

# Profili sistematici e di legittimità dello “split payment”

di Livia Salvini

Lo “split payment”, istituito del tutto nuovo nel nostro ordinamento, e a quanto consta anche in ambito europeo, non ha raccolto il favore dei soggetti interessati. I **fornitori** evidenziano il fatto che il nuovo regime introduce ulteriori **oneri amministrativi** e soprattutto che il **mancato incasso** dell'IVA in via di **rivalsa impedisce** loro di **compensare l'IVA** sugli **acquisti**, sottoponendoli ad un'esposizione finanziaria che va ad aggravare quella causata dal perdurante ritardo dei pagamenti della Pubblica amministrazione e dalla stretta del credito. I **soggetti pubblici** sottolineano che il nuovo regime impone loro di adottare, in tempi brevissimi, rilevanti e costose **modifiche informatiche** e **amministrative** nella gestione dei pagamenti, sotto pena di sanzione in caso di mancato o inesatto adempimento dell'obbligo di versamento.

Lo *split payment*, o scissione dei pagamenti (di seguito, SP), introdotto nell'IVA dalla legge di stabilità 2015, fa molto parlare di sé: per la novità del meccanismo nel contesto interno, per la sua singolarità anche in ambito comunitario, per le negative ripercussioni sulla liquidità delle imprese fornitrici del settore pubblico, per i nuovi adempimenti posti - con brevissimo preavviso - a carico dei soggetti pubblici che effettuano acquisti soggetti ad IVA. In questo intervento non ci si soffermerà sui dettagli della disciplina, che si presentano invero piuttosto complessi alla prova dell'applicazione pratica ma che sono già stati oggetto di numerosi commenti sulla stampa specializzata. Si cercherà invece di dare un inquadramento sistematico al nuovo istituto, anche per valutare i suoi aspetti di legittimità, alla luce tanto dell'ordinamento comunitario, quanto di quello interno.

L'art. 17-ter D.P.R. n. 633/1972, inserito dall'art. 1, comma 629, lett. b), legge n. 190/2014, ha previsto, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato e degli altri enti pubblici indicati dalla norma (1), “per i quali i suddetti cessionari o commitenti non sono debitori di imposta” ai sensi della legge IVA, che “l'imposta è in ogni caso versata dai medesimi”, secondo le modalità e i termini che sono stati fissati con il D.M. 23 gennaio

2015. Queste disposizioni non si applicano ai

**Livia Salvini** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università LUISS G. Carli di Roma - Avvocato in Roma

## Nota:

(1) Si veda, oltre alla elencazione contenuta nello stesso art. 17-ter, l'individuazione di ulteriori soggetti fatta dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. I/E del 2015. Sembra interessante, in proposito, notare che l'Agenzia opera sotto il profilo soggettivo un'interpretazione estensiva, argomentando dal fatto che la finalità della norma in questione è quella di contrastare l'evasione da riscossione dell'IVA. Ciò al contrario, precisa sempre l'Agenzia, di quanto avviene per l'elencazione dei soggetti pubblici contenuta nell'art. 6, quinto comma, D.P.R. n. 633/1972 relativo all'esigibilità differita dell'IVA per le operazioni effettuate dalle pubbliche amministrazioni ivi indicate, per la cui individuazione non è possibile operare una analoga interpretazione estensiva. L'art. 6, quinto comma cit. infatti, al contrario dell'art. 17-ter, è una norma speciale avente carattere agevolativo e derogatorio rispetto ai principi ordinari dell'IVA. Per quanto si debba certo valutare in modo favorevole l'intento dell'Agenzia, perseguito con la citata circolare, di fare chiarezza sul punto essenziale della delimitazione soggettiva del nuovo regime, non pare condivisibile l'assunto che l'elencazione dei soggetti pubblici interessati dalla disciplina dello SP possa essere ampliata in via interpretativa, e per almeno due motivi: il primo è che lo SP è esso stesso un regime derogatorio, essendo stata proprio per questo motivo richiesta al Consiglio europeo un'autorizzazione ex art. 395 direttiva IVA, ed è quindi di stretta interpretazione; il secondo è che esso prevede nuovi adempimenti, e relative sanzioni in caso di inadempimento, a carico dei soggetti pubblici. Profili, questi ultimi, ambedue coperti da riserva di legge e certamente sottratti all'interpretazione estensiva dell'Amministrazione finanziaria. Su tali questioni si veda oltre nel testo.

compensi per prestazioni di servizi assoggettate a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito. La misura ha carattere permanente, e non delimitato nel tempo (2).

