



edilab

CENTRO SPERIMENTALE
DI SVILUPPO DELLE COMPETENZE
NELL'AREA DELLE COSTRUZIONI

MONOGRAFIA

APPROFONDIMENTI
NORMATIVI PER IL SETTORE
DELLE COSTRUZIONI

IL
MECCANISMO
IVA DELLO
SPLIT
PAYMENT
1-2015

LA NORMA SPLIT PAYMENT ai sensi della Legge 190/2014 (legge di stabilità 2015)

Nell'ultima legge di stabilità 2015 è stata introdotta una modifica normativa sulla disciplina iva, il cosiddetto meccanismo dello split payment, in vigore dal 1° gennaio 2015, che pone a carico delle Pubbliche Amministrazioni il versamento dell'Iva relativa alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle stesse.

Sono tuttavia escluse dal meccanismo le seguenti operazioni:

- prestazioni di servizi i cui compensi sono assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta o d'acconto sul reddito (art.17-ter, co.2, D.P.R. 633/1972)
- operazioni per le quali il fornitore trattiene il corrispettivo spettante, versando alla PA solo le somme eccedenti (es. servizi di riscossione delle entrate)
- operazioni attestate da ricevuta fiscale, scontrino fiscale e non, o da altra modalità semplificate di certificazione specificatamente previste
- operazioni assoggettate a regimi IVA «speciali» (es. agenzie di viaggio) o a meccanismi forfettari di determinazione della detrazione (es. pro loco)
- operazioni assoggettate al regime del «reverse charge».
-

La norma, introducendo l'art. 17 ter al DPR 633/72, prevede che per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni, l'Iva dovrà essere versata da queste ultime all'Erario, in luogo delle stesse Imprese secondo l'ordinario meccanismo di rivalsa, che caratterizza l'Imposta sul valore aggiunto.

La *ratio* della norma è chiara nella misura in cui, attraverso di essa, si annulla il pericolo di non versare l'imposta dovuta "liberando" i soggetti passivi Iva da tale adempimento.

Alle imprese fornitrici della Pubblica Amministrazione si impedisce di compensare l'imposta assolta sugli acquisti con quella relativa alle operazioni attive.

A seguito di tale novità, in vigore dal 1/1/2015, i fornitori di beni e servizi nei confronti dello Stato, degli organi dello Stato, degli enti pubblici territoriali, delle camere di commercio, degli istituti universitari e di altri soggetti (nella maggior parte dei casi acquirenti e committenti di cui all'art. 6, comma 5, D.P.R. n. 633/1972) non incasseranno l'IVA addebitata in via di rivalsa.

È stato, infatti, introdotto nel corpo del decreto IVA il nuovo art. 17-ter in base al quale l'IVA addebitata ai sensi dell'art. 18, D.P.R. n. 633/1972 è in ogni caso versata

dagli acquirenti/committenti “secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze”.

Conseguenza quindi per le imprese esecutrici di lavori per conto della pubblica amministrazione sarebbe che le stesse avrebbero sempre un credito di Iva: a fronte infatti dell’Iva non incassata addebitata sulle proprie fatture emesse, dovrebbero regolarmente pagare l’Iva ai propri fornitori con enorme aggravio finanziario.

In concreto, con l’introduzione della nuova disposizione il cedente/prestatore emette fattura nei modi ordinari, mentre la P.A. versa al cedente/prestatore il solo corrispettivo a lui spettante per l’operazione resa, versando invece l’imposta dovuta direttamente all’Erario.

In sostanza, l’applicazione del nuovo meccanismo si traduce, per le imprese, in un incremento del credito IVA, che potrà essere:

utilizzato in compensazione con debiti di altre imposte o con oneri contributivi da questo dovuti (cd. compensazione “orizzontale” o “esterna”), tramite modello di pagamento F24;

chiesto a rimborso, mediante la procedura “prioritaria” prevista dall’art.38-bis del D.P.R. 633/1972, così come modificato dall’art.13 del D.Lgs.175/2014-“Semplificazioni fiscali”.

