

**N. 00121/2016 REG.PROV.COLL.**

**N. 05329/2015 REG.RIC.**



**REPUBBLICA ITALIANA**

**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**

**Il Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio**

**(Sezione Terza)**

**ha pronunciato la presente**

**SENTENZA**

sul ricorso numero di registro generale 5329 del 2015, proposto da:

Soc Consorzio Stabile Idra Building Soc Consortile a r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dagli avv.ti Claudio Toniolo, Caterina Basso, Giulia Toniolo e Serapio Deroma, con domicilio eletto presso l'ultimo in Roma, Via G. Avezzana, 2;

contro

il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate, in persona dei rispettivi legali rappresentanti pro tempore, rappresentati e difesi per legge dall'Avvocatura dello Stato, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi, 12;

per l'annullamento

- del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 23 gennaio 2015, "Modalità e termini per il versamento dell'imposta sul valore aggiunto da parte delle Pubbliche Amministrazioni" (c.d. split payment) pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana nr. 27 del 03 febbraio 2015

- della circolare della Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa nr. 01/E del 9 febbraio 2015, avente ad oggetto "Iva. Ambito soggettivo di applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti – Articolo 1, comma 629, lettera b), della legge 23 dicembre 2014, nr. 190 – Primi chiarimenti;

- di tutti gli eventuali e/o successivi provvedimenti conseguenti, connessi e inerenti.

Visti il ricorso e i relativi allegati;

Visti gli atti di costituzione in giudizio del Ministero dell'Economia e delle Finanze e dell'Agenzia delle Entrate;

Viste le memorie difensive;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 18 novembre 2015 il dott. Vincenzo Blanda e uditi per la parte ricorrente l'avv. Toniolo e per l'Agenzia delle Entrate l'avv. dello Stato Francesco Meloncelli;

Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue.

**FATTO**

La ricorrente rappresenta di essere un consorzio senza scopo di lucro e di aver costituito un raggruppamento temporaneo di imprese al fine di sottoscrivere un contratto d'appalto integrato aggiudicato dalla Regione Veneto, in esecuzione del quale ha già emesso fatture in data 30.3.2015,

per l'importo imponibile di € 1.687.007,20 oltre ad IVA per € 371.141,58, per le prestazioni eseguite in favore della committente.

Premette ancora l'interessata che l'art. 1, comma 632, secondo periodo, della L. n. 190/2015, ha introdotto la disciplina della scissione del pagamento dell'IVA a decorrere dal 1 gennaio 2015.

L'istituto della scissione dei pagamenti introduce una deroga al sistema della detrazione immediata dell'Iva comunitaria, e pertanto, per la sua adozione, in mancanza di una misura comunitaria generale, necessita del rilascio da parte del Consiglio dell'Unione della preventiva autorizzazione, come disposto dall'art. 395 della direttiva 2006/112/CE.

Tuttavia l'istituto della scissione dei pagamenti è entrato in vigore con effetto immediato a decorrere dal 1 gennaio 2015, già nelle more del procedimento autorizzativo e senza attendere l'esito dello stesso.

Pertanto, alle somme dovute a titolo di pagamento per le prestazioni eseguite si applica il regime introdotto dall'art. 17-ter del d.P.R. 26.10.1972, n. 633, per cui l'IVA deve essere versata dalla Regione Veneto direttamente all'Erario.

Con ricorso, notificato il 7-13 aprile 2015, il Consorzio ha, quindi, impugnato gli atti in epigrafe, deducendo i seguenti motivi:

1) Disapplicazione dell'art. 1, comma 632, secondo periodo, della legge 190/2015 per contrasto con il diritto comunitario; Violazione degli artt. 289 e 291 del Trattato dell'Unione Europea; Violazione dell'art. 395 della direttiva 112/2006; Violazione del principio della certezza delle situazioni giuridiche.

Consequente nullità dei provvedimenti impugnati in quanto provvedimenti viziati da difetto assoluto di attribuzione. In subordine: violazione di legge delle norme sopra riportate e conseguente annullamento dei provvedimenti impugnati.

I provvedimenti impugnati sarebbero nulli in quanto sono stati adottati sulla base di una norma nazionale, attributiva del potere, incompatibile con il diritto comunitario.

L'istituto della scissione dei pagamenti introdotto dal legislatore nazionale non sarebbe prevista dalla normativa comunitaria.

Sulla base della normativa comunitaria, una misura nazionale di deroga alla disciplina comune ed uniforme dell'Iva comunitaria è subordinata alla necessaria preventiva autorizzazione del Consiglio dell'Unione Europea secondo le modalità precisate dalle disposizioni procedurali relative.