Lo SP, come si è accennato, è un istituto del tutto nuovo nel nostro ordinamento, e a quanto consta anche in ambito europeo. Un riferimento al meccanismo di scissione si trova nel *Green Paper* della Commissione europea sul futuro dell'IVA (COM (2010) 695), dove si ipotizzano due diversi casi di scissione:

- per i casi in cui una banca interviene nei pagamenti delle forniture, essa corrisponde al fornitore il corrispettivo imponibile, e versa direttamente all'erario l'IVA

(il documento precisa che la questione delle operazioni in contanti o con carta di credito deve essere ancora approfondita) (3);

- come misura di carattere generale, potrebbe essere previsto un obbligo (ovvero, in termini meno impegnativi, una facoltà) di scissione dei pagamenti nei rapporti tra soggetti passivi. Una tale misura viene prevista come possibile rimedio alle frodi IVA e semplificherebbe gli adempimenti dei contribuenti e i controlli delle autorità fiscali, perché eliminerebbe i rischi di contestazione del diritto di detrazione a seguito di frodi perpetrate dai fornitori. In base a questa misura, l'acquirente verserebbe all'erario l'IVA e al fornitore il corrispettivo imponibile. Questa opzione, avvisa subito la Commissione, a fronte dei descritti vantaggi potrebbe però "influire sfavorevolmente sulla relazione tra acquirente e fornitore e quindi sulle attività commerciali in generale, e potrebbe anche avere ripercussioni negative sulla tesoreria" dei fornitori (4).

L'art. 1, comma 632, legge n. 190/2014 ha precisato che deve essere richiesta alla Commissione europea, ai sensi dell'art. 395 direttiva IVA (direttiva 2006/112/CE), una deroga all'ordinario

#### SOLUZIONI OPERATIVE

##### **Deroghe al meccanismo ordinario di versamento dell'IVA**

La disciplina dello "split payment" deroga alle ordinarie norme sulla liquidazione e versamento dell'imposta, prevedendo che l'IVA non concorre alla liquidazione e quindi al versamento del soggetto che ha effettuato la cessione o prestazione, bensì al versamento del soggetto pubblico acquirente. In particolare, sono previste **due diverse modalità di versamento**, a seconda che tale soggetto **effettui o meno l'acquisto nell'esercizio di un'attività commerciale**. Nel **primo caso**, l'IVA del fornitore concorre alla **liquidazione periodica IVA** dell'ente pubblico; nel secondo caso, il versamento all'erario viene fatto **senza possibilità di compensazione**, utilizzando un apposito codice tributo.

meccanismo di applicazione dell'IVA. Ciononostante, mentre precedenti versioni del testo normativo avevano previsto che l'entrata in vigore dell'art. 17-ter fosse subordinata a tale autorizzazione, nel testo definitivo è stato invece disposto che la norma entri in vigore il 1° gennaio 2015, senza dunque attendere l'autorizzazione, nel frattempo richiesta. Nel caso in cui essa non fosse concessa (5), si attiverebbe una apposita clausola di salvaguardia, comportante l'aumento delle accise sui carburanti. La relazione tecnica alla legge n. 190/2014 stima un *VAT gap* (6) per lo SP (la relazione esamina separatamente anche gli effetti del coevo ampliamento del

regime del *reverse charge*) dell'ammontare *monstre* di 988 milioni di euro annui, al netto della quota spettante all'UE (7), per i primi tre anni,

#### Note:

(2) A differenza di quanto previsto per le misure di ampliamento del *reverse charge* adottate con la stessa norma. Come si vedrà, la natura temporanea o permanente rileva ai fini comunitari.

