

## **IVA IN TEMA DI REVERSE CHARGE E SPLIT-PAYMENT**

Con il 2015, decorrono importanti novità in ambito IVA che coinvolgeranno una platea piuttosto ampia.

Ci riferiamo in particolare alla corresponsione dell'Iva mediante la tecnica del reverse charge, che dal 2015 è stata allargata anche ad altri settori, nonché ad una modalità tutta nuova di fatturazione quando il cessionario/committente appartiene alla pubblica amministrazione.

### **ESTENSIONE DEL REVERSE-CHARGE**

Con il comma 629, dell'art. 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, è stato modificato il sesto comma dell'art. 17 del D.p.r. 633/1972, mediante l'introduzione del punto a-ter) il quale prevede che le disposizioni di cui al comma 5) si applicano anche alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione e di completamento relativi ad edifici.

Ricordiamo che il comma 5, prevede il pagamento dell'imposta da parte del cessionario/committente, quando soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato, mediante la cosiddetta integrazione della fattura che prevede l'indicazione dell'aliquota iva e della relativa imposta e l'annotazione della stessa nel registro delle vendite (o dei corrispettivi) per il riversamento dell'imposta e contestualmente della annotazione nel registro degli acquisti per l'elisione del debito iva.

L'annotazione nel registro delle vendite dovrà avvenire come di consueto entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese (così ad esempio la fattura da integrare ricevuta il 28 di gennaio 2015, dovrà essere registrata nel registro iva vendite entro il 31 gennaio o al più tardi entro il 12 di febbraio, facendola comunque rientrare nella liquidazione Iva del mese di gennaio. Nel registro degli acquisti, i termini sono più ampi e sono quelli di cui all'art. 19 trattandosi di un esercizio del diritto alla detrazione).

Fatto questo breve inquadramento giuridico, andiamo ad analizzare meglio i soggetti coinvolti da tale novità.

Sono sicuramente esclusi i casi in cui il committente sia un privato e più in generale siano soggetti non titolari di partita Iva, quali ad esempio enti non commerciali, associazioni, etc.

A differenza dell'Iva per il settore dell'edilizia, di cui alla lett. a) del comma 6) dell'art. 17, le prestazioni in argomento, sebbene "relative ad edifici", non seguono per espressa previsione normativa le regole dettate da tale comma, quali ad esempio: essere prestazioni in subappalto ed essere poste in essere fra imprese appartenenti alla categoria di cui al codice ATECO F.

Nella nuova casistica in esame, invece, prevista, dalla lettera a-ter del comma 6 dell'art. 17, si ha una individuazione oggettiva di alcune tipologie di prestazioni che subiscono il regime di reverse charge, quali servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relativi ad edifici.

Per circoscrivere con certezza le prestazioni interessate da tale normativa, sarà molto importante attendere un chiarimento ufficiale dell'Agenzia: in particolare, una lettura sistematica del servizio di pulizia, con gli altri servizi elencati, demolizione, installazione di impianti e completamento edifici, farebbe pensare che il servizio a cui la norma si riferisce, potrebbero non riguardare generiche pulizie di uffici.

Inoltre il riferimento specifico di prestazioni di pulizie "relative ad edifici" non fa comprendere se tale normativa possa riguardare anche porzioni di immobili, quali uffici, studi professionali o sedi di impresa ubicati in condomini, ma soprattutto se siano da comprendere o da scorporare eventuali servizi di pulizia che, pur avvenendo all'interno di un edificio, non siano inerenti a parti strutturali dell'edificio, come ad esempio il mobilio all'interno di un edificio: così, rilevante per le cooperative sociali che gestiscono una casa di cura, è capire se soggiace a tale normativa il servizio di pulizia dei pavimenti e delle finestre, mentre sono da escludere le pulizie degli armadi degli ospiti e ogni altro tipo di mobilio all'interno della residenza.

La questione è di fondamentale importanza, visto che l'applicazione di un regime sbagliato non sarebbe esente da ripercussioni sanzionatorie.

Ad oggi non è possibile dare una risposta e pertanto si ritiene che la letteralità normativa faccia propendere per un'estensione a tutte le prestazioni di servizi, purchè riconducibili a quelle degli edifici.

In merito all'entrata in vigore della novità in argomento, la decorrenza è per le **operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2015.**

Si ritiene che per individuare il momento di effettuazione dell'operazione, ci si debba sempre riferire all'art. 6 del D.p.r. 633/1972 e quindi trattandosi di prestazioni di servizi, tale momento coinciderà con il pagamento o con la fatturazione, qualora questa avvenga anticipatamente al pagamento.

Così per le prestazioni svolte materialmente entro il 31/12/2014, se il pagamento non è ancora avvenuto e/o non è stata emessa fattura entro tale data, l'effettuazione dell'operazione ricadrà nel 2015 e quindi soggiacerà al nuovo regime di reverse charge.

#### **Estensione del regime Iva dell'inversione contabile alle cessioni di beni verso la GDO**

Viene prevista l'estensione del regime dell'inversione contabile, secondo le logiche già illustrate al paragrafo che precede, anche in relazione alle cessioni di beni effettuate nei confronti dei soggetti operanti nel settore della grande distribuzione. In tal senso, la norma fa riferimento agli ipermercati (codice attività 47.11.1), ai supermercati (codice attività 47.11.2) ed ai discount alimentari (codice attività 47.11.3).

