

Lo split payment: da sperimentazione nel settore B2G a deroga alle ordinarie modalità di versamento dell'IVA

Valentina Venza – Borsista di diritto tributario Università degli Studi di Varona

Abstract

Il 30 giugno 2020 è in scadenza l'autorizzazione accordata all'Italia dal Consiglio dell'Unione Europea a prorogare l'applicazione del regime di deroga alle ordinarie regole di versamento dell'IVA, noto come scissione dei pagamenti o *split payment*. L'istituto trova la propria iniziale platea di riferimento nel settore B2G, individuato dal legislatore italiano come l'avamposto di quella rivoluzione digitale, che a partire dal 1° gennaio 2019, ha riguardato l'intero sistema di fatturazione interna: la fattura elettronica. In vista di questa scadenza e di una possibile ulteriore richiesta di proroga, il contributo analizza le caratteristiche del meccanismo di versamento, alla luce della sua interpretazione da parte di giurisprudenza, prassi e dottrina.

On June 30th 2020, the authorization granted to Italy by the Council of the European Union to extend the application of the derogation regime to the ordinary VAT payment rules, known as split payment, is going to expire. This regime has as its initial scope the B2G sector, which was also the outpost of the digital revolution that, starting from January 1st 2019, concerned the entire domestic invoicing system: the e-invoicing. Considering this deadline and a possible further request to extend it, this contribution analyzes the characteristics of such VAT payment derogation, in the light of its interpretation by jurisprudence, practice and doctrine.

Split payment

SOMMARIO: 1. Introduzione e meccanismo. – 2. Ambito di applicazione soggettivo ed elenchi ad efficacia costitutiva. – 3. La problematica dell'ambito soggettivo nei primi documenti di prassi. – 4. Ambito d'applicazione oggettivo e operazioni escluse. – 5. Modalità, termini del versamento e adempimenti contabili. – 6. Il sacrificio del diritto a detrazione e l'accelerazione della procedura di rimborso del credito IVA dei cedenti o prestatori. – 7. La legittimità dell'istituto nella giurisprudenza amministrativa. – 8. Legittimità costituzionale dello *split payment*. Sentenza della Corte costituzionale n. 145 del 6 giugno 2016. – 9. Inquadramento e natura dell'istituto: confronto con il *reverse charge*. – 10. Posizioni dottrinali e considerazioni finali.

1. Introduzione e meccanismo

La disciplina della scissione dei pagamenti (o *split payment*) si colloca nell'art. 17 ter D.P.R. n. 633/72¹, introdotto dalla L. n. 190/2014², Legge di stabilità per il 2015, e nel primo decreto ministeriale attuativo in materia, il D.M. 23 gennaio 2015, ripetutamente modificato nel tempo.

L'applicazione di questo istituto riguarda le operazioni imponibili effettuate nei confronti dei soggetti indicati nei commi 1 e 1 bis dell'art. 17 ter e fatturate a partire dal 1° gennaio 2015. Il meccanismo rappresenta, oggi, l'ordinaria ed inderogabile modalità di versamento dell'IVA nel settore B2G, dal momento che, sin dalla sua prima introduzione e sebbene l'ambito soggettivo sia stato progressivamente ampliato nel tempo, l'istituto ha avuto in specifiche categorie di enti pubblici la propria iniziale platea.

¹ D'ora innanzi, per brevità, D.P.R. IVA.

² In particolare, dall'art. 1, comma 629, lett. b).

La concezione dello *split payment*, quale strumento di ottimizzazione della riscossione e di riduzione della vulnerabilità alla frode del sistema IVA, risale al *Libro Verde sul futuro dell'IVA*³.

Non si riscontra nella Direttiva 2006/112/CE⁴ una norma della quale l'art. 17 ter D.P.R. IVA rappresenti il recepimento. L'introduzione in Italia dello *split payment* nei rapporti B2G si è avuta, infatti, tramite la procedura di autorizzazione a «misure speciali di deroga», di cui all'art. 395 Direttiva IVA. In base a questa norma, il Consiglio può autorizzare uno Stato Membro ad adottare misure di deroga a norme contenute nella Direttiva stessa, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta ed evitarne evasioni od elusioni. La procedura prevede che lo Stato inoltri domanda alla Commissione e che sia quest'ultima a presentare proposta appropriata al Consiglio, previa valutazione ed eventuale richiesta di integrazione di dati.

Precisamente, la richiesta di autorizzazione è stata avanzata, da parte dell'Italia, proprio sul finire del 2014, quindi fortemente a ridosso della programmata entrata in vigore della misura⁵. La prima formulazione dell'art. 17 ter prevedeva, però, che nelle more del rilascio dell'autorizzazione da parte del Consiglio, le disposizioni introdotte trovassero comunque applicazione per operazioni la cui imposta fosse esigibile a partire dal 1° gennaio 2015⁶. In particolare, si chiedeva di poter derogare all'art. 206 della Direttiva IVA, che prevede che il versamento del tributo sia effettuato da parte del debitore d'imposta ed all'art. 226, relativo al contenuto obbligatorio della fattura. La decisione di esecuzione del Consiglio (UE) 2015/1401 del 14 luglio 2015⁷ ha autorizzato, con efficacia *ex tunc*, la

³ COMMISSIONE EUROPEA, *Libro verde sul futuro dell'IVA. Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente*, 1° dicembre 2010, Bruxelles, COM (2010) 695.

⁴ D'ora innanzi, per brevità, Direttiva IVA.

⁵ La lettera di richiesta è stata protocollata dalla Commissione il 24 novembre 2014.

⁶ Il comma 632 dell'art. 1 della Legge di Stabilità per il 2015 prevedeva originariamente che in caso di mancato rilascio dell'autorizzazione, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, da adottarsi entro il 30 giugno 2015, l'aliquota dell'accisa sulla benzina e sulla benzina con piombo, nonché l'aliquota dell'accisa sul gasolio usato come carburante, di cui al D. Lgs. n. 504/95 fossero aumentate in misura tale da determinare «maggiori entrate nette non inferiori a 1.716 milioni di euro a decorrere dal 2015».

⁷ Decisione di esecuzione (UE) 2015/1401 del Consiglio del 14 luglio 2015.

misura di deroga temporanea, per il periodo che intercorre tra il 1° gennaio 2015 e il 31 dicembre 2017. Nella sua richiesta di autorizzazione, l'Italia assicurava che non sarebbe stata necessaria una proroga, dal momento che, a decorrere dal giugno 2014 il settore B2G avrebbe conosciuto l'obbligo di fatturazione elettronica⁸ (con quattro anni e mezzo di anticipo rispetto alla generalità della fatturazione interna⁹), grazie al quale sarebbero state attivate adeguate politiche di controllo¹⁰. Ciononostante, le nuove misure di controllo si sono rivelate, alla scadenza della prima autorizzazione, ancora in fase di avviamento¹¹ ed inadeguate ad evitare una richiesta¹² di proroga, accolta dal Consiglio il 25 aprile 2017. In questa occasione è stata richiesta anche l'autorizzazione ad estendere l'ambito soggettivo del regime di scissione dei pagamenti a nuove categorie di soggetti¹³.

Alla data di conclusione del presente lavoro, la deroga concessa con decisione d'esecuzione del Consiglio (UE) 2017/784¹⁴ riguarda il periodo che decorre dal 1° luglio 2017 al 30 giugno 2020. In forza della scissione dei pagamenti, l'ammontare dell'IVA, esposto in fattura dal fornitore, non a questi viene corrisposto, ma è versato direttamente all'Erario, a cura del committente o cessionario che rientri fra i soggetti di cui ai commi 1 e 1 bis dell'art. 17 ter. In sostanza, il pagamento dell'importo fatturato è "scisso" tra il corrispettivo, erogato al cedente o prestatore al netto dell'IVA, e l'ammontare dell'imposta,

⁸ L'obbligo di fatturazione elettronica per i prestatori e cedenti della P.A. è stato inizialmente introdotto dall' art. 1, comma da 209 a 214, L. n. 244/2007 (Legge finanziaria per il 2008). La decorrenza dell'obbligo di fatturazione elettronica nei rapporti B2G è stata scaglionata in due fasi: a decorrere dal 6 giugno 2014, per le operazioni effettuate nei confronti di Ministeri, Agenzie fiscali ed Enti nazionali di previdenza e assistenza sociale e rispettive unità periferiche (art. 6 comma 2 del D.M. 3 aprile 2013 n. 55) e a decorrere dal 31 marzo 2015, per le operazioni effettuate nei confronti di tutte le altre amministrazioni centrali, diverse dalle precedenti, e delle amministrazioni locali (art. 25 comma 1 del D.L. n. 66/2014 convertito con L. n. 89/2014).

⁹ L'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica nei rapporti B2B e B2C, per cessioni e prestazioni tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello stato italiano decorre dal 1° gennaio 2019 (art. 1 comma 909 L. n. 205/2017).

¹⁰ Punto 5 della decisione di esecuzione (UE) 2015/1401 del Consiglio.

¹¹ Punto 4 della decisione d'esecuzione del Consiglio (UE) 2017/784.

¹² Inoltrata con lettera protocollata dalla Commissione il 16 febbraio 2017.

¹³ Punto 5 della decisione di esecuzione (UE) 2017/784 del Consiglio.

¹⁴ Decisione di esecuzione (UE) 2017/784 del Consiglio del 25 aprile 2017.

sottratto alla disponibilità del fornitore e, per quanto attiene al settore B2G, conservato nella sfera pubblica.