(3) L'organizzazione *RTvat: The use of Real-Time technology to improve tax collection* ([www.rtvat.eu](http://www.rtvat.eu)) è un'accesa sostenitrice dello SP e di altri modelli di raccolta dell'IVA (riassunti sotto il suggestivo acronimo *KISS - Keep it swift and simple*) basati su strumenti elettronici per arginare l'evasione dell'IVA, con l'intervento delle banche intermedie dei pagamenti, ma con la necessaria partecipazione delle Banche Centrali quali coordinatrici del processo. Questi strumenti possono essere utilizzati in modo molto efficiente per le transazioni *on line*, che prevedono sempre pagamenti elettronici: cfr. Lamensch, "Are 'reverse charging' and the 'one-stop-scheme' efficient ways to collect VAT on digital supplies?", in *World Journal of VAT*, 2012.

(4) Nelle risposte fornite in sede di consultazione la proposta non è stata valutata favorevolmente: cfr. Centore, "La responsabilità soggettiva degli operatori nelle frodi IVA", in *GT - Riv. giur. trib.*, 2013, pag. 195.

(5) Al momento di andare in stampa non è stata rilasciata.

(6) Cioè il gettito IVA mancante per effetto dell'evasione dei fornitori del settore pubblico.

(7) Senza però considerare il minor gettito dello SP derivante dal comma 2, che prevede l'esclusione delle prestazioni i cui compensi sono assoggettati a ritenuta, solo successivamente inserito dalla Camera.

ed un corrispondente ammontare da coprire mediante l'eventuale attivazione della clausola di salvaguardia (8).

### **La funzione dello “split payment”. Le deroghe al meccanismo ordinario di applicazione dell'IVA**

Nonostante la sua collocazione tra le norme del Titolo I del decreto IVA, e in specie nell'articolo successivo a quello sulla soggettività passiva (9), lo SP è, in primo luogo ed essenzialmente, un metodo di riscossione (10), che sarebbe stato probabilmente opportuno disciplinare nel Titolo II, dedicato agli obblighi dei contribuenti. Ed infatti, l'art. 17-ter deroga alle ordinarie norme sulla liquidazione e versamento dell'imposta, prevedendo che l'IVA non concorre alla liquidazione e quindi al versamento del soggetto che ha effettuato la cessione o prestazione, bensì al versamento del soggetto pubblico acquirente (11). In particolare, sono previste due diverse modalità di versamento, a seconda che tale soggetto effettui o meno l'acquisto nell'esercizio di un'attività commerciale (12). Nel primo caso, l'IVA del fornitore concorre alla liquidazione periodica IVA dell'ente pubblico; nel secondo caso, il versamento all'erario viene fatto senza possibilità di compensazione, utilizzando un apposito codice tributo.

A ben vedere, la norma sullo SP deroga parzialmente anche ad un'altra disposizione, cioè quella in materia di rivalsa (art. 18). Ed infatti, il fornitore deve esporre l'IVA in fattura, effettuando però un addebito del tutto particolare, perché esso non fa sorgere il credito di rivalsa; tuttavia, l'IVA si considera addebitata al fine di far sorgere il diritto di detrazione (art. 19, primo comma, D.P.R. n. 633/1972) eventualmente spettante all'acquirente pubblico. Il fornitore quindi non ha il diritto di ricevere dal committente o cessionario pubblico il pagamento dell'IVA applicabile all'operazione ed indicata in fattura.

