

Reverse Charge Interno e Split Payment: misure antifrode a confronto

Di CATERINA ADAMO

Il meccanismo impositivo ordinario Iva è caratterizzato da una tassazione plurifase ad ogni fase del ciclo produttivo e distributivo.

Tuttavia, il funzionamento del meccanismo rivalsa-detrazione garantisce la neutralità del tributo per i soggetti che agiscono quali operatori economici¹. Nell'applicazione di tale meccanismo, spesso, il contribuente, violando specifiche norme tributarie, riduce il prelievo fiscale che lo Stato dovrebbe ottenere, causando il verificarsi di fenomeni quali l'evasione e le frodi fiscali.

La legge di Stabilità del 2015 ha, pertanto, introdotto diversi strumenti allo scopo di contrastare i suddetti fenomeni patologici ampliando, da un lato, l'ambito di applicazione delle operazioni in *reverse charge* interno, e introducendo, dall'altro, lo strumento dello *split payment*.²

Con “*reverse charge* interno” si fa riferimento ad ipotesi di inversione contabile poste in essere da soggetti passivi italiani. In particolare, tale meccanismo risulta derogatorio rispetto al meccanismo ordinario Iva e comporta la traslazione sul cessionario acquirente dell'onere imponibile, con effetti sulla individuazione del presupposto d'imposta.³ Tale cessionario acquirente, infatti, avrà un debito e un credito Iva che si potranno compensare tra loro⁴, restando salvi ed impregiudicati eventuali controlli e accertamenti fiscali da parte dell'Amministrazione finanziaria. In buona sostanza, nel sistema di *reverse charge*, il calcolo e il versamento dell'imposta sono a carico del cessionario acquirente, il quale integra la fattura a lui trasmessa dal cedente con l'aliquota e l'importo dell'Iva e versa quest'ultimo all'Erario. Se, però, il cessionario non riceve la fattura dal cedente entro un termine prestabilito, il primo è tenuto ad emettere autofattura.

¹ FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, parte speciale, il sistema delle imposte in Italia*, Padova, Cedam, 2014, X ed., p. 799. FANTOZZI A., *Corso di diritto tributario*, UTET, Torino, 2004, pp. 476 ss. FANTOZZI A., *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Diritto e pratica tributaria*, I, 1972, p. 725. FORTE F., *Il consumo e la sua tassazione, I - Elementi di una teoria generale*, Torino, Einaudi, 1973, p. 25. MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, 2018, Giappichelli, VI ed. LUPI R., *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enciclopedia giuridica*, XVI, 1989, p.5. LUPI R., *Diritto tributario. Parte speciale. I sistemi dei singoli tributi*, VIII ed. 2005, Giuffrè, pp. 259 ss. SALVINI L., *La rivalsa e i rapporti interni nell'Iva*, in *Atti del convegno “La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale”*- Teramo, 22 e 23 novembre 2007, Gedit, 2009. BERLIRI A., *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, p. 214.

² L'art. 1, comma 629, lett. b) della Legge di stabilità 2015 ha inserito l'art. 17-ter nel D.p.r. 633/1972.

³ FALSITTA G., in *Commentario breve alle leggi tributarie, IV, Imposta sul valore aggiunto e imposte sui trasferimenti*, Cedam, Padova, 2011, p. 199.

⁴ FANELLI R., *Fatture per operazioni inesistenti e reverse charge*, op. cit.

L'obiettivo del *reverse charge* è quello di eliminare, o almeno limitare, le ipotesi di evasione e frodi fiscali in ambito Iva, evitando che l'acquirente detragga l'importo dell'imposta anche in mancanza di un effettivo versamento di denaro da parte del cedente.

Si desume però che se, da un lato, si riducono notevolmente le ipotesi di frode ed evasione, dall'altro, si verifica un ritardo delle entrate nelle casse dell'Erario.

