tuttavia, successive modifiche del testo normativo (comma modificato dall'art. 14 della legge n. 125 del 2015, poi dall'art. 1, comma 1, legge n. 187 del 2015, poi dall'art. 1, comma 7, legge n. 208 del 2015) hanno poi previsto nel testo definitivo che l'entrata in vigore dell'art. 17-ter non fosse più subordinata a tale autorizzazione ed è stato invece disposto che la norma entri in vigore il 1° gennaio 2015, senza dunque attendere l'autorizzazione, nel frattempo richiesta. L'esigenza di introduzione in via urgente era necessaria perché la norma nel consentire una riduzione dell'evasione comportava maggiori entrate ed era necessaria per reperire risorse in bilancio. A tale scopo, come paracadute, nel caso in cui la deroga non fosse stata concessa, si sarebbe attivata un'apposita clausola di salvaguardia, comportante l'aumento delle accise sui carburanti. Il secondo quesito di legittimità che nelle cause è stato sottolineato, e che riprende le osservazioni fatte in precedenza, riguarda i costi che i soggetti tenuti ad applicare lo split payment devono sostenere. Le imprese ma anche alcuni enti pubblici che hanno proposto ricorso ritenevano infatti che l'onere per adeguare i sistemi contabili fosse elevato e che l'impossibilità di compensare adeguatamente l'IVA comportava un danno grave ed irreparabile per la carenza di liquidità. Questi fattori avrebbero quindi indirettamente inficiato sul principio di neutralità dell'IVA.

Sul merito dei due temi di contrasto giurisprudenziale, sono intervenute due importanti decisioni processuali che hanno creato una giurisprudenza che ne conferma la legittimità. La questione di incompatibilità tra la normativa italiana (decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 23 gennaio 2015, "e la circolare della Agenzia delle Entrate nr. 01/E del 9 febbraio 2015) con le norme UE, Direttiva IVA 112 del 2006 CE e articoli 289 e 291 del TFUE è stata sollevata nel 2015 da un consorzio di imprese Veneto nell'ambito di un'aggiudicazione di un appalto di costruzione di opere pubbliche. La sentenza n.121 emessa dal TAR del Lazio, organo competente in materia, depositata il 07 gennaio 2016 ha respinto il ricorso. Nel merito ha motivato la decisione giustificando

dapprima che la decorrenza può acquisire una efficacia anche anteriore alla autorizzazione del Consiglio UE prevista dall'art. 395 della direttiva 112/006 Ce in quanto, in via eccezionale, è ammessa la deroga al principio comunitario di certezza delle situazioni giuridiche che di norma non consente la retroattività perché lo scopo da raggiungere è rappresentato da un interesse pubblico effettivo e immediato. In aggiunta a quanto sopra sempre in tema di retroattività il TAR ribadisce che ai sensi dell'art. 297, paragrafo 2, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea "i regolamenti, le direttive che sono rivolte a tutti gli Stati membri e le decisioni che non designano i destinatari sono pubblicati nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea. Essi entrano in vigore alla data da essi stabilita oppure, in mancanza di data, il ventesimo giorno successivo alla pubblicazione...". Nel caso di specie la decisione di esecuzione (UE) n. 2015/1401 del 14 luglio 2015 emanata dal Consiglio dell'Unione Europea, che autorizza l'Italia ad introdurre lo split payment all'art. 4 specifica che essa "si applica a decorrere dal 1° gennaio 2015" quindi la norma risponde a tutti i requisiti di legittimità europei. Nella medesima sentenza il giudice amministrativo ha respinto anche le assunzioni di nullità delle norme per violazione del principio di parità di trattamento. Tale principio è infatti ritenuto non violato in quanto il regime introdotto è applicato a tutti i soggetti che fatturano prestazioni nei confronti della pubblica amministrazione italiana, senza disparità, nell'ambito del campo di applicazione territoriale dell'IVA. Sullo stesso principio il consorzio appellante asseriva al fatto che la deroga avrebbe comportato costi finanziari importanti a carico dell'impresa ma il giudice non ha accolto la tesi motivando che l'IVA in qualunque caso va versata. Riguardo invece alla presunta infrazione del principio di proporzionalità, il TAR giustifica la deroga IVA sia per la presenza di un significativo tasso di evasione dell'IVA sia perché lo split payment a differenza di altri meccanismi di tutela del mercato già previsti (come tracciabilità o divieto di contrarre con la PA per gli evasori) previene a monte l'illecito.

Analogamente al procedimento promosso dal consorzio di aziende private, un ente pubblico ha impugnato i provvedimenti di introduzione dello split payment. La Regione Veneto, infatti, il 25 febbraio 2015 ha depositato presso la Corte Costituzionale ricorso per impugnare i commi 629, lettera b), 632 e 633, dell'art. 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di stabilità 2015, articoli che prevedevano l'introduzione dello split payment), fondando la motivazione nella presunta violazione dell'articolo 117 della Costituzione per lesione dell'autonomia finanziaria regionale. Secondo la tesi della

Regione Veneto, i provvedimenti impugnati sarebbero andati a ledere l'autonomia finanziaria regionale per due motivi principali: innanzitutto le disposizioni impuginate, avevano imposto in modo immediato la necessità della Regione e degli enti del sistema regionale un onere e costo di adattamento dei sistemi informativi per la gestione amministrativo contabile dello split payment, investimenti ritenuti ancora più irragionevoli se considerato che qualora non fosse avvenuto il rilascio delle suddette misure di deroga da parte delle autorità europee il meccanismo sarebbe stato revocato. In secondo luogo, con il nuovo regime la Regione, come gli altri enti del sistema regionale, non sarebbe più riuscita a compensare l'IVA sugli acquisti con quella sulle vendite con conseguente necessità di chiedere il rimborso allo Stato sostenendone l'onere. L'avvocatura dello Stato ha respinto le pretese della Regione e la Corte Costituzionale si è pronunciata in materia a mezzo della Sentenza n.145 depositata in data 16/6/2016 con la quale ha dichiarato inammissibile il ricorso della Regione Veneto sulla scissione dell'IVA dello "split payment". I giudici costituzionali hanno motivato la decisione chiarendo innanzitutto che la materia legiferata dal Governo rientra nelle competenze di legislazione statale e pertanto non è contrastato l'articolo 117 della Costituzione. A riguardo degli inconvenienti lamentati dalla Regione relativamente ai maggiori costi derivanti dall'impossibilità a compensare l'IVA sugli acquisti con l'IVA sulle vendite, la Corte Costituzionale ha chiarito che gli stessi oneri riguardano tutti i soggetti che effettuano cessioni o prestano servizi alle pubbliche amministrazioni, ai quali il legislatore statale ha imposto lo split payment, per ridurre questo problema il legislatore come ben noto ha introdotto le contromisure di semplificare il rimborso ed aumentare la compensazione. Analogamente a quanto sopra, le stesse deduzioni valgono per quanto concerne i costi di adeguamento dei propri sistemi informativi al nuovo meccanismo di fatturazione, infatti a tali oneri hanno dovuto adeguarsi tutte le pubbliche amministrazioni. Considerate le motivazioni di cui sopra, in sintesi, la Corte non ha ritenuto che le norme impuginate rappresentassero ambiti costituzionalmente riservati alle Regioni.

In tema di Reverse Charge, l'argomento di legittimità del regime, in confronto allo split payment, è attualmente molto meno dibattuto. Tale realtà è dovuta principalmente al fatto per cui il sistema di deroga è normato a livello europeo in forza della citata Direttiva 2006/69/CE del 24 luglio 2006, entrata in vigore il 13 agosto 2006, che (modificando l'art.21 della Direttiva 77/388/CEE) consente agli Stati membri la possibilità di designare,