### **Lo “split payment”, il “reverse charge” e la soggettività passiva IVA**

Secondo l'art. 17 (rubricato “soggetti passivi”), primo comma, D.P.R. n. 633/1972, l'IVA è dovuta - in via di principio generale - dal soggetto

passivo che effettua la cessione o prestazione. Nella direttiva IVA, tuttavia, il soggetto passivo del tributo, definito dagli artt. 9 ss., è figura diversa dal debitore dell'imposta. Questa definizione comunitaria corrisponde, grosso modo, a quella di esercizio di imprese, arti e professioni contenute negli artt. 4 e 5 del nostro decreto IVA. Il debitore dell'imposta è invece disciplinato dagli artt. 192 bis ss. della direttiva, il cui art. 193 in particolare contiene una definizione analoga a quella del nostro art. 17, primo comma (13). Pertanto, quest'ultima disposizione interna definisce, sotto il nome di soggetto passivo, quello che, nel sistema comunitario, è il debitore dell'imposta.

Se nei casi di applicazione dell'IVA secondo il meccanismo normale le due qualifiche coesistono in capo allo stesso soggetto (ed è a questa struttura che fa riferimento l'art. 17, primo comma), soggetto passivo e debitore non coincidono laddove si applichi il meccanismo del *reverse charge* (14), in cui, ferma restando la soggettività passiva di chi cede il bene o presta il servizio, il debitore di imposta è identificato nell'acquirente. Con la conseguenza, tra l'altro, che il cedente o prestatore non deve addebitare a quest'ultimo l'IVA.

#### **Note:**

(8) Per penetranti critiche agli ottimistici (o pessimistici, se si considera che il VAT gap sarebbe di ammontare equivalente) criteri di calcolo del maggior gettito atteso, cfr. il Dossier del Senato a commento della legge n. 190/2014.

(9) Cioè l'art. 17; l'art. 17-bis è stato abrogato.

(10) Cfr. circolare Agenzia delle entrate n. 1/E del 2015.

(11) Artt. 4 e 5 D.M. 23 gennaio 2015.

(12) La precisazione, contenuta nell'art. 17-ter, che lo SP non si applica se i cessionari o committenti pubblici sono a loro volta debitori di imposta, va interpretata nel senso che il nuovo regime non si applica per le operazioni soggette al *reverse charge*, per le quali quindi l'acquirente pubblico è debitore di imposta. Non va invece intesa nel senso che lo SP non si applica nei casi in cui l'acquisto sia effettuato da un soggetto pubblico in veste di soggetto passivo IVA.

(13) “L'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile”.

(14) Nel caso degli acquisti intracomunitari, invece, le norme interne hanno previsto un nuovo fatto generatore del tributo accanto a quelli già previsti dall'art. 1 per le operazioni interne, costituito dall'acquisto intracomunitario (art. 38 D.L. n. 331/1993). In questa ipotesi di cessione si realizzano due diversi fatti generatori: una cessione non imponibile in capo al cedente ed un acquisto (di norma, imponibile) in capo al cessionario.

Il legislatore interno, anche per effetto delle stratificazioni normative, non utilizza una terminologia omogenea per definire il responsabile dell'imposta nelle diverse tipologie di *reverse charge*: si va dal soggetto obbligato al "pagamento" dell'imposta (art. 17, quinto e sesto comma, per il *reverse charge* interno), all'acquirente obbligato per tutti gli adempimenti relativi alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuati da non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato (art. 17, secondo comma). In tutti questi casi, peraltro, l'acquirente non è solo il responsabile del pagamento dell'imposta, ma è anche il soggetto tenuto all'integra-

zione della fattura emessa dal cedente, con la correlata assunzione di responsabilità in ordine all'applicazione dell'IVA, e - va con sé - all'applicazione con modalità corrette (aliquote, regime, ecc.). In ragione di ciò, il regime del *reverse charge* si applica solo se l'acquirente è un soggetto passivo IVA.

Il nuovo regime dello SP è invece un *quid minoris* rispetto al *reverse charge*, come è dimostrato anche dal fatto che esso si applica pure laddove l'acquirente pubblico non agisce come soggetto passivo d'imposta. In questo sistema la fattura viene emessa con tutte le indicazioni previste dall'art. 21, D.P.R. n. 633/1972, comprese quelle relative all'imposta, dal cedente o prestatore, che ne resta l'unico soggetto responsabile (15) e che è anche il soggetto passivo rispetto all'operazione cui si applica lo SP. L'acquirente pubblico è invece solamente tenuto ad effettuare il versamento dell'imposta in luogo del fornitore (16).