L'operatività del regime discende dalla mera appartenenza del committente o cessionario alle categorie soggettive contemplate dalla norma e prescinde dalla soggettività passiva dell'ente pubblico. A questo proposito, giova ricordare che quella degli enti pubblici è una soggettività passiva precaria, da verificarsi di operazione in operazione: essa è esclusa ai sensi dell'art. 13, par. 1, comma 1 Direttiva IVA, in ordine ad attività esercitate «in quanto pubbliche autorità», pur quando in relazione ad esse gli enti pubblici percepiscano «diritti, canoni e retribuzioni»¹⁵. Anche sul piano dell'ordinamento interno, agli enti non commerciali pubblici che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, l'art. 4, comma quarto D.P.R. IVA attribuisce una soggettività passiva limitata, distinguendo fra ambito di attività commerciale o agricolo ed ambito di attività istituzionale e considerando effettuate nell'attività di impresa, con conseguente attribuzione di soggettività passiva per l'ente, soltanto le cessioni e prestazioni fatte nell'esercizio di attività

¹⁵ A questa generale esclusione della soggettività passiva degli enti pubblici che agiscono in quanto pubbliche autorità, fanno riscontro due vasti ambiti d'eccezione, pure previsti nel medesimo art. 13 della Direttiva IVA, imperniati, rispettivamente, sulla nozione di «distorsioni di concorrenza di una certa importanza», che possano derivare al mercato dall'attività di soggetti in regime di esonero (secondo comma), e su un elenco di tredici categorie di attività che, quando esercitate in misura non trascurabile, qualificano l'ente pubblico come soggetto passivo «in ogni caso» (terzo comma). In trent'anni di attività interpretativa, intorno a concetti non definiti e parametri non quantificati dalla norma, la Corte di Giustizia ha delineato, attraverso una copiosa produzione giurisprudenziale, l'effettiva portata del trattamento di esonero, nel duplice sforzo di armonizzare le diverse discipline di recepimento e di adeguare il regime ad uno scenario economico e giuridico sensibilmente mutato rispetto all'epoca a cui risale la sua introduzione attraverso la seconda direttiva IVA, la n. 67/288/CEE. Tra le prime pronunce, si distingue la sentenza *Carpaneto e Rivergaro* (17 ottobre 1989, C-231/87 e C-128/88), emessa su rinvio pregiudiziale di due giudici italiani, in cui si afferma l'efficacia diretta della norma comunitaria e si elabora una nozione di attività di pubblica autorità, identificata in quelle operazioni che gli enti pubblici esercitano nell'ambito di un regime esclusivo loro proprio. Mentre il concetto di attività di pubblica autorità rimane costante nel tempo, quello di «distorsioni di concorrenza di una certa importanza» subisce un ampliamento sul piano oggettivo, con la sentenza *Isle of Wight ed altri* (16 settembre 2008, C-288/07) e su quello soggettivo, con la sentenza *Salix* (4 giugno 2009, C-102/08), in risposta all'esigenza di salvaguardare effettivamente quella *ratio* di neutralità concorrenziale perseguita dalla norma. Più recentemente, la sentenza *Saudaçor* (29 ottobre 2015, C-174/14), riscrive la stessa nozione di ente pubblico e, con essa, l'ambito d'applicazione soggettivo del trattamento di esonero dall'imposta.

commerciali o agricole¹⁶. Come si evince dall'uso, da parte del legislatore, dell'espressione «in ogni caso» nel comma 1 dell'art. 17 ter, il meccanismo dello *split payment* nei rapporti B2G trova applicazione tanto in ambito istituzionale¹⁷ quanto in ambito commerciale.

Legge di Stabilità per il 2015

Ambito di applicazione soggettivo ed elenchi ad efficacia costitutiva

Il *Libro Verde sul futuro dell'IVA* prospettava, in termini antifrode, un esteso meccanismo obbligatorio di scissione dei pagamenti, proponendo questo modello alternativo di riscossione del tributo come un istituto ad applicazione

¹⁶ Quello del Legislatore italiano è stato un recepimento non traspositivo e disarmonico rispetto al disegno comunitario della soggettività passiva degli enti pubblici: l'ente pubblico non è stato considerato quale categoria soggettiva di riferimento, ma, attraverso il combinato disposto dei commi secondo n. 2) e quarto dell'art. 4, D.P.R. IVA, è incluso nella più ampia categoria soggettiva degli enti non commerciali, che possono essere tanto pubblici quanto privati. Solo nel 2012, l'art. 4, comma 5, secondo periodo del D.P.R. IVA, recepisce formalmente, quarant'anni dopo l'entrata in vigore del tributo, il concetto di attività di pubblica autorità nell'ordinamento italiano dell'IVA, per confermarne la natura non commerciale. Sulla giurisprudenza italiana grava il difficile compito di trovare un raccordo fra concetti giuridici appartenenti ai due sistemi, in un difficile percorso verso l'applicazione diretta dell'articolo 13 della Direttiva IVA e verso l'elaborazione di una nozione "interna" di attività di pubblica autorità. Tale percorso accelera il proprio passo con riferimento a settori di attività pubbliche che conoscono una specifica norma di esclusione della soggettività passiva degli enti pubblici, come ad es. la concessione a pagamento di loculi cimiteriali (vd. *ex pluris* S.C.C. nn. 4837,4838, 4839, 4840 del 28 febbraio 2015) o di aree marittime demaniali (S.C.C. nn. 4925 e 4926 del 27 febbraio 2013). Negli ultimi cinque anni, in materia di concessione del servizio di distribuzione di gas combustibile canalizzato per usi domestici, si viene a consolidare un orientamento (per es. in S.C.C. nn. 6233 e 6234 del 27 marzo 2015, 14263 del 13 luglio 2016, 1674 del 9 agosto 2016 oppure ancora 2903 del 31 gennaio 2019) che si caratterizza non solo per un'applicazione diretta dell'articolo 13 della Direttiva IVA, ma anche per aver proposto una definizione "interna" di attività di pubblica autorità, derivata dalla nozione elaborata dalla Corte di Giustizia del Lussemburgo, ma adattata al contesto italiano. Si tratta di una definizione che, in quanto generale e non riferita ad attività specifiche, permette una valutazione dell'autoritatività, anche al di fuori di quello specifico ambito settoriale.

¹⁷ Con l'introduzione del meccanismo di *split payment*, sono stati appositamente istituiti con la risoluzione n. 15/E del 12 febbraio 2015, il codice tributo "620E", denominato "IVA dovuta dalle PP.AA. - Scissione dei pagamenti - art. 17 ter, D.P.R. n. 633/1972", per il versamento, mediante mod. F24 Enti pubblici, ed il codice tributo "6040", denominato "IVA dovuta dalle PP.AA. - Scissione dei pagamenti - art. 17 ter, D.P.R. n. 633/1972", per l'effettuazione dei versamenti tramite mod. F24.

generalizzata¹⁸. Il legislatore italiano ha invece concepito lo strumento come meccanismo di deroga limitato ad alcune categorie specificamente individuate di committenti o cessionari, in primo luogo gli enti pubblici. In una prima fase, l'ambito soggettivo dell'istituto è stato individuato tramite un'elencazione per categorie, che riproduceva quella delle amministrazioni pubbliche nei cui confronti si possono effettuare operazioni in regime di esigibilità differita di cui all'art. 6, comma 5, secondo periodo, D.P.R. IVA. La prima formulazione dell'art. 17 ter D.P.R. IVA, alla sua entrata in vigore comprendeva, infatti, le operazioni imponibili effettuate nei confronti «dello Stato, degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, degli enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'art. 31 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni, delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, degli istituti universitari, delle aziende sanitarie locali, degli enti ospedalieri, degli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, degli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza».

Le categorie di soggetti coinvolti dal regime di *split payment* in Italia sono progressivamente aumentate sulla base dell'autorizzazione alla proroga della misura da parte del Consiglio dell'Unione Europea¹⁹. Un primo allargamento (con la conseguente modifica della rubrica dell'art. 17 ter da «Operazioni effettuate nei confronti di enti pubblici», in «Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni, altri enti e società»), si è avuto ad opera del D.L. n. 50/2017²⁰, convertito con L. n. 96/2017, a far data dal 1° luglio 2017. Si aggiungono, in questa occasione, i soggetti indicati nel comma 1 bis dell'art. 17 ter D.P.R. IVA: società controllate²¹ dalle PP.AA. centrali e locali e società quotate in borsa, incluse nell'indice FTSE MIB. La nuova formulazione della

¹⁸ COMMISSIONE EUROPEA, *Libro Verde*, op. cit., pag. 22.

¹⁹ Punto 5 della decisione di esecuzione (UE) 2017/784 del Consiglio.

²⁰ In particolare, la modifica è stata introdotta dall'art. 1, comma primo, lettera c bis).

²¹ Vd. art. 2359 comma 1, cc.

disposizione cambiava, inoltre, la tecnica normativa di designazione degli enti pubblici coinvolti, con conseguente ampliamento soggettivo anche sul fronte pubblico. Dal 1° luglio 2017, infatti, la scissione dei pagamenti riguarda le operazioni effettuate nei confronti di PP.AA, come definite dall'art. 1, comma 2, L. n. 196/2009 (Legge di contabilità e finanza pubblica) e successive modificazioni e integrazioni. Si tratta dei soggetti rientranti nel cosiddetto conto economico consolidato della P.A.²² e destinatari, tra l'altro, delle norme in materia di fatturazione elettronica obbligatoria nei rapporti B2G²³.

