



NOTA N. 2

L'INVERSIONE CONTABILE E LA SCISSIONE DEI PAGAMENTI: VALUTAZIONI DELLA COMMISSIONE EUROPEA

Le modifiche alla disciplina in materia di IVA introdotte dalla Legge di Stabilità per il 2015

L'articolo 1, comma 629, legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge di stabilità 2015), nel modificare l'articolo 17, comma 6, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto) ha **esteso il meccanismo dell'inversione contabile in materia di IVA** alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici (lett. a-ter); ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definite all'articolo 3 della direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, e successive modificazioni, trasferibili ai sensi dell'articolo 12 della medesima direttiva 2003/87/CE, e successive modificazioni (lett. d-bis); ai trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica (lett. d-ter); alle cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 3, lettera a) (lett. d-quater); alle cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati (codice attività 47.11.1), supermercati (codice attività 47.11.2) e discount alimentari (codice attività 47.11.3) (lett. d-quinquies).

Con l'art. 1, comma 631, la legge 23 dicembre 2014, n. 190 ha, altresì, disposto che le modifiche di cui al comma 6, lett. d-bis), d-ter), d-quater) e d-quinquies) sono applicabili per un periodo di quattro anni. Inoltre, in base all'articolo 1, comma 632, l'applicazione dell'inversione contabile alla grande distribuzione è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, di una **misura di deroga** ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, e successive modificazioni.

Nella Relazione tecnica alla Legge di Stabilità 2015, il Governo ha stimato che all'estensione al settore della grande distribuzione del meccanismo dell'inversione contabile per l'IVA conseguirebbero **effetti di maggiore entrata** pari a circa 728 milioni di euro a partire dal 2015.

Poiché l'efficacia della misura è subordinata al rilascio della deroga, nella "Relazione al Parlamento recante la variazione alla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza 2014", approvata con apposite risoluzioni parlamentari il 30 ottobre 2014, è stata sottolineata la necessità di prevedere un'apposita **clausola di salvaguardia** che disponga "un aumento delle accise a garanzia del maggior gettito atteso". La clausola di salvaguardia è stata inserita all'articolo 1, comma 632, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, in base al quale in caso di mancato rilascio delle suddette misure di deroga, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, da adottare 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 sono aumentate in misura tale da determinare maggiori entrate nette non inferiori a 1.716 milioni di euro a decorrere dal 2015.

Con l'articolo 1, comma 629, lettera b), la legge di Stabilità 2015 ha introdotto il meccanismo della **scissione dei pagamenti** (c.d. *split payment*) in materia di IVA (art. 17-ter, D.P.R. n. 633/1972). Secondo le stime contenute nella Relazione tecnica alla Legge di Stabilità 2015, la scissione dei pagamenti dovrebbe consentire un **recupero d'imposta** per circa 988 milioni di euro a decorrere dal 2015.

Anche lo *split payment* richiede una **deroga del Consiglio dell'Unione europea** e, analogamente a quanto già previsto per il *reverse charge*, in caso di mancato rilascio della deroga è destinata a trovare applicazione la **clausola di salvaguardia** sopra descritta. Peraltro, a differenza dell'applicazione dell'inversione contabile alla grande distribuzione, **la scissione dei pagamenti è già in vigore**. Infatti, secondo quanto disposto dall'art. 1, comma 632, della Legge di Stabilità per l'anno 2015, nelle more del rilascio della misura di deroga da parte del Consiglio dell'Unione europea, il meccanismo in questione trova comunque applicazione per le operazioni per le quali l'imposta sul valore aggiunto è esigibile a partire dal 1° gennaio 2015.

L'inversione contabile (o *reverse charge*)

Ai sensi dell'articolo 193 della direttiva 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, il **debitore o soggetto passivo IVA** è colui che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi. Con il meccanismo dell'inversione contabile, la responsabilità del versamento IVA viene trasferita al **destinatario della cessione o della prestazione**.

La direttiva 2008/8/CE, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi, ha introdotto il meccanismo generale del *reverse charge* per i servizi transfrontalieri *business to business* all'interno dei confini dell'Unione europea. Pertanto, in caso di prestazione di servizi resa a favore di un soggetto passivo IVA, quest'ultimo provvederà all'autofatturazione tramite il meccanismo dell'inversione contabile.

Scopo del meccanismo dell'inversione contabile è essenzialmente quello di contenere l'evasione fiscale in materia di IVA che si verifica quando i rivenditori evadono il pagamento dell'IVA all'erario dopo aver venduto i loro prodotti, mentre i loro acquirenti hanno il diritto di beneficiare di una detrazione fiscale in quanto sono in possesso di fatture valide. Il meccanismo dell'inversione contabile risulta particolarmente efficace a fronte del cosiddetto "carosello", ovvero l'evasione realizzata cedendo o prestando più volte gli stessi beni o servizi tra vari Stati membri senza alcun versamento di IVA all'erario. In questi casi, designare, attraverso il meccanismo del *reverse charge*, il destinatario dei beni o servizi forniti quale debitore dell'IVA elimina la possibilità di praticare la forma di evasione fiscale sopra descritta.