Una conferma di quanto sopra risiede nel peculiare regime sanzionatorio del soggetto pubblico, il quale, ai sensi dell'art. 1, comma 633, leg-

#### DISCIPLINE A CONFRONTO

##### "Reverse charge" e "split payment"

Il regime del "reverse charge" si applica solo se l'acquirente è un **soggetto passivo IVA**. Il nuovo regime dello "split payment" è invece un "quid minoris" rispetto al "reverse charge", come è dimostrato anche dal fatto che esso si applica **pure** laddove l'acquirente pubblico non agisce come **soggetto passivo** d'imposta. In questo sistema la **fattura** viene emessa con **tutte le indicazioni** previste dall'art. 21, D.P.R. n. 633/1972, comprese quelle relative all'imposta, dal cedente o prestatore, che ne resta l'unico soggetto responsabile e che è anche il soggetto passivo rispetto all'operazione cui si applica lo "split payment".

L'acquirente pubblico è invece solamente tenuto ad effettuare il **versamento** dell'imposta in luogo del fornitore.

ge n. 190/2014, risponde (solo) dell'omesso o ritardato versamento dell'IVA in SP, con il pagamento della sanzione amministrativa del 30% prevista dall'art. 13 D.Lgs. n. 471/1997. Non è invece in alcun modo prevista una sua responsabilità per le violazioni in materia di documentazione delle operazioni, analoga a quella prevista dall'art. 6, comma 9-bis, D.Lgs. n. 471/1997 per il cessionario o committeente che non assolva l'imposta in regime di *reverse charge*.

##### L'autorizzazione comunitaria

Come si è accennato, lo Stato italiano ha richiesto al Consiglio, tramite la Commissione europea, l'autorizzazione all'adozione dello SP ai sensi dell'art. 395 direttiva IVA, pur prevedendo nel contempo, per esigenze di gettito, l'entrata in vigore dal 1° gennaio 2015 della nuova misura, senza dunque attendere la prescritta autorizzazione (art. 1, comma 632, della legge di stabilità). L'art. 395 prevede che il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla direttiva, "allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali". L'autorizzazione viene rilasciata dopo lo svolgimento positivo dell'articolata procedura prevista dall'art. 395, la quale deve essere completata entro otto

##### Note:

(15) La diversa natura dello SP rispetto al *reverse charge* è dimostrata anche dal fatto che per espressa previsione dell'art. 17-ter, i due regimi non sono compatibili (v. *retro* nota 12). In altri termini, lo SP si applica solo se il cedente o il prestatore è, oltre che soggetto passivo, anche responsabile dell'imposta.

(16) Più precisamente, è tenuto ad effettuare il versamento se non acquista in veste di soggetto passivo IVA, ed a computare l'IVA in SP nella propria liquidazione dell'imposta (al posto del fornitore) nel caso opposto.

mesi dal ricevimento della domanda.

L'art. 395, secondo la Corte di giustizia, deve essere interpretato in senso restrittivo e si possono dunque introdurre deroghe all'ordinaria disciplina IVA solo con misure necessarie ed adeguate alla realizzazione dello specifico obiettivo perseguito, incidendo il meno possibile sulla struttura dell'imposta (17).

Va infine precisato, quanto alla portata dell'art. 395, che qualora l'autorizzazione non sia stata richiesta o non sia stata ottenuta, lo Stato interessato non può far valere nei confronti dei contribuenti la misura in questione (18).