Si può, quindi, affermare che, a partire dal 1° luglio 2017 gli ambiti soggettivi delle due innovative riforme che hanno caratterizzato il settore B2G negli ultimi anni (la fatturazione elettronica obbligatoria nei confronti degli enti pubblici e lo *split payment*) si sovrappongono.

L'attuale assetto soggettivo si deve alla modifica del comma 1 bis dell'art. 17 ter D.P.R. IVA, per effetto dell'art. 3 del D.L. 16 ottobre 2017, n. 148 ed entra in vigore il 1° gennaio 2018. In questa occasione si aggiungono ai soggetti in regime di *split payment* anche gli enti pubblici economici (nazionali, regionali e locali), le società e le fondazioni partecipate da PP.AA.²⁴ in misura non inferiore al 70%, rispettivamente, del capitale e del fondo di dotazione. Tali modifiche hanno portato, oggi, ad un ambito molto esteso di soggetti considerati ad alta affidabilità fiscale²⁵.

I primi elenchi dei soggetti in regime di *split payment* sono stati previsti con i decreti ministeriali attuativi del medesimo D.L. n. 50/2017: i ravvicinati D.M. 27 giugno 2017 e 13 luglio 2017, emanati allo scopo di definire i soggetti interessati dal meccanismo con l'introduzione degli articoli 5 bis e 5 ter nel D.M. 23 gennaio 2015.

²² Indicate in un elenco pubblicato ogni anno dall'ISTAT entro il 30 settembre ai sensi dell'art. 1, L. n. 196/2009.

²³ Come previsto in particolare dall' art. 1, comma 209 della L. n. 244/2007.

²⁴ GIULIANI, G., SPERA, M., : *nuovi chiarimenti del fisco su adempimenti e procedure*, in *Il fisco*, 2015 (22), pag. 2151 e ss.

²⁵ RICCA, F., *I soggetti tenuti allo split payment*, in *Corriere Tributario*, 2018, 41 (23), pag. 1775.

In particolare, l'art. 5 bis prevedeva inizialmente che le PP.AA. coinvolte dai nuovi obblighi fossero inserite in appositi elenchi pubblicati a cura del Dipartimento delle Finanze. Oggi, l'art. 5 bis, nel testo sostituito dal D.M. 13 luglio 2017, rinvia alle disposizioni in materia di fatturazione elettronica obbligatoria di cui alla Legge finanziaria per il 2008: si deve quindi fare riferimento all'Indice delle Pubbliche Amministrazioni (IPA), istituito con il D.P.C.M. 1° aprile 2008 e già utilizzato per la fatturazione elettronica obbligatoria nei confronti delle pubbliche amministrazioni.

L'art. 5 ter, nella sua attuale formulazione, dovuta al D.M. 9 gennaio 2018, prevede che il Dipartimento delle Finanze pubblichi gli elenchi dei soggetti di cui al comma 1 bis entro il 20 ottobre di ciascun anno, con effetti a valere per l'anno successivo. L'applicazione del regime dipende esclusivamente dall'inclusione del committente o cessionario negli elenchi, quindi l'acquisizione o la perdita dei requisiti previsti (controllo, partecipazione, inclusione nell'indice FTSE MIB) non ha efficacia immediata e autonoma²⁶. Pertanto si può sostenere che tale ultrattività del regime di *split payment* attribuisca agli elenchi pubblicati un'efficacia costitutiva²⁷. La problematica individuazione dei soggetti destinatari dell'istituto è stata in sostanza risolta demandandone il compito all'amministrazione finanziaria, a tutela del legittimo affidamento dei fornitori della P.A.

Già in occasione del primo ampliamento soggettivo operato dal D.L. n. 50/2017, è stato introdotto, nell'art. 17 ter, il comma 1 quater, che stabilisce che, a richiesta dei cedenti o prestatori, i cessionari o committenti devono rilasciare un

²⁶ Ai sensi dei commi 3 e 4, gli effetti dell'acquisizione o della perdita, in corso d'anno, dei requisiti previsti per l'applicazione del regime (controllo, partecipazione, inclusione nell'indice FTSE MIB), decorrono dal 1° gennaio dell'anno successivo, oppure dal 1° gennaio del secondo anno successivo, a seconda che l'acquisizione o la perdita dei requisiti si sia verificata, rispettivamente, entro oppure dopo il 30 settembre.

²⁷ È questa l'interpretazione fornita in atti di indirizzo, quali la circolare AdE n. 27/E del 7 novembre 2017 e la nota del Dipartimento delle Finanze del 7 febbraio 2018, rubricata come: «efficacia costitutiva degli elenchi».

La consultazione delle posizioni dei contribuenti è stata inoltre agevolata con l'inserimento di una colonna in cui viene riportata la data di inclusione negli elenchi dei contribuenti soggetti allo *split payment*.

documento attestante la propria riconducibilità a destinatari delle norme sullo *split payment*. I cedenti e prestatori in possesso di tale attestazione sono, quindi, tenuti all'applicazione del meccanismo. Questa previsione accolla al prestatore o cedente l'onere di informarsi sul corretto trattamento IVA dell'operazione; come già accennato, essa è ancora operativa e non espressamente abrogata, nonostante la successiva previsione di elenchi ufficiali dei soggetti coinvolti. La prassi amministrativa si è occupata della compresenza fra il comma 1 quater dell'art. 17 ter D.P.R. IVA e la previsione degli elenchi ad efficacia costitutiva e del possibile contrasto fra l'attestazione del cliente e le risultanze degli elenchi. Con la circolare 27/E del 27 novembre 2017 l'Agenzia delle Entrate²⁸ precisa che la disposizione dell'art. 1 quater era rilevante solo in sede di prima applicazione della nuova disciplina e fino all'emissione degli elenchi definitivi. Dopo la pubblicazione di questi, secondo la citata circolare, l'attestazione dovrà trovare corrispondenza con il contenuto degli elenchi e, in caso di contrasto, sarà da ritenersi priva di effetti giuridici²⁹.

Tuttavia, l'affermazione non abroga un innegabile effetto giuridico collegato alla norma di cui al comma 1 quater: quello di addossare al cedente o prestatore l'onere di informarsi sull'operatività del regime e la responsabilità di una sua mancata applicazione.

Il disegno dell'ambito soggettivo dell'istituto si completa con la previsione di una specifica esclusione introdotta dal D.L. n. 50/2017 al comma 1 quinquies dell'art. 17 ter e riguarda gli «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».

La problematica dell'ambito soggettivo nei primi documenti di prassi

²⁸ D'ora in avanti, per brevità, AdE.

²⁹ Circolare AdE n. 27/E del 27 novembre 2017 e RICCA, F., *I limiti dello split payment*, in *Corriere Tributario*, 2017, 40 (47/48), pag. 3663.

All'entrata in vigore dell'istituto, la prassi ne ha preso in esame aspetti operativi, evidenziandone le criticità. Tra queste, la problematica individuazione delle amministrazioni interessate dal comma 1 dell'art. 17 ter D.P.R. IVA. Soluzioni talvolta non rigorose lasciavano presagire quella che poi sarebbe stata l'evoluzione normativa dell'istituto nelle sue fasi successive: l'ampliamento dei soggetti coinvolti e la previsione di elenchi ad efficacia costitutiva.

La formulazione utilizzata dal legislatore all'introduzione dell'istituto era, come già accennato, pressoché identica a quella contenuta nel quinto comma dell'art. 6 D.P.R. IVA, che individua i soggetti nei cui confronti è possibile emettere fattura con IVA ad esigibilità differita. L'Agenzia delle Entrate³⁰, con la circolare 1/E del 9 febbraio 2015 precisava, che la norma del comma 1 dell'art. 17 ter D.P.R. IVA, ferme restando alcune esclusioni³¹, potesse essere interpretata estensivamente, in quanto funzionale a prevenire frodi, mentre la norma dell'art. 6 D.P.R. IVA dovesse essere interpretata tassativamente, in virtù del suo carattere agevolativo. L'Agenzia mostrava così di ignorare la natura derogatoria e speciale del regime di *split payment*³², tale da non ammettere estensioni analogiche.

La successiva circolare AdE n. 15/E del 13 aprile 2015 sottolineava che restava ferma la possibilità per la P.A. di inoltrare specifica istanza di interpello ai sensi dell'art. 11 L. n. 212/2000, nota come *Statuto del contribuente*³³, di fatto e precludendo questa facoltà ai suoi fornitori, pur essendo questi ultimi i

³⁰ D'ora innanzi, per brevità, AdE.

³¹ La circolare AdE n. 1/E del 9 febbraio 2015 citava, fra gli esclusi: gli Ordini professionali, gli Enti ed istituti di ricerca, le Agenzie fiscali, le Autorità amministrative indipendenti, le ARPA (Agenzie regionali per la protezione dell'Ambiente), gli Automobile club provinciali, l'ARAN (Agenzia per la rappresentanza negoziale delle PPAA), l'AgID (Agenzia per l'Italia digitale), l'INAIL (Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro), l'ISPO (Istituto per lo studio e la ricerca oncologica), nei cui confronti invece operava già l'obbligo di fatturazione elettronica. Inizialmente le due più importanti riforme del settore B2G degli ultimi anni avevano ambiti soggettivi non coincidenti.

³² È questa la critica mossa da GIULIANI, G. e SPERA, M., *op. cit.*; vd. anche RIZZARDI, R., *Lo split payment IVA nei rapporti con la pubblica amministrazione trova il regolamento*, in *Corriere Tributario*, 2015, 38 (9), pag. 639.