come debitore dell'IVA, il soggetto passivo nei cui confronti siano effettuate determinate prestazioni di servizi nel settore immobiliare, in deroga alle disposizioni concernenti la soggettività d'imposta. Lo stesso sistema è inoltre attuato da molto tempo ed in più paesi europei e l'introduzione è stata attentamente seguita per non lasciare spazio ad incomprensioni. Il maggior spunto di riflessione riguarda il principio secondo il quale il diritto alla detrazione che consente la neutralità fiscale dall'imposta, deve essere ammesso dall'amministrazione finanziaria anche nel caso in cui il soggetto passivo non abbia rispettato alcuni obblighi formali. La concessione di cui sopra è ammessa salvo che l'infrazione non sia tale da impedire agli ispettori di provare l'effettivo adempimento dei requisiti sostanziali da parte del soggetto a cui è applicata l'inversione contabile. (Cassazione 4612/2016). In effetti, in maniera conforme alla sentenza di cui sopra, aveva preceduto anche la Corte di Giustizia UE, con le sentenze già citate in precedenza in tema di sanzioni, ECOTRADE (EU:C 2008/267) e IDEXX (EU:C590/13 dell'11 dicembre 2014), le quali hanno creato le fondamenta di giurisprudenza sancendo i principi riportati nel seguito. Il primo pilastro, confermato da continua giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, assume che il diritto spettante ai soggetti passivi di detrarre l'IVA per i beni da essi acquistati e per i servizi da essi ricevuti a monte, costituisce un principio fondamentale attuato dalla normativa dell'Unione Europea. Il secondo principio fondamentale riprende il tema della neutralità dell'IVA ed esige che la detrazione dell'imposta a monte sia sempre accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche in luogo all'omissione di taluni obblighi formali. I requisiti sostanziali del diritto a detrazione richiesti sono previsti dall'art. 17 della sesta direttiva e consistono che gli acquisti siano effettuati da un soggetto passivo IVA, che lo stesso soggetto sia parimenti debitore dell'IVA attinente a tali acquisti (attraverso l'autofattura del reverse charge), che i beni di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili, e che i suddetti requisiti siano accertati dall'Agenzia fiscale (onere della prova), che dispone di tutte le informazioni necessarie per accertare la sussistenza di detti requisiti sostanziali. Si dispone inoltre che le direttive comunitarie devono sempre essere interpretate con l'ottica per cui la mancata osservanza dei requisiti formali del diritto a detrazione IVA non può mai determinare la perdita del diritto medesimo. In sintesi, il principio sancito in più occasioni dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea in relazione al meccanismo del *reverse charge* è quello in base al quale le violazioni degli obblighi formali non possono escludere di per sé il diritto alla detrazione del contribuente, pena la violazione del

principio di neutralità dell'imposta. Quindi, nel caso in cui tale soggetto non abbia alcuna limitazione alla detrazione, l'applicazione del meccanismo del *reverse charge* risulta fiscalmente neutra (senza alcuna debenza di imposta da parte dello stesso soggetto), andandosi a compensare l'IVA a debito con quella a credito¹¹¹.

In conclusione, è utile rilevare come le conseguenze per le imprese determinate dall'introduzione dei regimi di deroga siano rilevanti ma allo stesso tempo sia per la caratteristica indiretta degli stessi, sia per le riforme intervenute, atte ad agevolare il più possibile la riduzione del credito fiscale e la proporzionalità della pena, non si possa parlare di mancanza di legittimità o incostituzionalità delle norme. Siffatte condizioni determinano quindi che è compito dell'impresa rilevare i propri costi indiretti, soprattutto finanziari, e considerarli all'interno dei propri margini.

¹¹¹ Scrimieri Federico, Il contrasto Giurisprudenziale in tema IBVA, Pacini, 2022

CAPITOLO IV

PROPOSTE DI SOLUZIONE E PROSPETTIVE

Nei capitoli precedenti si è discusso e analizzato motivazioni e problematiche relative all'introduzione dei regimi fiscali di deroga dello split payment e del reverse charge. La presente sezione si premette invece di fornire suggerimenti utili alle imprese ma non solo, al fine di risolvere sia in maniera duratura ma anche in modo parziale o provvisorio, le criticità rilevate e descritte in precedenza. In ultima istanza verranno analizzate le prospettive future per i due regimi di deroga di cui all'oggetto indicandone gli indirizzi che si prospettano per il futuro.

4.1 PROPOSTE DI SOLUZIONE STRUTTURALI

Come primo tema è opportuno affrontare con una breve analisi le modifiche strutturali ai due principi che sono stati negli anni proposti, valutandone aspetti positivi ma anche gli effetti indesiderati. L'espansione del reverse charge da settori di nicchia a settori più importanti come l'edilizia ha ottenuto conferma negli anni grazie a dati rassicuranti di riduzione delle frodi IVA. In Germania il divario IVA è diminuito del 2.4% sul totale dell'IVA riscossa VAT nel periodo dal 2009 al 2018 mentre in Italia tra il 2016 ed il 2020 l'IVA non versata sul totale dell'imposta è passata dal 25.9% al 19.2%¹¹².

Sulla spinta di queste risultanze, una delle proposte più studiate e che ha avuto il maggior peso istituzionale riguarda l'ipotesi di estensione generalizzata del meccanismo del reverse charge che nel 2016 la Commissione Europea ha proposto al Consiglio dell'Unione Europea, che è successivamente entrata in vigore nel 2018 ma che non ha avuto seguiti concreti. La proposta prima di arrivare alla commissione aveva avuto una lunga preparazione, supportata e attivamente promossa da alcuni Stati membri per alcuni anni. Sebbene la Commissione abbia presentato, circa nello stesso periodo, altre due proposte legislative mirate a combattere in modo più radicale la frode IVA, mirato sulla cooperazione amministrativa e sul sistema definitivo dell'IVA per il commercio intra-Unione, il Reverse charge generalizzato è stato visto fin da subito come una misura

¹¹² Ministero dell'Economia e delle Finanze, RELAZIONE SULL'ECONOMIA NON OSSERVATA E SULL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA ANNO 2023

temporanea, volta a rispondere alle preoccupazioni urgenti di alcuni Stati membri riguardo alle frodi carosello IVA, dette anche Missing Trader Fraud¹¹³. Ad ogni modo, a seguito di un lungo iter che lo ha portato a più letture e numerosi emendamenti, la proposta è stata finalmente approvata a fine 2018 con Direttiva del Consiglio dell'Unione Europea n. 2018/2057 del 20 dicembre 2018. La norma ha previsto la modifica dell'articolo 193 della Direttiva IVA 112/2006 inserendo un nuovo Articolo, il 199 quater, secondo il quale uno Stato poteva, fino al 30 giugno 2022, introdurre un meccanismo generalizzato di inversione contabile per le cessioni e prestazioni sul mercato interno, stabilendo che il debitore dell'IVA fosse il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate tutte le cessioni di beni o prestazioni di servizi al di sopra di una soglia di 17 500 EUR per operazione. La norma era indirizzata agli Stati membri particolarmente colpiti dalle frodi carosello, offrendo una soluzione a breve termine per gli stessi in attesa dell'annunciato sistema dell'IVA definitivo fondato sul principio dell'imposizione nel paese di destinazione dei beni, il cosiddetto "principio della destinazione".¹¹⁴ Questo nuovo strumento in linea teorica permette di ridurre al minimo le ripercussioni negative sul mercato interno limitando lo spostamento della frode tra gli Stati membri. È prevista una clausola di salvaguardia in caso di ripercussioni negative sul mercato interno. Il vantaggio più significativo del nuovo meccanismo era il potenziale di eliminare in maniera radicale le frodi IVA¹¹⁵ ma gli svantaggi rilevati, tuttavia, erano numerosi. Infatti, avrebbe comportato un aumento dei costi amministrativi e di conformità per le imprese per l'introduzione di distinzione tra transazioni business to business (B2B) e business to consumer (B2C) e per la soggettività relazionata al superamento della soglia prefissata. Per gli stati invece avrebbe comportato maggiori oneri di rendicontazione verso le istituzioni dell'unione ma anche più difficoltà nei controlli. Nonostante gli svantaggi di cui sopra, il maggiore inconveniente riscontrato è che l'applicazione avrebbe trasformato di fatto l'IVA in una tassa applicata al solo commercio al dettaglio, trasferendo il rischio di frode. Infatti l'IVA è percepita come meno suscettibile alla frode rispetto alle tasse applicate al commercio al dettaglio¹¹⁶. Questo vantaggio dell'IVA è attribuibile alla natura multifase stessa dell'imposta, che richiede la riscossione dell'imposta sulle transazioni tra partite IVA, ma permette anche alle imprese di compensare l'IVA pagata

¹¹³ Rita de la Feria, *The New VAT General Reverse-Charge Mechanism*, Kluwer Law, 2019 pag. 172