L'autorizzazione alla deroga del Consiglio avrebbe, quindi, carattere costitutivo, in quanto solo tale atto giuridico ha la forza e la idoneità a modificare il diritto comunitario.

Fino al momento del rilascio dell'autorizzazione in deroga ai sensi dell'art. 297 del Trattato, lo Stato membro non potrebbe introdurre alcuna misura in deroga alla direttiva.

Ne consegue che un eventuale provvedimento nazionale anticipatore della misura richiesta non sarebbe idoneo a produrre alcun effetto e sarebbe in contrasto con il prevalente diritto comunitario.

Nel caso di specie, con nota n. 8006 del 14 novembre 2014, il Dipartimento delle Finanze ha inoltrato alla Commissione Europea la richiesta della misura di deroga che autorizzi l'Italia a prevedere che per le forniture di beni e servizi nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni queste ultime siano responsabili del pagamento dell'imposta.

Non essendo intervenuta alcuna autorizzazione alla deroga, la normativa italiana anticipatoria non avrebbe alcuna efficacia “nelle more del rilascio ai sensi dell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE, della misura di deroga da parte del Consiglio dell'Unione Europea” e sarebbe in contrasto con il diritto comunitario.

Di conseguenza i provvedimenti amministrativi di attuazione di tale normativa sarebbero nulli, perché viziati da difetto assoluto di attribuzione in quanto adottati sulla base di una norma nazionale attributiva del potere incompatibile con il diritto comunitario;

2) Disapplicazione dell'art. 1, comma 632, secondo periodo, della legge 190/2015 per contrasto con il diritto comunitario: violazione del principio di proporzionalità. Nullità dei provvedimenti impugnati in quanto provvedimenti conseguenti viziati da difetto assoluto di attribuzione.

In subordine: violazione di legge delle norme sopra riportate e conseguente annullamento dei provvedimenti impugnati.

Il regime della scissione dei pagamenti, come previsto dalla normativa nazionale, violerebbe il principio comunitario di proporzionalità, rispetto alla sua enunciata finalità antievasiva e antielusiva, per due ragioni. Da un lato, la misura sarebbe applicata in misura generalizzata e indistinta a tutte le operazioni che qualsivoglia soggetto compia con una delle pubbliche amministrazioni individuate nell'art. 17-ter del d.P.R. n. 633/1972, con contestuale violazione del principio di parità di trattamento mentre l'art. 395 del TFUE prevede la possibilità che il Consiglio dell'Unione autorizzi la deroga “allo scopo di evitare talune evasioni o elusioni fiscali”.

Il termine “talune” dovrebbe essere inteso nel senso che le misure nazionali devono essere puntuali e circostanziate e riferibili esclusivamente a specifici settori individuati come altamente pericolosi per la evasione e/o elusione fiscale, per non potrebbero applicarsi in maniera generalizzata ed indistinta.

Pertanto, le disposizioni di deroga al diritto comunitario, per rispettare il principio di proporzionalità, devono essere: necessarie; adeguate ed idonee alla realizzazione dello specifico obiettivo perseguito.

Conseguentemente, devono essere previste esclusivamente in riferimento ad operazioni specifiche in settori che pongano notevoli problemi di evasione o di elusione fiscale e l'entità di tale evasione sia tale da causare perdite considerevoli di gettito fiscale.

Pertanto, poiché la deroga adottata dal legislatore nazionale è destinata ad essere applicata in maniera generalizzata a tutte le operazioni poste in essere con gli Enti Pubblici, senza alcuna distinzione, non sarebbe proporzionata agli obiettivi perseguiti di combattere talune evasioni e elusioni fiscali in settori di alta pericolosità fiscale.

Ne consegue che il provvedimento che “deroga globalmente e sistematicamente” ai principi comunitari in tema di detrazione immediata dell'Iva, in quanto colpisce indistintamente tutte le operazioni con gli enti pubblici – e pertanto senza alcuno specifico riferimento a puntuali forme di evasione o di elusione – è sproporzionato allo scopo perseguito, e deve essere disapplicato dal giudice nazionale.

La norma introdotta dal legislatore nazionale ha lo scopo di ridurre il differenziale tra iva potenziale e iva riscossa (Vat Gap), riconducibile non solo alla presenza di evasione ed elusione fiscale, ma anche a fallimenti, insolvenze finanziarie nonché errori dichiarativi commessi dai contribuenti.