³³ L. n. 27 luglio 2000, n. 212, «Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente».

responsabili ai sensi del comma 1 quater, del corretto trattamento IVA dell'operazione. La circolare consigliava inoltre, al fine agevolare l'individuazione della natura pubblica dell'ente, la consultazione dell'archivio ufficiale, contenente i riferimenti delle pubbliche amministrazioni e dei gestori di pubblici servizi (l'IPA, pubblicato sul specifico sito web) istituito con il D.P.C.M. 1 aprile 2008 e già utilizzato, fra l'altro, per la fatturazione elettronica nei rapporti B2G³⁴.

L'introduzione degli elenchi nominali ad efficacia costitutiva, successivi interventi di prassi si sono concentrati sul funzionamento degli elenchi stessi e del meccanismo di inclusione o esclusione³⁵.

Ambito d'applicazione oggettivo e operazioni escluse

Il meccanismo dello *split payment* riguarda cessioni e prestazioni imponibili effettuate nei confronti dei soggetti indicati nei comma 1 e 1 bis dell'art. 17 ter. Ad un ambito di esclusione naturale, conseguente alla struttura ed alla finalità della disciplina dello *split payment*, si affiancano incompatibilità che derivano invece da espresse previsioni normative.

Evidente è l'esclusione delle operazioni esenti, non imponibili o fuori campo IVA. Non emerge direttamente dal testo normativo, ma consegue alla necessità dell'esposizione dell'IVA in fattura, l'esclusione dal regime di *split payment* delle operazioni di commercio al minuto ed attività assimilate di cui all'art. 22 D.P.R. IVA³⁶, nonché delle operazioni assoggettate a regimi speciali che non prevedono l'esposizione dell'IVA in fattura³⁷.

³⁴ Per un commento alla circolare, vd. SPERA, M., *L'applicazione dello nell'ordinamento nazionale tra criticità e dubbi operativi*, in *Il fisco*, 2015 (10), pag. 925-932.

³⁵ Vd. in particolare la circolare AdE n. 9/E del 7 maggio 2018.

³⁶ Certificate dal fornitore, a seconda dei casi, mediante ricevuta fiscale (art. 8, L. n. 10 maggio 1976, n. 249), emissione dello scontrino fiscale o non fiscale.

³⁷ Ad esempio, i regimi monofase di cui all'art. 74 D.P.R. IVA.

Accanto a dette operazioni, che si possono considerare come naturalmente escluse, emerge la già vista incompatibilità con il regime di *reverse charge*, che prevale sullo *split payment* in forza del dettato del comma 1 dell'art. 17 ter.

Esiste poi un'altra espressa esclusione dall'ambito oggettivo del meccanismo, che riguarda le prestazioni rese da lavoratori autonomi. L'originaria formulazione dell'art. 17 ter, nel comma 2, escludeva dal regime di *split payment* le prestazioni di servizi rese da lavoratori autonomi ed assoggettate a ritenuta alla fonte³⁸. Il D.L. n. 50/2017, con decorrenza dal 1° luglio 2017 estendeva il meccanismo anche a queste prestazioni, abrogando l'originario comma 2 dell'art. 17 ter. Alla luce dell'impatto verificatosi a seguito di questa estensione, sulla stabilità finanziaria e sulla disponibilità di liquidità dei prestatori appartenenti a tale categoria, l'art. 12 del D.L. n. 87/2018 (noto come *Decreto dignità*) ha ripristinato, a partire dal 14 luglio 2018, l'originaria eccezione, aggiungendo, all'art. 17 ter, l'attuale comma 1 sexies, in base al quale le norme in tema di *split payment* non si applicano alle prestazioni di servizi «i cui compensi sono assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito ovvero a ritenute a titolo d'acconto di cui all'art. 25, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600».

Modalità, termini del versamento e adempimenti contabili

Le modalità e i termini del versamento sono regolati dal D.M. 23 gennaio 2015, che, nel tempo, ha subito alcune modificazioni.

³⁸ Si segnala che l'originario comma 2 dell'art. 17 ter D.P.R. IVA escludeva letteralmente i soli compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta sul reddito. Il dato letterale faceva sorgere il dubbio se dovesse farsi riferimento ai soli compensi soggetti a ritenuta a titolo di imposta o anche a quelli che scontano la ritenuta a titolo d'acconto. La circolare AdE n. 6/E del 19 febbraio 2015 ha chiarito che, compatibilmente con la *ratio* della norma tale esclusione fosse da riferirsi tanto ai compensi soggetti a ritenuta a titolo d'imposta quanto a quelli soggetti a ritenuta a titolo d'acconto. L'attuale comma 1 sexies esclude espressamente tanto i compensi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta quanto quelli a titolo d'acconto.

In base al decreto, l'imposta è versata dai soggetti inclusi nel regime di *split payment*, rispettandone la data di esigibilità³⁹ che si colloca al momento del pagamento del corrispettivo. È tuttavia consentito al committente o cessionario optare per un'anticipazione dell'esigibilità al momento della ricezione della fattura ovvero al momento della sua registrazione⁴⁰.

Il comma 3 dell'art. 3 del decreto ministeriale esclude che alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi assoggettate allo *split payment* sia applicabile la già vista disposizione agevolativa di cui all'art. 6, quinto comma, secondo periodo D.P.R. IVA, che, nei rapporti B2G, differisce l'esigibilità dell'imposta al momento del pagamento della fattura. I due regimi normativi dello *split payment* e dell'IVA ad esigibilità differita sono infatti logicamente e giuridicamente incompatibili. L'introduzione del meccanismo della scissione dei pagamenti fa infatti venir meno l'esigenza, per il fornitore che non incassa più l'IVA, di una sospensione dell'esigibilità dell'imposta, considerato che l'obbligo del versamento all'Erario incombe sull'ente pubblico cessionario o committente.

In realtà, a decorrere dal 14 luglio 2018, come confermato dalla dottrina più attenta⁴¹, la già vista esclusione delle prestazioni dei lavoratori autonomi dal regime di scissione dei pagamenti, dovuta al *Decreto dignità* fa riemergere, in questo ambito, il regime dell'esigibilità differita. In questi casi, la P.A. committente paga al prestatore, oltre al corrispettivo, anche la relativa imposta addebitata in rivalsa, ma questi potrà differirne il versamento al momento in cui incasserà l'importo fatturato.

I fornitori dei soggetti in *split payment* devono emettere regolarmente fattura secondo le prescrizioni di cui all'art. 21 D.P.R. IVA, con esposizione dell'IVA in rivalsa, apponendovi inoltre la dicitura "scissione dei pagamenti". La fattura emessa deve essere annotata nel registro IVA vendite di cui agli articoli 23 e 24

³⁹ Art. 1, comma 2.

⁴⁰ Art. 3, comma 1 e 2.

⁴¹ FORTUNATO, N., *Le semplificazioni fiscali introdotte dal "decreto dignità"*, in *Il Lavoro nella giurisprudenza*, 2018, 26 (10), pag. 895.

D.P.R. IVA, senza però computare a debito l'importo dell'imposta esposta, che in quanto non incassata, non partecipa alla liquidazione periodica⁴² (mensile o trimestrale).

L'obbligo di versamento dell'IVA, derivante da scissione dei pagamenti, da parte dei soggetti di cui ai comma 1 e 1 bis dell'art. 17 ter, committenti o cessionari, condivide il suo termine ultimo di adempimento con l'IVA dovuta in base ad attività commerciale: l'art. 4 del decreto ministeriale prevede, infatti, che venga effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile. Accanto al versamento cumulativo (che considera, cioè, tutte le fatture per cui l'imposta è divenuta esigibile nel mese precedente), è prevista la possibilità di versamenti distinti per ciascuna fattura o di versamenti distinti in ciascun giorno del mese per fatture divenute esigibili nella stessa data. È esclusa la possibilità di compensazione orizzontale⁴³ con eventuali altri crediti tributari vantati dal medesimo soggetto.

L'art. 5, comma 1 del decreto attuativo prevede che, laddove la cessione di beni o la prestazione di servizi sia avvenuta nell'ambito dell'attività commerciale, il versamento della relativa imposta debba avvenire attraverso la sua inclusione nella liquidazione periodica (mensile o trimestrale) alla quale l'operazione partecipa, con l'annotazione nei registri di cui agli articoli 23 e 24 D.P.R. IVA (come avviene nei casi di *reverse charge*) entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui la fattura è divenuta esigibile. Con le modifiche occorse a seguito dell'emanazione del decreto attuativo 9 gennaio 2018, è prevista, per acquisti in regime di inerenti all'attività commerciale di un ente pubblico, la possibilità di un versamento separato⁴⁴.

Il sacrificio del diritto a detrazione e l'accelerazione della procedura di rimborso del credito IVA dei cedenti o prestatori

⁴² Art. 2.

⁴³ Art. 4.

⁴⁴ Art. 5, comma 01.

Il mancato incasso dell'IVA da parte dei fornitori comporta non solo un problema di liquidità in sé, ma, laddove questi abbiano un'attività prevalente o esclusiva di cessioni o prestazioni nei confronti della P.A. o degli altri soggetti in regime di *split payment*, il meccanismo impedisce, per una questione di capienza, la detrazione dell'IVA subita a monte nelle liquidazioni periodiche.

In materia di IVA è infatti stabilito che il soggetto passivo sia tenuto con liquidazione periodica (mensile o trimestrale), al versamento dell'importo differenziale, fra l'imposta applicata sulle vendite e l'imposta subita sugli acquisti, con la possibilità, in caso di eccedenza di IVA detraibile, di rinviarne la detrazione nella liquidazione relativa al mese successivo⁴⁵. Questo meccanismo garantisce la neutralità dell'imposta nelle fasi intermedie della catena distributiva⁴⁶. La centralità del diritto alla detrazione nella costruzione di un sistema neutrale dell'imposta è stata più volte affermata dalla stessa Corte di Giustizia dell'Unione Europea⁴⁷.