¹¹⁴ Commissione Europea, proposta di decisione del Consiglio n.2016/0406

¹¹⁵ Council Directive (EU) 2018/2057 of 20 Dec. 2018

¹¹⁶ Cnossen, Sijbren, , "VAT and RST: A Comparison," *Canadian Tax Journal*, Vol. 35 (No. 3), 1987, pp. 559–615

sugli acquisti con quella riscossa sulle vendite. Come anticipato nei paragrafi precedenti, il processo di riscossione multifase garantisce che gli acquirenti di beni intermedi abbiano interessi opposti a quelli dei venditori, riducendo così la possibilità di evasione e che il rischio di evasione sia distribuito tra i diversi elementi della catena produttiva. L'incentivo per i commercianti ad assicurarsi che i fornitori forniscano loro fatture che permettano la compensazione garantisce che l'IVA sia, in qualche misura, auto-applicabile. Al contrario, le imposte al dettaglio mancano della caratteristica della riscossione multifase, il che significa che tutto il rischio di evasione è concentrato nell'ultima fase della catena produttiva, ossia la vendita al consumatore finale, che rappresenta il soggetto più vulnerabile alla frode. In questa situazione l'acquirente non ha un personale interesse da opporre al venditore per applicare l'imposta, pertanto, vi è più rischio di collusione tra i soggetti in danno all'Erario. Oltre al problema della compliance fiscale, l'estensione generalizzata del reverse charge rischia di mettere in discussione le basi dell'IVA. Le rilevazioni effettuate, portano alla conclusione che l'introduzione e la progressiva estensione in altri settori dei meccanismi di reverse charge fanno sorgere dei problemi non irrilevanti di tenuta della logica complessiva che ispira il tributo. La sempre più marcata separazione tra il soggetto che attua l'operazione imponibile e chi è chiamato a corrispondere all'Erario l'IVA gravante sullo scambio sembra infatti imporre, se non nell'ordinamento comunitario, quantomeno in quelli degli Stati membri anche alla luce dei principi costituzionali, una complessiva rimediazione dei rapporti intercorrenti tra soggettività passiva "sostanziale" e obbligazione tributaria¹¹⁷. Ad ogni modo, vi è da sottolineare come successivamente all'approvazione della norma nel 2018, dalle ricerche effettuate, non è stata trovata evidenza di applicazione in alcun paese europeo del reverse charge generalizzato. Nonostante la spinta iniziale portasse con grande entusiasmo a questo traguardo, gli studi effettuati successivamente hanno dimostrato che la generalizzazione del reverse charge come attualmente viene applicato e come previsto dalla direttiva 2057/2018 insinuasse rischi rilevanti per la struttura del tributo e non rappresentasse una soluzione di medio-lungo termine. La commissione nel rilevare questa deficienza aveva infatti previsto che la deroga non potesse andare oltre il 2022. La soluzione del problema dell'evasione IVA, infatti, doveva essere ricercata in sistemi che eliminassero a monte il vantaggio sottostante i fenomeni fraudolenti. Questo risultato è

¹¹⁷ Salvini Livia, L'IVA tra origine e destinazione. Il reverse charge nell'IVA comunitaria e nell'IVA interna, Assonime, 2006, pag. 231

stato in seguito perseguito con l'introduzione della fatturazione elettronica e dello split payment.

4.2 PROPOSTE LATO IMPRESA

La sezione corrente si pone l'obiettivo di raccogliere e approfondire quei rimedi che possono ridurre il problema degli ingenti crediti IVA che appesantiscono e riducono la produttività di molte imprese che sono costrette ad emettere la maggior parte delle loro fatture di vendita in regime di reverse charge o di split payment. Le soluzioni del problema passano attraverso differenti soluzioni. Si può infatti agire sulle vendite, aumentando le cessioni soggette ad IVA oppure lavorare sugli acquisti riducendo gli acquisti soggetti ad IVA. Si può inoltre sfruttare il credito con compensazioni di varia natura. Nel seguito affronteremo in maniera più dettagliata ognuna delle strade proposte.

La prima delle possibili soluzioni, che però interviene successivamente alla formazione del credito e quindi non lo risolve dalla radice, è rappresentata dalla cessione dello stesso credito a società di factoring. Il tema è stato ampiamente dibattuto nel capitolo precedente, pertanto, non si entrerà ancora nel dettaglio, per le peculiarità si richiama il paragrafo del terzo capitolo che lo approfondisce. Di importante vi è però da ricordare come lo strumento finanziario rappresenta una valida alternativa ad altri metodi di reperimento della liquidità, andando a risolvere tutte quelle problematiche relative alle conseguenze negative in bilancio e sui rating di credito. Le risultanze riportate dimostrano però come gli elevati costi del servizio non lo rendano sempre la scelta migliore da intraprendere.

Un'ulteriore soluzione che si prospetta alle imprese soggette al problema dell'immobilizzo del credito IVA è rappresentata dall'agire direttamente sulla radice del problema cercando di ridurre il volume. Alcune categorie di imprese infatti, ad esempio i subappaltatori nel settore edile, all'interno delle lavorazioni svolte hanno ingenti importi di forniture, a volte concentrate anche in singole lavorazioni con all'interno un'elevata incidenza della fornitura sulla posa. In alcuni di questi casi è possibile quindi procedere a ridurre l'importo del subappalto (e quindi del fatturato in reverse charge) rimuovendo l'importo della fornitura del singolo materiale. Il materiale potrà poi essere ceduto all'appaltatore qualificando la transazione come una vendita oppure acquistato direttamente dall'appaltatore sul mercato e fornito al subappaltatore per la posa.

L'attività nel settore ha permesso di rilevare come alcune lavorazioni come la sostituzione dei giunti stradali nonostante sia una lavorazione complessa composta da demolizione del giunto esistente, preparazione del fondo e posa del nuovo giunto, la maggior parte del valore sia insita nella fornitura del nuovo apparecchio, con proporzioni che arrivano fino al 88%. ¹¹⁸ Considerato il peso della fornitura, appaltatore e subappaltatore di comune accordo, in sede di redazione del contratto di subappalto potrebbero convenire di estraniare la fornitura di quel singolo materiale. La condotta di cui sopra non costituisce infrazione delle norme del subappalto in quanto il contratto non è snaturato perché rimane in capo al subappaltatore la fornitura e l'organizzazione dei materiali rimanenti e della lavorazione. L'affermazione è supportata dall'Art. 105 comma 4 del D.lgs. 50/2016 detto anche codice degli appalti. La norma afferma infatti che in tema di subappalto è necessario che all'atto dell'offerta siano stati indicati i lavori o le parti di opere ovvero i servizi e le forniture o parti di servizi e forniture che si intende subappaltare. Lo stesso articolo al secondo comma riporta che "il subappalto è il contratto con il quale l'appaltatore affida a terzi l'esecuzione di parte delle prestazioni o lavorazioni oggetto del contratto di appalto". Queste norme supportano la tesi per cui ai fini della validità del subappalto non è necessario che l'integrità delle lavorazioni affidate siano in capo al subappaltatore, ovviamente però con certi limiti perché altrimenti si incorre in sanzioni per subappalto illecito art. 21, comma 1, della L. 13/09/1982, n. 646, e nelle sanzioni per errata applicazione del reverse charge. Le fattispecie di cui sopra permettono quindi nel primo caso (ove la fornitura è effettuata dall'appaltatore) di ridurre il credito IVA riducendo le fatture di acquisto a cui non corrisponde una vendita con IVA oppure nel secondo caso (fornitura fatturata in regime ordinario) l'Iva a credito della fornitura è correttamente compensata con quella a debito di vendita. Un ulteriore soluzione che agisce direttamente nelle fondamenta del problema è rappresentata dall'integrazione nel business dell'impresa di attività ad essa complementari o affini ma che consentono allo stesso tempo di non applicare reverse charge o split payment. Questo può essere il caso di imprese che tipicamente soggette a split payment in quanto fornitori principalmente della P.A., decidano di aprirsi anche al mercato business to business o business to consumer in maniera tale da avere anche solo in misura parziale una riduzione delle fonti finanziarie immobilizzate nel credito. Per attuare questa politica non è necessariamente