Tuttavia le operazioni con gli Enti Pubblici soggette allo split payment comportano una deroga generalizzata al sistema della immediata detrazione dell'Iva per settori che sarebbero al di sotto del Vat gap medio, sia nel dato rilevato dagli studi della Unione Europea, sia nel dato rilevato dalla Relazione Tecnica alla legge di stabilità.

La Relazione Tecnica alla legge di stabilità 2015 indicherebbe settori da sottoporre alla nuova disciplina della scissione dei pagamenti con Vat Gap inferiori o di poco superiori al 10 per cento (energia e acqua: 0,63%; fabbricazione di prodotti farmaceutici: 5,46%; estrattive e altre manifatturiere: 7,08 %; fabbricazione di computer: 7,57%; industrie alimentari: 9,31%; sanità e assistenza sociale: 12,47%).

La misura non sarebbe proporzionale anche perché taluni settori, soggetti alla scissione dei pagamenti, sono già sottoposti alla misura della inversione contabile, in quanto ritenuti settori a rischio potenziale di evasione e/o elusione fiscale.

La inversione contabile comporta che il destinatario della cessione o della prestazione di servizi ai fini Iva, se soggetto passivo di imposta nel territorio dello Stato, è obbligato all'assolvimento della imposta in luogo del cedente. E questo in deroga al principio di carattere generale secondo cui il debitore dell'imposta, ai fini Iva, è il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio indicata in fattura.

Sarebbe, quindi, irragionevole un affiancamento delle due misure, prevedendo che la scissione dei pagamenti colpisca l'Ente pubblico quale consumatore finale, mentre l'inversione contabile colpisce l'Ente Pubblico quale soggetto passivo di imposta.

Il legislatore nazionale sarebbe potuto ricorrere agli strumenti di contrasto all'evasione Iva previsti espressamente ed, in via generale, dal legislatore comunitario (direttiva 2013/42/UE, che prevede "un meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di Iva (Quick Reaction Mechanism – QRM)", introducendo l'art. 199 ter alla direttiva 2006/112/Ce; direttiva 2013/43/UE che ha "riguardo l'applicazione facoltativa e temporanea del meccanismo della inversione contabile alla cessione di determinati beni e alla prestazione di determinati servizi a rischio di frodi", introducendo l'art. 199 bis alla direttiva 2006/112/Ce).

3) Disapplicazione dell'art. 1, comma 632, secondo periodo, della legge 190/2015 per contrasto con il diritto comunitario: violazione del principio della parità di trattamento e di neutralità fiscale.

Nullità dei provvedimenti impugnati in quanto provvedimenti viziati da difetto assoluto di attribuzione. In subordine: violazione di legge delle norme sopra riportate e conseguente annullamento dei provvedimenti impugnati.

La normativa nazionale violerebbe il principio della parità di trattamento e della neutralità fiscale, come enunciato dalla costante giurisprudenza del Giudice Comunitario.

L'applicazione della scissione dei pagamenti comporterebbe che la stessa operazione (cessione o prestazione di servizi) venga sottoposta a trattamento giuridico diverso con riferimento al diritto della detrazione immediata non sulla base di ragioni oggettive, ma su meri presupposti soggettivi del destinatario della prestazione.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze si è costituito in giudizio per resistere al ricorso.

Con ordinanza n. 2140 assunta nella camera di consiglio del 20 maggio 2015 è stata fissata l'udienza di trattazione del ricorso ai sensi dell'art. 5, comma 10, del d.lgs. 104/2010 ed è stata disposta l'integrazione del contraddittorio nei confronti della Regione Veneto.

All'udienza del 18 novembre 2015 il difensore del consorzio ricorrente ha depositato copia dell'atto con cui ha integrato il contraddittorio nei confronti della Regione Veneto.

In vista dell'udienza di merito entrambe le parti hanno presentato memorie in cui ribadiscono le proprie tesi.

All'udienza del 18 novembre 2015 il ricorso è stato, quindi, trattenuto per la decisione.

## DIRITTO

In via preliminare occorre soffermarsi sulla eccezione di difetto di giurisdizione sollevata dalla difesa dell'Amministrazione, secondo cui la controversia rientrerebbe nella giurisdizione del giudice tributario, ai sensi dell'art. 47 del d.lgs. 546/1992 ovvero, in subordine, nella giurisdizione del giudice ordinario.

