

[XML](#) (1482 KB)[ePub](#)[Nascondi rif. normativi](#)

## Commi 7-11 (Reverse charge e split payment)

Il comma 7, lettera *a*) del presente articolo intende estendere il meccanismo di inversione contabile<sup>(194)</sup> (c.d. *reverse charge*) ad ulteriori tipologie di prestazioni di servizi e cessioni di beni rispetto a quanto previsto dal vigente [articolo 17 del decreto del presidente della repubblica 26 ottobre 1972, n. 633](#) in materia di soggetti passivi nella disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (IVA).

In particolare, il punto 1) della lettera *a*) modifica il citato articolo 17, comma 6, lettera *a*) – che attualmente limita il meccanismo del *reverse charge* solo alle prestazioni di servizi rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che costruiscono o ristrutturano immobili o nei confronti di appaltatori principali o altri subappaltatori – nel senso di escludere da tale limitazione soggettiva le prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici. Infatti tali prestazioni di servizi vengono ricondotte al meccanismo di inversione contabile mediante il punto 2) della lettera *a*) del comma 7 in argomento che, introducendo la nuova lettera *a-ter*) al citato [articolo 17 del D.P.R. 633/1972](#), ne prevede l'applicazione in tutti i casi, senza limitazioni con riferimento ai soggetti appaltatori ed al settore edile.

Il successivo punto 3) della lettera *a*) inserisce tre nuove tipologie di cessioni, nell'ambito del settore energetico, a cui si applica il citato meccanismo del *reverse charge*, anche se in via temporanea, per soli quattro anni, così come disposto nel comma 9 del presente articolo. Nello specifico la nuova lettera *d-bis* estende l'inversione contabile ai trasferimenti di quote di emissioni di gas ad effetto serra<sup>(195)</sup>; la novella contenuta nella lettera *d-ter* la dispone per i trasferimenti di altre unità, che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata [direttiva 2003/87/CE](#), e per le cessioni dei certificati relativi all'energia ed al gas; infine la nuova lettera *d-quater* estende il meccanismo di inversione contabile alle cessioni di gas e di energia elettrica a soggetti passivi-rivenditori<sup>(196)</sup> stabiliti nel territorio dello Stato (ai sensi dell'articolo 7bis, comma 3, lettera *a*) del citato DPR 633/1972). La Camera dei deputati ha aggiunto la lettera *d-quinquies* al comma in esame, estendendo in tal modo ulteriormente il meccanismo del *reverse charge* anche alle cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati<sup>(197)</sup>, supermercati<sup>(198)</sup> e *discount* alimentari<sup>(199)</sup>, subordinandolo, però, al rilascio da parte del Consiglio dell'Unione europea di una misura di deroga, così come peraltro già prevista dal comma 9 del presente articolo che conseguentemente viene modificato ed al cui commento si rinvia.

La lettera *b*) del medesimo comma, aggiungendo l'articolo 17-*ter* al citato [DPR 633/1972](#), dispone che per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi eseguite nei confronti di enti pubblici l'imposta sul valore aggiunto venga in ogni caso versata dai medesimi soggetti pubblici (c.d. *split payment*) secondo modalità e termini che saranno fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. Pertanto i fornitori di beni e servizi alla pubblica amministrazione riceveranno l'importo del corrispettivo al netto dell'IVA che verrà così versata, dai soggetti pubblici cessionari<sup>(200)</sup>, direttamente all'erario.

La Camera dei deputati ha aggiunto il comma 2 al citato articolo 17-*ter*; nel merito si prevede che le disposizioni sullo *split payment* non si applicano ai compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito.

Ulteriore novella è contenuta nella lettera c) in cui, modificando il vigente [articolo 30, secondo comma, lettera a\) del DPR 633/1972](#), si dispone che i soggetti che effettuano prevalentemente operazioni con la PA e che, pertanto, si potranno trovare in frequente eccedenza di credito IVA a causa del mancato introito dell'imposta sulle operazioni attive, potranno richiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile, se di importo superiore a 2.585,28 euro, ai sensi dell'[articolo 30, comma 2 del DPR 633/1972](#).

La Camera dei deputati ha introdotto la lettera d) al fine di estendere l'inversione contabile anche alle cessioni di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo.

È stato inoltre introdotto il comma 8 il quale dispone che, con il decreto previsto nel nuovo [articolo 17-ter del citato D.P.R. 633/1972](#), siano individuati, tra coloro nei cui confronti il rimborso è eseguito in via prioritaria, i soggetti di cui allo stesso articolo 17-ter limitatamente alla parte di credito rimborsabile e relativo alle operazioni soggette a *split payment*.

Il comma 9 prevede che le disposizioni concernenti l'inversione contabile, di cui alla precedente lettera a), numero 3) – quindi quelle relative alle quote di emissioni di gas serra, ai certificati ed alle cessioni di gas ed energia elettrica, nonché alle cessioni verso la grande distribuzione – sono applicabili per un periodo di quattro anni<sup>(201)</sup>.

Il comma 10, modificato durante l'esame parlamentare, dispone che l'efficacia dello *split payment*, di cui alla precedente lettera b), nonché dell'ampliamento dei casi di reverse charge anche alle cessioni verso la grande distribuzione di cui alla nuova lettera *d-quinquies*) del presente articolo, siano subordinati al rilascio dell'autorizzazione ad una misura di deroga<sup>(202)</sup> da parte del Consiglio dell'unione europea. In caso di mancato rilascio si prevede che il direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, con proprio provvedimento da adottare entro il 30 giugno 2015, possa aumentare l'aliquota dell'accisa sulla benzina con e senza piombo nonché sul gasolio usato come carburante, in misura tale da garantire maggiori entrate nette non inferiori a 1.716 milioni di euro a decorrere dal 2015. Tali maggiori entrate da assicurare subiscono un forte incremento, rispetto alla stima originaria indicata nella norma del ddl (art. 44, comma 9 – AC2679 bis)<sup>(203)</sup>, per effetto dell'introduzione della citata lettera *d-quinquies* in materia di inversione contabile per le cessioni di beni alla grande distribuzione.

Infine il comma 11 stabilisce che nei confronti degli enti pubblici cessionari o committenti che omettono o ritardano il versamento dell'IVA, ai sensi del nuovo articolo 17-ter del DPR633/1972, – introdotto dalla lettera b) del comma 7 dell'articolo in esame – si applicano le sanzioni amministrative previste per gli omessi o tardivi versamenti di cui all'[articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471](#) e le relative somme dovute sono riscosse attraverso atto di recupero motivato emanato dall'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'articolo1, comma 421 della legge 30 dicembre 2004, n. 311<sup>(204)</sup>.

