

IVA

Nella soglia del 10 per cento anche l'iva su operazioni di split payment e reverse charge

di Angelo Ginex



L'[articolo 17-bis D.Lgs. 241/1997](#), introdotto al fine di contrastare l'omesso o insufficiente versamento, anche mediante l'indebita compensazione, delle **ritenute fiscali**, prevede che i **committenti, gli appaltatori, i subappaltatori**, gli affidatari e i soggetti degli altri rapporti negoziali ivi indicati siano soggetti a precisi **obblighi fiscali**, in relazione ai **redditi di lavoro dipendente e assimilati** da erogarsi successivamente.

Il **comma 5** della medesima disposizione, però, **esonera da tali obblighi** le imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici di cui al **comma 1** qualora esse comunichino al committente, allegando la **certificazione** rilasciata dall'Agenzia delle Entrate, la sussistenza dei seguenti **requisiti** nell'ultimo giorno del mese precedente a quello di scadenza del pagamento delle ritenute:

1. risultino **in attività da almeno tre anni**;
2. siano **in regola con gli obblighi dichiarativi**;
3. abbiano eseguito, nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio, **complessivi versamenti registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10 per cento dell'ammontare dei ricavi o compensi** risultanti dalle dichiarazioni medesime.

Con [circolare AdE 1/E/2020](#) è stato chiarito che, al fine di verificare il **requisito** di cui **alla lettera c)**, occorrerà farà riferimento:

- al **numeratore**, ai complessivi **versamenti effettuati** tramite **modello F24** per tributi, contributi e premi assicurativi Inail, al lordo dei crediti compensati, nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio. A tal fine, si precisava altresì che **non sono considerati** i pagamenti dei debiti

iscritti a ruolo e che per i soggetti aderenti al **consolidato fiscale** di cui agli [articoli 117](#) e seguenti del Tuir, ai fini della determinazione dei complessivi versamenti del numeratore, può essere fatta valere anche l'“**imposta teorica**” corrispondente al reddito complessivo proprio di cui all'[articolo 121](#) del Tuir attribuito al consolidato fiscale;

- al **denominatore**, ai **ricavi o compensi** complessivi risultanti dalle dichiarazioni presentate nel medesimo triennio.

Sempre con specifico riferimento al **requisito** di cui alla **lettera c)**, si è poi posto il problema di verificare se, ai fini del **calcolo** della predetta **soglia del 10 per cento**, le imprese appaltatrici, affidatarie o subappaltatrici possano conteggiare i **versamenti** relativi alle operazioni soggette ai meccanismi della **scissione dei pagamenti** (c.d. *split payment*), di cui all'[articolo 17-ter D.P.R. 633/1972](#) e dell'**inversione contabile** (c.d. *reverse charge*), di cui all'[articolo 17 D.P.R. 633/1972](#).

Ebbene, l'Agenzia delle Entrate, con [risoluzione 53/E/2020](#), pubblicata ieri, ha chiarito che, ai fini del calcolo della **soglia del 10 per cento** dell'ammontare dei ricavi o compensi, tra i versamenti, debba essere **considerata anche l'Iva** relativa alle **operazioni** rese dalle imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici alla Pubblica Amministrazione e ai soggetti ad essa equiparati, obbligati allo **split payment**.

Ciò sulla base della considerazione per la quale l'[articolo 17-ter D.P.R. 633/1972](#), in un'ottica di **contrasto** ai **comportamenti fraudolenti**, **sposta** sull'ente pubblico e sui soggetti assimilati **l'obbligo di versare l'Iva** (cfr., [Circolare AdE 1/E/2015](#)).

Ad analoghe conclusioni, ma per ragioni in parte diverse, si è giunti con riferimento alle operazioni soggette al regime dell'**inversione contabile** di cui all'[articolo 17 D.P.R. 633/1972](#), che a sua volta rimanda al **comma 5** per le modalità applicative.

In particolare, nella [circolare AdE 14/E/2015](#) era già stato evidenziato che tale meccanismo «*comporta che gli **obblighi relativi all'applicazione dell'Iva** debbano essere adempiuti dal soggetto passivo **cessionario o committente**, in luogo del cedente o del prestatore*» ed è adottato dagli Stati Membri «*in deroga alla procedura normale di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ... (n.d.r. al fine di) contrastare le frodi in particolari settori a rischio, evitando che il cessionario porti in detrazione l'imposta che il cedente non provvede a versare all'erario*».

Con la citata [risoluzione 53/E/2020](#) si è poi precisato che, alla pari di quanto detto per lo *split payment*, è sempre per finalità antifrode che **l'Iva assolta** dal committente in regime di **inversione contabile** possa essere **ricompresa** nei versamenti per il calcolo della **soglia del 10 per cento**.

Da ultimo, nella medesima **risoluzione**, in analogia a quanto già chiarito con [circolare AdE 1/E/2020](#), si è affermato che, ai fini del calcolo della **soglia del 10 per cento**, tra i versamenti, è possibile **includere**:

- l'“**imposta teorica**” corrispondente al reddito della società, **imputato per trasparenza** a ciascun socio (che provvede al pagamento dell'imposta), proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili;
- l'“**imposta sul valore aggiunto teorica**”, risultante dalla liquidazione periodica della società controllata, ma assolta dall'ente controllante, nell'ipotesi di esercizio dell'opzione per la **liquidazione dell'Iva di gruppo**.

Invero, anche i regimi della **trasparenza fiscale** e della **liquidazione Iva di gruppo**, al pari del regime del **consolidato fiscale** di cui agli [articoli 117](#) e seguenti del Tuir, si caratterizzano per il fatto che il **debito** tributario matura, in via autonoma, **in capo a ciascuna** delle società aderenti, che provvedono alla liquidazione della relativa imposta, mentre il solo **assolvimento** del debito tributario viene **eseguito da un altro soggetto**.