La tesi non convince l'associazione ricorrente, invero, non ha chiesto l'accertamento della debenza o meno dell'imposta I.V.A. (nel qual caso, la giurisdizione sarebbe stata di spettanza della commissione tributaria) bensì, la verifica di legittimità (id est, annullamento) della disciplina della scissione del pagamento dell'IVA introdotta dall'art. 1, comma 632, secondo periodo, della L. n. 190/2015, a decorrere dal 1 gennaio 2015, del successivo decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 23 gennaio 2015 e della circolare della Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa nr. 01/E del 9 febbraio 2015 con cui l'Amministrazione ha inteso regolare l'applicazione dell'istituto in esame.

A tale riguardo si osserva che, in base agli artt. 2 e 7 comma 5 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in linea generale “gli atti regolamentari e gli atti amministrativi generali in materia tributaria possono essere disapplicati dalle commissioni tributarie, ma non sono impugnabili davanti alle stesse”.

Infatti il citato art. 2, “Oggetto della giurisdizione tributaria”, dispone che:

“1. Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione

tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica.

“2. Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale.

“3. Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio.”

Dal canto suo, l'art. 7, comma 5, delle disposizioni sul processo tributario prevede che “Le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente”.

Ne consegue che la giurisdizione tributaria è tendenzialmente delimitata dall'impugnazione degli atti tipici previsti dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 (come si evince dalla sentenza della Cassazione civile, sez. un., 3 giugno 2013, n. 13899).

Pertanto, non può che condividersi l'affermazione generale per cui “se è in discussione l'esercizio di un potere discrezionale, per di più a carattere generale, trattandosi di atti a contenuto normativo destinati ad incidere su una pluralità indifferenziata di soggetti, nei confronti degli stessi non vi è giurisdizione del giudice tributario ma di quello amministrativo. Pertanto, al di fuori dell'area delle controversie riservate alla giurisdizione del giudice tributario, sono impugnabili davanti al giudice amministrativo i regolamenti governativi, ministeriali o di enti locali che istituiscono o disciplinano tributi di qualsiasi genere, in quanto concernenti interessi legittimi (cfr. Cons. Stato, Sez. IV, 16.4.2014, n. 1903; idem, 15 febbraio 2001, n. 735; idem, 15 febbraio 2001, n. 732)”.

Tale passaggio argomentativo risulta confermato nel tema specifico dalla sentenza della Cassazione civile, sez. un., 19 gennaio 2010, n. 675, in cui si afferma che l'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 31 dicembre 1992, n. 546, che attribuisce alla giurisdizione tributaria, tra l'altro, le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari e l'attribuzione della



rendita catastale, è applicabile esclusivamente alle controversie tributarie in senso stretto, quali sono quelle instaurate dai privati possessori che abbiano ad oggetto operazioni di intestazione o di variazione catastale operate dall'amministrazione e necessarie al fine della imposizione di tributi. Al contrario, sussiste invece la giurisdizione di legittimità del giudice amministrativo ove s'impugnino i provvedimenti conclusivi dell'Agenzia del Territorio per denunciarne i vizi tipici previsti dalla disciplina del processo amministrativo.

Nello stesso senso si era già espresso il giudice regolatore della giurisdizione (cfr. Cass. sez. un. 21.3.2006, n. 6224), il quale aveva chiarito che "È affidata alla giurisdizione esclusiva del giudice tributario la tutela del contribuente riguardo ai "tributi di ogni genere e specie", in base all'art. 2, comma 1, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, come modificato dall'art. 12, comma 2, l. 28 dicembre 2001, n. 448 (e, quindi, anche in ordine alla tassa sulle merci sbarcate, imbarcate ed in transito nei porti italiani, di cui si controverte nella specie). Tale tutela, nondimeno, può svolgersi solo attraverso l'impugnazione di specifici atti impositivi dell'amministrazione finanziaria, nell'inammissibilità di ogni accertamento preventivo, positivo o negativo del debito di imposta, sia dinanzi alle commissioni tributarie, che dinanzi al giudice ordinario: ove manchi uno specifico atto impositivo, nella richiesta del cui annullamento consiste il petitum sostanziale idoneo a radicare la giurisdizione esclusiva del giudice tributario, questo, in mancanza della "mediazione" rappresentata dall'impugnativa dell'atto impositivo, non può giudicare della legittimità degli atti amministrativi generali, dei quali può conoscere, incidenter tantum ed entro confini determinati, solo ai fini della disapplicazione nella singola fattispecie dell'atto amministrativo presupposto dell'atto impositivo impugnato (nella specie era stato impugnato davanti al giudice amministrativo un atto amministrativo generale, il decreto interministeriale ricognitivo e riassuntivo delle aliquote delle dette tasse portuali)".