Contrariamente a quanto previsto per le prestazioni di pulizia, la disposizione citata, al momento, non è ancora in vigore e, pertanto, non produce alcun effetto; l'efficacia della disposizione è infatti subordinata al rilascio, da parte dell'Unione Europea, di una specifica misura di deroga.

#### **ATTIVAZIONE DELLO SPLIT-PAYMENT NELLE OPERAZIONI EFFETTUATE NEI CONFRONTI DI ENTI PUBBLICI**

La Legge di Stabilità 2015 ha introdotto, nell'ambito della Legge Iva, il nuovo **art. 17-ter**, che dispone una modalità completamente nuova di gestione del rapporto, essenzialmente in termini di liquidazione e versamento dell'imposta, con riferimento alle operazioni intraprese nei confronti degli enti pubblici (c.d. *split payment*).

Per effetto del nuovo testo normativo, che produce effetto già dal 1 gennaio 2015, per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato, degli enti pubblici territoriali e degli altri enti specificamente identificati dalla norma (tra cui Asl, consorzi tra enti pubblici, enti ospedalieri, istituti universitari), l'Iva è in ogni caso versata dai medesimi enti pubblici, secondo modalità e termini che dovranno essere fissati con apposito decreto del Ministero dell'economia e delle finanze.

Il nuovo art. 17-ter oltre a prevedere i soggetti della pubblica amministrazione a favore dei quali è diretto questo nuovo split payment, precisa che lo stesso è da applicarsi solo quando **"i suddetti cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto"**

La dicitura su riportata è di difficile comprensione e sembrerebbe da intendersi che lo split payment è da applicarsi per tutte le operazioni in cui l'ente pubblico non sia obbligato ad applicare il reverse charge: potrebbe così essere il caso dell'ente locale che nell'ambito della sua attività commerciale, commissioni dei servizi di pulizia e quindi diventi debitore d'imposta ai sensi dell'art. 17, commi 5 e 6 del D.p.r. 633/1972.

Ma anche per tale precisazione sarà necessario attendere l'interpretazione ufficiale dell'Agenzia delle Entrate.

Unico chiarimento giunto alla data in cui si scrive, è quello della decorrenza dello split payment, che secondo quanto previsto dal comunicato stampa n. 7 del 9 gennaio 2015 del Ministero dell'Economia e delle Finanze, il meccanismo della scissione dei pagamenti (split payment) si applica alle operazioni **fatturate** a partire dal 1° gennaio 2015, per le quali l'esigibilità dell'imposta si verifichi successivamente alla stessa data.

In merito all'esigibilità dell'imposta, viene previsto altresì che, per le operazioni soggette al meccanismo della scissione dei pagamenti, l'imposta divenga esigibile al momento del pagamento della fattura ovvero, su opzione dell'amministrazione acquirente, al momento della ricezione della fattura.

Quindi, a differenza dell'ovvia lettura che avremmo dato alla decorrenza della norma – la quale parla di operazioni per le quali l'Iva è esigibile a partire dal 1° gennaio 2015 - che avrebbe così fatto ricomprendere anche le operazioni fatturate nel 2014 e pagate dalla pubblica amministrazione nel 2015, il MEF ha chiarito che tale esigibilità è strettamente legata alle fatture emesse a partire dal 1° gennaio 2015.

### **Applicazione pratica dello Split payment**

Dalla mera lettura del testo normativo, pare non si tratti di un impianto del tutto assimilabile al meccanismo dell'inversione contabile. Sembrerebbe infatti che i fornitori della pubblica amministrazione (imprese private, cooperative) non siano chiamati ad una revisione delle modalità di fatturazione, che dovrebbero rimanere quelle abituali. Il meccanismo comporterà semplicemente che l'Iva addebitata nel documento non viene versata dal fornitore del bene o del servizio (impresa privata), secondo le abituali procedure di liquidazione dell'imposta, ma dagli acquirenti/committenti (enti pubblici).

Dal punto di vista operativo, la nuova procedura di fatturazione e di liquidazione dell'imposta, in capo al fornitore di beni e servizi, dovrebbe configurarsi nel modo seguente:

- Emissione da parte del fornitore (impresa privata, cooperativa) di una fattura con evidenza, come di consueto, dell'imponibile e dell'Iva;
- Pagamento da parte dell'ente pubblico, al fornitore privato, del solo importo corrispondente all'imponibile indicato nella fattura;
- Versamento da parte dell'ente pubblico, all'Erario, dell'importo corrispondente all'Iva esposta nella fattura, secondo modalità ancora da definire.
- Nessun versamento, da parte dell'impresa privata fornitrice, dell'Iva esposta nella fattura emessa nei confronti dell'ente pubblico, imposta che non deve quindi concorrere alla liquidazione periodica. L'impresa potrà continuare ad esercitare il diritto alla detrazione, in relazione all'Iva assolta sugli acquisti.

In pratica, sarà da modificare l'impianto di registrazione delle fatture da emettere, in quanto l'Iva relativa alle prestazioni soggette allo split payment, anche se evidenziata in fattura, non dovrà confluire nella liquidazione di periodo.

*Per info: Stefano Bargossi*