**La RT**, con riferimento alla normativa inerente al *reverse charge* contenuta nel comma 7, lettera a) e nel comma 8 dell'articolo in esame, evidenzia che le nuove disposizioni operano in settori che secondo l'esperienza degli stati comunitari sono ad alto rischio di evasione IVA, prevedendo pertanto il trasferimento dell'obbligo di versare l'imposta al destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi in luogo del soggetto cedente (meccanismo del *reverse charge*). Tale meccanismo può generare un incremento di gettito a condizione che il soggetto passivo della prestazione, ossia il cliente, sia più affidabile rispetto al fornitore con riferimento al rispetto degli obblighi tributari. Quindi verifica – in prima analisi per i soli settori delle prestazioni di servizi di pulizia (codice ATECO2007: 81.2) e per le prestazioni di servizi di demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici (codice ATECO2007: 43) – che il soggetto cliente abbia una minore propensione sia a non dichiarare l'IVA sulle operazioni imponibili sia a non effettuare il versamento dell'imposta dovuta, rispetto al fornitore. Pertanto al fine di tener conto di questi aspetti, generatori di maggiore affidabilità del cliente, rispetto al fornitore del bene o prestatore del servizio, utilizza la formula in base alla quale il recupero di gettito potenziale è dato dalla somma tra la maggiore IVA dichiarata dai clienti in regime di inversione contabile (rispetto a quella dichiarata attualmente dai fornitori) e la maggiore IVA dichiarata derivante dalla differente propensione dei fornitori rispetto ai clienti di non versare l'IVA dichiarata. Quindi il recupero di gettito è sottoposto alla stima delle citate due componenti; i dati utilizzati vengono presi da quelli

derivanti dal c.d. "spesometro"<sup>(205)</sup> del 2011 selezionando i fornitori ed i clienti che svolgono attività riconducibili ai sopra citati codici ATECO. Di essi fornisce la numerosità, per l'anno d'imposta 2011, esposta nella tabella sottostante:

	<b>Clienti</b>	<b>Fornitori</b>
Pulizie	215.581	29.268
Edilizia specializzata	1.306.835	376.910

Ritiene che la maggiore propensione dei soggetti fornitori rispetto ai clienti ad occultare le operazioni imponibili ai fini IVA derivi dall'analisi sia dei risultati sull'attività di accertamento svolta dall'Agenzia delle entrate, sia dalla differenza di dimensioni di valore medio di IVA dichiarata (quindi come differenza media tra IVA a credito ed IVA a debito) così come esposto nella seguente tabella:

(euro)

<b>Edilizia specializzata</b>		
	<b>Clienti</b>	<b>Fornitori</b>
Iva a debito (VL3)	66.036	8.150
Iva a credito (VL4)	16.316	3.456
Iva dichiarata	49.720	4.693
Pulizie		
	<b>Clienti</b>	<b>Fornitori</b>
Iva a debito (VL3)	290.156	42.955
Iva a credito (VL4)	58.736	872
Iva dichiarata	231.420	42.083

Sostiene quindi che la differenza di dimensioni sia significativa ai fini della stima della propensione all'evasione in quanto questa sembra diminuire all'aumentare delle dimensioni e della complessità organizzativa dell'impresa.

Poiché la norma si riferisce a servizi prestati da soggetti fornitori di dimensioni mediamente inferiori rispetto ai propri clienti, ipotizza che gli effetti derivanti dall'inversione contabile possano essere simili a quelli che si sono avuti nel 2007 quando fu introdotto il reverse charge per i subappalti in edilizia<sup>(206)</sup>. Dai dati aggregati risulta che nell'anno 2007, l'IVA di competenza dell'intero settore delle costruzioni crebbe con un aumento pari al 109% che fu però influenzato da molte innovazioni legislative che interessarono il settore, oltre alla norma del reverse charge. Quindi, al fine di estrapolare dai citati risultati il solo impatto finanziario dovuto all'inversione contabile, esclude le imprese che non sono state coinvolte nel procedimento dell'inversione stimandone l'incremento dell'IVA media dichiarata per effetto di norme diverse da quelle del reverse charge; pertanto quantifica per differenza il maggior gettito IVA imputabile al meccanismo dell'inversione contabile che risulta essere pari ad una quota del 40% rispetto all'incremento totale. Applicando tale percentuale agli incrementi di IVA (registrati tra l'anno 2011 e l'anno 2010) dichiarata dai prestatori dei servizi, nell'ambito dell'edilizia specializzata e delle pulizie, ottiene una stima della maggiore IVA che si sarebbe dichiarata qualora fosse stato applicato il reverse charge nell'anno 2011. I dati vengono espressi nella seguente tabella:

Settore	Iva dichiarata* nel 2010	Iva dichiarata* nel 2011	Var.ne in %	Incremento applicato RC (in %)	<i>Δiva dichiarata</i>
Edilizia specializzata	1.420.912.796	1.768.886.253	24,5%	9,7%	137.292.547
Pulizie	1.144.163.594	1.231.678.283	7,6%	3%	34.528.825

Nell'ultima colonna viene pertanto evidenziato l'incremento di IVA dovuto all'ipotesi di applicazione dell'inversione contabile nei diversi settori analizzati.

Con riferimento invece alla propensione ad omettere il versamento dell'IVA la RT effettua un'analisi specifica utilizzando i dati provenienti dalla liquidazione delle dichiarazioni; nel merito quantifica, per gli anni dal 2009 al 2011, la percentuale dei soggetti controllati (sottoposti ad accertamento ex art. 36bis) suddivisi per settore e tra clienti e fornitori, riportandone i risultati nella sottostante tabella:

	Edilizia specializzata		Pulizie	
	Clienti	Fornitori	Clienti	Fornitori
2009	11,0%	14,2%	9,6%	30,2%
2010	11,3%	14,8%	9,9%	31,6%
2011	13,3%	17,3%	11,8%	35,6%

Dall'analisi dei valori percentuali si evince che l'evasione da omesso versamento è più diffusa tra i fornitori che tra i clienti ed in particolare nel settore delle pulizie. Pertanto per stimare i parametri relativi: 1) alla propensione dei clienti a non versare l'IVA dichiarata; 2) alla propensione dei fornitori a non versare l'IVA dichiarata, rapporta il maggior debito ed il minor credito (quindi i valori di rettifica derivanti dalle procedure di controllo) relativi a ciascuno degli anni di imposta all'IVA dichiarata sia dai fornitori che dai clienti e per entrambi i settori, ottenendo i seguenti valori che esprimono la percentuale di maggior debito e minor credito suddivisa tra clienti e fornitori, rispetto all'IVA dichiarata:

	Edilizia specializzata		Pulizie	
	Clienti	Fornitori	Clienti	Fornitori
2009	2,5%	27,0%	0,9%	12,4%
2010	2,7%	23,4%	0,9%	13,0%
2011	3,3%	23,5%	1,1%	13,6%
<b>Media</b>	<b>2,83%</b>	<b>24,63%</b>	<b>0,97%</b>	<b>13%</b>

Utilizza quindi come indicatore delle due propensioni il valore medio del triennio, così come rappresentato nella tabella precedente, che applicato alla variazione dell'IVA dovuta all'introduzione del meccanismo del reverse charge genera i valori, suddivisi per aree di settore, esposti nella tabella sottostante:

<b>Settore dell'edilizia specializzata</b>	
Δiva dichiarata	137.292.547
Δiva dichiarata x (1-a) = recupero di IVA dichiarata al netto di quella che si ipotizza non sarà versata	<b>133.402.592 (1)</b>
Iva dichiarata	1.768.886.253
iva dichiarata x (b-a) = recupero di evasione da mancati versamenti	<b>385.617.203 (2)</b>
Recupero di gettito potenziale	<b>(1)+(2)=519.019.795</b>
<b>Settore delle pulizie</b>	
Δiva dichiarata	34.528.825
Δiva dichiarata x (1-a) = recupero di IVA dichiarata al netto di quella che si ipotizza non sarà versata	<b>34.195.046 (1)</b>
Iva dichiarata	1.231.678.283
iva dichiarata x (b-a) = recupero di evasione da mancati versamenti	<b>148.211.953 (2)</b>
Recupero di gettito potenziale	<b>(1)+(2)=182.407.000</b>

La stima complessiva del recupero di gettito di circa 700 mln di euro<sup>(207)</sup> è quindi data dalla somma delle maggiori entrate per ognuno dei settori esaminati; tuttavia, il dato contiene anche le operazioni già incluse nella stima del recupero IVA derivante dalle cessioni dei servizi in esame verso la pubblica amministrazione<sup>(208)</sup> (*split payment*), pertanto viene opportunamente rettificato al fine di evitare duplicazioni nella quantificazione. Sottraendo quindi una percentuale pari al 4,7% per il settore dell'edilizia specializzata e pari al 12,9% per il settore delle pulizie, ottiene un recupero di gettito per la sola IVA di circa 650 mln di euro<sup>(209)</sup>.