LA CRONOLOGIA DEL PROVVEDIMENTO:

legge 23 dicembre 2014, n.190

l’art.1, co.629, lett.b, della legge 190/2014 introduce il nuovo art.17-ter al D.P.R. 633/1972, che prevede che, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese nei confronti delle PP.AA., l’IVA dovrà essere da queste versata direttamente all’Erario, secondo modalità e tempi stabiliti con un Decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze, anziché corrisposta in via di rivalsa alle imprese cedenti i beni o prestatrici dei servizi.

comunicato stampa del 9 gennaio 2015 del MEF

Il comunicato, nelle more del decreto, ha fatto chiarezza sulla decorrenza del nuovo meccanismo precisando che il meccanismo della scissione dei pagamenti si applica alle operazioni fatturate a partire dal 1° gennaio 2015

D.M. 23 gennaio 2015

Pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n.27 del 3 febbraio 2015 il Decreto del Ministro dell’economia e delle finanze 23 gennaio 2015, che conferma sia il rimborso prioritario del credito IVA derivante dall’applicazione del meccanismo della “scissione dei pagamenti” (cd. “split payment”), sia le modalità operative per il

versamento dell'IVA a carico delle Pubbliche Amministrazioni che acquistano beni o servizi.

Come noto, il DM 23 gennaio 2015 stabilisce le modalità operative del nuovo sistema dello "split payment" (art.17-ter del D.P.R. 633/1972[2]), ossia del meccanismo, in vigore dal 1° gennaio 2015, che pone a carico delle Pubbliche Amministrazioni il versamento dell'IVA relativa alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle stesse.

Il DM attuativo disciplina solo marginalmente gli effetti del nuovo sistema sulle imprese, limitandosi a stabilire la priorità nel rimborso del credito IVA derivante dall'applicazione del sistema di "scissione dei pagamenti", senza fissare un termine entro il quale garantirne comunque l'erogazione a favore delle imprese, né, tantomeno, prevederne strumenti di recupero immediato.

In merito, l'ANCE ha già evidenziato come tale previsione non sia assolutamente sufficiente per risolvere i gravi effetti che il meccanismo genera sugli operatori economici, chiamati, ancora una volta, a sopperire alle carenze dei controlli pubblici, vedendosi colpiti da norme che, seppur condivisibili nel loro intento di contrasto all'evasione, rischiano di compromettere definitivamente la sopravvivenza delle imprese regolari.

Permane, inoltre, il confronto con l'Amministrazione finanziaria per la soluzione delle criticità operative generate dallo "split payment" e con la rete associativa, invitata a far pervenire presso gli uffici dell'ANCE (via mail, all'indirizzo fiscalitaedilizia@ance.it) specifiche segnalazioni, così da delineare nel dettaglio un quadro complessivo delle difficoltà già emerse in sede di prima applicazione del meccanismo.

In via generale, il DM attuativo è prevalentemente incentrato sui termini e le modalità di versamento dell'IVA facente capo alle PP.AA. destinatarie del bene o del servizio, contemplando in realtà solo marginalmente gli effetti del nuovo sistema sulle imprese, in termini di aumento del loro credito IVA. Sul punto, infatti, il provvedimento si limita a stabilire la priorità nel rimborso del credito IVA derivante dall'applicazione del sistema di "scissione dei pagamenti", senza fissare un termine entro il quale garantirne comunque l'erogazione a favore delle imprese, né, tantomeno, prevederne strumenti di recupero immediato.

In merito, l'ANCE ha già evidenziato come tale previsione non sia assolutamente sufficiente per risolvere i gravi effetti che il meccanismo genera sugli operatori economici, chiamati, ancora una volta, a sopperire alle carenze dei controlli pubblici, vedendosi colpiti da norme che, seppur condivisibili nel loro intento di contrasto all'evasione, rischiano di compromettere definitivamente la sopravvivenza delle imprese regolari.

Per questo, l'ANCE continua a reiterare le proprie azioni presso tutte le competenti sedi per rappresentare, con ogni strumento possibile, l'estrema gravosità del

meccanismo e le sue ripercussioni sull'equilibrio economico-finanziario delle imprese che operano nel comparto dei lavori pubblici.