Tanto premesso, e allo scopo di inquadrare nell'ambito delle previsioni dell'art. 395 direttiva l'autorizzazione richiesta dallo Stato italiano per l'adozione dello SP, si deve rilevare in primo luogo che lo SP ha una dichiarata finalità antievasiva, essendo diretto ad evitare che l'IVA corrisposta da un soggetto pubblico ad un proprio fornitore - e quindi l'imposta fuoriuscita dalle casse pubbliche - non rientri poi all'Erario a causa di fenomeni di evasione messi in atto da detti fornitori. La deroga richiesta è dunque giustificata dalla finalità antievasiva della misura.

Il fatto che lo SP sia stato adottato in difetto di previa autorizzazione sembrerebbe porre lo Stato italiano nell'impossibilità di applicare coattivamente tale regime prima che l'autorizzazione venga effettivamente rilasciata. E una tale conclusione sembrerebbe inevitabile nella stessa ottica del legislatore, che ha appunto riconosciuto di dover adottare la procedura di cui all'art. 395. Ci si può tuttavia chiedere quale sia l'impatto della deroga insita nell'adozione del meccanismo di SP rispetto all'ordinario meccanismo di applicazione dell'IVA. Ebbene, pur tenendo presente quanto si è rilevato sopra in ordine all'esi-

#### PROSPETTIVE FUTURE

##### **Autorizzazione comunitaria**

Lo Stato italiano ha richiesto al Consiglio UE, tramite la Commissione europea, l'autorizzazione all'adozione dello "split payment", pur prevedendo nel contempo, per esigenze di gettito, **l'entrata in vigore dal 1° gennaio 2015** della nuova misura, **senza** dunque attendere la prescritta **autorizzazione**. Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla direttiva IVA, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali. L'autorizzazione viene rilasciata dopo lo svolgimento positivo di un'articolata procedura, la quale deve essere completata **entro otto mesi** dal ricevimento della **domanda**.

genza di ridurre al minimo necessario l'impatto di tali deroghe, si deve anche considerare che non sembra che lo SP, di per sé (19), introduca deroghe all'ordinario meccanismo di applicazione dell'IVA sotto il profilo sostanziale, e cioè per la parte disciplinata dalla direttiva. Ed infatti, come si è notato *retro*, l'art. 17-ter non deroga alle norme sostanziali sulla soggettività passiva o sulla responsabilità d'imposta, bensì solo a quella, di carattere strumentale, sull'individuazione del soggetto tenuto al versamento, nonché a quella sulla nascita della rivalsa: si tratta di due aspetti non regolati dalla direttiva.

È ben vero, in proposito, che l'art. 395 direttiva parla di deroghe attinenti alla "riscossione" dell'imposta, ma ciò non dovrebbe far ritenere *sic et simpliciter* che lo SP, in quanto incide sull'individuazione del soggetto tenuto al versamento dell'IVA, e quindi sulla riscossione, rientri nell'ambito delle deroghe soggette ad autorizzazione. Il termine "riscossione" (*procedure for collecting VAT*) sembra essere utilizzato nel senso di comprendere qualsiasi modifica all'ordinario meccanismo di applicazione dell'imposta che ne consenta la "raccolta", e non certo (solo) nel senso di riferirsi ai metodi di riscossione in senso stretto (20).

#### **Note:**

(17) Corte di giustizia CE, sent. C-494/04 del 15 giugno 2006.

(18) Corte di giustizia UE, sent. C-285/10 del 9 giugno 2011, con richiami ai precedenti.

(19) Si esaminerà *infra* nel testo l'influenza che lo SP esplica sull'esercizio del diritto di detrazione dei fornitori.

(20) Come dimostrano ampiamente le casistiche esaminate dalla Corte di giustizia UE a proposito dell'applicazione dell'art. 395 in commento: cfr. Terra e Kajus, *European VAT Directives 2014*. Cfr. anche, ad esempio, l'art. 318 direttiva che usa i termini "semplificazione della riscossione", analoghi a quelli impiegati dall'art. 395 cit., con riferimento alla determinazione della base imponibile nel regime del margine.