In base all'art. 167 Direttiva IVA⁴⁸, recepito nel primo comma dell'art. 19 D.P.R. IVA⁴⁹, il diritto a detrarre l'imposta subita a monte sorge nel momento in cui questa diviene esigibile (previo adempimento dell'obbligo di annotazione nei registri di cui all'art. 25 D.P.R. IVA), senza che sia necessario attendere né il pagamento della fattura, né il versamento dell'imposta, né, tantomeno, l'effettivo impiego per operazioni che danno diritto alla detrazione⁵⁰.

⁴⁵ D.P.R. IVA, art. 27, comma terzo.

⁴⁶ LA ROSA, S., *Principi di diritto tributario*, 2016, Torino, Giappichelli, pag. 148.

⁴⁷ *Ex pluris*, punto 18 della sentenza *BP Soupergaz*, punto 43 della sentenza cause riunite da C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa e altri*, e punto 47 della sentenza cause riunite C-439/04 e C-440/04, *Kittel e Recolta Recycling*.

⁴⁸ Direttiva IVA, art. 167: «Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».

⁴⁹ D.P.R. IVA, art. 19, comma 1: «[...] Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo».

⁵⁰ ORTOLEVA, *op. cit.*, pag. 165 e LA ROSA, *op. cit.*, pag. 171.

La pratica e sistematica impossibilità di detrarre immediatamente l'imposta subita a monte nelle liquidazioni periodiche subita dai fornitori dei soggetti in *split payment* sacrifica, pertanto, un principio portante del tributo e concorre alla problematica della legittimità dell'istituto.

Per gli operatori con un'attività prevalente o esclusiva di cessioni o prestazioni nei confronti della P.A. o degli altri soggetti in regime di *split payment* si genera, così, un credito in sede di dichiarazione, dal momento che l'imposta complessivamente dovuta per operazioni attive risulta inferiore all'imposta complessivamente detraibile (confrontata con i versamenti periodici dell'anno). Di regola il credito da dichiarazione si imputa in diminuzione per l'anno successivo, in quanto la disciplina del rimborso (che può essere richiesto solo se di importo superiore ad € 2.582,28) è limitata ad ipotesi tassative, previste dall'art. 30 D.P.R. IVA.

Per alleggerire la posizione di credito cronicizzato in si vengono a trovare i fornitori della P.A. e degli altri soggetti in regime di *split payment*, l'art. 1 comma 629, lettera c) della Legge di Stabilità per il 2015 è intervenuto sulla disciplina dei rimborsi dell'eccedenza di IVA da dichiarazione. L'adozione di misure per garantire effettività al diritto a detrazione dei fornitori della P.A. avviene attraverso l'inclusione delle operazioni in *split payment* fra quelle che concorrono alla determinazione dell'aliquota media per l'accesso al rimborso di cui al comma secondo lettera a) dell'art. 30 D.P.R. IVA. La norma ivi contenuta accorda il diritto a richiedere, in tutto o in parte, il rimborso dell'eccedenza d'imposta a quei cedenti o prestatori che esercitano prevalentemente o esclusivamente operazioni ad aliquote inferiori rispetto a quelle dell'IVA subita in acquisto. Con questa modifica è possibile, oggi, computare fra le operazioni ad aliquota zero (oltre alle operazioni in *reverse charge* interno) anche le operazioni in regime di *split payment*, che concorrono così alla determinazione del presupposto dell'aliquota media ai fini del rimborso dell'IVA. In base a questa modifica, quindi, le operazioni assoggettate al regime dello *split payment* non costituiscono un presupposto autonomo ai fini della richiesta del rimborso del

credito IVA da dichiarazione, ma saranno considerate, insieme alle altre appartenenti allo stesso al periodo di riferimento, nel calcolo della sussistenza del presupposto⁵¹. Inoltre, a norma dell'art. 38 bis comma 2, D.P.R. IVA, i rimborsi di cui alla lettera a) dell'art. 30 possono essere chiesti anche in relazione a periodi inferiori all'anno⁵².

Ai sensi dell'art. 38 bis comma 10⁵³ D.P.R. IVA, il comma 630 dell'art. 1 della Legge di Stabilità per il 2015 ha previsto inoltre che il decreto attuativo desse ai fornitori dei soggetti in *split payment* accesso in via prioritaria al rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile. Il D.M. 23 gennaio 2015 dà attuazione a tale previsione con l'art. 8⁵⁴. Tale norma dà diritto all'erogazione prioritaria del rimborso quando ricorre il presupposto dell'aliquota media previsto dall'art. 30, secondo comma, lettera a) D.P.R. IVA, ma nel limite dell'ammontare dell'imposta applicata ad operazioni in regime di *split payment*. Ciò significa che l'ammontare del rimborso prioritario non può eccedere l'importo dell'IVA applicata per le operazioni in *split payment*:

Per quanto queste modifiche siano mirate a limitare l'esposizione finanziaria dei fornitori dei soggetti in regime di *split payment*, la procedura di rimborso è certamente meno immediata rispetto alla detrazione in liquidazione periodica.

⁵¹ LIBERATORE, G., *Split payment: adempimenti, rimborsi e sanzioni*, in *Pratica fiscale e professionale*, 2017 (47-48), pag. 26.

⁵² D.P.R. IVA, art. 38 bis, comma 2: «Il contribuente può ottenere il rimborso in relazione a periodi inferiori all'anno nelle ipotesi di cui alle lettere a), b) ed e) del secondo comma dell'art. 30 [...]».

⁵³ D.P.R. IVA, art. 38 bis, comma 10: «Con decreti del Ministro dell'economia e delle finanze sono individuate, anche progressivamente, in relazione all'attività esercitata ed alle tipologie di operazioni effettuate, le categorie di contribuenti per i quali i rimborsi di cui al presente articolo sono eseguiti in via prioritaria».

⁵⁴ D.M. 23 gennaio 2015, art: 8 «1. La disposizione di cui all'art. 38 bis, comma 10, del decreto n. 633 del 1972, e successive modificazioni, che prevede l'erogazione dei rimborsi in via prioritaria dell'eccedenza d'imposta detraibile, si applica, a partire dalla richiesta relativa al primo trimestre dell'anno d'imposta 2015, ai soggetti passivi che hanno effettuato operazioni nei confronti delle pubbliche amministrazioni e delle fondazioni, enti e società di cui all'art. 17 ter dello stesso decreto n. 633 del 1972, nel rispetto dei presupposti di cui all'art. 30, secondo comma, lettera a), del decreto n. 633 del 1972».

2. I rimborsi di cui al comma 1 sono erogati in via prioritaria per un ammontare non superiore all'ammontare complessivo dell'imposta applicata alle operazioni, di cui all'art. 17 ter del decreto n. 633 del 1972, effettuate nel periodo in cui si è avuta l'eccedenza d'imposta detraibile oggetto della richiesta di rimborso».

La legittimità dell'istituto nella giurisprudenza amministrativa

Nonostante gli svantaggi che il regime di *split payment* procura a soggetti che operano in via esclusiva o prevalente con la P.A., il giudice amministrativo, chiamato a pronunciarsi sulla legittimità di atti amministrativi generali che precedono il sorgere dell'obbligazione tributaria, quali il D.M 23 gennaio 2015 e la circolare AdE n. 1/E del 9 febbraio 2015⁵⁵, o il D.M. 27 giugno 2017, attuativo del D.L. n. 50/2017⁵⁶, si è pronunciato in favore della compatibilità del meccanismo con il sistema delineato dalla Direttiva IVA, sotto diversi profili. La verifica della legittimità delle disposizioni introduttive dello *split payment* è stata richiesta con ricorsi al TAR del Lazio, da parte di consorzi a responsabilità limitata, aggiudicatari di appalti pubblici, in esecuzione dei quali e per effetto dello *split payment*, hanno emesso fattura, senza incassare l'importo dell'IVA. L'istituto ha così superato il vaglio di legittimità rispetto a principi portanti di diritto dell'Unione Europea in materia di IVA.

In particolare, il principio di certezza del diritto e delle situazioni giuridiche soggettive tributarie non è stato ritenuto disatteso per l'entrata in vigore del regime di *split payment* nelle more del procedimento autorizzativo di cui all'art. 395 Direttiva IVA, dal momento che la norma non richiede espressamente che tale autorizzazione sia rilasciata in via preventiva. Il principio, in ambito tributario, esige che l'efficacia di un atto dell'Unione Europea non decorra da una data anteriore alla sua pubblicazione. Tuttavia, una deroga è possibile, in via eccezionale, qualora sia giustificata dallo scopo perseguito e purché il legittimo affidamento degli interessati sia debitamente rispettato⁵⁷. Il Collegio ha ritenuto

⁵⁵ Sentenza del TAR del Lazio n. 121 del 7 gennaio 2016. La sentenza è stata commentata da PEIROLO, M., *Legittimità dello split payment*, in *Il fisco*, 2016 (11), pag. 1091-1095 e COLARUSSO A.M. *Scissione dei pagamenti IVA: ambito della giurisdizione amministrativa*, in *Quotidiano Giuridico* del 27 gennaio 2016.

⁵⁶ Sentenza del TAR del Lazio n. 6266 del 21 maggio 2019.