In ogni caso, di seguito si sintetizzano i principali contenuti del Decreto attuativo:

- Amministrazioni Pubbliche coinvolte

Come precisato anche nella Relazione illustrativa, il nuovo sistema di "scissione dei pagamenti" va applicato dalle Pubbliche Amministrazioni e dagli Enti già destinatari del meccanismo della cd. "IVA ad esigibilità differita" (previsto dall'art.6, co.5, del D.P.R. 633/1972, secondo il quale l'IVA è esigibile al momento del pagamento del corrispettivo) ossia da:

- - Stato, organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica,
- - enti pubblici territoriali e consorzi tra essi costituiti,
- - camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura,
- - istituti universitari,
- - aziende sanitarie locali,
- - enti ospedalieri,
- - enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico,
- - enti pubblici di assistenza e beneficenza e quelli di previdenza.

Sono invece esclusi i seguenti soggetti:

- Ordini professionali
- Enti e istituti di ricerca
- Agenzie Fiscali
- Autorità amministrative indipendenti (es. Autorità per le garanzie nelle comunicazioni-AGCOM)
- Agenzia regionali per la protezione dell'ambiente (ARPA)
- Automobile club provinciali
- Agenzia per rappresentanza negoziale delle PA (ARAN)
- Agenzia per l'Italia digitale (AgID)
- INAIL
- Istituto per lo studio e prevenzione oncologica (ISPO)
- Enti previdenziali non di natura pubblica
- Banca d'Italia
- CONI

Tali soggetti sono interessati dalla nuova modalità di versamento dell'IVA, sia che agiscano nell'ambito dell'attività istituzionale (quindi, senza soggettività passiva

IVA), sia che acquistino beni o servizi nell'esercizio di un'eventuale attività commerciale (pertanto, come soggetti passivi IVA, al pari delle imprese).

Il richiamo al meccanismo dell'"IVA ad esigibilità differita", per il quale l'elenco dei soggetti pubblici coinvolti è stato più volte ritenuto come tassativo dall'Amministrazione finanziaria, si ritiene valga a circoscrivere anche l'operatività dello "split payment", che, pertanto, deve ritenersi applicabile alle sole cessioni di beni, o prestazioni di servizi, rese a favore di una delle Pubbliche Amministrazioni sopraelencate.

In base a tale indirizzo, sono, di contro, esclusi dal nuovo meccanismo le operazioni effettuate nei confronti degli altri soggetti non espressamente contemplati dalla norma (quali, ad esempio, ANAS, ENI, ENEL, società a prevalente partecipazione pubblica, etc.).

- Fatturazione delle operazioni assoggettate al meccanismo

L'art.2 del decreto conferma che le imprese fornitrici devono:

1. emettere regolare fattura nei confronti delle PP.AA. destinatarie dei beni o dei servizi, in base alle ordinarie regole stabilite dall'art.21 del D.P.R. 633/1972 e, quindi, con indicazione dell'IVA, apponendo però sulla stessa l'annotazione "scissione dei pagamenti",
2. registrare la medesima fattura, ai sensi degli artt.23 e 24 del D.P.R. 633/1972, ma senza computare l'IVA indicata nella stessa nella liquidazione periodica dell'imposta (essendo questa versata direttamente dalle PP.AA acquirenti/committenti).

- Rimborso del credito IVA

In attuazione di quanto previsto dalla legge di Stabilità (art.1, co.630, legge 190/2014), l'art.8 del provvedimento in esame prevede, a favore dei soggetti che effettuano le operazioni assoggettate a "split payment", l'esecuzione in via prioritaria del rimborso del credito IVA

In particolare, tale priorità si applica:

- a partire dalle richieste di rimborso relative al primo trimestre dell'anno d'imposta 2015 (ossia, a decorrere dal credito IVA maturato nel trimestre gennaio-marzo 2015, da chiedere a rimborso con istanza telematica all'Agenzia delle Entrate entro il 30 aprile 2015),
- limitatamente all'ammontare complessivo dell'IVA applicata sulle operazioni soggette al meccanismo della "scissione dei pagamenti".