¹¹⁸ Regione Veneto, Prezziario opere pubbliche 2023, voce n. F.06.06.b

richiesto di variare il core business dell'impresa, infatti, spesso è sufficiente apportare le dovute modifiche alla sola rete commerciale e la parte produttiva rimane inalterata. È il caso, infatti, di quelle imprese di costruzione o di fornitura di servizi come le pulizie che per impostazione pregressa lavorano principalmente con la pubblica amministrazione ma ad un tratto viene presa la scelta di apertura nel realizzare le stesse lavorazioni anche verso il settore industriale o privato. Nel caso invece si presenti la problematica della generazione costante di crediti IVA anche in gruppi societari composti da più realtà operanti in settori differenti, è possibile trovare una soluzione nella costituzione di un Gruppo IVA. La disciplina del "gruppo IVA" consente infatti alle società che possiedono particolari vincoli di carattere finanziario, economico e organizzativo, e che ne fanno richiesta di applicazione, di essere considerate alla pari di un unico soggetto passivo Iva. In questo modo si ha la possibilità di: non rilevare ai fini Iva le operazioni interne al gruppo (operazioni infragruppo); di considerare le operazioni di un componente del gruppo IVA nei confronti di un soggetto estraneo come se fossero effettuate dal gruppo nella sua completezza; e di conseguenze anche le operazioni effettuate da un soggetto estraneo nei confronti di un membro del gruppo Iva si considerano effettuate nei confronti del gruppo. Queste caratteristiche vengono in aiuto nel caso in cui una o più componenti del gruppo abbiano strutture di business che le portano ad avere crediti IVA ma al contempo altre unità del gruppo operanti in settori differenti sono in grado di assorbire il credito compensando con dell'IVA che altrimenti andrebbe versata. A questa facoltà si accede tramite l'invio telematico di una apposita "dichiarazione di costituzione", che deve essere sottoscritta sia dal rappresentante del gruppo (che è il soggetto che esercita il controllo oppure il soggetto aderente al gruppo con volume d'affari o ammontare di ricavi più elevato tra i membri, rilevato nel periodo precedente alla costituzione del gruppo) e da tutti gli altri partecipanti. La validità dell'opzione ha durata di tre anni con successivo rinnovo automatico per ogni anno seguente. L'utilizzo di questo strumento comporta l'obbligo per la controllante di presentare il prospetto analitico delle liquidazioni periodiche proprie e delle società controllate attraverso il modello Iva 26PR¹¹⁹. In questo modo il gruppo societario, preso nella sua interezza, ha la capacità di non immobilizzare risorse in crediti fiscali. La facoltà di accedere a questa disciplina è ammessa alle società di capitali e agli enti diversi dalle società in qualità di controllanti,

¹¹⁹ Grattarola Walter, Modello IVA 2024, IPSOA, 2024

mentre le controllate devono essere società di capitali o di persone le cui azioni o quote siano possedute per più del 50% del capitale, dalla controllante o da altra società controllata dalla controllante¹²⁰.

In precedenza, è stato rilevato come l'introduzione dei regimi di deroga è stata obbligatoriamente accompagnata da una virtuosa riforma atta a semplificare il rimborso del credito realizzato dall'impresa ma anche da una maggiore possibilità di compensazione. Nell'ottica della capacità di utilizzare in compensazione il credito IVA nel pagamento di contributi sociali, alcune imprese sfruttano al massimo questa possibilità cercando, nei limiti del possibile della struttura produttiva, di aumentare o internalizzare alcuni cicli produttivi. Così facendo aumentano i dipendenti a carico dell'impresa e quindi il credito generato dall'IVA è utilizzato nel pagamento degli oneri contributivi e previdenziali così da evitare di scontarlo o cederlo perdendoci valore. Al contempo si riducono i costi per lavorazioni o forniture esterne sulle quali si doveva corrispondere IVA. Questa è una facoltà realmente applicata che però comporta anche aspetti negativi che vanno considerati e commisurati prima di metterla in pratica. Non è detto infatti che internalizzare un processo produttivo comporti sempre maggior valore in quanto si sa che la specializzazione produttiva abbassa i costi di produzione; pertanto, ogni lavorazione può essere idonea o meno al caso di specie. Inoltre, non sempre i risultati sperati possono avverarsi in quanto se considerato il settore edile, internalizzare una fase produttiva che precedentemente era data in subappalto può anche peggiorare il problema e accrescere il credito IVA qualora il subappalto preveda a sua volta il reverse charge mentre l'acquisto di materie prime comporta la corresponsione al fornitore della relativa IVA. In osservazione a quanto riferito nel periodo precedente, anche la soluzione apparentemente contraria di esternalizzare parte della produzione può essere una soluzione. Questa affermazione, infatti, è avverata nella situazione in cui delle lavorazioni precedentemente realizzate internamente (dove le forniture, magari preponderanti sulla manodopera creavano IVA a credito) vengono poi esternalizzate e soggette al regime del reverse charge.

Considerato che la problematica del credito IVA, in alcune filiere produttive come quella edile, è un tema riconosciuto da tutti i componenti. Questa caratteristica di conoscenza reciproca delle problematiche unite a spirito di collaborazione ed a fiducia tra imprese ha

¹²⁰ Ministero delle finanze - Decreto ministeriale 13/12/1979 n. 344, art. 2

portato ad un ulteriore rimedio che si fonda su una mutua riconoscenza del problema tra fornitore e subappaltatore (per la fatturazione in reverse charge) o appaltatore (per la fatturazione in split payment). In molti casi infatti, soprattutto se le forniture in questione sono di importi notevoli e temporalmente ravvicinate, e se vi è un rapporto di fiducia e collaborazione instaurato da tempo tra le due imprese, può succedere che il fornitore accordi al cliente delle modalità di pagamento della merce fornita che prevedano il saldo dell'imponibile in tempi normali di mercato (esempio 60 giorni fine mese) mentre per l'importo dell'IVA viene al concesso al cliente una dilazione di pagamento più ampia (esempio 120 giorni), questo allo scopo di permettere al cliente di recuperare l'IVA a credito relativa alla fornitura. Ovviamente è solito del fornitore, in cambio di tale concessione, prevedere uno sconto leggermente inferiore sulla merce fornita, questa possibilità però ha delle potenzialità per l'azienda che la ottiene in quanto evita anche parzialmente tutti quei costi bancari di anticipazione del credito (mentre i costi legati al visto di conformità restano in quanto viene chiesto il rimborso).

Come si può notare gli spunti di riflessione e di miglioramento del problema per un'impresa sono numerosi ma non vi è un'unica soluzione. Ogni impresa ed ogni settore hanno le proprie peculiarità e caso per caso va scelta la migliore combinazione di soluzioni al fine di ottenere il risultato desiderato.

4.3 OBIETTIVI RAGGIUNTI DALLE MISURE

La sezione corrente andrà ad analizzare se le riforme ed i sacrifici che alcune imprese hanno sostenuto, hanno poi nel concreto prodotto risultati degni di nota per la pubblica utilità. Il miglior modo per effettuare un paragone e determinarne le conclusioni è quello di confrontare i dati statistici ufficiali prima dell'entrata in vigore dei regimi con le risultanze ottenute a sistemi fiscali pienamente operativi. Sono quindi stati ricercati i dati del divario IVA relativi all'anno 2014 e poi sono stati confrontati con gli stessi dati dell'esercizio 2019. È stato scelto il 2019 e non il 2023 (anno più recente di cui si hanno dati) in quanto nel corso del 2019 è entrato in vigore l'ulteriore strumento antifrode costituito dalla fatturazione elettronica. Considerato che la fatturazione elettronica ha rappresentato un passo importante nella lotta all'evasione, si è preferito prendere a riferimento i dati antecedenti a quest'innovazione al fine di non falsare le considerazioni circoscritte ai soli esiti degli istituti di cui in oggetto. Dalle rilevazioni ministeriali, nel 2014 il divario tra iva teorica e IVA incassata era del 27,6%, calcolato sull'imposta

effettivamente versata¹²¹. Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva, PAG 12 TAB. 3.2. La medesima relazione ministeriale, emessa nel 2022, riporta che per l'anno 2018 (fatturazione elettronica è entrata in vigore il 01 gennaio 2019) il divario IVA era del 23,3%. La prova dei fatti dimostra che nel periodo di osservazione l'evasione IVA si è effettivamente ridotta del 4,30%. Al risultato raggiunto va considerato che è un valore importante in quanto, considerato il totale dell'imposta incassato nel 2023 (pari a 156 miliardi e 152 milioni di euro)¹²², solo nel corso del 2023 si è prodotto un maggiore introito di 6 miliardi e 714 milioni di euro. L'importo già di per sé è rilevante in valori nominali, acquista maggior peso se considerato con la legge finanziaria 2024 che nel suo totale, tolte le spese "obbligatorie", stanziava 28 miliardi di euro per le ulteriori politiche di governo¹²³. Questi dati sono la dimostrazione sia dei risultati ottenuti ma anche della necessità di continuare la battaglia contro l'evasione fiscale. L'Italia, infatti, è stata tra i paesi europei dove l'evasione ha visto il calo maggiore negli ultimi anni, ma, nonostante ciò, è ancora distante da quegli stati considerati virtuosi¹²⁴.