Conclude evidenziando che per motivi prudenziali non considera l'eventuale recupero di gettito derivante dall'emersione di imponibile ai fini delle imposte dirette.

Per quanto concerne invece il potenziale recupero di gettito derivante dai settori delle quote di emissione di gas ad effetto serra, dell'energia e del gas la RT rappresenta i rilevanti fenomeni di frode fiscale (di tipo "frodì carosello") che si manifestano nei settori in esame. In particolare evidenzia che le attività di controllo svolte dall'amministrazione finanziaria hanno portato ad una quantificazione del danno erariale per gli anni dal 2009 a 2011, in termini di IVA evasa, per complessivi 500 mln di euro circa. Evidenzia inoltre che tali fenomeni di frode fiscale sono presenti tuttora sul mercato nazionale e che l'Italia è uno dei pochi paesi dell'Unione europea a non aver ancora introdotto il meccanismo del *reverse charge* nel settore delle emissioni di gas ad effetto serra. Pertanto secondo una recente analisi, si ipotizza, per questo settore, una potenziale perdita di gettito in termini di IVA evasa pari a circa 250 mln di euro per anno. Analoghe considerazioni vengono svolte con riferimento al mercato dell'energia e del gas per il quale, la RT segnala che in tempi molto recenti è stata conclusa un'attività di controllo effettuata nei confronti di un gruppo societario che ha messo in luce un'evasione IVA per oltre 250 mln di euro. Sulla base di tali elementi quindi arriva a stimare un potenziale recupero di gettito a titolo di IVA annuo di circa 250 mln di euro.

Quindi gli effetti finanziari congiunti derivanti dall'ampliamento del meccanismo del *reverse charge* nei settori considerati nel loro complesso, (quindi i settori: edilizia, pulizie, emissione di gas inquinanti, energia e gas), sarà pari ad un maggior gettito per complessivi 900 mln<sup>(210)</sup> di euro annui a decorrere dal 2015 e fino al 2018 per poi attestarsi su un importo di 650 mln di euro

a decorre dal 2019.

Con riferimento alla quantificazione relativa allo *split payment* di cui al comma 7, lettera b), c) e commi 9 e 10 del presente articolo, la RT evidenzia che anche agli acquisti della pubblica amministrazione (P.A.) gravati da IVA, si potrà applicare il sistema dell'inversione contabile. Ipotizza quindi che la nuova disposizione dovrebbe produrre recupero di gettito IVA per effetto dell'eliminazione del tasso di "perdita" (*gap*) dell'imposta dovuta ai diversi passaggi tra cliente pubblico e fornitore privato; il maggior gettito deriverebbe pertanto dalla maggiore affidabilità fiscale dell'acquirente (pubblica amministrazione) rispetto a quella del fornitore del bene/servizio.

La procedura di stima del maggior gettito si basa sul confronto tra i dati relativi alle cessioni a favore della P.A. risultanti dallo "spesometro" per l'anno 2011 e le stime della base imponibile non dichiarata da parte dei fornitori, risultante dall'elaborazione fornita dall'Agenzia delle entrate su dati IRAP. Rapportando tali valori ottiene una stima della propensione al *gap* (evasione) dei fornitori che moltiplicata per la base imponibile derivante dai dati dello spesometro, fornisce un primo importo della base imponibile non dichiarata da parte dei fornitori.

Aggiungendo ad esso l'importo della base imponibile dichiarata dai fornitori (desunta dai dati dello spesometro) si ottiene la base imponibile potenziale che deriva dalle cessioni verso le P.A. Poiché ipotizza che la propensione all'evasione da parte dell'acquirente sia uguale a zero, sostiene che il recupero teorico di evasione sia pari all'ammontare totale della base imponibile non dichiarata da parte dei fornitori.

Quindi espone i dati relativi alle variabili utilizzate per la stima del recupero di gettito nella tabella sottostante, suddivisa per settori di attività economica dei fornitori.

(milioni di euro)

Sezioni di attività economica dei fornitori	Cessioni imponibili da spesometro	BIND/BID fornitori	BIT fornitori BD*(1+BIN D/BID)	GAP Fornitori	GAP Acquirente (PA)	Recupero di imposta
Agricoltura, silvicoltura e pesca	251	64,49%	414	162	0	162
Industrie alimentari	95	9,31%	104	9	0	9
Fabbricazione di prodotti farmaceutici	3,185	5,46%	3,359	174	0	174
Fabbricazione di computer ecc.	409	7,57%	440	31	0	31
Estrattive e altre manifatturiere	1,988	7,08%	2,129	141	0	141
Energia e acqua	6,813	0,63%	6,856	43	0	43
Costruzioni	13,185	35,32%	17,843	4,657	0	4,657

Commercio e riparazioni auto-motoveicoli	124	62.00%	201	77	0	77
Commercio ingrosso alimentari	123	21.74%	149	27	0	27
Commercio ingrosso non alimentare	3,945	21.74%	4,802	858	0	858
Commercio al dettaglio non specializzato	25	16.04%	30	4	0	4
Commercio al dettaglio specializzato alimentare	21	16.04%	24	3	0	3
Commercio al dettaglio specializzato non alimentare	3,940	16.04%	4,573	632	0	632
Attività di alloggio	129	57.94%	204	75	0	75
Attività di servizi di ristorazione	1,328	103.11%	2,696	1,369	0	1,369
Amministrazione pubblica	367	0.00%	367	0	0	0
Istruzione	509	55.92%	794	285	0	285
Sanità ed assistenza sociale	14,519	12.47%	16,330	1,810	0	1,810
Altre attività di servizi	16,047	71.32%	27,491	11,445	0	11,445
<b>TOTALE</b>	<b>67,004</b>		<b>88,806</b>	<b>21,802</b>	<b>21,802</b>	<b>21,802</b>

La tabella precedente espone, nell'ultima colonna, il recupero di imposta (anche se correttamente si dovrebbe parlare di recupero di imponibile).

Inoltre la RT evidenzia che ai fini della stima si è utilizzato il rapporto relativo alla propensione all'evasione da parte dei fornitori della P.A. per un importo pari al 24,5%; quindi i risultati dell'elaborazione vengono riepilogati nella sottostante tabella che individua, attraverso l'identificazione di un livello superiore ed inferiore di perdita di base imponibile, un recupero di gettito di IVA evasa che oscilla tra 741 mln e 1.235 mln di euro.