Si ricorda, comunque, che, in alternativa al rimborso, è ammessa la compensazione del credito IVA con altre imposte e contributi dovuti dalla medesima impresa, in base alle modalità schematizzate nel documento tecnico allegato.

- Decorrenza del nuovo meccanismo

Circa l'efficacia del nuovo sistema di versamento dell'IVA, l'art.9 conferma quanto già anticipato dal MEF nel Comunicato Stampa del 9 gennaio scorso relativamente

all'operatività dello stesso per le sole fatture emesse a decorrere dal 1° gennaio 2015. Viene così ufficializzata, come richiesto dall'ANCE, l'esclusione del meccanismo per le fatture emesse sino al 31 dicembre 2014, ancorché non ancora pagate dalle PP.AA. committenti.

Per il resto, il DM stabilisce le modalità operative che le Pubbliche Amministrazioni, coinvolte nel nuovo sistema, devono seguire per il versamento dell'IVA, in merito alle quali si rinvia al testo del provvedimento in allegato.

Le imprese interessate possono richiedere presso gli uffici associativi sia il Decreto attuativo del Mef sia il documento Ance di applicazione del meccanismo alla luce del medesimo decreto.

Il comunicato stampa del 9 gennaio u.s. del MEF ha fatto chiarezza sulla decorrenza del nuovo meccanismo, laddove precisa che il meccanismo della scissione dei pagamenti si applica alle operazioni fatturate a partire dal 1° gennaio 2015.

CIRCOLARE n.1/E del 9 febbraio 2015

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n.1/E del 9 febbraio 2015, ha fornito le prime interpretazioni rispetto al nuovo sistema dello "split payment" (art.17-ter del D.P.R. 633/1972) ossia al meccanismo, in vigore dal 1° gennaio 2015, che pone a carico delle Pubbliche Amministrazioni il versamento dell'IVA relativa alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle stesse.

In estrema sintesi l'interpretazione riguarda l'individuazione delle Pubbliche Amministrazioni coinvolte nel meccanismo della "scissione dei pagamenti" (cd. "split payment") e l'inapplicabilità delle sanzioni per gli eventuali errori commessi, sino al 9 febbraio 2015, in sede di fatturazione delle operazioni.

Tali istruzioni dell'Agenzia, emanate in attesa dell'autorizzazione comunitaria all'applicazione del meccanismo in deroga alla Direttiva 112/2006/CE, si aggiungono alle modalità operative stabilite dal DM 23 gennaio 2015, pubblicato sulla GU n. 27 del 3 febbraio 2015.

D. M. 20 FEBBRAIO 2015

In attesa della pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale, il Dipartimento delle Finanze diffuso il testo del D.M. 20 febbraio 2015, che apporta una modifica al D.M. 23 gennaio 2015 in materia di split payment. In particolare, il decreto prevede che, a fini di semplificazione, a partire dalle richieste di rimborso relative al primo trimestre dell'anno d'imposta 2015, i rimborsi dell'IVA da erogarsi in via prioritaria ai

contribuenti che effettuano le operazioni con il meccanismo dello split payment non siano assoggettati ai criteri previsti dall'art. 2, D.M. 22 marzo 2007¹.

CIRCOLARE N.15/E DEL 13 APRILE 2015

Con la Circolare n.15/E del 13 aprile 2015, in merito al sistema della “scissione dei pagamenti” (art.17-ter del D.P.R. 633/1972) è stata estesa la “clausola di salvaguardia” agli errori di fatturazione commessi sino al 12 aprile 2015, con la conseguente inapplicabilità delle sanzioni e conferma dell’operatività dello “split payment” agli appalti di lavori pubblici, qualificati, ai fini IVA, come prestazioni di servizi ai sensi dell’art.3 del D:P.R. 633/1972.

