Dott. Emilio Pacella
Revisore Legale
C.T.G.

Dott. Luca Pacella
Revisore Legale
C.T.G.

CIRCOLARE N. 18/2015

Pordenone, 16 gennaio 2015

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: FATTURAZIONE A ENTI PUBBLICI - LA NUOVA DISCIPLINA DELLO "*SPLIT PAYMENT*"

La Legge di Stabilità per l'anno 2015 ha introdotto all'interno del d.P.R. n.633/72 (decreto Iva) un nuovo articolo 17-*ter*, che prevede un nuovo meccanismo definito "*split payment*" di versamento dell'Iva in relazione a talune cessioni o prestazioni effettuate nei confronti di enti pubblici (in pratica è l'ente pubblico che acquista il bene o che riceve la prestazione che dovrà versare l'iva evidenziata nella fatture emessa dal soggetto Iva cedente o prestatore).
La nuova disposizione, ancorché sia necessaria la definitiva conferma da parte del Consiglio dell'Unione Europea, trova comunque applicazione dal 1° gennaio 2015 ed è quindi già immediatamente operativa.
Nonostante le nuove regole trovino già applicazione, sono demandate ad un decreto attuativo (ad oggi ancora in bozza, ma il cui contenuto è stato in parte anticipato da un Comunicato Stampa del MEF datato 9 gennaio) le concrete modalità e termini di versamento dell'Iva da parte dell'ente pubblico.

Superando il dettato normativo, il citato Comunicato Stampa che anticipa i contenuti dell'imminente decreto attuativo, ha precisato, in un'ottica di semplificazione, che la nuova disposizione trova applicazione in relazione alle *"operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2015 in relazione alle quali l'esigibilità dell'imposta si verifica a partire da tale data".*

Con tale precisazione si è voluto evitare che rientrassero nell'ambito applicativo dello *split payment* tutte quelle operazioni già fatturate all'ente pubblico alla data del 31.12.14 e per le quali non si era ancora verificata l'esigibilità dell'imposta (in pratica quasi tutte vista l'applicazione del meccanismo previsto dal co.5 art.6 del decreto Iva)
In considerazione dell'estrema diffusione di tali operazioni vediamo di sintetizzare fin da ora le principali caratteristiche della nuova disposizione, riservandoci di ritornare a breve sull'argomento, non appena il decreto attuativo verrà definitivamente approvato e l'Agenzia delle Entrate avrà diramato i primi chiarimenti ufficiali.

Le operazioni interessate
Come evidenziato dalla relazione illustrativa alla Legge di Stabilità 2015, l'ambito di applicazione è il medesimo di quello previsto dal ben noto comma 5 dell'articolo 6 del decreto Iva.
Si tratta, infatti, delle operazioni (sia cessioni di beni che prestazioni di servizi) effettuate nei confronti:

- dello Stato;
- degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica;
- degli enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'art.31 del T.U. di cui al D.Lgs. n.267/00;
- delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura;

Studio Pacella Commercialisti Associati
Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA. 01345130932
www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

- degli istituti universitari;
- delle aziende sanitarie locali;
- degli enti ospedalieri;
- degli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico;
- degli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza.

La disposizione normativa, tuttavia, prevede delle importanti ipotesi di esclusione dallo *split payment* che vengono di seguito evidenziate.

Le operazioni escluse

Non applicano la disciplina dello *split payment*, e quindi le regole del nuovo articolo 17-ter del decreto Iva:

- le operazioni nelle quali gli enti pubblici (si veda l'elenco di soggetti riportato in precedenza) sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia di Iva; si tratta, in pratica, di quelle operazioni per le quali trova applicazione in meccanismo dell'inversione contabile (o *reverse charge*) menzionate dall'articolo 17 del decreto Iva e le cui regole presuppongono che l'ente pubblico operi in qualità di soggetto passivo ai fini Iva.
  N.B. va evidenziato che dal 1° gennaio 2015 nuove operazioni sono rientrate nel campo di applicazione del citato articolo 17 e che quindi richiedono l'applicazione del meccanismo del *reverse charge*: le prestazioni di servizi di pulizia, di servizi di demolizione, di servizi di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici (per citare i casi di più elevata diffusione);
- i compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposte sul reddito: il testo della disposizione normativa non brilla certo per chiarezza (e in questo senso saranno opportuni chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate in merito ai reali destinatari di tale deroga) ma è ragionevole ritenere che certamente tali ipotesi di esclusione riguardino le prestazioni rese da professionisti iscritti ad Albi, Ordini e Collegi, e non, i cui compensi sono assoggettati a ritenuta da parte dell'ente pubblico committente; per esse, quindi, continuerà a trovare applicazione la consolidata disciplina recata dal quinto comma dell'articolo 6 del decreto Iva e che comporta il differimento dell'esigibilità dell'imposta.