DESCRIZIONE	2011
Base IVA della PA	87,804
IVA di competenza	14,074
Aliquota PA	16.0%
Aliquota sistema potenziale	14.9%
Aliquota su transazioni evase	16.1%
Differenza	1.2%
Stima aliquota PA su evaso	17.2%
Base evasa su base potenziale totale economia	24.5%
Tasso di perdita base (1/3 del totale - limite superiore)	8.2%
Tasso di perdita base (1/5 del totale - limite inferiore)	4.9%
Stima base evasa (limite superiore)	7,185
<b>Stima imposta evasa (limite superiore)</b>	<b>1,235</b>
Stima base evasa (limite inferiore)	4,311
<b>Stima imposta evasa (limite inferiore)</b>	<b>741</b>

Infine stima, scegliendo il valore medio dei valori individuati come limite massimo e limite minimo, che la disposizione comporti effetti positivi per circa 988 mln di euro a decorrere dall'anno 2015 a titolo di IVA.

Conclude evidenziando che in assenza di rilascio della deroga da parte del Consiglio dell'unione europea, il direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli provvederà ad aumentare le aliquote di accisa sulla benzina (con e senza piombo) e sul gasolio usato come carburante al fine di assicurare maggiori entrate nette non inferiori ai citati 988 mln di euro.

Per quanto riguarda invece la modifica approvata dalla Camera dei deputati che ha ampliato ulteriormente i casi di *reverse charge* alla grande distribuzione, la RT integrativa - a differenza della metodologia utilizzata per la stima dell'inversione contabile per l'estensione ai settori dell'edilizia specializzata e delle pulizie - utilizza il procedimento di quantificazione esposto in tema di *split payment* da applicare agli acquisti della P.A.<sup>(211)</sup>. Quindi adopera i dati dello "spesometro" 2011 con riferimento alle cessioni registrate come vendite alla grande distribuzione, così come individuata dai citati codici ATECO. Stima pertanto l'intensità della evasione fiscale per mezzo di elaborazioni su dati IRAP. Con l'uso di tali informazioni ottiene un'ipotetica base imponibile riferita al totale dei fornitori da cui, sottraendo la base imponibile da essi dichiarata, ricava la minore imposta IVA versata dai fornitori sulle cessioni verso la grande distribuzione. Dai dati risulta che la propensione all'evasione dei dettaglianti di minore dimensione è più elevata rispetto a quella dei soggetti acquirenti, grande distribuzione. Espone in tabella i dati rilevati nell'elaborazione che evidenzia la stima del recupero di base evasa derivante dall'applicazione del *reverse charge* alla grande distribuzione; in essa si mostra un recupero di base imponibile a fini IVA di circa 4,855 mld di euro. Pertanto il corrispondente recupero d'imposta è calcolato applicando al suddetto valore l'aliquota del 15% sulle operazioni occultate; si ottiene quindi un maggior gettito a titolo di IVA di circa 728 mln di euro a decorrere dal 2015.

Poiché l'operatività della norma dalla quale deriverebbe il recupero di gettito in esame è subordinata, come per lo *split payment*, all'autorizzazione dell'Unione europea, la somma stimata va ad incrementare il valore originario pari a 988 mln di euro, ed è rideterminata complessivi 1.716 mln di euro; somma che, in caso di mancata deroga comunitaria, dovrà essere assicurata da un aumento delle aliquote di accisa sulla benzina e sul gasolio.

Per quanto attiene alle modifica contenuta nella lettera d) dell'articolo 7 e concernente l'estensione del *reverse charge* ai bancali in legno recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo è stata fornita apposita quantificazione nella RT integrativa; in particolare essa si basa sulle attività di contrasto dei fenomeni di frode nel settore in parola che hanno consentito di contestare, nel biennio 2006-2007, violazioni in materia di IVA di circa 200 mln di euro cui

corrisponde un'imposta evasa di circa 38 mln di euro nel biennio in discorso. Pertanto ipotizza che sia ragionevole supporre che il fenomeno evasivo possa essere ridotto a circa la metà di quello oggetto delle citate attività e che dei circa 19 mln di euro accertati prudenzialmente si possa stimare un recupero di gettito pari ad un ulteriore 50% e quindi a circa 10 mln di euro annui.

Gli effetti complessivi delle disposizioni sul *reverse charge* sono pertanto rappresentati dalla tabella seguente:

(milioni di euro)

2015	2016	2017	2018	2019
+1.638	+1.638	+1.638	+1.638	+660

**Al riguardo** si evidenzia che gli effetti finanziari positivi associati alle disposizioni in esame sono utilizzati per compensare gli oneri associati al ddl in esame nella misura indicata nel prospetto riepilogativo aggiornato (All. 3) e rappresentata come segue:

	s/e		Saldo netto da finanziare			Fabbisogno			Indebitamento netto P.A.		
			2015	2016	2017	2015	2016	2017	2015	2016	2017
<i>Reverse charge</i>	e	t	1.628,0	1.628,0	1.628,0	1.628,0	1.628,0	1.628,0	1.628,0	1.628,0	1.628,0
<i>Split payment generalizzato (con clausola salvaguardia)</i>	e	t	988,0	988,0	988,0	988,0	988,0	988,0	988,0	988,0	988,0
Estensione <i>reverse charge</i> a bancali in legno ( <i>pallets</i> )	e	t	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0

Si tratta di un recupero di gettito che si ipotizza possa derivare dall'azione di contrasto all'evasione fiscale nei settori considerati attraverso l'estensione del *reverse charge* agli stessi e l'introduzione dello *split payment*.

In premessa, dal punto di vista metodologico si ricorda che la legge di contabilità ([legge n. 196 del 2009](#)) nel disciplinare il contenuto tipico della manovra di finanza pubblica, riferisce alla legge di stabilità la possibilità di indicare "le misure che incidono sulla determinazione del quantum della prestazione, afferenti a imposte dirette e indirette, tasse, canoni, tariffe e contributi in vigore" (art. 11, comma 3, lett. b)) nonché di porre in essere "le norme che comportano aumenti di entrata (o riduzioni di spesa) con esclusione di quelle a carattere ordinamentale ovvero organizzatorio" (art. 11, comma 3, lett. i)). La legge di stabilità inoltre: "può disporre, per ciascuno degli anni compresi nel bilancio pluriennale, nuove o maggiori spese correnti, (...) nei limiti delle nuove o maggiori entrate tributarie, extratributarie e contributive e delle riduzioni permanenti di autorizzazioni di spesa corrente". L'articolo 17 della legge di contabilità, a sua volta, dispone che la copertura finanziaria delle leggi che comportino nuovi o maggiori oneri, ovvero minori entrate, è determinata esclusivamente attraverso le forme indicate dalla stessa tra cui l'introduzione di modificazioni legislative che comportino nuove o maggiori entrate (art. 17, comma 1, lett. c))<sup>(212)</sup>.

Anche la Corte dei conti, con riferimento all'[art. 7 del decreto-legge n. 66/2014](#), nella parte in cui utilizzava tra le coperture degli oneri maggiori entrate strutturali derivanti dall'attività di contrasto all'evasione fiscale (300 milioni annui dal 2014), pur potendosi ritenere plausibile il percorso valutativo seguito dal Governo, ricordava che la legge di contabilità ([art. 17 della legge n. 196 del 2009](#)) si esprime in senso contrario nei confronti della possibilità di utilizzare a copertura maggiori entrate a legislazione vigente, vietandola sia esplicitamente (comma 1-*bis*) sia implicitamente nel momento in cui si ancorano le nuove o maggiori entrate, ai fini della copertura di oneri, a

modificazioni legislative intervenute in tal senso (comma 1, lettera c))<sup>(213)</sup> .

