



Roma, 22 settembre 2020

Divisione Contribuenti

*Direzione Centrale
Piccole e Medie Imprese*

OGGETTO: Determinazione della soglia del 10 per cento di cui all'articolo 17-bis, comma 5, lettera a), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 – IVA – Split payment e reverse charge – Trasparenza fiscale e liquidazione Iva di gruppo

Pervengono alla scrivente richieste di chiarimenti in merito alla determinazione *“dei complessivi versamenti registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10 per cento dell'ammontare dei ricavi o compensi”* (in seguito, anche *“soglia del 10 per cento”*), di cui all'articolo 17-bis, comma 5, lettera a), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, inserito dall'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157.

In particolare, si chiede di sapere se, ai fini del calcolo della predetta soglia, le imprese appaltatrici, affidatarie o subappaltatrici possano conteggiare i versamenti relativi alle operazioni soggette ai meccanismi della **scissione dei pagamenti** (cd. *split payment*), di cui all'articolo 17-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e dell'**inversione contabile** (cd. *reverse charge*), di cui all'articolo 17 del medesimo d.P.R.

Inoltre, si chiede di sapere se, ai fini del calcolo della soglia del 10 per cento, i soggetti innanzi indicati possano considerare tra i versamenti:

- l'“imposta teorica” corrispondente al reddito della società, imputato a ciascun socio (che provvede al pagamento dell'imposta), indipendentemente dalla effettiva percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili, ai sensi degli articoli 115 e 116 del decreto del Presidente della

Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), in **materia di trasparenza fiscale**;

- 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 Iva di gruppo**, ai sensi dell'articolo 73, comma terzo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, del decreto del Ministro delle Finanze 13 dicembre 1979, come modificato dal decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 13 febbraio 2017.

Al riguardo, si fa presente quanto segue.

L'articolo 17-bis, comma 5, del decreto legislativo n. 241 del 1997 stabilisce che: *“Gli obblighi previsti dal presente articolo non trovano applicazione qualora le imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici di cui al comma 1 comunichino al committente, allegando la relativa certificazione, la sussistenza, nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza prevista dal comma 2, dei seguenti requisiti:*

*a) risultino in attività da almeno tre anni, siano in regola con gli obblighi dichiarativi e 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;*

b) non abbiano iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di addebito affidati agli agenti della riscossione relativi alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive, alle ritenute e ai contributi previdenziali per importi superiori ad euro 50.000, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione. Le disposizioni di cui al periodo precedente non si applicano per le somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza”.

Con particolare riferimento al requisito di cui all'articolo 17-*bis*, comma 5, lettera *a*), del d.lgs. n. 241 del 1997, si ritiene 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 o subappaltatrici alla PA e ai soggetti ad essa equiparati, obbligati allo ***split payment***.

L'articolo 17-*ter* del d.P.R. n. 633 del 1972 individua, comunque, nel cedente o prestatore il soggetto su cui ricade il debito di imposta nei confronti dell'Erario, in relazione alle operazioni rese nei confronti di una PA o di un soggetto ad essa assimilato ivi indicato.

In un'ottica di contrasto ai comportamenti fraudolenti, viene spostato sull'ente pubblico e sui soggetti assimilati l'obbligo di versare l'IVA (cfr. la circolare n. 1/E del 2015).

Per le predette ragioni, ai fini del calcolo della "soglia del 10 per cento" si computeranno tra i versamenti delle imprese appaltatrici, affidatarie o subappaltatrici le somme costituenti l'IVA relativa alle operazioni soggette allo ***split payment***.

Ad analoghe conclusioni ma per ragioni in parte diverse si perviene con riferimento alle operazioni soggette al regime dell'**inversione contabile** di cui all'articolo 17, sesto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, che a sua volta rimanda al quinto comma per le modalità applicative.

Come evidenziato nella circolare 27 marzo 2015, n. 14/E, 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*".

Al pari dello *split payment*, è sempre per finalità antifrode che il versamento dell'imposta oltre che, in questo caso, l'applicazione dell'imposta sono spostati dall'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice al committente.

Di conseguenza, anche l'IVA assolta dal committente in regime di inversione contabile si ritiene che possa essere ricompresa nei versamenti per il calcolo della soglia del 10 per cento.

In merito, infine, ai quesiti formulati con riguardo alla possibilità di considerare nel calcolo della soglia del 10 per cento, tra i versamenti, anche l' "imposta teorica" corrispondente al reddito della società, imputato per trasparenza ai soci (che provvedono al pagamento dell'imposta, nell'ipotesi di esercizio dell'opzione per la **trasparenza fiscale**) e l' "imposta sul valore aggiunto teorica" risultante dalla liquidazione periodica della società controllata, ma assolta dall'ente controllante, nel caso di opzione per la **liquidazione Iva di gruppo**, si ritiene possibile includere, tra i versamenti, anche le suddette imposte teoriche.

Tanto in analogia con la soluzione adottata nel paragrafo 3.1 della circolare 12 febbraio 2020, n. 1/E, per i soggetti aderenti al consolidato fiscale di cui agli articoli 117 e seguenti del TUIR, con riferimento ai quali è stato chiarito che *"(...) 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 delle imposte"*.

Ed infatti, al pari del regime del consolidato fiscale di cui agli articoli 117 e seguenti del TUIR, anche i regimi della trasparenza fiscale e della liquidazione Iva di gruppo, 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 (il soggetto consolidante,

il socio, l'ente controllante), legato al primo da rapporti di partecipazione/controllo.

IL DIRETTORE CENTRALE

(Firmato digitalmente)