Nel caso di specie, come sopra evidenziato, la ricorrente contesta, in via principale ed esclusiva, non già uno specifico atto impositivo bensì, la legittimità di un atto amministrativo generale il quale ha introdotto l'istituto della scissione dei pagamenti dell'IVA che, per effetto della nuova disciplina deve essere versata dalla Regione direttamente all'Erario.

La controversia in esame, dunque, non riguarda la fase del procedimento impositivo, vale a dire il vero e proprio rapporto tributario tra il contribuente e l'ente locale, bensì l'iter procedimentale che precede il sorgere dell'obbligazione tributaria e che sfocia nell'adozione di un atto amministrativo generale assunto dall'Amministrazione.

La giurisdizione, pertanto, appartiene al giudice amministrativo.

Venendo all'esame del merito si osserva che nelle more del processo il Consiglio dell'Unione Europea ha adottato la decisione di esecuzione (UE) n. 2015/1401 del 14 luglio 2015, che autorizza l'Italia ad introdurre una misura speciale di deroga agli articoli 206 e 226 della Direttiva 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea L 217/7 del 18 agosto 2015).

La medesima decisione all'art. 4 specifica che essa "si applica a decorrere dal 1 gennaio 2015".

Tale determinazione rende prive di fondamento le censure dedotte con il primo motivo: il meccanismo della scissione dei pagamenti dell'IVA introdotta dal legislatore italiano, per effetto della autorizzazione comunitaria, risulta infatti del tutto conforme all'art. 395, paragrafo I, della direttiva Ce 112/2006, secondo cui "il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali".

In senso contrario non vale quanto dedotto dal consorzio ricorrente, il quale sostiene che la decisione del consiglio, che autorizza lo Stato italiano a derogare alla disciplina comune dell'IVA, non sarebbe idonea a sanare un contenuto originario in contrasto con la normativa comunitaria, per cui il meccanismo della scissione dei pagamenti nelle operazioni con la Pubblica Amministrazione continuerebbe a rimanere illegittimo anche in presenza della prevista autorizzazione.

Invero, l'art. 17 ter del d.P.R. 633/1972 (inserito dall'art. 1, comma 629, lett. b), della L. 23 dicembre 2014, n. 190), che regola il sistema della scissione dei pagamenti in materia di IVA, ha una evidente finalità antievasiva e antielusiva, essendo volto ad evitare frodi nel settore dell'IVA, di modo che il pagamento all'erario dell'IVA viene effettuato dal cessionario-committente, che è costituito da una amministrazione pubblica, invece che dal fornitore.

Tale meccanismo, essendo volto a rendere effettivo l'incasso dell'IVA nelle operazioni oggetto della disciplina introdotta dal legislatore italiano, non può essere considerato in contrasto con la direttiva Ce 112/2006 invocata dal consorzio ricorrente, per cui può acquisire una efficacia anche anteriore alla prescritta autorizzazione del Consiglio prevista dall'art. 395 della medesima direttiva Ce.

Deve, infatti, ritenersi che possa derogarsi al principio comunitario di certezza delle situazioni giuridiche o meglio della tutela dell'affidamento che non consente la retroattività di atti comunitari, in via eccezionale, qualora lo esiga lo scopo da raggiungere rappresentato da un interesse pubblico

concreto e consistente e purché il legittimo affidamento degli interessati sia debitamente rispettato (cfr. sentenza Corte di Giustizia Paesi Bassi/Consiglio, causa C-110/97 del 22 novembre 2001, in Racc. pag. I-8763, punto 151).

Pertanto, sempre in tema di retroattività della decisione di esecuzione, è opportuno considerare che ai sensi dell'art. 297, paragrafo 2, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea “i regolamenti, le direttive che sono rivolte a tutti gli Stati membri e le decisioni che non designano i destinatari sono pubblicati nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea. Essi entrano in vigore alla data da essi stabilita oppure, in mancanza di data, il ventesimo giorno successivo alla pubblicazione...”.

La norma, quindi, prevede espressamente che le decisioni che non sono dirette a soggetti esattamente individuati possano entrare in vigore alla data stabilita nelle medesime decisioni.

Ed è questo il caso della decisione n. 2015/2041, quale decisione di esecuzione emanata ai sensi dell'art. 291, commi 2 e 4, del TFUE, che ha carattere generale, producendo effetti nei confronti di una generalità indistinta di soggetti.

Del resto lo stesso art. 395 della direttiva 112/2006 Ce non prevede espressamente che l'autorizzazione comunitaria debba essere preventiva, limitandosi stabilire che “il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali”.