Si ricorda che la Corte dei conti, nella Audizione del 3 novembre 2014 sul ddl in esame, con riferimento alle misure sul versante entrate previste dal disegno di legge di stabilità per l'anno 2015, ha evidenziato "le incertezze e i rischi insiti nel ritorno ad un utilizzo improprio dei proventi (per loro natura incerti) della lotta all'evasione, per coprire spese o sgravi fiscali certi".

Anche la Banca d'Italia, nell'audizione del 3 novembre scorso, riguardo alle misure di contrasto all'evasione previste nel disegno di legge in commento, nell'affermare che alcuni interventi inclusi nella legge di stabilità sono potenzialmente in grado di incidere sul fenomeno, ha richiamato l'attenzione sulle difficoltà della stima degli effetti sul gettito, data la natura dei fenomeni considerati.

Nel passare a considerare la quantificazione proposta in RT, una prima osservazione di carattere generale interessa il recupero di gettito IVA che si ipotizza possa derivare dall'applicazione del *reverse charge* e dello *split payment* nel presupposto dell'esistenza di un alto livello di evasione e frode fiscale che interessa in particolare i settori qui all'esame. Sul punto si rammenta che le frodi nel settore dell'IVA incidono direttamente sul bilancio dell'Unione europea<sup>(214)</sup> e che sussiste un nesso diretto tra la riscossione del gettito da IVA e la messa a disposizione nel bilancio dell'Unione delle corrispondenti risorse proprie rivenienti dall'imposta sul valore aggiunto<sup>(215)</sup> . La stima proposta, ancorché riferita genericamente al recupero di gettito a titolo di IVA, non dovrebbe riguardare la quota parte del recupero di gettito IVA imputabile all'assolvimento degli obblighi comunitari in tema di risorse proprie e che, per tale ragione, sono da considerare indisponibili per il bilancio nazionale.

In relazione all'ampliamento del meccanismo del *reverse charge* si osserva quanto segue.

Con riferimento all'assimilazione degli effetti a quelli registrati nel 2007 – anno in cui il meccanismo dell'inversione contabile è stato introdotto per i subappalti in edilizia – si rappresenta che la stima considera l'incremento dell'IVA in termini di sola competenza, laddove la quantificazione della variazione di gettito dovrebbe basarsi anche, e soprattutto, sugli effetti di cassa, almeno per il primo periodo di applicazione. La RT stima il maggior gettito con riferimento alla potenziale maggior IVA che risulterebbe dichiarata nell'ambito dei settori destinatari del nuovo regime fiscale senza considerare eventuali disallineamenti temporali che potrebbero verificarsi in termini di flussi finanziari di cassa<sup>(216)</sup> . Non ultimo sul punto influisce anche la possibilità che i fornitori – che non saranno più in posizione di soggetti a debito di imposta per le operazioni a cui si applica l'inversione contabile – chiedano a rimborso o compensino la maggiore IVA a credito che si potrà determinare per effetto della nuova norma.

L'analisi degli effetti finanziari ipotizzati viene condotta con riferimento al solo anno 2007 senza indicare l'andamento del gettito IVA, presumibilmente imputabile al cambio di regime fiscale, per gli anni successivi. Infatti in via prudenziale, poiché gli effetti non sono tutti imputabili al *reverse charge* – così come peraltro ben evidenzia la RT stessa – l'analisi dei dati si sarebbe dovuta condurre su un arco temporale di medio-lungo periodo al fine di poter meglio depurare le informazioni da eventuali andamenti congiunturali o legati a specifiche disposizioni normative, con lo scopo, in questo ultimo caso, di escludere effetti di maggior gettito già garantiti da disposizioni applicate a legislazione vigente e considerati nei tendenziali.

Con riferimento al settore dell'energia e del gas, non è possibile riscontrare la quantificazione del recupero di gettito IVA nel settore, stante la carenza di dati ed informazioni che consentano di verificare la stima presentata; quest'ultima si basa essenzialmente sulle risultanze dell'azione di contrasto all'evasione IVA posta in essere dall'Amministrazione finanziaria in un recente caso, che ha interessato un gruppo societario, nel quale è stata accertata una evasione fiscale nell'ordine di oltre 250 mln di euro. La RT si limita ad indicare una fattispecie di potenziale recupero di IVA, trascurando il fatto che l'effettivo incasso di quanto accertato potrebbe risultare di importo differente ed inferiore anche in relazione a probabili contenziosi tra contribuente e fisco<sup>(217)</sup> . La stessa RT riferisce poi che le attività di controllo dal 2009 al 2011 hanno consentito di accertare un danno erariale, in termini di IVA evasa, di circa 500 mln di euro complessivi, ricordando che tali risultati sono stati frutto di un'attività complessa e che si è protratta nel tempo. In relazione a quanto sopra, oltre ad evidenziare i costi associati alle predette attività dei quali non è fatta

considerazione, volendo stimare un recupero di gettito annuale sulla base di tali dati ed utilizzando in prima analisi una semplice media aritmetica<sup>(218)</sup> negli anni considerati si evincerebbe una sovrastima del maggior gettito annuo indicato in 250 mln.

Non sono stati considerati possibili effetti di sostituzione che l'applicazione del meccanismo del *reverse charge* potrebbe determinare inducendo alcuni operatori dei settori interessati dal nuovo regime fiscale a ricollocarsi in altri mercati/settori merceologici, nei quali potrebbero continuare a porre in essere i comportamenti di frode fiscale.

La stima delle maggiori entrate associate alla lettera *d-quinquies*) – effettuata applicando la stessa la metodologia di calcolo utilizzata nella quantificazione dell'impatto finanziario dello *split payment*<sup>(219)</sup> – non sembra sufficientemente improntata a criteri di prudenza. Da un primo confronto con le valutazioni relative allo *split payment*, emergerebbe una potenziale sovrastima del recupero di gettito; infatti, se a fronte di un recupero di base imponibile evasa per le forniture verso la PA di circa 21,802 mld di euro corrisponde un recupero di IVA pari a 988 mln di euro, di contro nel caso del *reverse charge* nel settore della grande distribuzione, ad un recupero di base imponibile di circa 4,8 mld di euro, si associa un recupero di IVA pari a 728 mln di euro. Da un confronto immediato si evince che il rapporto tra le basi imponibili, pari al 22%<sup>(220)</sup>, risulta essere di gran lunga inferiore rispetto al rapporto tra i due maggiori gettiti attesi, pari al 74% circa<sup>(221)</sup>, registrandosi quindi una sproporzione nei valori tra loro posti a raffronto; una considerazione, questa, che si rafforza nell'evidenziare che l'aliquota di riferimento sull'evaso per il calcolo del maggior gettito IVA per la PA è stata indicata pari al 17,2 %, mentre quella per il calcolo del recupero di entrate per la grande distribuzione è pari al 15%. Quindi, operando riparametrazione e assumendo per valido il rapporto del 22% basato sull'emersione della base imponibile, la stima del maggior gettito per l'applicazione dell'inversione contabile nell'ambito della grande distribuzione dovrebbe essere intorno ad un valore di circa 220 mln di euro. Vista la notevole differenza di importo si chiede un chiarimento in merito alla stima per le due fattispecie qui esaminate al fine di escludere possibili sovra stime del recupero di gettito atteso.