I valori precedentemente riportati, sono riferiti principalmente al confronto degli anni successivi al 2014, periodo di introduzione dello split payment ma anche di ulteriore estensione del Reverse Charge. Riprendendo quanto già anticipato precedentemente nella sezione che analizza in particolare l'istituto del Reverse Charge, si ricorda che la deroga è stata estesa in tutto il settore edile a partire dal primo gennaio 2006. Per verificare se anche a tale data vi erano stati impatti positivi sulla lotta contro l'evasione IVA si è provveduto a recuperare dalle serie storiche messe a disposizione dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, i dati sull'evasione IVA del periodo in questione. Si riporta all'uopo la tabella con l'andamento negli anni del valore del Gap IVA rapportato all'IVA potenziale.

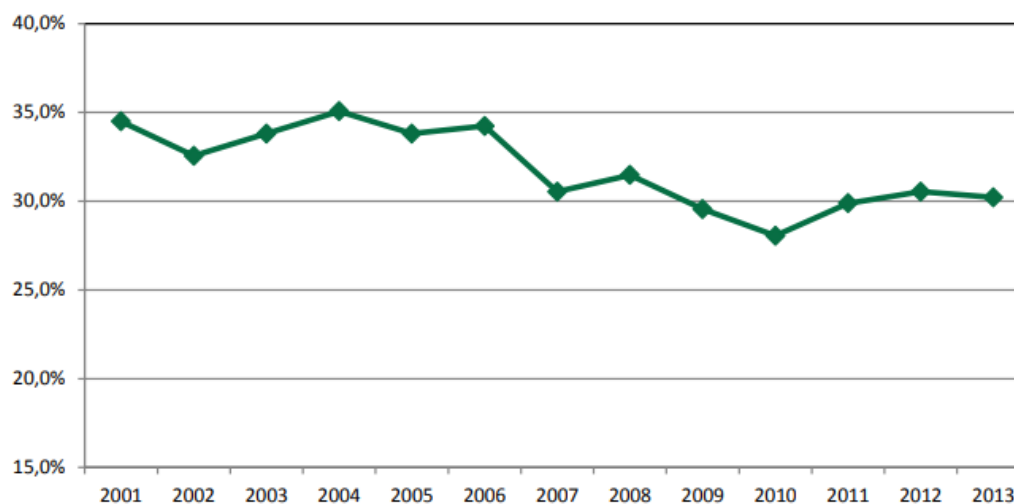
¹²¹ Ministero dell'Economia e delle Finanze, NADEF 2017

¹²² Cipollini Andrea, Bollettino delle entrate tributarie 2023, Ministero dell'Economia e delle Finanze, 2024, pag. 2.

¹²³ Ministero dell'Economia e delle Finanze, Legge Finanziaria 2024, <https://www.mef.gov.it/inevidenza/Legge-di-bilancio-2024-approvata-dal-Parlamento/>

¹²⁴ European Commission, VAT Gap in the EU 2023 Report, 2023

FIGURA III.2: VALORE DEL GAP IVA RAPPORTATO ALL'IVA POTENZIALE (propensione al gap)



L'analisi del grafico porta a rapide conclusioni in quanto tra 2005 e 2006 l'IVA evasa è diminuita di quasi un 5%, valore molto elevato considerata l'evoluzione anno su anno. Alla luce di questi dati possiamo quindi confermare che nonostante le critiche ed i difetti dei regimi applicati, l'utilità in ottica di salvaguardia dei conti pubblici è confermata.

4.4 PROSPETTIVE FUTURE DEI REGIMI DI DEROGA

Gli istituti dello split payment e del reverse charge sono stati rimaneggiati ed aggiornati più volte nel corso degli anni. Allo scopo di fornire un'idea completa del tema si è ritenuto necessario provvedere ad una sezione che trattasse le prospettive future dei due regimi in termini di modifiche del campo di applicazione e di scadenze di validità.

Per quanto concerne nel dettaglio le prospettive future riguardanti l'istituto dello split payment partiamo dalle considerazioni certe. Ad oggi, come abbiamo anticipato precedentemente, la decisione n. 2023/1552 del 27 luglio 2023, emessa dal Consiglio Ue ha autorizzato l'Italia a prorogare l'applicazione dello split payment senza soluzione di continuità fino al 30 giugno 2026. A seguito delle ripetute proroghe ed estensioni che dal 2015 hanno caratterizzato, anche negativamente la materia, attualmente sembrerebbe che si sia intrapreso il percorso al fine di riassorbire questa deroga. La medesima decisione europea di cui sopra, infatti, prevede in un primo momento che la scissione dei pagamenti permanga in vigore nei confronti degli stessi soggetti a oggi interessati dalla misura. Mentre, a decorrere dal 1° luglio 2025, è prevista una prima stretta nel campo di attuazione con fuoriuscita dal regime delle cessioni di beni e le prestazioni di servizi

effettuate a favore delle società quotate in borsa. Ulteriori riflessioni sul futuro dello Split Payment in particolare sono dedotte dalle motivazioni che lo hanno man mano prorogato. Come anticipato in precedenza, l'istituto si è finora retto su proroghe motivate principalmente dal fatto che gli ulteriori sistemi di controllo e cooperazione dovevano ancora entrare a pieno regime. Tali sistemi, quali la fatturazione elettronica in primis, sono ormai entrati a pieno regime e l'Italia ha già dichiarato in sede europea che la fatturazione elettronica ha sostituito altre misure di controllo e quest'ultimo strumento consente alle autorità fiscali italiane la verifica incrociata delle diverse operazioni dichiarate dai soggetti passivi e il controllo dei loro versamenti. Sempre in sede di ultima proroga della misura è stato ricordato nella relativa direttiva che, vi è già il ripetuto impegno di abrogare la deroga e la proroga è solo funzionale a consolidare i risultati ottenuti¹²⁵. Considerato quanto sopra, in prospettiva futura vedo difficile un'ulteriore proroga tale e quale come ad oggi del regime dello split payment, sussistente sui medesimi motivi in quanto sarebbe quantomeno carente di giustificazione. Nel sostenere l'idea che lo split payment non sia essenziale per la lotta alla frode, e per questo in futuro si andrà verso una sua regressione, è utile riportare i risultati del caso bulgaro espressi in precedenza. Si è avuto accortezza, infatti, come lo split payment di per sé non combatte e non porta a risultati importanti nella lotta contro l'evasione¹²⁶. Sulle motivazioni per cui l'Italia tergiversa nella disapplicazione dello split payment, probabilmente vi sono anche motivazioni di finanza pubblica. L'introduzione della misura ha infatti avuto come effetto negativo principale la formazione di alti crediti d'imposta. Questo fatto è dimostrato dalle relazioni sui conti pubblici italiani che per la competenza dell'anno 2017 hanno riportato un forte incremento dello stock di crediti che i contribuenti hanno riportato all'anno successivo, circa 4,5 miliardi di euro (aumento di quasi il 20% rispetto al valore a fine anno del 2016), tale realtà è conseguente alla norma sull'ampliamento dello split payment introdotta nello stesso anno¹²⁷. Considerato quanto sopra l'opinione è che nei prossimi anni, lo split payment venga rivisto ed in maniera graduale, venga eliminato.

¹²⁵ Decisione di esecuzione (UE) 2023/1552 del Consiglio del 25 luglio 2023 recante modifica della decisione di esecuzione (UE) 2017/784 per quanto riguarda il periodo di autorizzazione e l'ambito di applicazione della misura speciale di deroga agli articoli 206 e 226 della direttiva 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, adottata dall'Italia

¹²⁶ Tarhova Ecaterina, *Financial Law Review*, VAT SPLIT PAYMENT – A TRICKY MATTER OF AIMING AT THE BEST DESIGN AND COMBINATION, *Jagiellonian*, 2021 pag. 108,109

¹²⁷ Ministero dell'Economia e delle Finanze, NADEF 2019

Probabilmente l'Italia chiederà ulteriori proroghe utili ad una disapplicazione soft anche nell'ordine di un bilanciamento dei conti pubblici.

Per quanto concerne la misura del reverse charge, le previsioni future sono invece differenti. Innanzitutto, vi è da ricordare come l'inversione contabile sia un regime che è da lungo tempo all'interno dei sistemi fiscali europei. Questa storicità ha portato le istituzioni a prevederlo in maniera stabile all'interno del programma fiscale e l'art. 199 della direttiva IVA 112/2006 ne è la traslazione ufficiale. La sua importanza a livello europeo è riconosciuta soprattutto per l'effetto antifrode sulle transazioni transfrontaliere. Da questo obiettivo poi il campo di applicazione si è gradualmente allargato a quei settori di maggior rischio evasione. La regolamentazione definitiva consegue che a differenza dello split payment, l'applicazione del reverse charge non è soggetta a tutti quei vincoli di approvazione da parte dell'Ue e non è nemmeno una misura a scadenza in quanto è normata in modo stabile. La correlazione dei fattori sopra menzionati porta a pensare che il reverse charge permanga un istituto applicato e che nel breve periodo non sia soggetto a grandi modifiche. Potranno esserci rettifiche di secondo ordine relative alla variazione dei campi di applicazione o degli stati ove è applicato (altri stati possono adottarlo nell'uso interno, l'uso transfrontaliero è obbligatorio). Le uniche modifiche essenziali potranno intervenire qualora l'Unione Europea completi il già citato passaggio al sistema IVA definitivo fondato sul principio dell'imposizione nel paese di destinazione dei beni, ma ad oggi la riforma è ancora remota.