ORDINANZA TAR LAZIO DEL 20 MAGGIO 2015 SULLO SPLIT PAYMENT

Il TAR del Lazio attraverso l’Ordinanza del 20 maggio 2015 su ricorso promosso da un Consorzio stabile contro il Ministero dell’Economia e l’Agenzia delle Entrate, per pronunciarsi sull’annullamento, previa sospensione, dei provvedimenti attuativi del meccanismo della “scissione dei pagamenti” (cd. split payment, di cui all’art.17-ter del DPR 633/1972, ha riconosciuto la necessità di tutelare le imprese per i danni conseguenti all’introduzione dello split payment.

Tuttavia, per evitare gli effetti negativi sulle entrate tributarie, il giudice amministrativo rinvia la trattazione sulla legittimità dello split payment ad una successiva udienza fissata, in via anticipata, al prossimo 18 novembre 2015.

Sul punto, il giudice amministrativo, pur non potendo in questa fase sospendere l’efficacia delle norme attuative (DM 23 gennaio 2015), in virtù delle evidenti conseguenze sul sistema di versamento dell’IVA che ciò genererebbe, ha tuttavia sottolineato la necessità di un approfondimento della questione, rinviando la trattazione del merito ad una specifica udienza.

Al di là del caso specifico, le conclusioni dell’Ordinanza assumono rilevanza generale, laddove riconoscono l’opportunità di esaminare nel dettaglio il merito della questione, a tutela delle esigenze del Consorzio ricorrente.

In attesa delle decisioni dei competenti Organi comunitari in merito all’autorizzazione all’introduzione dello split payment in Italia, come strumento di

¹ **Art. 2, D.M. 22 marzo 2007 - Condizioni richieste per ottenere la liquidazione dei rimborsi in via prioritaria**

1. I rimborsi [...] sono eseguiti in via prioritaria a favore dei contribuenti individuati nell'art. 1, qualora al momento della richiesta sussistano contestualmente le seguenti condizioni:

a) esercizio dell'attività da almeno tre anni;
b) eccedenza detraibile richiesta a rimborso d'importo pari o superiore a 10.000,00 euro in caso di richiesta rimborso annuale ed a 3.000,00 euro in caso di richiesta di rimborso trimestrale;
c) eccedenza detraibile richiesta a rimborso di importo pari o superiore al 10 per cento dell'importo complessivo dell'imposta assolta sugli acquisti e sulle importazioni effettuati nell'anno o nel trimestre a cui si riferisce il rimborso richiesto.

2. I rimborsi annuali o per periodi inferiori all'anno richiesti dai contribuenti che rientrano nella categoria individuata dall'art. 1, sono eseguiti in via prioritaria rispetto agli altri rimborsi previsti dall'art. 30 del citato decreto n. 633 del 1972 relativi allo stesso periodo di riferimento.

deroga al meccanismo di liquidazione dell'IVA, anche il TAR riconosce la fondatezza delle istanze delle imprese, che si trovano a subire notevoli danni in conseguenza dei ritardi nei rimborsi dei crediti IVA generati dall'applicazione della "scissione dei pagamenti".

Si ricorda in tale sede la denuncia presentata dall'ANCE presso la Commissione Europea evidenziando le criticità della normativa introdotta dal 1° gennaio 2015 che, sia la Commissione, che gli Organi di giurisdizione italiana dovranno attentamente valutare nell'ambito delle proprie funzioni, rispettivamente, di autorizzazione e di pronuncia sull'annullamento della disciplina.

AZIONI ANCE

A seguito della pubblicazione in Gazzetta ufficiale del decreto attuativo del Mef, che non tutela in alcun modo le imprese di costruzioni, il Presidente Buzzetti ha fatto partire un raccolta di firme, attraverso una petizione on line, contro il provvedimento normativo.