Con riferimento poi all'estensione del *reverse charge* anche ai bancali in legno, di cui alla modifica espressa dal comma 7, lettera *d*), andrebbe valutato se anche tale ampliamento oggettivo debba essere sottoposto alla valutazione del Consiglio dell'Unione europea così come fatto per l'estensione dell'inversione contabile alla grande distribuzione e per lo *split payment*. Si rammenta infatti che tale deroga può esser richiesta solo per talune forme di evasione o elusione fiscale, per brevi periodi di tempo e con l'obiettivo di contrastare fenomeni di frode improvvisa e massiccia<sup>(222)</sup>. In merito poi alla quantificazione presentata nella RT aggiornata si rappresenta, come peraltro già evidenziato, che la stima soffre del fatto che si prende a riferimento la somma accertata durante le attività di contrasto alle frodi, mentre non si dà alcun riscontro in termini di effettivo incasso degli importi accertati che, come si rammenta, potendo essere soggetti a procedure di contenzioso, potrebbero consentire una quota di incassi effettivi notevolmente inferiore all'importo accertato.

Per quanto attiene invece alla stima del maggior gettito afferente le modifiche relative allo *split payment* si rappresenta quanto segue:

In prima analisi si sottolinea che i dati utilizzati nella valutazione sono relativi all'anno 2011 e concernono le forniture effettuate nei confronti della PA da parte dei soggetti operanti nei diversi settori; si evidenzia che la stima non è stata aggiornata in quanto non sembra tener conto, almeno con riferimento alle prossime forniture che potrà effettuare la PA, degli effetti di contenimento delle spesa pubblica recati dalle norme sulla sua revisione (c.d. *spending review*)<sup>(223)</sup>.

Ulteriore aspetto riguarda la non omogeneità dei dati utilizzati per determinare la propensione all'evasione da parte dei fornitori della PA; in particolare la RT ha effettuato il confronto tra le cessioni imponibili indicate nelle dichiarazioni presentate per lo "spesometro", ed i dati riscontrati in ambito IRAP, forniti dall'Agenzia delle entrate. Sul punto si rammenta che i dati da indicare nella comunicazione a fini IVA dello spesometro sono relativi ad ogni fattura emessa o ricevuta nell'anno, a prescindere quindi dall'effettivo incasso o pagamento o dal principio della competenza economica che rappresentano invece i fondamentali principi in base ai quali si compila la

dichiarazione IRAP. È evidente, pertanto, che i diversi criteri di compilazione delle due formalità, rendendo difficile il confronto delle informazioni da esse derivanti<sup>(224)</sup>, potrebbero fornire delle indicazioni che possono non essere sintomatiche di fenomeni di evasione. *A fortiori* si consideri che i dati determinanti – e che nessuna delle due dichiarazioni evidenzia – ai fini della definizione del maggior gettito a titolo di IVA, sono quelli di natura finanziaria in quanto l'IVA diviene esigibile solo all'atto del pagamento dei corrispettivi<sup>(225)</sup>.

La tabella 1 esposta in RT e contenente i dati utili per la quantificazione, indica nell'ultima colonna l'intestazione di "recupero di imposta", laddove correttamente si dovrebbe parlare di recupero di base imponibile in quanto gli importi esposti in tabella sono la risultante della differenza di due basi imponibili<sup>(226)</sup> (Inoltre la medesima tabella evidenzia i dati in milioni di euro, laddove correttamente dovrebbero essere in miliardi; se così non fosse la quantificazione del maggior gettito atteso sarebbe sovrastimata).

La RT non fornisce informazioni in merito: alla scelta dell'aliquota IVA del 17,2% a fronte di quella media del settore PA pari al 16%; alla determinazione delle percentuali superiore ed inferiore di tasso di perdita di base imponibile, indicate rispettivamente in 8,2% e in 4,9%; alla individuazione del valore medio, tra il limite inferiore e superiore, di recupero di gettito a titolo di IVA. Tali informazioni si rendono necessarie al fine di poter verificare puntualmente la quantificazione presentata in RT ed il carattere prudenziale della stessa.

Occorre poi sottolineare che il recupero di gettito atteso dalla nuova disciplina fiscale risentirà in modo determinante delle modalità con cui si procederà al versamento dell'IVA da parte dei soggetti della PA che, nella loro attività istituzionale, non sono debitori di imposta; si ricorda che tali profili regolamentari sono affidati all'emanando decreto del Ministro dell'economia e delle finanze<sup>(227)</sup> da cui dipenderà il raggiungimento dell'obiettivo di recupero di maggior gettito, proposto dal Governo.

La quantificazione presentata in RT non sembra inoltre considerare i reali tempi di pagamento delle forniture da parte della PA; questo aspetto potrebbe incidere direttamente sui tempi di riscossione dell'IVA. Infatti, se da un lato il pagamento delle fatture da parte della PA è stato dilazionato nel tempo, la RT sembra invece acquisire il maggior gettito IVA nell'immediato e nel suo importo totale sin dal 2015, senza considerare che anche la PA potrà usufruire di modalità di pagamento differite nel tempo, come ad esempio le rateizzazioni. Inoltre lo *split payment* riconducendo in capo ad un solo soggetto le posizioni di credito e debito IVA (anche se la PA per le sue attività istituzionali non è soggetto passivo IVA), vedrà l'insorgere di possibili vertenze fiscali che potrebbero incrementare gli oneri delle amministrazioni pubbliche destinatarie del provvedimento in esame. In merito a questo ultimo aspetto si richiama il contenuto della disposizione di cui al comma 11 che, prevedendo il pagamento di sanzioni ed interessi in caso di mancato pagamento entro i termini, così come atti di recupero motivati ai sensi dell'[articolo 1, comma 421 della L. 311/2004](#), espone sicuramente la PA alla soggezione ad oneri che ad oggi non risultano ad essa imputati in quanto non soggetto IVA. In merito sempre al citato comma 11, si aggiunge la necessità di confermare che gli ulteriori controlli che l'amministrazione finanziaria dovrà effettuare nei confronti della PA possano essere realizzati avvalendosi delle risorse umane e finanziarie attualmente a disposizione.

La RT non sembra inoltre aver stimato gli effetti finanziari derivanti dalla disposizione contenuta nel comma 7, lettera c) dell'articolo in esame che intende estendere anche ai fornitori della PA, che si potranno trovare frequentemente in posizione di credito IVA, la possibilità di chiedere il rimborso, in sede di dichiarazione, dell'eccedenza detraibile, se di importo superiore a 2.585,28 euro. Una estensione di tal genere potrà implicare richieste di rimborso finanziario che a legislazione vigente non sarebbero effettuabili con ricadute anche evidenti in termini di minor gettito erariale. A ciò si aggiunga che, essendo soggetta al rilascio della deroga da parte del Consiglio dell'Unione europea la sola norma contenuta nella lettera b), appare immediatamente applicabile il contenuto dalla lettera c) in argomento; non può infatti escludersi a priori che già a normativa vigente possano esistere fornitori della PA che presentando situazioni di credito IVA possano essere legittimati a richiederne il rimborso, nelle more dell'ottenimento dell'autorizzazione comunitaria.