La futura normativa in ambito IVA verte principalmente nella prospettiva del conseguimento dell'obiettivo di una strutturale riduzione dell'evasione, che rappresenta anche, un impegno contenuto nel PNRR. Il Ministero delle Finanze, nella relazione annuale dell'economia non osservata del 2023 premette che l'indirizzo per il contrasto all'evasione proseguirà attraverso un approccio integrato, implementando sia gli strumenti di verifica sia le azioni volte al miglioramento del risultato in termini di efficienza dell'Amministrazione finanziaria. Con riguardo alla prima direttrice indicata, per attuare le suddette direttrici strategiche si punterà a migliorare la qualità degli strumenti informativi messi a disposizione dell'Amministrazione finanziaria. Il primo obiettivo è di potenziare l'accesso e l'operabilità delle banche dati e sviluppare strumenti di data analysis sempre più avanzati, con l'obiettivo di perseguire un approccio focalizzato sul contribuente nell'erogazione dei servizi. Uno dei progetti, ad esempio, è dato dalla

possibilità di sviluppo della dichiarazione precompilata IVA. I controlli effettuati attraverso l'utilizzo di sistemi automatizzati e delle banche dati, con rilievo automatico delle irregolarità e segnalazione di queste agli ispettori, permette di effettuare controlli sempre più mirati e meno invasivi, incentivando così l'adempimento spontaneo dei contribuenti e riducendo i casi di errate segnalazioni, il tutto con risparmio di tempo e risorse per lo Stato. Migliorare l'efficienza dell'amministrazione finanziaria e fiscale rientra negli strumenti necessari a realizzare gli ambiziosi obiettivi di miglioramento dell'adempimento spontaneo e di riduzione del tax gap indicati nella legge delega 9 agosto 2023, n. 111 e nel citato PNRR. Per perseguire tale scopo, che rappresenta anche una sfida tecnologica, in particolare verrà data attenzione al razionale e qualificato impiego delle risorse umane messe in campo. Si è già iniziato infatti a procedere con il rafforzamento degli organici delle agenzie fiscali attraverso la selezione e assunzione e la formazione di nuove figure professionali caratterizzate da conoscenze multidisciplinari in materia informatica e competenze trasversali, valorizzando in particolar modo quelle capacità in materia di scienze comportamentali, tutela della protezione dei dati, cybersicurezza e analisi dei dati attraverso gli strumenti messi a disposizione dalle nuove tecnologie nell'ambito della data science. Questi sforzi e queste nuove competenze informatiche verranno dispiegate per favorire la riscossione dei tributi. Un'ulteriore mezzo fondamentale per il conseguimento dell'obiettivo di riduzione del tax gap è anche il rinnovo in continuità delle Convenzioni tra il Ministro dell'economia e delle finanze e le agenzie fiscali, che nel prossimo triennio 2023-2025 sono state orientate prioritariamente al miglioramento della qualità dei servizi resi ai contribuenti attraverso soprattutto le piattaforme informatiche con lo scopo comune di prevenire con la semplicità di accesso agli strumenti gli inadempimenti tributari, contrastare l'evasione e razionalizzare le risorse disponibili. Questo indirizzo è stato già messo in pratica nell'ambito dei Piani triennali delle attività dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli. Per monitorare l'effettivo adempimento degli obiettivi sono stati costruiti degli speciali indicatori di prestazione che misurano, in una prospettiva di medio-lungo periodo, l'effettiva attuazione delle priorità definite in campo fiscale sopra rappresentate. Il medesimo accordo di cooperazione è rinnovato anche per il corpo militare di polizia tributaria della Guardia di Finanza. Attraverso la peculiare propensione all'attività investigativa anche internazionale di una forza di polizia, gli sforzi del corpo saranno orientati sui fenomeni di illegalità economico-finanziaria valorizzando i dati

acquisiti attraverso le indagini di polizia giudiziaria e di polizia economico-finanziaria, l'attività di *intelligence* e di analisi di rischio anche e sempre più con l'uso di sistemi di intelligenza artificiale. Le aree di maggiore attenzione saranno quelle in cui è maggiormente presente una lesione degli interessi delle comunità in ordine quindi al bilancio dell'Unione europea, dello Stato, delle Regioni e degli Enti locali. Nel dettaglio nel settore della tutela delle entrate, contrasterà, prioritariamente, i comportamenti evasivi più gravi, pericolosi e diffusi sul territorio nazionale, come le frodi IVA, le indebite compensazioni, i fenomeni di evasione fiscale internazionale. Sfruttando la qualità di essere il naturale interlocutore della Procura europea, rivolgerà la propria azione a tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea¹²⁸.

¹²⁸ Ministero dell'Economia e delle Finanze, RELAZIONE SULL'ECONOMIA NON OSSERVATA E SULL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA ANNO 2023

CONCLUSIONE

La discussione intrapresa ha approfondito vari temi alcuni più giuridici altri più afferenti al management. L'analisi ad ampio spettro è stata necessaria per valutare nell'insieme le conseguenze che i regimi fiscali in oggetto hanno comportato e comportano tuttora nel tessuto economico e capirne allo stesso tempo le motivazioni che ne stanno alla base. Partendo proprio dalle motivazioni antifrode ed antievasione, ho infatti potuto apprezzare meglio tutto l'impianto normativo, comprendendo e condividendo anche alcune norme e direttive che viste dall'esterno sembravano una zavorra senza motivazione applicata alle imprese. Personalmente la redazione dell'elaborato mi ha dato modo di approfondire e soprattutto capire un argomento di cui in piccola parte ne sono uno degli attori ed allo stesso tempo mi ha permesso di pormi degli interrogativi se la gestione del credito IVA creato anche nell'attività di cui sono partecipe fosse fatta nel migliore dei modi e se vi fossero stati alcuni errori a cui era necessario porre rimedio. Questo percorso logico e riflessivo mi ha portato ad ampliare lo scopo del presente documento affinché diventi anche quello di fornire alle imprese che sono soggette alle medesime problematiche di immobilizzazione in crediti tributari, uno spunto per affrontare il tema nella maniera più adatta possibile. In linea generale dalle informazioni raccolte ritengo che gli istituti abbiano avuto un ruolo fondamentale nella lotta all'evasione e l'introduzione è stata ampiamente giustificata dai risultati ottenuti. Alla luce però delle successive riforme fiscali ed in particolare con l'introduzione della fatturazione elettronica, ad oggi il pericolo di evasione si è molto ridotto pertanto è ragionevole pensare che i tempi siano maturi per iniziare a riportare il regime ordinario IVA al centro della politica fiscale, con particolare attenzione al pensionamento dello split payment. Il reverse charge, infatti, a differenza dello split payment, opera in campi in cui la regolamentazione non è ancora a pieno regime, invero la maggior parte dei paesi europei non ha applicato la fatturazione elettronica e dunque non vi è nemmeno un sistema che possa recepire le fatture provenienti dagli altri paesi e sottoporre a controllo più capillare ed efficace gli scambi transfrontalieri. Questa parziale soluzione comporterebbe già un notevole miglioramento per tutte quelle imprese che lavorano con gli enti pubblici e che per modello di business sono obiettivamente le più soggette all'accumulo di crediti IVA. Parallelamente ed in maniera più urgente a questa riforma, risulta necessario intervenire nuovamente per agevolare maggiormente i rimborsi alle imprese con crediti fiscali. Lo

studio effettuato dimostra come molte attività economiche siano appesantite da questa realtà che nel concreto danneggia il sistema Italia inteso come paese incidendo negativamente sulla solidità finanziaria e sulla liquidità delle imprese. Sempre in tema rimborsi, abbiamo avuto modo di analizzare a fondo il sistema che ne è alla base, parlando in modo approfondito della neutralità e della detraibilità dell'Imposta sul Valore Aggiunto. È un dato di fatto che nonostante gli ingenti costi a carico delle attività produttive, la tutela dell'interesse antifrode della comunità prevale su quello di un gruppo di imprese e per questo ogni questione di legittimità è stata respinta. Il sistema è pertanto a norma e non può essere attaccato, ciò non toglie però che può essere migliorato, velocizzando i rimborsi anche all'uopo dell'introduzione della fatturazione elettronica che si ribadisce consente all'amministrazione finanziaria nel caso di necessità di controlli, una verifica rapida e sicura nel contribuente.