Nella riunione del 26 febbraio u.s. della Commissione fiscalità dell'Ance, che se ne sta occupando viene rappresentato lo stato dell'arte del provvedimento:

- la petizione online è ancora aperta;
- il provvedimento normativo, diversamente da altri che a distanza di mesi non hanno avuto regolamenti di attuazione, viaggia molto velocemente avendo avuto già un decreto attuativo; un decreto integrativo del primo, una circolare interpretativa dell'Agenzia delle entrate.
- Ance ha predisposto un dossier informativo, collegato ai problemi indotti dall'applicazione dello split payment, che riguardano le procedure di recupero del credito iva, vale a dire la compensazione o il rimborso, che hanno peraltro subito modifiche a seguito del Decreto di semplificazione fiscale (D.Lgs. 175/2014).
- Ance ha scritto al Governo per sollevare la ulteriore penalizzazione del settore generata dalla nuova norma (Sottosegretario **Graziano Del Rio**, al Ministro infrastrutture **Maurizio Lupi**) ricevendo da quest'ultimo indicazioni di pagamento del credito iva a 6 mesi, che sono tanti e che inoltre si discostano dai tempi medi italiani di rimborso iva pari a s 16 mesi;
- Ance ha scritto anche alla Commissione Europea, segnatamente alla Commissaria Europea per il mercato interno, l'industria e le PMI **Elzbieta Bienkowska** e al Commissario Europeo per gli affari economici e finanziari la

fiscalità e le dogane **Pierre Moscovici** sollevando l'iniquità del provvedimento, varato peraltro senza aspettare il parere della Commissione e altresì in vigenza di una procedura di infrazione dei tempi di rimborso Iva all'Italia dalla Commissione Europea;

- Sembra essere allo studio del Governo una misura per incidere parallelamente anche sull'iva a debito per le operazioni soggette allo split payment;
- Confidustria sta cercando di ottenere risultati sia sulla velocità dei tempi di rimborso, sia sulla possibilità di fruire della compensazione oltre gli attuali limiti (che sono di 700.000,00 Euro per periodo di imposta).
- A aprile 2015 l'Ance ha presentato **denuncia formale a Bruxelles** in tema di split payment anche a nome di Cna Costruzioni, Anaepa Confartigianato e Aci-Produzione Lavoro evidenziando che la normativa in oggetto, che ha comportato ulteriori oneri per le imprese di costruzioni, impattando sulla liquidità d'azienda, è entrata in vigore in assenza di qualsiasi autorizzazione comunitaria ed è incompatibile con la Direttiva europea sui ritardi dei pagamenti.

Gli esiti di questa denuncia sono arrivati il 15 giugno 2015 e purtroppo la Commissione europea ha espresso parere favorevole sull'applicazione, in Italia, del meccanismo formalizzando la Proposta di autorizzazione della misura al Consiglio europeo cui è demandata la definitiva approvazione (dovrà esprimersi all'unanimità). Nonostante l'incondivisibilità del Provvedimento vanno segnalati *gli elementi di positività contenuti nella Proposta della Commissione al Consiglio UE sull'applicabilità della scissione dei pagamenti vi sono degli elementi di positività:*

- a) l'autorizzazione ha carattere temporaneo, per una durata triennale (2015-2017) non rinnovabile .
- b) decorsi 18 mesi dall'adozione del meccanismo, lo Stato italiano deve presentare alla Commissione UE un rapporto sui tempi di rimborso del credito IVA generato dall'applicazione dello "split payment",
- c) la Commissione, anche in base al suddetto rapporto, sorveglierà attentamente la tempistica dei rimborsi IVA in Italia.

A un mese dall'espressione della Commissione Il Consiglio ECOFIN ha approvato definitivamente l'applicazione, in Italia, del meccanismo della scissione dei pagamenti accogliendo peraltro i principali contenuti della Proposta della Commissione UE, vale a dire la temporaneità dell'autorizzazione e la sorveglianza

della Commissione sulla tempistica dei rimborsi Iva in Italia, anche sulla base del Rapporto dello Stato italiano dovrà presentare a riguardo.

Sulla Gazzetta Ufficiale dell'UE L 217/7 del 18 agosto 2015 è stata pubblicata la Decisione del Consiglio dell'Unione europea n.2015/1401 del 14 luglio 2015, che autorizza l'applicazione, in Italia, del meccanismo della scissione dei pagamenti (cd "split payment").