Peraltro, il legislatore, ha introdotto una ulteriore misura antifrode in materia, vale a dire lo "*split payment*"⁵. Tale meccanismo prevede che, relativamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate da un fornitore nei confronti dello Stato e di Enti pubblici - che siano PA, altri Enti o società - legittimati a versare l'imposta siano questi ultimi.⁶

Precisato che, in tema di *split payment*, è dibattuto in dottrina chi concretamente possa considerarsi soggetto pubblico, dal canto suo, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che "*In caso di incertezza si è dell'avviso che per i fornitori sia sufficiente attenersi alle indicazioni fornite dalla PA committente o cessionaria, nel presupposto che la predetta PA abbia tutti gli elementi per valutare i propri profili soggettivi in ordine alla riconducibilità della stessa nell'ambito applicativo della scissione dei pagamenti.*"⁷ Difatti, tale meccanismo permette al cedente o prestatore, il quale effettua un'operazione nei confronti di un Ente pubblico che non agisce in qualità di soggetto passivo, di emettere fattura e di annotare "*Iva da versare a cura del cessionario committente ai sensi dell'articolo 17-ter del D.p.r. n. 633/72*". Il soggetto pubblico, poi, verserà l'imposta, addebitata in fattura dal cedente o prestatore, direttamente all'Erario.

In tal caso si ha un trasferimento del debito di imposta dal cedente o prestatore al cessionario o committente, ma, al contempo, non si verifica alcuna inversione contabile. Lo *split payment* consiste, quindi, nello scindere il pagamento dell'Iva dal pagamento delle somme che sono dovute al fornitore che ha emesso la fattura, con conseguente obbligo da parte degli Enti pubblici di versare il tributo direttamente all'Erario, senza l'intermezzo del soggetto passivo.⁸

⁵ TAR del Lazio, sentenza n. 121 del 07.01.2016.

⁶ Dpr 633/1972, art. 17-ter: "*i soggetti legittimati sono: lo Stato, gli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, gli enti pubblici territoriali e i consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'articolo 31 del testo (decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267), e successive modificazioni; le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, gli istituti universitari, le aziende sanitarie locali, gli enti ospedalieri, gli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, gli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza*".

⁷ Circolare dell'Agenzia delle Entrate 15/2015, para 1.2.

⁸ SALVINI L., *Profili sistematici e di legittimità dello split payment*, in Corriere tributario n. 14 del 2015, p. 1041. ROSSETTI D., A. e DE PIRRO R., *Split payment tra novità e chiarimenti di prassi*, in L'Iva n. 5 del 2018, p. 40.



Si tratta di una modalità applicativa dell'imposta diversa dall'inversione contabile, in quanto, nello *split payment*, l'Iva è applicata dal cedente o prestatore, il quale rimane responsabile del regime Iva dell'operazione e della sua fatturazione, ma il relativo versamento dell'imposta all'Erario avviene da parte del cessionario o committente.⁹ La particolarità di tale disciplina si rinviene nell'addebito dell'imposta "senza incasso".

Si può, in ultimo, affermare che con lo *split payment* si ha una vera e propria scissione di pagamenti per cui l'imposta viene direttamente versata dall'Ente pubblico all'Erario, mentre con l'inversione contabile l'imposta non viene addebitata dal cedente o prestatore ed è contabilizzata nelle fatture attive e passive.¹⁰ Inoltre, in caso di *split payment*, può dirsi che, diversamente dal *reverse charge*, risulta carente il vincolo di solidarietà tra cedente e cessionario, essendo l'Ente pubblico direttamente responsabile del versamento dell'imposta nei confronti dell'Erario.

Alla luce di quanto sopra esposto, si desume certamente il forte interesse del legislatore alla ricerca di strumenti, nuovi e non, per prevenire fenomeni patologici quali l'evasione e le frodi fiscali, che oggi riducono il prelievo fiscale che lo Stato dovrebbe incassare attraverso l'applicazione dell'imposta. Ciò determina, a seguito dell'illecito vantaggio fiscale ottenuto dall'evasore, mancati introiti per le casse dell'Erario ed effetti distorsivi nella libera concorrenza tra gli operatori economici¹¹.

⁹ MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, op. cit., p. 726.

¹⁰ SPERA M., *L'applicazione dello split payment nell'ordinamento nazionale tra criticità e dubbi operativi*, in *il Fisco* n. 10 del 2015, pp. 1-925.

¹¹ FANTOZZI A., *Diritto tributario*, 2012, Milano, UTET, VI ed., p. 9 ss. FANTOZZI A., *Corso di diritto tributario*, UTET, Torino, 2004, p. 365. MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, 2018, Torino, Giappichelli, VI ed., p. 100. FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, 2020, Milano, CEDAM, XI ed., pp. 211 ss.