BIBLIOGRAFIA CITATA E CONSULTATA

Agenzia delle Entrate, Circolare del 29/12/2006 n. 37/E

Agenzia delle Entrate, Guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esterometro, 2022, pag. da 10 a 15

Agenzia delle Entrate e Riscossione,

<https://www.agenziaentrateriscossione.gov.it/it/imprese/Rimborsi/RimborsiIvaInContoFiscale/>

Agenzia delle Entrate, [https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/come-](https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/come-chiedere-il-)

[chiedere-il-rimborso#:~:text=Normalmente%20il%20rimborso%20viene%20erogato,interessi%20pari%20al%202%25%20annuo](https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/come-chiedere-il-rimborso#:~:text=Normalmente%20il%20rimborso%20viene%20erogato,interessi%20pari%20al%202%25%20annuo)

Agenzia delle Entrate, Memorandum Visto Conformità per i professionisti, 2020

Agenzia delle Entrate, Risoluzione del 26/07/2007 n. 187 Oggetto: Istanza di interpello. Noleggio e installazione di ponteggi per conto terzi. Applicabilità del reverse-charge. Art. 1, comma 44 della legge n. 296 del 2006.

AIDA - Analisi Informatizzata delle Aziende Italiane – Bureau Van Dijk

Alibrandi Luigi, Codice Penale, La Tribuna, 2023

Art. 35 del D.lg. 30 settembre 2003, n. 269.

Articolo 1, commi 629 e 631 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190

Associazione Bancaria Italiana, Economia e Mercati Finanziari-Creditizi, 2024

Avi Maria Silvia, Il sistema informativo integrato, Cafoscarina, 2019, pag. 221

Avi Maria Silvia, Bilancio riclassificato e analisi indici per flussi, Il sole 24 Ore, 2007, pag. 46

Bellicini Lorenzo, XXIV Rapporto congiunturale, CRESME, 2023

Berardi Donato, Bersanetti Fulvio, Verso la riforma dell'Iva: tra esigenze di gettito, fedeltà fiscale e semplificazione, I Quaderni IV, GS1 Italy-REF Ricerche, 2014, pag. 14.

Busetto Fabio, Giorgiantonio Cristina, Giorgio Ivaldi, Sauro Mocetti, Alessandro Notarpietro e Pietro Tommasino, Questioni di Economia e Finanza, Capitale e investimenti pubblici in Italia: effetti macroeconomici, misurazione e debolezze regolamentari, Banca d'Italia, 2019

Buttus Samantha, Lorenzo del Federico, Maurizio Interdonato, Antonio Merone, Angelo Parente, Alessio Persiani, Diritto e processo tributario, Dialogo con le Corti, Edizioni Scientifiche Italiane, 2022, pag. 30

Cadeddu Leonardo, Portalupi Antonella, Roghi Erica, La revisione legale dei conti, Il Sole 24 Ore, 2023

Capozzi Viviana, Manfredonia Martina, LE VIOLAZIONI IVA IN REGIME DI INVERSIONE CONTABILE, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, 2016

Caringella Federico, Codice Civile e leggi complementari, Dike Giuridica, 2024

Cerato Sandro, Reverse charge settore edile, casistiche e adempimenti, Giuffrè Francis Lefebvre S.p.A., 2022, pag.50

Chieppa Roberto, Santise Maurizio, Il nuovo codice dei contratti pubblici, La tribuna, 2023

Cipollini Andrea, Bollettino delle entrate tributarie 2023, Ministero dell'Economia e delle Finanze, 2024, pag. 1.

Cipollini Andrea, Bollettino delle entrate tributarie 2022, Ministero dell'Economia e delle Finanze, 2023, pag. 4.

Cnossen, Sijbren, , "VAT and RST: A Comparison," Canadian Tax Journal, Vol. 35 (No. 3), 1987, pp. 559-615

Codice Civile, Art. 2222

Commissione Europea, LIBRO VERDE sul futuro dell'IVA, Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente, 2010, pag. 3.

Commissione Europea, Piano d'azione sull'IVA Verso uno spazio unico europeo dell'IVA. Il momento delle scelte, COM(2016) 148 final, 2016

Commissione Europea, proposta di decisione del Consiglio n.2016/0406

Commissione Europea, Risorse proprie, Imposta sul Valore Aggiunto, 2024.

COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL in accordance with Article 395 of Council Directive 2006/112/EC, 2018 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018DC0666>

Consiglio dell'Unione Europea, decisione di esecuzione n. 2020/1105, Modifica della decisione di esecuzione (UE) 2017/784, che autorizza la Repubblica italiana ad applicare una misura speciale di deroga agli articoli 206 e 226 della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, 2020 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32020D1105>

Consiglio dell'Unione Europea, decisione di esecuzione n. 2023/1552, Modifica della decisione di esecuzione (UE) 2017/784, che autorizza la Repubblica italiana ad applicare una misura speciale di deroga agli articoli 206 e 226 della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, 2023 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32023D1552>

Consiglio dell'Unione Europea, Decisione n. 2015/1401, 2015,

Consiglio dell'Unione Europea, decisione di esecuzione n. 2022/559, Modifica della decisione di esecuzione (UE) 219/310, relativamente all'autorizzazione concessa alla Polonia di continuare ad applicare la misura speciale di deroga all'articolo 226 della direttiva 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto

Convenevole Roberto, Come accrescere il gettito IVA Analisi comparata dei sistemi italiano e francese, Agenzia delle Entrate, 2006

Council Directive (EU) 2018/2057 of 20 Dec. 2018

Council Directive 98/80/EC of 12 October 1998 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC - Special scheme for investment gold <http://data.europa.eu/eli/dir/1998/80/oj>

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. Articolo 16.

<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1972/11/11/072U0633/sg>

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. Articolo 90 e seguenti. Gazzetta Ufficiale

<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1972/11/11/072U0633/sg>

D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23. (15G00169) [\(GU Serie Generale n.233 del 07-10-2015 - Suppl. Ordinario n. 55\)](#)

D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q) , della legge 23 dicembre 1996, n. 662. [\(GU Serie Generale n.5 del 08-01-1998 - Suppl. Ordinario n. 4\)](#)

D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662. [\(GU Serie Generale n.5 del 08-01-1998 - Suppl. Ordinario n. 4\)](#)

D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413. [\(GU Serie Generale n.9 del 13-01-1993 - Suppl. Ordinario n. 8\)](#)

D.lgs.10 marzo 2000 n. 74/2000 Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205. [\(GU Serie Generale n.76 del 31-03-2000\)](#)

De Laurentis Giacomo, Analisi finanziaria e processi del credito dopo le linee guide EBA, Bancaria Editrice, 2021, pag. 121

Decisione (UE, Euratom) 2020/2053 del Consiglio del 14 dicembre 2020 relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea e che abroga la decisione 2014/335/UE, Euratom <http://data.europa.eu/eli/dec/2020/2053/oj>

DECISIONE DI ESECUZIONE (UE) 2023/1553 DEL CONSIGLIO del 25 luglio 2023 che autorizza la Romania a introdurre una misura speciale di deroga agli articoli 218 e 232 della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto

Decisione di esecuzione (UE) 2023/1552 del Consiglio del 25 luglio 2023 recante modifica della decisione di esecuzione (UE) 2017/784 per quanto riguarda il periodo di

autorizzazione e l'ambito di applicazione della misura speciale di deroga agli articoli 206 e 226 della direttiva 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, adottata dall'Italia

Della Dea Stefano, I compensi per l'apposizione del visto leggero sulle compensazioni dei crediti IVA, Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, 2010

Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223

Delorme Guy, Commemorations Collection, République Française – Portal national des Archives, 2004

Di Nardo Tommaso, De luca Roberto, OSSERVATORIO SUI BILANCI DELLE SRL 2018 - FOCUS SETTORE COSTRUZIONI, Consiglio Nazionale dei Commercialisti e dei Revisori Contabili, 2020

Direttiva (UE) 2022/542 del Consiglio del 5 aprile 2022 recante modifica delle direttive 2006/112/CE e (UE) 2020/285 per quanto riguarda le aliquote dell'imposta sul valore aggiunto <http://data.europa.eu/eli/dir/2022/542/oj>

Direttiva 2000/65/CE del Consiglio, del 17 ottobre 2000, che modifica la direttiva 77/388/CEE quanto alla determinazione del debitore dell'imposta sul valore aggiunto

Direttiva 2002/38/CE del Consiglio, del 7 maggio 2002, che modifica temporaneamente la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici

Direttiva 2006/112/CE Il sistema comune dell'Unione europea di imposta sul valore aggiunto, 2012, <http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>

Direttiva Comunità Europea del 24/07/2006 n. 69

European Commission, VAT Gap in the EU 2023 Report, 2023

European Commission, VAT Gap: EU countries lose €152 billion in 2015, showing urgent need for VAT reform, 2017,

https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_17_3441

Fanelli Roberto, Reverse charge: quando e come si applica l'inversione contabile IVA, IPSOA, 2023

Felisari Giovanni, Il credito alle imprese logica di valutazione e sistemi di esperti, Franco Angeli, 1993, pag. 81 e 82

Fidangelì Alessia, I presupposti per il riconoscimento del diritto alla detrazione e del diritto al rimborso, possono essere diversificati?, Pacini, 2024, pag. 2.