Con ciò non si vuole affermare che l'autorizzazione non è necessaria, dato che lo SP è un istituto nuovo e che la discrezionalità della Commissione e del Consiglio in materia è ampia. Del resto, lo stesso legislatore ha ritenuto necessario richiederla, anche se poi si è contraddetto prevedendo che lo SP entrasse in vigore anche in mancanza di autorizzazione. Tuttavia è possibile che, per quanto si è detto, il giudizio degli organi comunitari su questa infrazione non sia severo e che l'autorizzazione sia data (21).

### **Il recupero dell'IVA detraibile da parte dei fornitori e gli adempimenti degli enti pubblici: questioni di legittimità**

Lo SP non ha certo raccolto il favore dei soggetti interessati: i fornitori evidenziano il fatto che il nuovo regime introduce ulteriori oneri amministrativi e soprattutto che il mancato incasso dell'IVA in via di rivalsa impedisce loro di compensare l'IVA sugli acquisti, sottoponendoli ad un'esposizione finanziaria che va ad aggravare quella causata dal perdurante ritardo dei pagamenti della P.A. e dalla stretta del credito; i soggetti pubblici sottolineano che il nuovo regime impone loro di adottare - ed ha imposto in tempi brevissimi - rilevanti e costose modifiche informatiche ed amministrative nella gestione dei pagamenti, sotto pena di sanzione in caso di mancato o inesatto adempimento dell'obbligo di versamento.

Questo *cahier de doléance* evidenzia (ulteriori) profili di illegittimità comunitaria e/o interna dello SP?

Iniziando dalla posizione dei fornitori, si deve rilevare che la loro esposizione finanziaria dovrebbe essere parzialmente ridotta in virtù di quanto disposto:

- dall'art. 1, comma 629 della legge di stabilità

#### **SOLUZIONI OPERATIVE**

##### **Esposizione finanziaria dei fornitori**

L'esposizione finanziaria che lo "split payment" produce sui fornitori, originata dal fatto che il **mancato incasso dell'IVA in via di rivalsa impedisce** loro di **compensare** l'IVA sugli acquisti, dovrebbe essere parzialmente ridotta in virtù di quanto disposto dalla legge di stabilità 2015, che ha ricompreso i fornitori tra quelli che possono ottenere, senza altre condizioni, il **rimborso dell'IVA** sugli acquisti. Il D.M. 23 gennaio 2015, inoltre, ha inserito i medesimi soggetti tra coloro nei confronti dei quali il rimborso è eseguito **in via prioritaria** entro tre mesi dalla richiesta, limitatamente al credito rimborsabile relativo alle operazioni con ammontare dell'IVA detraibile corrispondente all'IVA addebitata in "split payment".

2015, che ha ricompreso i soggetti in questione tra quelli che possono ottenere, senza altre condizioni, il rimborso dell'IVA sugli acquisti; nonché

- dal successivo comma 630, per il quale il Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze previsto dal comma 629 (22) inserisce i medesimi soggetti tra coloro nei confronti dei quali il rimborso è eseguito in via prioritaria entro tre mesi dalla richiesta, ai sensi dell'art. 38-bis, comma 10, D.P.R. n. 633/1972, limitatamente al credito rimborsabile relativo alle operazioni ivi indicate (cioè all'ammontare dell'IVA detraibile corrispondente all'IVA ad-

debitata in SP).

Quest'ultima previsione, che accomuna i fornitori dei soggetti pubblici ai subappaltatori le cui prestazioni sono soggette al regime del *reverse charge* (23), appare necessaria (e, probabilmente, sufficiente) per soddisfare il criterio di proporzionalità della misura. Il ruolo fondamentale

#### **Note:**

(21) È appena il caso di rilevare che lo SP non rientra nell'ambito del cd. QRM (*Quick Reaction Mechanism*) previsto dall'art. 199 *ter* direttiva, che consente - in casi di particolare urgenza dovuti al verificarsi di casi di frode improvvisa e massiccia - l'introduzione, per un periodo di tempo limitato, del *reverse charge* in settori diversi da quelli già previsti dalle Direttive in materia. In queste ipotesi è previsto comunque un procedimento di autorizzazione comunitaria, ma con tempi abbreviati; inoltre l'autorizzazione può essere richiesta contestualmente all'adozione della misura, vista la sua urgenza. Lo SP non rientra in questi casi perché non è un *reverse charge* e non è una misura temporanea.