Quanto al principio della certezza del diritto e delle connesse situazioni giuridiche, pure invocato dal ricorrente, è importante ricordare che esso (il quale fa parte dei principi generali del diritto dell'Unione Europea) esige che le norme di diritto siano chiare, precise e prevedibili nei loro effetti, affinché gli interessati possano orientarsi nelle situazioni e nei rapporti giuridici rientranti nella sfera del diritto dell'Unione (cfr. sentenza dell'8 dicembre 2011, France Télécom/Commissione, C-81/10 P, punto 100 e giurisprudenza ivi citata).

Nel caso di specie si ritiene che sistema della scissione dei pagamenti sia chiaro nella sua impostazione e disciplina, tanto è vero che l'istante non contesta l'ambiguità della sua formulazione o del meccanismo di applicazione, ma la formale violazione dell'art. 395 della direttiva 2006/112 sulla base dell'autorizzazione del consiglio intervenuta successivamente alla adozione del sistema fiscale in argomento e non in via preventiva.

Per quanto riguarda le normative fiscali applicabili nelle situazioni come quella in esame, non esiste tuttavia alcun indizio che faccia presumere che l'interessato non fosse in grado di orientarsi in modo utile per quanto concerne l'applicazione di tale normativa.

Pertanto, nemmeno il principio di certezza del diritto osta alla controversa possibilità di introdurre il meccanismo di pagamento dell'IVA in situazioni come quelle esposte in cui i servizi siano erogati ad una amministrazione pubblica.

Lo stesso vale per quanto riguarda il principio della parità di trattamento.

Il principio generale della parità di trattamento, di cui il principio della neutralità fiscale costituisce la traduzione in materia di IVA (cfr. sentenze del 10 aprile 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Racc. pag. I-2283, punto 49; del 29 ottobre 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Racc. pag. I-10567, punti 41 e 44, nonché del 10 novembre 2011, The Rank Group, C-259/10 e C-260/10, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 61), impone di non trattare in modo diverso situazioni analoghe, salvo che una differenza di trattamento sia obiettivamente giustificata (cfr. sentenze Marks & Spencer, cit., punto 51; NCC Construction Danmark, cit., punto 44, nonché del 9 giugno 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 29).

Tuttavia, dalle disposizioni contestate si evince che il regime introdotto si applica a tutti coloro che fatturano prestazioni rese alla pubblica amministrazione italiana, senza alcuna distinzione, nell'ambito del campo di applicazione territoriale dell'IVA.

Né appare dimostrato il fatto che, in riferimento alle stesse operazioni, “solo i soggetti economici che operano con la PA siano sottoposti a misure finanziarie deleterie e di sfavore, che incidono in modo deleterio e devastante, rispetto a soggetti che non operano con la PA”. Invero, l'importo dell'IVA per le prestazioni rese deve comunque essere versato all'erario, a prescindere dal fatto che le stesse siano svolte in favore della PA o di soggetti privati, per cui non è possibile comprendere le ragioni per cui il versamento diretto all'erario da parte della PA di quanto dovuto a titolo di IVA, senza l'intermediazione degli operatori economici che rendono tali prestazioni, possa essere causa degli effetti deleteri e devastanti denunciati dal consorzio ricorrente.

A tale riguardo è importante osservare che certamente la lotta contro le evasioni, le elusioni e gli eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto ed incoraggiato dalla direttiva 2006/112 e che i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell'Unione (cfr. in particolare, sentenze del 21 febbraio 2006, Halifax e a., C-255/02, Racc. pag. I-1609, punti

68 e 71; del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, punto 41, nonché Bonik, cit., punti 35 e 36).

La stessa Corte di Giustizia ha, altresì, osservato che è compito delle autorità e dei giudici nazionali agire al fine di evitare che il pagamento delle imposte sia eluso fraudolentemente o abusivamente quando sussistano elementi oggettivi in tal senso (cfr. sentenze del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, Racc. pag. I-6161, punto 55; Mahagében e Dávid, cit., punto 42, nonché Bonik, cit., punto 37).

Del resto l'art. 395 della direttiva 2006/112/CE non prevede espressamente che l'autorizzazione comunitaria sia preventiva, ma soltanto che "il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali".

A ciò va aggiunto che nel settore dell'IVA, un regime fiscale efficace nel prevenire violazioni del diritto dell'Unione riveste particolare importanza, dal momento che esso non solo è funzionale alla parità di trattamento di tutte le imprese operanti sul mercato interno, ma è altresì utile a tutelare gli interessi finanziari della stessa Unione, delle cui risorse proprie fa parte una quota dell'IVA riscossa dagli Stati membri.