Gervasoni Anna, Finanziare l'impresa, Il sole 24 Ore, 1999, pag. 74

Grattarola Walter, Modello IVA 2024, IPSOA, 2024

Greco Emanuele, La Grutta Simonetta, Felisari Giovanni, Il credito alle imprese logica di valutazione e sistemi di esperti, Eutekne, 2016

Halasz Artur, Split payment mechanism and STIR – selected tools for improving the efficiency of tax collection on goods and services in the Republic of Poland, Institutiones Administrationis, 2022, pag. 13

Koval Anna, Split payment mechanism in the economy of small and medium-sized enterprises, MWSE, 2019, pag. 40 e 42

IPSOA, Precompilata IVA: periodo sperimentale esteso al 2024, 2024,
<https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2024/01/20/bozze-registri-iva-estensione-periodo-sperimentale-2024>

Istat, comunicato stampa, PIL E INDEBITAMENTO DELLE AP - ANNO 2023, 2024,
<https://www.istat.it/it/archivio/294373#:~:text=Nel%202023%20il%20Pil%20ai,cresciuto%20dello%200%2C9%25>

Istat, Documentazione Tecnica e Classificazioni, Classificazione ATECO 2007 aggiornamento 2022

Legge 17 gennaio 2000 n. 7, Art.3

Legge 26 maggio 2023, n. 56. Conversione del D.L. 34/2023 del 30 marzo 2023, art. 23.

Legge del 27/12/2006 n. 296 Articolo 1

Legge n. 296 del 27 dicembre 2006

LEGGE 29 ottobre 1993, n. 427 Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, recante armonizzazione delle disposizioni in materia di imposte sugli oli minerali, sull'alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati e in materia di IVA con quelle recate da direttive CEE e modificazioni conseguenti a detta armonizzazione, nonche' disposizioni concernenti la disciplina dei centri autorizzati di assistenza fiscale, le procedure dei rimborsi di imposta, l'esclusione dall'ILOR dei redditi di impresa fino all'ammontare corrispondente al contributo diretto lavorativo, l'istituzione per il 1993 di un'imposta erariale straordinaria su taluni beni ed altre disposizioni tributarie. ([GU Serie Generale n.255 del 29-10-1993](#))

Legge n. 762 del 19 giugno 1940

Legge n. 825 del 9 ottobre 1971

Liberatore Gabriele, I cinquant'anni dell'Iva – 1 Le origini francesi del tributo. Fisco Oggi, Agenzia delle Entrate, 2022 <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/cinquantanni-delliva-1-origini-francesi-del-tributo>

Liberatore Gabriele, I cinquant'anni dell'IVA, dagli inizi al VAT Actio Plan, Fisco Oggi – Agenzia delle Entrate, 2022.

Marino Giuseppe, CORPORATE TAX GOVERNANCE – RISCHIO FISCALE NEI MODELLI DI GESTIONE DELL'IMPRESA, Giuffrè Francis, Lefebvre, 2018

Micheli Gian Antonio, Lezioni di diritto tributario, UTET, 1972, pag. 54.

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, Fiscalità dell'unione Europea e internazionale, Sentenze della Corte di Giustizia CE, <https://www.finanze.gov.it/it/Fiscalita-dellUnione-europea-e-internazionale/unione-europea/imposizione-indiretta/iva-00001/sentenze-della-corte-di-giustizia-ce/>

Ministero dell'Economia e delle Finanze - Decreto ministeriale 13/12/1979 n. 344, art. 2

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, Itributi nella storia d'Italia, <https://www.finanze.gov.it/it/il-dipartimento/fisco-e-storia/i-tributi-nella-storia-ditalia/1940-1973-ige-imposta-generale-sullentrata/#:~:text=Era%20un%20tributo%20plurifase%20sul,9%20gennaio%201940%2C%20n.>

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Legge Finanziaria 2024,
<https://www.mef.gov.it/inevidenza/Legge-di-bilancio-2024-approvata-dal-Parlamento/>

Ministero dell'Economia e delle Finanze, NADEF 2017

Ministero dell'Economia e delle Finanze, NADEF 2019

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Risoluzione del 05/07/1976 n. 360009 - Tasse e Imposte Indirette sugli Affari. Iva. Edilizia. Contratto di appalto e contratto di vendita

Mitran Daniela, Internal Auditing & Risk Management, European Trends in Split VAT, 2017, Athenaeum University of Bucharest, vol. 48(4), pag. 44

Mossini Antonio, Vavassori Paolo, Contessa Claudia, Begni Stefano, Bertoli Fabio, Cancarini Emma, Aldo Lonati, Laura Mazzolari, Andrea Nolli, Andrea Soldera, Annarita Zola, Reverse Charge in Edilizia, Quaderni dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Brescia, 2009, Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Brescia;

Open BDAP, Ministero dell'Economia e delle Finanze, Banca Dati delle Amministrazioni pubbliche, 2018, pag.6.

Cappellini Primo, Lugano Roberto, Studio CLA, Testo Unico delle Imposte Sui Redditi, Il Sole 24 Ore, 2024

Prima direttiva 67/227/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari <http://data.europa.eu/eli/dir/1967/227/oj>

Poniatowski, G., Durán-Cabré, J., Bonch-Osmolovskiy, M. (2021). Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States : report 2019, Publications Office of the European Union

R.D.L. 28 luglio 1930, n. 1210

R.D.L. 9 gennaio 1940, n. 2

Regione Veneto, Prezziario opere pubbliche 2023, voce n. F.06.06.b

Regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010 , relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto (rifusione) <http://data.europa.eu/eli/reg/2010/904/oj>

Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011 , recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2011/282/oj

Rita de la Feria, The New VAT General Reverse-Charge Mechanism, Kluwer Law, 2019 pag. 172

Rost Angerer, Imposizione diretta: imposte sulle persone fisiche e sulle società, Parlamento Europeo, 2023, pag. 2

Salvini Livia, L'IVA tra origine e destinazione. Il reverse charge nell'IVA comunitaria e nell'IVA interna, Assonime, 2006, pag. 231.

Sarnowski Jan, Selera Paweł, Reducing the VAT gap: lessons from Poland, Polish Economic Institute, 2019 pag. 15

Scrimieri Federico, Il contrasto Giurisprudenziale in tema IBVA, Pacini, 2022

Schwarcz Andras, Entrate dell'Unione, Parlamento Europeo, 2024, pag. 2.

Seconda direttiva 67/228/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto <http://data.europa.eu/eli/dir/1967/228/oj>

Servizio Studi Camera dei Deputati, Rendiconto 2022 e Assestamento 2023 A.C. 1343, A.C. 1344 Dossier n° 141/1/0/14, 2023, pag. 5.

Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme <http://data.europa.eu/eli/dir/1977/388/oj>

Sinn, Hans-Werner; Gebauer, Andrea; Parsche, Rüdiger, The Ifo Institute's Model for Reducing VAT Fraud: Payment First, Refund Later, CESifo Forum, ISSN 2190-717X, IFO

Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München, Vol. 05, Iss. 2, (2004), pp. 30-34

Tarhova Ecaterina, Financial Law Review, VAT SPLIT PAYMENT – A TRICKY MATTER OF AIMING AT THE BEST DESIGN AND COMBINATION, Jagiellonian, 2021 pag. 108,109

Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), 2012, artt. 289 e 294

Venza Valentina, Lo split payment: da sperimentazione nel settore B2G a deroga alle ordinarie modalità di versamento dell'IVA, Innovazione e Diritto, 2020