⁵⁷ Sul principio di certezza delle situazioni giuridiche tributarie vd. giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, come ad esempio le sentenze 25 gennaio 1979, causa C-98/78,

che la riduzione del VAT *gap*⁵⁸ tramite contrasto all'evasione, consentisse una deroga al principio comunitario di certezza delle situazioni giuridiche⁵⁹. Con riferimento all'IVA e secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, il principio di certezza del diritto (o, meglio, la sua estensione, rappresentata dal principio di legittimo affidamento) esige che le norme siano chiare, precise e prevedibili nei loro effetti, affinché gli interessati possano orientarsi nelle situazioni e nei rapporti giuridici rientranti nella sfera di diritto dell'Unione⁶⁰. Secondo il TAR del Lazio non esistono indizi che facciano presumere che l'interessato non fosse in grado di orientarsi in modo utile per quanto riguarda l'applicazione della normativa in questione.

Il principio di proporzionalità, sancito dall'art. 5 del Trattato sull'Unione Europea⁶¹ prevede che l'azione dell'Unione Europea debba limitarsi a quanto necessario per raggiungere gli obiettivi fissati dai Trattati ed assumere contenuti e forme non eccedenti detti obiettivi; la lettera dell'art. 395 Direttiva IVA prevede la possibilità di autorizzare misure speciali di deroga, allo scopo di evitare «talune evasioni o elusioni fiscali». Secondo il giudice amministrativo questo principio non è stato inficiato dall'aver previsto l'istituto come ad applicazione generalizzata e non puntuale e limitata a specifici settori, come avrebbe suggerito dal termine «talune». La compatibilità dello *split payment* con il principio di proporzionalità discende, inoltre, dalla duplice circostanza dell'esistenza di un significativo tasso di evasione dell'IVA e della temporaneità della misura.

Racke (punto 20) e causa C-99/78, *Decker* (punto 8); 16 febbraio 1982, causa C-258/80, *Rumi / Commissione* (punto 11), e 9 gennaio 1990, causa C-377/88, *SAFA* (punto 13).

⁵⁸ Il VAT *gap* è il differenziale tra IVA teoricamente dovuta in base alle disposizioni normative vigenti ed IVA effettivamente riscossa. CENTER FOR SOCIAL AND ECONOMIC RESEARCH, INSTITUTE FOR ADVANCED STUDIES, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report for TAXUD/2015/CC/131*, 2019, Varsavia, pag. 9.

⁵⁹ Il collegio richiama in proposito la sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 22 novembre 2001, relativa al procedimento C-110/97, *Paesi Bassi/Consiglio*, punto 151.

⁶⁰ Il collegio richiama in questo senso, quale precedente giurisprudenziale la sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea C-81/10 dell'8 dicembre 2011 *France Télécom / Commissione*, punto 100 (e giurisprudenza ivi citata).

⁶¹ Ex art. 5 del TCE.

In terzo luogo, non sussisterebbe un contrasto della normativa introduttiva dello *split payment* con i principi di parità di trattamento e di neutralità fiscale (che del principio di parità di trattamento rappresenta un corollario). Pur ponendo un trattamento giuridico differenziato sulla base di meri presupposti soggettivi legati alla persona del committente o cessionario e non in base a ragioni oggettive, il regime di *split payment* è giustificato dallo scopo di contrasto all'evasione e all'elusione⁶².

Legittimità costituzionale dello *split payment*. Sentenza della Corte Costituzionale n. 145 del 6 giugno 2016

Le disposizioni introduttive dello *split payment* sono anche state oggetto di questione di legittimità costituzionale, promossa dalla Regione Veneto, con ricorso notificato il 25 febbraio 2015.

Le norme sottoposte al sindacato di legittimità della Corte Costituzionale sono contenute nell'art. 1 della Legge di Stabilità per il 2015 e avrebbero violato, secondo la Regione, gli articoli 3, 97, 117, 118 e 119 C.

Il ricorso censurava tre aspetti della normativa e delle sue pratiche conseguenze: l'entrata in vigore della disciplina prima della necessaria autorizzazione da parte del Consiglio dell'Unione Europea, le difficoltà ed onerosità applicative del nuovo meccanismo di versamento e l'impossibilità di detrazione dell'IVA subita in acquisto, nella misura in cui la Regione eserciti attività commerciale nei confronti di altri enti pubblici.

La violazione Direttiva IVA, e quindi dell'art. 117 primo comma C. che, prevede che la potestà legislativa sia esercitata nel rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario, consisterebbe nel fatto che la misura di deroga

⁶² Il Collegio richiama in proposito le sentenze della Corte di Giustizia dell'unione Europea 10 aprile 2008, C-309/06, *Marks & Spencer*, punto 51; 29 ottobre 2009, C-174/08, *NCC Construction Danmark*, punto 44; 9 giugno 2011, C-285/10, *Campsa Estaciones de Servicio*.

entrava in vigore senza attendere l'autorizzazione del Consiglio dell'Unione Europea.

La violazione degli articoli 118 e 119 C., con lesione dell'autonomia amministrativa e finanziaria della Regione, sarebbe stata conseguente ad un irragionevole onere di adeguamento dei sistemi informativi sul piano amministrativo e contabile, destinato a rivelarsi inutile, in caso di diniego dell'autorizzazione. Ciò avrebbe, inoltre, comportato un pregiudizio dei principi di eguaglianza, ragionevolezza e buon andamento della P.A., posti dagli articoli 3 e 97 C.

La Regione ha inoltre presentato istanza di sospensione delle norme impugnate ai sensi dell'art. 35 L. n. 87/1953, come sostituito dall'art. 9 comma 4 L.n. 132/2013, a causa del pregiudizio grave e irreparabile che l'applicazione del sistema di *split payment* avrebbe comportato al sistema regionale, in relazione alle spese di adeguamento ed ai tempi di pagamento dei fornitori.

La sentenza ha dichiarato inammissibili le questioni per "difetto di ridondanza" della normativa statale su competenze della Regione poste dalla Costituzione. In riferimento a leggi dello Stato non direttamente attinenti al riparto di competenze statali e regionali, la costante giurisprudenza⁶³ della Consulta ammette, infatti, questioni di legittimità sollevate dalle Regioni, a condizione che non solo la Regione ricorrente individui nel ricorso, con specifico riferimento a disposizioni costituzionali, ambiti di competenza regionale (legislativa, amministrativa o finanziaria) potenzialmente incisi dalla normativa statale, ma anche che tali ambiti siano ritenuti sussistenti e potenzialmente lesi, in via indiretta, dalla stessa Corte Costituzionale.

La Consulta non ha condiviso la prospettazione della Regione Veneto secondo cui, in riferimento all'introduzione dello *split payment*, sussisterebbero ambiti di

⁶³ Sulle condizioni di ammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale sollevate dalle Regioni in riferimento a parametri non attinenti al riparto di competenze la Consulta richiama le proprie sentenze nn. 2016/ 83, 68, 65; 2015/251, 89; 2013/220, 219.

autonomia amministrativa o finanziaria delle regioni suscettibili di essere lese da norme "ridondanti"⁶⁴.

Nel dichiarare l'inammissibilità della questione di legittimità costituzionale promossa dalla Regione Veneto, la Corte Costituzionale evidenzia, infatti, che la disciplina introduttiva dello *split payment* nell'ordinamento italiano rientra nella competenza legislativa esclusiva dello Stato, di cui all'art. 117, secondo comma, lettera e) della Costituzione, in materia di «sistema tributario e contabile». Rispetto a tale ambito alle Regioni non è riservata alcuna potestà, né di tipo legislativo, né di tipo amministrativo. Così, il necessario e oneroso adeguamento dei sistemi informativi al nuovo meccanismo di fatturazione costituisce una mera conseguenza di fatto e non lede autonomie costituzionalmente poste. L'impossibilità di detrarre, attraverso le liquidazioni periodiche, l'imposta subita in acquisto sull'importo dell'imposta applicata nelle cessioni e nelle prestazioni eseguite dalla Regione nell'ambito della propria attività commerciale, riguarda tutti gli operatori, pubblici o privati che intrattengono rapporti commerciali con PP.AA. e rappresenta una conseguenza generalizzata dell'istituto.

Degna di nota è, però, una memoria depositata dalla Regione successivamente all'autorizzazione accordata dal Consiglio dell'Unione Europea ad introdurre la misura speciale di deroga e nell'imminenza dell'udienza pubblica, fissata per la discussione del ricorso.

In questa memoria la ricorrente avanzava la considerazione secondo cui l'estensione dell'ambito applicativo del meccanismo di ad operazioni tra pubbliche amministrazioni sarebbe contraria alla *ratio* della norma. Previsto infatti come meccanismo in chiave antifrode, lo *split payment* individua, nei soggetti destinatari, contribuenti ad elevata affidabilità fiscale, che si fanno garanti di un versamento di imposta pur non essendone debitori. Secondo la difesa della Regione, la decisione del Consiglio che autorizza il meccanismo non

⁶⁴ L'istanza di sospensione dell'efficacia delle norme impugnate avanzata dalla ricorrente rimane assorbita dalla decisione di inammissibilità. La Consulta in proposito richiama le proprie sentenze nn. 2014/44; 2013/273, 220, 46; 2012/299.

dovrebbe essere interpretata nel senso di autorizzare la deroga anche alle operazioni intercorrenti tra PP.AA. In via subordinata al riconoscimento di questa interpretazione riduttiva, la ricorrente chiedeva di disporre un rinvio pregiudiziale interpretativo alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea ex art. 267 del TFUE per chiedere se la Direttiva e la decisione fossero incompatibili con l'applicazione dello *split payment* anche ad operazioni commerciali tra pubbliche amministrazioni. La prospettazione tardiva di questa deduzione non permette di conoscerne la fondatezza, secondo quella che avrebbe potuto essere l'interpretazione della Consulta. In quella memoria è infatti riportata una deduzione che avrebbe potuto essere contenuta nel ricorso introduttivo. Secondo giurisprudenza consolidata della Corte Costituzionale, le deduzioni svolte dai ricorrenti in memorie successive al ricorso e dopo la scadenza del termine per impugnare in via principale sono ammissibili solo nella misura in cui prospettano argomenti a sostegno di questioni già promosse nel ricorso introduttivo e non quando assumono i contorni di una questione nuova.