In tal senso, peraltro, l'art. 325 TFUE afferma che gli Stati membri sono tenuti a lottare contro le attività illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione "con misure dissuasive ed effettive". E lo stesso risulta dal regolamento n. 2988/95, anch'esso parimenti teso a tutelare gli interessi finanziari dell'Unione.

Ciò premesso questo giudice ritiene che non sussistano nel caso di specie i presupposti per un invio della questione sollevata dal ricorrente alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, come richiesto nella memoria depositata dal consorzio ricorrente il 28.10.2015.

Deve essere disatteso anche il secondo motivo con il quale è dedotta la violazione del principio di proporzionalità, posto che l'esistenza di un significativo tasso di evasione dell'IVA giustifica il sistema della scissione dei pagamenti in questione.

La relazione tecnica alla legge di stabilità del 2015 (legge 23.12.2014, n. 190) con riferimento alle operazioni poste in essere nei confronti della Pubblica Amministrazione per l'esercizio 2011, ha quantificato la base evasa nella misura del 24,5 %, con un IVA evasa che oscilla tra i 741 e i 1235

milioni di euro (cfr. pag. 150 e 151 della relazione). Elemento che costituisce fattore di assoluto rilievo nel considerare adeguata e proporzionale la misura fiscale adottata.

Né tale dato può essere posto in discussione alla luce delle considerazioni sviluppate dal ricorrente (cfr. pag. 12 del ricorso) secondo cui la predetta relazione tecnica alla legge di stabilità 2015 indicherebbe settori da sottoporre alla nuova disciplina della scissione dei pagamenti con Vat Gap inferiori o di poco superiori al 10 per cento, che, quindi, inciderebbero in modo irrilevante sul totale delle operazioni con la PA (energia e acqua: 0,63%; fabbricazione di prodotti farmaceutici: 5,46%; estrattive e altre manifatturiere: 7,08 %; fabbricazione di computer: 7,57%; industrie alimentari: 9,31%; sanità e assistenza sociale: 12,47%).

A prescindere dal fatto che la Commissione Europea ha pubblicato i risultati di uno studio volto a quantificare il tax gap dell'IVA nei 27 paesi dell'Unione Europea nel periodo 2000 – 2011, che indica nel 26% la percentuale del vat gap riscontrato nel sistema italiano (cfr. pag. 63 doc. 9 allegato dal ricorrente), occorre considerare che l'evasione complessiva nel settore della forniture alla pubblica amministrazione è dato dall'insieme delle elusioni perpetrate nei diversi settori.

Pertanto, percentuali anche inferiori alla media complessiva sopra riportata finiscono per assumere rilievo nella quantificazione del tasso di evasione dell'IVA, giustificando l'adozione della misura in esame.

Del resto una differenziazione del meccanismo di applicazione dello split payment sulla base della percentuale di vat gap rilevata nei settori finirebbe per violare lo stesso principio di parità di trattamento (tra fornitori della P.A.) invocato dal ricorrente a sostegno delle proprie tesi.

Né la dedotta violazione del principio di proporzionalità può fondarsi sulla considerazione che esistono altri strumenti giuridici utilizzabili nella lotta contro la evasione fiscale dell'IVA, applicabili esclusivamente nei rapporti con la Pubblica Amministrazione e che possono essere valutati come idonei alla lotta della evasione nel settore della Pubblica Amministrazione (come il conto dedicato di cui alla legge 13 agosto 2010, n. 136, il divieto dell'uso di contante e l'obbligo della tracciabilità previsto dalla Legge 13 agosto 2010, n. 136, l'inidoneità a contrarre per chi ha evaso le imposte, previsto dall'art. 38, lett. g) del d.lgs. n. 163/06 e il divieto di subappalto e comunicazione subappaltatori alla stazione appaltante di cui all'art. 118 del medesimo d.lgs. n. 163/06, l'obbligo di Certificazione antimafia di cui alla legge n. 159/2011).

E' evidente, infatti, che le misure sopra richiamate non afferiscono direttamente alla lotta all'evasione fiscale, che è obiettivo immediato e diretto della misura della scissione dei pagamenti,

bensì piuttosto misure volte a garantire, di volta in volta, il principio della libertà di concorrenza e di par condicio tra imprese che trattano con la pubblica amministrazione, il principio di pubblicità e di trasparenza in materia di procedure di evidenza pubblica.

Ne consegue che deve considerarsi del tutto logica una misura come quella in esame, che, senza duplicare gli strumenti vigenti (peraltro destinati in via prioritaria agli altri scopi sopra indicati), si affianchi ad essi nell'obiettivo di contenere il fenomeno dell'evasione fiscale.