La scissione dei pagamenti (o *split payment*)

Il meccanismo della scissione dei pagamenti prevede che in relazione alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle pubbliche amministrazioni, e, più in generale, per le operazioni effettuate nei confronti di enti pubblici, l'IVA addebitata dal fornitore nelle relative fatture dovrà essere versata dall'amministrazione acquirente all'Erario, anziché allo stesso fornitore, scindendo quindi il pagamento del corrispettivo dal pagamento della relativa imposta. In sostanza, al fornitore del bene o del servizio viene accreditato il solo importo del corrispettivo pagato dall'ente pubblico, al netto dell'IVA indicata in fattura. In questo modo l'imposta viene sottratta alla disponibilità del fornitore per essere versata dall'ente pubblico direttamente all'Erario.

La procedura di autorizzazione all'introduzione di misure speciali di deroga alla direttiva 2006/112/CE

L'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, affida al Consiglio il potere di autorizzare, con delibera all'unanimità adottata su

proposta della Commissione, i singoli Stati membri ad introdurre misure speciali di deroga alla direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali. Per espressa disposizione dell'articolo 395, le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo complessivo delle entrate fiscali dello Stato membro riscosso allo stadio del consumo finale.

La procedura di autorizzazione prevede l'invio, da parte dello Stato membro che desidera introdurre le misure in deroga, di una domanda alla Commissione europea. All'esito della propria valutazione, e comunque entro i tre mesi successivi all'invio dell'informazione da parte dello Stato membro, la Commissione presenta al Consiglio una proposta appropriata o una comunicazione nella quale espone le proprie obiezioni in merito alla richiesta di deroga. Il termine entro il quale l'intera procedura deve essere completata è di otto mesi dal ricevimento della domanda da parte della Commissione.

La valutazione della Commissione europea circa l'estensione dell'inversione contabile al settore della grande distribuzione e i profili di criticità delle misure adottate dall'Italia.

Secondo l'orientamento ormai consolidato della Corte di Giustizia dell'Unione europea, le deroghe ai principi generali in materia IVA devono essere necessarie e proporzionate e avere una portata limitata, così da non minare l'operatività del sistema generale. Ogni deroga al sistema del pagamento frazionato non può, quindi, essere che una misura d'emergenza e di ultima ratio in casi provati di frodi, e deve offrire precise garanzie relativamente alla necessità ed eccezionalità della deroga, alla durata della misura e alla natura dei prodotti. Inoltre, la procedura di inversione contabile non deve essere usata sistematicamente per mascherare la sorveglianza inadeguata delle autorità fiscali di uno Stato.

Il 22 maggio scorso, la Commissione europea ha trasmesso al Consiglio una Comunicazione a norma dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE con la quale si oppone alla richiesta di deroga presentata dall'Italia. Nella Comunicazione, la Commissione dichiara che un'applicazione indistinta e globale del *reverse charge* a un alto numero di prodotti, destinati essenzialmente al consumo finale, non può essere considerata una misura speciale prevista dall'articolo 395 della direttiva Iva. Inoltre, la Commissione ritiene che non ci siano prove sufficienti del fatto che la misura richiesta contribuirebbe a contrastare le frodi e che, al contrario, la misura in questione implicherebbe seri rischi di frode a scapito del settore delle vendite al dettaglio e a scapito di altri Stati membri. Infine, la Commissione non condivide la stima di impatto positivo effettuata dalle autorità italiane, perché la misura in questione è utile alla prevenzione non di tutte le tipologie di frodi che sono alla base dell'evasione dell'imposta, ma principalmente delle "frodi carosello".

Quanto alla norma in tema di **scissione dei pagamenti**, la Commissione europea ha dichiarato di non aver ancora concluso la valutazione sulla sussistenza delle condizioni per accogliere la richiesta di deroga presentata dall'Italia, ovvero che la misura specifica proposta semplifichi le procedure per i soggetti passivi e/o per l'amministrazione fiscale o che consenta di evitare talune forme di evasione o di elusione fiscale. Se la Commissione si opponesse anche a questa richiesta di deroga, l'applicazione della clausola di salvaguardia determinerebbe, al più tardi entro il 30 giugno prossimo, un aumento delle aliquote delle accise sulla benzina, sulla benzina con piombo e sul gasolio usato come carburante in misura tale da determinare maggiori entrate nette non inferiori a 1.716 milioni di euro a decorrere dal 2015.