Natura dell'istituto: confronto con il *reverse charge*

L'obbligo del versamento IVA in capo al committente o cessionario accomuna il regime di *split payment* a quello noto come inversione contabile o *reverse charge*, disciplinato nei commi secondo e ss. dell'art. 17 D.P.R. IVA, ma un profilo fondamentale li differenzia: mentre l'operatività del *reverse charge* attribuisce al committente o cessionario la qualità di debitore d'imposta, ciò non avviene nel caso dello *split payment*, in quanto misura avente lo scopo di semplificare la (sola) riscossione dell'IVA, senza modificare i ruoli delle parti. In recepimento della norma contenuta oggi nell'art. 193 Direttiva IVA, il primo comma dell'art. 17 D.P.R. IVA ⁶⁵ identifica la figura del debitore d'imposta, in via generale, nel cedente o prestatore. Nei commi successivi del medesimo articolo sono disciplinate le due diverse ipotesi di *reverse charge* estero ed interno che,

⁶⁵ La rubrica dell'art. 17 D.P.R. IVA nel 2016 è stata opportunamente modificata da «Soggetti passivi» in «Debitore d'imposta».

nei rapporti B2B, spostano la figura del debitore d'imposta sul cessionario o committente. Il *reverse charge* estero è dovuto al coinvolgimento nell'operazione di soggetti passivi non residenti ed è disciplinato dai commi secondo, terzo e quarto dell'art. 17. Le ipotesi di inversione contabile interna⁶⁶, per determinate operazioni imponibili inerenti a beni e servizi specificamente indicati⁶⁷, sono invece disciplinate dai commi 5, 6 e 7 del medesimo art. 17.

Mentre lo *split payment* è dunque un istituto legato all'appartenenza del committente o cessionario a determinate categorie soggettive, il *reverse charge*, come disposto del quinto comma dell'art. 17 D.P.R. IVA, ha un'applicazione limitata alle sole ipotesi in cui il committente o cessionario è soggetto passivo d'imposta.

Le differenze si ripercuotono sul contenuto della fattura. Nei casi di *reverse charge* la fattura è emessa dal cedente o prestatore senza addebito di imposta e con l'annotazione "inversione contabile". Essa deve essere successivamente integrata dal cessionario o committente debitore d'imposta con l'indicazione dell'aliquota e dell'importo dell'IVA⁶⁸. Il regime dello *split payment*, nei rapporti B2G, prevede, invece, l'emissione di una fattura con esposizione regolare dell'IVA da parte del cedente o prestatore. Quest'ultimo rimane debitore dell'imposta e non perde la responsabilità in ordine alla qualificazione

⁶⁶ Per un approfondimento, vd. ORTOLEVA, M.G., *L'imposta sul valore aggiunto sulle operazioni transnazionali*, 2016, Verona, QuiEdit., pag. 247 e ss.

⁶⁷ Si tratta di operazioni connesse all'oro da investimento, prestazioni rese nel settore edile da soggetti subappaltatori, cessioni di fabbricati o di porzioni per le quali il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici, cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative, cessioni di console da gioco, *tablet PC* e *laptop*, nonché dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione.

⁶⁸ L'annotazione in registro da parte del committente o cessionario deve avvenire, sempre a norma del medesimo art. 17, comma quinto, entro 15 giorni dal ricevimento della fattura ed è, in questi casi, doppia: nel registro delle fatture emesse, affinché la relativa imposta confluisca nella liquidazione periodica e in quello degli acquisti, per consentire l'esercizio del diritto alla detrazione.

dell'operazione, essendo demandato al committente o cessionario il solo obbligo del versamento.

Quando le condizioni che comportano l'applicazione del *reverse charge* sono riscontrate in operazioni effettuate nei confronti di soggetti coinvolti dal regime di *split payment*, si pone un problema di compatibilità e prevalenza di un regime sull'altro. Per espressa previsione normativa prevale il *reverse charge*, dal momento che il comma 1 dell'art. 17 ter limita l'ambito d'applicazione dello *split payment* ad operazioni «per le quali i cessionari o committenti non sono debitori d'imposta» e quindi alle ipotesi in cui non si verifichi l'inversione contabile. Guardando al settore B2G, tale previsione deve essere letta alla luce della già esposta problematica della soggettività passiva limitata ed intermittente degli enti pubblici non commerciali (inclusi fra i soggetti in regime di *split payment* in forza del comma 1 dell'art. 17 ter D.P.R. IVA). In ordine all'acquisto intracomunitario di beni, oltre soglia⁶⁹, il *reverse charge* si applica, infatti, in base agli articoli 47, terzo comma e 49 comma 4 del D.L. n. 331/1993, anche per gli acquisti effettuati nell'esercizio dell'attività non commerciale. Ne consegue una normale prevalenza del *reverse charge* estero negli acquisti effettuati da questi enti sul regime di *split payment*. Per quanto attiene invece all'acquisto di servizi intra ed extra UE, ai fini del criterio di territorialità, gli enti pubblici sono sempre considerati soggetti passivi, pur se agiscono al di fuori delle attività commerciali

⁶⁹ Ai sensi dell'art.38, comma 5 del D.L. 30 agosto 1993 n. 331, «non costituiscono acquisti intracomunitari gli acquisti effettuati da [enti non commerciali] che non abbiano optato per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari se l'ammontare complessivo degli acquisti intracomunitari e degli acquisti di cui all'art. 40, comma 3, del [medesimo] decreto, effettuati nell'anno solare precedente, non ha superato 10.000 euro e fino a quando, nell'anno in corso, tale limite non è superato [...]».

o agricole, ai sensi dell'art. 7 ter, comma secondo, lettera b)⁷⁰, D.P.R. IVA. Più problematica, in particolare per i fornitori degli enti pubblici non commerciali, è l'ipotesi di *reverse charge* interno, ex commi quinto, sesto e settimo dell'art. 17 D.P.R. IVA. L'operatività del sistema di *reverse charge* e la sua prevalenza sullo *split payment* richiedono la verifica preliminare della sussistenza della qualifica di soggetto passivo IVA in capo al committente o cessionario. Questo comporta che per operazioni effettuate nei confronti di enti pubblici non commerciali, il *reverse charge* si applica solo quando l'ente acquista nell'ambito della propria attività commerciale, mentre non si applica quando l'ente acquista nella propria sfera cosiddetta istituzionale. In quest'ultimo caso rivive il regime di *split payment*.

Per individuare, quindi, nel caso concreto, quale dei due regimi risulti applicabile ad operazioni B2G effettuate in ambiti contemplati dal *reverse charge* interno, è indispensabile sapere se l'acquisto si riferisce alla sfera istituzionale dell'ente oppure a quella commerciale⁷¹. Non si riscontrano, tuttavia, nella disciplina dello *split payment*, norme che attribuiscono alla P.A. l'onere di una tale comunicazione o al fornitore quello della verifica.

La disposizione del comma 1 quater dell'art. 17 ter, non abrogata pur dopo la previsione e l'entrata in vigore degli elenchi *web* dei soggetti inclusi nel regime di *split payment*, fa carico al fornitore dell'onere di richiedere se il committente o cessionario faccia parte dei soggetti in regime di *split payment*. Dal momento che quest'onere è finalizzato all'individuazione del corretto regime IVA da

⁷⁰ D.P.R. IVA, art. 7 ter, comma secondo: «Ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, si considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi ad essi rese:

- a) i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni; le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività;
- b) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'art. 4, quarto comma, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;
- c) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto».

⁷¹ Circolare AdE n. 15/E del 13 aprile 2015.

applicare all'operazione non avrebbe senso prevederlo se non si estendesse anche alla verifica delle condizioni per l'applicazione del *reverse charge* interno⁷².

Tale corretta individuazione assume un ruolo rilevante tutte le volte in cui un'operazione soggetta all'inversione contabile sia attribuibile in modo promiscuo sia all'attività commerciale che alla cosiddetta attività istituzionale dell'ente pubblico cessionario o committente.

Un caso tipico riguarda la prestazione di servizi di pulizia dei locali di un edificio, di cui al comma 6, lett. a ter) dell'art. 17 D.P.R. IVA, che rientra tra le operazioni assoggettate al regime di *reverse charge*. Qualora tali servizi si riferiscano sia a locali destinati ad attività commerciale che a locali adibiti allo svolgimento di attività istituzionali la quota di servizio inerente all'attività commerciale, determinata con criteri oggettivi, sarà assoggettata al meccanismo del *reverse charge*, mentre alla quota di servizio inerente alla cosiddetta attività istituzionale si applicherà lo *split payment* ⁷³.