Il nuovo meccanismo

Da punto di vista applicativo il nuovo meccanismo in sé è semplice e prevede, come detto in precedenza, che l'iva evidenziata nella fattura del soggetto cedente o prestatore venga versata direttamente dall'Ente Pubblico il quale, quindi, pagherà al proprio fornitore un importo al netto dell'Iva predetta.
Appare evidente come tale procedura produca, in capo al soggetto che emette la fattura, delle complicazioni di natura contabile, sia in termini di formazione del documento (spesso affidata a software dedicati che quindi dovranno essere adeguati) sia nella successiva fase della registrazione contabile e ai fini Iva, posto che trattasi comunque di operazioni rilevanti ai fini di tale tributo e che certamente dovranno trovare collocazione nel modello di dichiarazione annuale.
Su tali aspetti appare indispensabile un urgente chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate.
Sul versante degli adempimenti a cui risulta tenuto l'ente pubblico, va evidenziato che il decreto attuativo in corso di emanazione prevede diverse alternative con riferimento all'obbligo di versamento dell'Iva. In particolare, l'Ente Pubblico potrà alternativamente:

- utilizzare un distinto versamento dell'Iva dovuta per ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile;
- in ciascun giorno del mese, eseguire un distinto versamento dell'Iva dovuta considerando tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile in tale giorno;

Studio Pacella Commercialisti Associati
Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA. 01345130932
www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

- entro il giorno 16 di ciascun mese, eseguire un versamento cumulativo dell'Iva dovuta considerando tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel mese precedente.

Per l'Ente Pubblico che non procede al corretto versamento dell'Iva evidenziata nelle fatture del cedente o prestatore è prevista l'applicazione delle ordinarie sanzioni previste per l'omesso o ritardato versamento delle imposte.

Il rimborso prioritario

Posto che l'applicazione della nuova disposizione, privando i soggetti che operano in prevalenza nei confronti di enti pubblici dell'Iva a debito da compensare con l'Iva portata in detrazione sugli acquisti (effetto già prodotto, peraltro, dalle operazioni in *reverse charge*), determinerà un incremento dei crediti Iva maturati da tali soggetti, la norma prevede l'emanazione di un successivo decreto che ammetterà tali soggetti al cosiddetto "rimborso prioritario" ancorché relativo alla sola parte di credito generata dalle fatture soggette allo *split payment*.

La disciplina applicabile

Senza pretesa di esaustività, al fine di fornire indicazioni operative in merito al trattamento da riservare alle operazioni (cessioni o prestazioni) effettuate nei confronti degli Enti Pubblici, si rappresentano in forma schematica le differenti discipline applicabili ai fini Iva alla luce delle recenti evoluzioni normative

Operazioni interessate	Disciplina applicabile
Operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici (sia in relazione alla loro sfera istituzionale che commerciale) diverse da quelle: - soggette a *reverse charge* - relative a compensi per prestazioni soggette a ritenuta	art.17-*ter* d.P.R. n.633/72 (*split payment*)
Operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici (in relazione alla sola sfera commerciale) per le quali trova applicazione in meccanismo dell'inversione contabile o *reverse charge* e che prevedono l'emissione di una fattura ad "aliquota zero" da parte del cedente o prestatore	art.17 d.P.R. n.633/72 (*reverse charge*)
Operazioni non rientranti in alcuna delle ipotesi in precedenza elencate. Salvo chiarimenti da parte dell'Agenzia pare che l'ambito applicativo del tradizionale meccanismo dell'esigibilità differita resti limitato a: - prestazioni relative a compensi per prestazioni soggette a ritenuta - cessioni o prestazioni che non rientrano nel meccanismo del *reverse charge* in quanto relative alla sfera istituzionale dell'ente pubblico	art.6, co.5 d.P.R. n.633/72 (esigibilità differita)

Restano ancora forti incertezze con riferimento al trattamento applicabile alle cosiddette operazioni promiscue (riferite cioè tanto alla sfera commerciale quanto a quella istituzionale dell'ente pubblico) e per le quali potrebbe trovare applicazione in meccanismo del *reverse charge* (ad esempio, servizi di pulizia, di completamento di edifici, di installazione di impianti ecc.). Per queste è certamente atteso un urgente intervento chiarificatore.

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.
Distinti saluti

Studio Pacella Commercialisti Associati
Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA. 01345130932
www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***