(22) Cfr. art. 8 D.M. 23 gennaio 2015.

(23) Per effetto del D.M. 22 marzo 2007. Anche il *reverse charge*, naturalmente, ha un rilevante impatto sul *cash flow* dei contribuenti, specie se medie o piccole imprese: v. il Rapporto finale della Commissione europea *Assessment of the application and impact of the optional Reverse Charge Mechanism within the EU VAT system*, del novembre 2014. A quanto risulta da notizie di stampa, Confindustria ha presentato un esposto alla Commissione UE, evidenziando tale aspetto, relativamente al *reverse charge* nel settore della grande distribuzione.

svolto dalla detrazione per assicurare la neutralità dell'IVA comporta che il relativo diritto non può essere sottoposto a limitazioni. In particolare, precisa la Corte di giustizia UE (24) che esso deve poter essere esercitato immediatamente. Pertanto, le modalità previste dagli Stati membri per il riporto dell'eccedenza o il rimborso dell'IVA sugli acquisti non possono ledere il principio di neutralità fiscale, facendo gravare sul soggetto passivo, in tutto o in parte, l'onere dell'imposta. In particolare, il rimborso deve essere effettuato "entro un termine ragionevole e, in ogni caso, il sistema di rimborso adottato non deve far correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo". Qualora effettivamente il termine previsto per il rimborso prioritario fosse rispettato, esso potrebbe essere ritenuto "ragionevole" (25).

Per quanto attiene infine i soggetti pubblici tenuti ad applicare lo SP, si apprende da notizie di stampa che la Regione Veneto ha presentato ricorso alla Corte costituzionale in via principale, lamentando numerosi profili di illegittimità della nuova disposizione (26).

In particolare, per quanto qui rileva, sembra che la Regione abbia fatto rilevare alcuni degli aspetti di illegittimità della nuova disciplina sopra già evidenziati, quali la mancanza di previa autorizzazione comunitaria e, per quanto concerne le attività pubbliche soggette ad IVA svolte nei confronti di altri soggetti pubblici, l'eventualità di dover richiedere il rimborso dell'IVA sugli acquisti.

Per quanto concerne in particolare la prima questione, essa - sopra già esaminata in termini generali - acquista connotati ulteriori rispetto ai soggetti pubblici, i quali sono tenuti ad operare importanti modifiche nelle procedure di pagamento che potrebbero rivelarsi inutili ove l'autorizzazione comunitaria non fosse data. Peraltro sembra che anche questi ulteriori aspetti siano destinati a perdere rilievo se l'autorizzazione sarà concessa "in sanatoria".

Per quanto concerne invece il secondo aspetto evidenziato, e cioè quello per cui i soggetti pubblici sono a loro volta soggetti a SP in quanto fornitori di altri soggetti pubblici, si può rilevare che la doglianza della Regione sottolinea un altro aspetto critico della nuova disciplina, pure

sopra trattato, rispetto al quale è sembrato che il legislatore abbia approntato misure che possono ritenersi idonee, secondo i principi affermati in sede comunitaria.

**Note:**

(24) Cfr. sent. C-274/10 del 28 luglio 2011 e C-525/11 del 18 ottobre 2012, con richiami ai precedenti.

(25) Resta naturalmente il fatto pregiudizievole che i soggetti passivi sono tenuti a dotarsi di fidejussione per ottenere il rimborso, cosa che non è necessaria per la compensazione in sede di liquidazione.

(26) Tra tali profili rientra, si presume, anche quello di violazione dell'art. 117 Cost. in ordine alla ripartizione di competenze normative tra Stato e Regione, che legittima la proposizione di un ricorso in via principale. Si tratta evidentemente di aspetti che esulano il tema di questo intervento.