Posizioni dottrinali e considerazioni finali

Il sistema sanzionatorio previsto dal comma 633⁷⁴, art. 1 Legge di Stabilità per il 2015 riflette la natura dell'istituto quale meccanismo di deroga alle (sole) ordinarie regole di versamento dell'imposta, coerentemente con l'emissione di una fattura con regolare esposizione dell'IVA in rivalsa. Il soggetto in regime di *split payment*, committente o cessionario, soggetto pubblico o comunque

⁷² Si segnala, però, che in questo caso la prassi, con la citata circolare AdE n. 15/E del 13 aprile 2015, sembra attribuire al committente o cessionario l'onere della comunicazione in ordine alla promiscuità della prestazione.

⁷³ BRISACANI, M., *Split payment: i complessi adempimenti degli Enti pubblici*, in *Il fisco*, 2016 (15), pag. 1427 e ss.

⁷⁴ Legge di stabilità, art. 1, comma 633: «Nei confronti degli enti pubblici cessionari o committenti nei casi previsti dalle disposizioni di cui al comma 629, lettera b), che omettono o ritardano il versamento dell'imposta sul valore aggiunto, si applicano le sanzioni di cui all'art. 13 decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e successive modificazioni, e le somme dovute sono riscosse mediante l'atto di recupero di cui all'art. 1, comma 421, della L. n. 30 dicembre 2004, n. 311».

soggetto considerato dal comma 1 bis dell'art. 17 ter D.P.R. IVA, risponde (solo) di omesso o ritardato versamento, con il pagamento della sanzione amministrativa del 30% prevista dall'art. 13 D. Lgs. n. 471/97, ma non è prevista alcuna sua responsabilità per violazioni in materia di documentazione delle operazioni, analoga a quella prevista invece in materia di *reverse charge* per il committente o cessionario che non assolve all'imposta⁷⁵ (art. 6, comma 9 bis, D. Lgs. n. 471/97).

In seguito all'introduzione del regime di *split payment*, la produzione dottrinale sulla stampa specializzata, si è concentrata su aspetti pratico applicativi dell'istituto: l'ambito di applicazione soggettivo, gli adempimenti connessi, la prevalenza del *reverse charge* e la problematica entrata in vigore dell'istituto, pur nelle more della procedura di autorizzazione. A seguito dei due ampliamenti soggettivi conosciuti dall'istituto e grazie alla previsione di elenchi *web* ad efficacia costitutiva, che ha fatto venir meno i contorni ambigui e sfumati dell'avvio, il tormentoso problema della definizione dei committenti o cessionari a cui si applica il meccanismo, che pure ha impegnato l'AdE nella sua attività di indirizzo, non si pone ulteriormente. Una volta intervenuta, il 14 luglio 2015, l'autorizzazione in sanatoria da parte del Consiglio dell'Unione Europea, con decorrenza *ex tunc*, è venuta a cessare anche la tematica della legittimità dell'istituto in assenza di autorizzazione.

Meno numerosi sono i contributi dottrinali sull'inquadramento e sulla natura dell'istituto, in relazione alla sua funzione, alle caratteristiche che lo accomunano e lo differenziano rispetto al *reverse charge* e alle conseguenze che il mancato incasso dell'IVA in rivalsa da parte dei fornitori pone, oltre che sul piano pratico, in termini di legittimità.

Le caratteristiche dell'istituto e il confronto con il *reverse charge* ne evidenziano la diversa funzione. Emerge, da parte della dottrina, una definizione dell'istituto come un *quid minoris* rispetto al *reverse charge*, con la funzione di derogare al

⁷⁵ Osservazione di SALVINI, L., *Profili sistematici e di legittimità dello "split payment"*, in *Corriere Tributario*, 2015, 38 (14), pag. 1041.

solo meccanismo ordinario di versamento dell'imposta. Ne consegue l'affermazione secondo cui la collocazione dell'istituto tra le norme del Titolo I del D.P.R. IVA, dedicato alle disposizioni generali, risulti inappropriata dal momento che lo *split payment* è «essenzialmente, un metodo di riscossione, che sarebbe stato probabilmente opportuno disciplinare nel Titolo II, dedicato agli obblighi dei contribuenti»⁷⁶.

In termini di deroga alle ordinarie modalità di versamento parla anche chi ritiene che, «esulando dagli schemi canonizzati [lo *split payment*] va inquadrato come semplice delega di pagamento dell'imposta, la cui titolarità rimane in capo al soggetto passivo⁷⁷, cioè, al fornitore, con le debite conseguenze in punto di errore (doloso o colposo) nella fatturazione dell'operazione». Si tratta di una ricostruzione che fa riferimento all'istituto della delega, in quanto questa non modifica l'assetto soggettivo dell'obbligo tributario, ma che non tiene conto della natura essenzialmente volontaria di quell'istituto. Lo stesso autore individua la *ratio* dell'istituto come funzionale, prima ancora che ad una coazione al versamento nei confronti del fornitore (possibile evasore), alla tutela dalla tentazione che questi possa avere di appropriarsi dell'imposta fatturata⁷⁸ e quindi in termini ben lontani dalla volontarietà che caratterizza l'istituto della delega.

A ben vedere il carattere derogatorio dello *split payment* non investe solo l'aspetto del versamento, ma colpisce, sia pur parzialmente, anche la disciplina della rivalsa, obbligatoria ai sensi dell'art. 18 D.P.R. IVA: il fornitore deve esporre l'IVA in fattura, ma l'addebito in fattura non fa sorgere il credito di rivalsa. Questa si considera addebitata solo al fine di far sorgere il diritto alla detrazione di cui al primo comma dell'art. 19 D.P.R. IVA, eventualmente spettante all'acquirente (come avviene nel caso dell'ente pubblico che agisca in attività commerciale)⁷⁹.

⁷⁶ SALVINI, L., *op. cit.*, pag. 1041.

⁷⁷ Sarebbe stato meglio parlare di debitore d'imposta.

⁷⁸ CENTORE, P., *L'occasione da non perdere con le regole di "split payment"*, in *Corriere Tributario*, 2015, 38 (21), pag. 1591.

⁷⁹ SALVINI, L. *op. cit.*, pag. 1041.

A seguito del progressivo ampliamento soggettivo del meccanismo ed in considerazione del fatto che rivalsa, detrazione di imposta e versamento rappresentano caratteristiche fondamentali del tributo, la cui deroga riscrive di fatto il sistema nel suo funzionamento, non manca chi, nella scissione dei pagamenti individua una misura in grado di scardinare i consueti principi del tributo ed in particolare la figura del pagatore, addirittura con conseguenze significative in termini di deviazione rispetto al principio costituzionale della capacità contributiva, nell'ottica di un potenziamento delle imposte indirette rispetto al settore dei redditi⁸⁰.

Si segnala infine l'avvertimento di una parte della dottrina a proposito del venirsi a creare di una situazione in cui imprese che avrebbero richiesto una protezione specifica, le imprese minori in rapporto clientelare prevalente od esclusivo con la P.A., risultano invece gravate dal costo della protezione dell'Erario, in un contesto di recessione economica e di termini di pagamento inaccettabilmente lunghi⁸¹.

Al momento, non ci sono elementi che possano consentire una previsione in ordine ad un'ulteriore richiesta di proroga dell'autorizzazione al regime di *split payment*, a parte il dato che vede nell'Italia lo Stato Membro con il più elevato valore assoluto di *VAT gap*⁸², secondo l'ultima rilevazione.

Rilevati fenomeni di evasione nel settore B2G, hanno indotto all'introduzione dell'istituto come misura limitata nel tempo e circoscritta a un settore caratterizzato da notevoli problemi di evasione fiscale, con il dichiarato scopo di evitare che l'IVA dovuta sulle cessioni e sulle prestazioni effettuate nei confronti della P.A. fosse versata al cedente o prestatore⁸³. Costui è visto come

⁸⁰ LIBERATORE, G., *Split payment in formato extra-large: novità, regole attuative e criticità*, in L'IVA, 2017 (8), pag. 18 e ss.

⁸¹ All'indomani dell'introduzione dell'istituto LA GRUTTA, S., *Italy - Split-Payment Mechanism for Public Bodies*, in International VAT Monitor, 2015, 26 (2).

⁸² Il valore nominale del VAT gap italiano è di 33,6 miliardi di euro nel 2017, secondo CENTER FOR SOCIAL AND ECONOMIC RESEARCH, INSTITUTE FOR ADVANCED STUDIES, *op.cit.*, pag. 16. Lo studio è stato pubblicato il 4 settembre 2019.

⁸³ Punti 3 e 4 della decisione di esecuzione (UE) 2015/1401 del Consiglio del 14 luglio 2015.

un debitore d'imposta inaffidabile a priori, sfiduciato e quindi penalizzato come categoria, vista la sua impossibilità di procedere alla detrazione immediata dell'IVA subita in acquisto, conseguente all'introduzione della misura. Al contrario, soggetti ad alta affidabilità fiscale si fanno garanti, loro malgrado ed anche con profili sanzionatori, del versamento di un'imposta di cui non sono debitori, svolgendo gratuitamente una funzione analoga a quella di un agente della riscossione per conto dello Stato. Il meccanismo ha dei costi che vanno oltre il semplice diniego di disponibilità, per cedenti o prestatori, di importi di IVA che questi dovrebbero comunque versare all'Erario: non è la semplice eliminazione di una partita di giro. La proposizione di ricorsi contro la legittimità della misura è sintomatica del disagio operativo creato dall'istituto, non solo per i fornitori delle pubbliche amministrazioni, ma anche per queste ultime e per gli altri soggetti coinvolti dal comma 1 bis, dell'art. 17 ter D.P.R. IVA, obbligati a sostituirsi ai propri fornitori per il versamento di un tributo erariale.

Impossibile non parlare, in proposito, di un sacrificio del principio di neutralità, che dovrebbe caratterizzare il tributo nella sua essenza.