Peraltro il meccanismo della scissione dei pagamenti dell'IVA, come osservato nella stessa decisione di esecuzione del Consiglio UE 14.7.2015, n. 2015/1410, costituisce una misura che "è limitata nel tempo e circoscritta a un settore che pone notevoli problemi di evasione fiscale".

L'estensione limitata nel tempo e nel campo di applicazione (la fornitura di beni e servizi in favore della pubblica amministrazione) non può che rafforzare le conclusioni sopra esposte circa l'assenza di sproporzione della misura in argomento.

A sostenere il denunciato difetto di proporzionalità non vale nemmeno il riferimento alla circostanza che taluni settori, soggetti alla scissione dei pagamenti, sono già sottoposti alla misura della inversione contabile, in quanto ritenuti potenzialmente settori a rischio potenziale di evasione e/o elusione fiscale, per cui sarebbe irragionevole affiancare le due misure, e prevedere che la scissione dei pagamenti colpisca l'Ente pubblico quale consumatore finale, mentre l'inversione contabile colpisce l'Ente Pubblico quale soggetto passivo di imposta.

La legge di Stabilità per il 2015 in relazione all'IVA ha previsto l'estensione dell'applicazione del sistema del reverse charge è l'adozione del meccanismo dello split payment nelle forniture alla Pubblica Amministrazione.

La prima ipotesi riguarda l'inversione dell'obbligo di contabilizzazione dell'IVA, normalmente a debito del fornitore della prestazione e che viene invece traslato sull'acquirente. Ciò comporta che le vendite effettuate non siano più operazioni imponibili e, quindi, che l'emissione della fattura avvenga senza IVA, con obbligo, a carico dell'acquirente, di riportare l'operazione sia come imponibile sia come normale acquisto detraibile. In tal modo, la transazione rimane economicamente neutrale dal punto di vista degli operatori.

Il regime di reverse charge, già adottato in Italia per i subappalti in edilizia, per la cessione di rottami ferrosi e per altri casi di minore importanza, è stato esteso, con la legge di stabilità, ad alcune transazioni (cfr. art. 1, comma 629, n. 2, della legge n. 190/2014) come i servizi di pulizia, i servizi di demolizione, l'installazione di impianti e completamento di edifici (c.d. servizi di edilizia

specializzata), le cessioni dei cosiddetti certificati energetici (art. 3, direttiva n. 2003/87/CE), le cessioni di beni agli ipermercati, supermercati e discount alimentari.

Nella seconda ipotesi, per split payment si intende il meccanismo attraverso il quale i fornitori di beni e servizi alle Pubbliche Amministrazioni non dovranno più includere l'IVA nelle loro fatture, in quanto quest'ultima sarà versata all'erario direttamente dalle stesse Pubbliche Amministrazioni acquirenti. Questo perché, quando non svolgono attività commerciali, le Pubbliche Amministrazioni sono del tutto comparabili ai consumatori finali e, quindi, rimangono incise dall'imposta.

La logica che ha motivato tali innovazioni è comune: si tratta di transazioni in cui è stata riscontrata una certa tendenza da parte dei fornitori a non dichiarare e/o versare l'IVA fatturata ai clienti.

L'analogia tra la scissione dei pagamenti e l'inversione contabile risiede nel fatto che debitore dell'imposta nei confronti dell'erario è il soggetto destinatario della cessione o della prestazione dedotta in fattura.

Ma in ciò si esauriscono gli aspetti comuni alle due misure, in quanto dal punto di vista giuridico vi sono rilevanti differenze nei termini poco sopra illustrati, per cui l'affiancamento delle due misure non può essere considerata quale pretesto per sostenere la violazione del principio di proporzionalità.

In conclusione per le ragioni esposte il ricorso deve essere respinto.

Quanto alle spese del giudizio sussistono giusti motivi per disporre la compensazione delle spese di giudizio tra le parti, attesa la peculiarità e novità della controversia.

P.Q.M.

Il Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio (Sezione Terza) definitivamente pronunciando sul ricorso, come in epigrafe proposto, lo respinge.

Spese compensate.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del giorno 18 novembre 2015 e, in prosecuzione, del 2 dicembre 2015 con l'intervento dei magistrati:

Vincenzo Blanda,      Presidente FF, Estensore

Silvio Lomazzi,      Consigliere



Achille Sinatra, Consigliere

IL PRESIDENTE, ESTENSORE

DEPOSITATA IN SEGRETERIA

Il 07/01/2016

IL SEGRETARIO

(Art. 89, co. 3, cod. proc. amm.)