Con riferimento al previsto ricorso ad incrementi delle accise per l'eventualità del mancata

autorizzazione dell'UE si rappresentano le difficoltà di assicurare le risorse indicate per l'anno 2015, pari ai complessivi 1.716 mln di euro, qualora si rendesse necessario disporre l'incremento delle aliquote di accisa; infatti considerando che il direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli avrà tempo fino al 30 giugno 2015 per disporre gli incrementi di accise, le risorse finanziarie saranno effettivamente reperibili solo nell'ultimo semestre del 2015, con ciò andandosi a dimezzare, almeno per il primo anno, le attese di recupero di maggior gettito.

Andrebbe chiarito l'andamento temporale degli effetti finanziari associati all'introduzione del *reverse charge* ed il loro impatto nella copertura degli oneri complessivi. Infatti ad una prima lettura, l'applicazione del regime dell'inversione contabile per un periodo di quattro anni per tutte le fattispecie considerate non corrisponde ad una analoga limitazione temporale riferita all'incremento del gettito delle accise che verrebbe attivato in caso di mancata autorizzazione comunitaria, specificamente richiesta per la disposizione in tema di *split payment* e per l'estensione del meccanismo del *reverse charge* alla grande distribuzione. La RT ed il comma 10 sembra acquisire in via definitiva e permanente gli effetti finanziari associati all'introduzione del meccanismo del *reverse charge* che esplica i suoi effetti per soli quattro anni; a riprova di ciò si indica che l'eventuale incremento delle aliquote di accisa dovrà garantire maggiori entrate nette non inferiori a 1.716 mln di euro a regime ed a decorrere dal 2015, senza distinguere in relazione all'impatto finanziario associato alle disposizioni relative allo *split payment*, che non sono comunque soggette a limitazioni temporali, e quello pari a 728 mln di euro derivante dall'inversione contabile nella grande distribuzione soggetta invece alla temporaneità dell'efficacia, al pari degli effetti finanziari riferibili alle altre ipotesi di estensione del meccanismo di inversione contabile. Qualora non dovesse verificarsi l'aumento delle accise, in relazione all'ottenimento dell'autorizzazione europea, e si confermasse invece la temporaneità delle nuove ipotesi di *reverse charge*, si potrebbero disporre di finanziarie a decorrere dal 2019 pari a soli 988 mln di euro a fronte degli indicati 1.716 mln di euro, insufficienti quindi a coprire tutti gli oneri recati dal provvedimento nel suo insieme, con conseguenti squilibri nei saldi finanziari.

Per effetto del nuovo [comma 2 dell'articolo 17-ter del D.P.R. n. 633 del 1972](#), introdotto dalla Camera dei deputati, è necessaria una verifica della stima presentata nella RT originaria, essendo verosimile ipotizzare che i beni e servizi sui quali essa era stata calibrata potrebbero subire un'importante variazione per effetto dell'esclusione dei compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito.

Per tali ragioni e considerando la rilevante portata finanziaria delle disposizioni in argomento nonché la necessità che le norme in materia di entrate siano improntate sul criterio della prudenza, si chiedono chiarimenti ed approfondimenti volti ad escludere l'insufficienza delle risorse a copertura degli oneri recati dal provvedimento in esame.

---

194) Il meccanismo dell'inversione contabile prevede che al pagamento dell'IVA sia tenuto il cessionario - in deroga alla disciplina generale che prevede che l'imposta sia dovuta all'erario dai soggetti cedenti i beni o prestatori di servizi - se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato. Tecnicamente la fattura, senza addebito di IVA, viene emessa dal cedente (venditore) con l'indicazione di "inversione contabile"; sarà poi il cessionario (acquirente) che integrerà la fattura con l'indicazione dell'aliquota e dell'importo dell'IVA e la corrispondente annotazione sia nel registro delle fatture o corrispettivi (registro delle vendite) sia nel registro degli acquisti.

195) Così come definite all'[articolo 3 della direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003](#), trasferibili ai sensi dell'articolo 12 della stessa direttiva.

196) Per soggetto passivo-rivenditore si intende un soggetto passivo la cui principale attività in relazione all'acquisto di gas, di energia elettrica, di calore o di freddo è costituita dalla rivendita di detti beni ed il cui consumo personale di detti prodotti è trascurabile.

197) Codice ATECO 2007: 47.11.1.

198) Codice ATECO 2007: 47.11.2.

199) Codice ATECO 2007: 47.11.3.

200) La norma specifica che i cessionari o committenti non debbono essere debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia di IVA.

201) La durata di quattro anni, del regime speciale qui descritto è conforme a quanto previsto dall'[articolo](#)

[199-bis della direttiva 2006/112/CE](#) il quale disciplina il carattere temporaneo della misura che deve avere una durata non inferiore a due anni, ma che comunque non potrà protrarsi oltre il 31 dicembre 2018.

202) Ai sensi dell'[articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006](#).

203) Che prevedeva maggiori entrate per 988 mln di euro.

204) L'articolo 1, comma 421, attribuisce all'agenzia delle Entrate il potere di emanare un apposito «atto di recupero del credito» che deve essere motivato e notificato al contribuente, con le modalità previste per gli avvisi di accertamento. Questo atto di recupero del credito d'imposta può essere emanato anche prima del termine previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi. In caso di mancato versamento nel termine delle somme indicate nell'atto emanato dall'ufficio per il recupero del credito, questo potrà procedere a riscossione coattiva. Per espressa disposizione normativa, l'emanazione di questo atto non pregiudica l'esercizio del potere di accertamento. Il comma 421 non prevede l'autonoma impugnabilità dell'atto di recupero del credito d'imposta di fronte al giudice tributario. Pertanto, vista la natura tassativa dell'elenco degli atti impugnabili ([articolo 19, decreto legislativo 546/1992](#)), si deve ritenere che, in assenza di altre precisazioni, è possibile contestare il provvedimento solo impugnando il successivo atto di iscrizione a ruolo.

205) Lo Spesometro, cioè la "Comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini Iva" è uno strumento di controllo che consente all'Amministrazione Finanziaria di vigilare e prevenire tutte le azioni fraudolente in merito sia alle operazioni IVA (come false fatturazioni, frodi Carosello, ecc) sia all'imposizione sul reddito.

206) Con l'[articolo 35, comma 5, del D.L. 4 luglio 2006 n. 223](#).

207) 519 mln + 182 mln = 700 mln di euro

208) Per essi la quantificazione verrà analizzata successivamente con riferimento alle disposizioni contenute nel presente articolo, comma 7, lettere b) e C9 e commi 9 e 10.

209) Quindi:  $[(519 \cdot (1 - 0.047))] + [(182 \cdot (1 - 0.129)] = 650$  mln di euro.

210) Dato da: 650 mln di euro + 250 mln di euro = 900 mln di euro.

211) Anche se gli aggregati utilizzati ai fini delle due stime sono concettualmente i medesimi.

212) Si osserva che l'espressione "nuove o maggiori entrate" è a rigore da intendersi riferita alla introduzione di nuovi tributi od oneri contributivi ovvero all'inasprimento di quelli esistenti in relazione, ad esempio, ad allargamenti della base imponibile o incrementi delle aliquote. Le entrate rivenienti da modifiche legislative diverse che perseguono l'obiettivo di recuperare gettito attraverso strumenti di contrasto dell'evasione/elusione fiscale non sono espressamente contemplate tra le forme di coperture ammesse dalla legge di contabilità. Si tratta di una mancata considerazione che può ascrivere alla natura dell'intervento – volto non già ad accrescere la pressione fiscale ma a recuperare entrate non incassate che, di norma, sono state già scontate nei tendenziali – ed alle incertezze, difficoltà e disallineamenti temporali rispetto alle previsioni, dovuti anche ai tempi tecnici di implementazione degli strumenti e delle azioni di contrasto che si rinvengono nelle attività di recupero di gettito; aspetti questi che dovrebbero indurre in ottica prudenziale a non utilizzare tali fattispecie per la compensazione di oneri, pena il rischio elevato di registrare *ex post* squilibri finanziari.

Si richiama l'attenzione su una recente decisione della Corte costituzionale che, pur riferita alla legislazione regionale, ha indicato in materia principi di portata generale, validi anche per il legislatore nazionale. La Corte costituzionale, nella sentenza n. 141 del 2014, nel dichiarare l'illegittimità costituzionale di alcune disposizioni della legge finanziaria della regione Campania n. 4 del 14 marzo 2011, ha accolto la censura riferita alla destinazione di "maggiori entrate derivanti dal recupero dell'evasione fiscale", all'incremento di taluni fondi di riserva in quanto l'implementazione delle spese obbligatorie e le spese imprevedute che ne derivava era stata operata in assenza di copertura finanziaria specifica, tale essendo il mero richiamo alle maggiori entrate derivanti dal recupero dell'evasione fiscale, realizzate nel corso dell'esercizio finanziario. La Corte ha affermato che la predetta destinazione delle maggiori entrate da recupero dell'evasione fiscale si traduce in un surrettizio aumento di dette spese, non altrimenti specificate e senza che, in violazione dell'[art. 81, quarto comma, della Costituzione](#) ne sia indicata preventivamente una copertura sufficientemente sicura, posto che essa è rimessa ad un meccanismo eteronomo di determinazione (si tratta del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze e, dal 24 gennaio 2012, ai sensi dell'[art. 10 del decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68](#) – Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario &~8722; convenzione con l'Agenzia delle entrate) e rispetto ad un evento futuro ed incerto, quantomeno in riferimento all'ammontare.

213) Cfr. sul punto: Corte dei Conti – Relazione quadrimestrale sulla tipologia delle coperture adottate e

sulla quantificazione degli oneri - maggio agosto 2014, p. 43 ss.

214) In proposito si veda anche Corte dei Conti - a Relazione annuale al Parlamento per l'anno 2013 sui rapporti finanziari con l'UE e l'utilizzazione dei Fondi comunitari (pagg. 179 e ss). L'acquisizione delle risorse proprie dell'UE si traduce nell'accreditamento, in favore dell'UE, degli importi riferiti alle singole risorse, effettuato dagli Stati membri su un conto esente da spese, aperto, a nome della Commissione, presso il MEF. L'iscrizione della risorsa propria IVA è effettuata entro il primo giorno feriale di ogni mese, in ragione di un dodicesimo dei pertinenti importi di bilancio. La risorsa propria IVA risulta determinata dall'applicazione dell'aliquota dello 0,30% a una base imponibile costituita dall'imposta riscossa dagli Stati membri, "armonizzata" in base a statistiche macroeconomiche e stime. La risorsa basata sull'IVA è risultata pari a 2,3 miliardi di euro nell'esercizio finanziario 2012.

215) Ne consegue che i paesi con un'organizzazione meno efficiente nei controlli, contribuiscono proporzionalmente in misura inferiore al bilancio comunitario. La materia è regolata nella [decisione del Consiglio 26 maggio 2014 n. 2014/335/UE/Euratom](#) relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea.

216) Sul punto si rammenta la possibilità che i soggetti IVA possano scegliere di versare trimestralmente l'IVA in luogo del versamento mensile e che il pagamento dell'IVA del mese di dicembre avviene nel mese di gennaio dell'anno successivo a quello di competenza; così come in via generale e con riflessi diretti sulla componente di cassa dell'IVA occorre considerare anche la possibilità del pagamento in forma rateizzata (con l'aggiunta di interessi).

217) In via generale si rammenta che l'indice di riscuotibilità di competenza nel 2012 è stato pari al 12,44 % (dati tratti dalla relazione sul rendiconto generale dello Stato 2012 della Corte di Conti), ciò in quanto l'amministrazione fiscale effettua dapprima un accertamento verso il contribuente e solo successivamente incassa quanto ha accertato. Tuttavia tra la prima e la seconda fase possono verificarsi diverse situazioni quali: versamento spontaneo da parte del contribuente, esecuzione coattiva da parte del soggetto esattore, avvio di procedura di contenzioso. Queste alternative rendono di fatto il valore incassato di importo differente rispetto a quanto accertato con un intervallo di valori che può andare dal 100% allo 0% e con tempi di recupero notevolmente diversi.

218) 500 mln di euro /3 anni di attività = 165 mln di euro annui.

219) Anche se nella sostanza i parametri per il calcolo sono i medesimi.

220) Dato da:  $4,8\text{mld}/21,802\text{ mld} = 22\%$ .

221) Dato da:  $728\text{ mln} / 988\text{ mln} = 74\%$ .

222) Sul punto si vedano le citate direttive 2006/112/UE, 2010/23/UE, 2013/42/UE e 2013/43/UE.

223) In via del tutto esemplificativa si vuol rammentare che per le Aziende sanitarie il comma 13, lett. a), dell'art. 15 della [legge n. 135/2012](#) modificato dall'[art. 1, comma 131, lett. a\), legge n. 228/2012](#), dispone a decorrere dal 1° gennaio 2013, - anche se con possibilità di deroga purché si approntino misure alternative - che i *".....contratti in essere di appalto di servizi e di fornitura di beni e servizi, con esclusione degli acquisti dei farmaci, stipulati da aziende ed enti del Servizio sanitario nazionale, sono ridotti del 5 per cento a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto e del 10 per cento a decorrere dal 1° gennaio 2013 e per tutta la durata dei contratti medesimi; tale riduzione per la fornitura di dispositivi medici opera fino al 31 dicembre 2012"*. Per ultimo si veda poi l'articolo articolo 1, comma 427-429 [legge 147/2013](#) (legge di stabilità 2014).

224) Basti pensare che i dati indicati nello spesometro riguardano tutte e solo le fatture ricevute ed emesse nell'anno mentre i dati indicati a fini IRAP, seguendo il principio di competenza economica, possono ricomprendere valori di fatture dell'anno precedente ed escluderne alcuni dell'anno in corso.

225) Se si considera che il lasso di tempo che intercorre tra l'emissione della fattura (la quale appare sicuramente nello spesometro, che potrebbe non apparire nella dichiarazione IRAP - se non si competenza - e che allo stesso modo potrebbe non essere determinante a fini IVA perché non riscossa) ed il suo effettivo incasso può essere anche spostato nel medio periodo - al riguardo si consideri lo sfasamento temporale con cui la PA ha pagato e sta pagando i suoi fornitori e comunque la disciplina dell'IVA ad esigibilità differita - si comprende come effettivamente non risulti corretto, a meno di un adeguato approfondimento da parte del Governo, il confronto tra i due valori proposti in RT.

226) la prima è quella relativa alla base imponibile totale ricostruita sui dati delle base imponibili dichiarate e non dichiarate, mentre la seconda è quella che si ottiene dall'elaborazione dei dati inviati dai contribuenti in sede di presentazione del c.d. "spesometro").

227) Ai sensi dell'ultimo periodo contenuto nel nuovo [articolo 17-ter del D.P.R. 633/1972](#).