



Città di Tempio Pausania

C.A.P. 07029 PIAZZA GALLURA N. 3 PROVINCIA DI OLBIA TEMPIO
CODICE FISCALE E PARTITA I.V.A. 00253250906

Settore Pianificazione e Controllo - Servizio Finanziario

PROT. N 1660-num. 2987 DEL 26/01/2015

CLASS. 5.8.1

SPETT. DIRIGENTI E P.O.
SINDACO E ASSESSORI
SEDE

OGGETTO : NOVITA' IVA LEGGE DI STABILITA' 2015 - REVERSE CHARGE E SPLIT PAYMENT – RILESSI OPERATIVI – OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE E SERVIZI INTERNAZIONALI

La presente per evidenziare delle importanti novità introdotte dalla legge di stabilità per il 2015 (L. 190/2014), a partire dal 1 gennaio 2015, in materia di applicazione dell'IVA nei rapporti con le pubbliche amministrazioni ovvero:

1. l'estensione – generalizzata – del c.d. **“reverse charge”** ai servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici;
2. la previsione del **pagamento diretto dell'IVA a favore dell'erario** da parte degli enti pubblici “non debitori d'imposta” (**split payment**).

La prima disposizione è immediatamente applicabile, ancorché per un periodo limitato di quattro anni, in conformità a quanto stabilito dall'articolo 199-bis della direttiva 112/2006.

La seconda, invece, necessita:

- del rilascio dell'autorizzazione da parte del Consiglio dell'Unione europea ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE;
- dell'emanazione di un Decreto ministeriale attuativo, limitatamente alle modalità e termini di versamento dell'imposta.

1. IL REVERSE CHARGE

1.1 Il meccanismo del reverse charge.

Il reverse charge o inversione contabile è un particolare meccanismo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto che comporta l'inversione, appunto, degli obblighi di pagamento dell'IVA, i quali sono traslati dal cedente/prestatore (semplificando il fornitore) al cessionario/committente (il Comune), sempreché questo sia un soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato (cioè solo ed esclusivamente in quelle operazioni commerciali rilevanti nel campo di applicazione dell'IVA. A titolo di esempio: impianti sportivi, asili nido, mense scolastiche, assistenza domiciliare anziani, mattatoio ecc.).

Dal punto di vista operativo l'applicazione del reverse charge implica:

Per il cedente/prestatore (semplificando il fornitore):

- l'emissione di una fattura senza applicazione dell'imposta con l'annotazione "inversione contabile" e l'eventuale indicazione dell'art. 17 comma 5 D.P.R. 633/1972;

Per il committente/cessionario (il Comune):

- la ricezione di una fattura senza applicazione dell'imposta con l'annotazione "inversione contabile" e l'eventuale indicazione dell'art. 17 comma 5 D.P.R. 633/1972;
- la sua "integrazione" con l'aliquota IVA di legge, a seconda del tipo di servizio, e la relativa imposta il che significa, operativamente, annotare direttamente sulla fattura l'IVA da applicare o allegare alla stessa un documento in cui si evidenziano i medesimi dati;
- l'annotazione della medesima fattura sia nel registro degli acquisti, ai fini della detrazione, sia nel registro vendite o corrispettivi, per l'assolvimento dell'imposta. In alcuni gestionali IVA l'annotazione nelle vendite avviene mediante emissione, fittizia, di una autofattura. L'annotazione nel registro vendite deve avvenire entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese. Nessun termine è previsto per l'esercizio della detrazione. L'annotazione nel registro acquisti va fatta, in ogni caso, ai fini dell'esercizio del relativo diritto;
- l'indicazioni di tali operazioni nella dichiarazione IVA.

1.2 L'applicazione del reverse charge

Le nuove disposizioni di legge prevedono l'applicazione dell'inversione contabile alle **prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici, a prescindere dalla qualifica soggettiva delle parti** (introduzione della lettera a-ter) all'ART. 17, comma 6, del D.P.R. IVA N. 633/1972). La precedente disposizione del D.P.R. IVA N. 633/1972 ART. 17, comma 6, ancora in vigore, limitava l'applicazione del reverse charge nell'edilizia, al caso in cui i relativi servizi "siano resi da **soggetti subappaltatori**, nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore" (ART. 17 comma 6, lettera a)).

Tale norma (ART. 17 comma 6, lettera a)) era stata interpretata dall'Agenzia delle Entrate nel senso che il regime in oggetto deve ritenersi applicabile nel caso in cui si riscontrino, contemporaneamente, due elementi:

- 1) esistenza di un rapporto di subappalto. Il regime si applica alle prestazioni rese da un soggetto subappaltatore nei confronti di un altro soggetto che a sua volta si pone quale appaltatore principale o subappaltatore;
- 2) appartenenza di entrambi i soggetti del rapporto al comparto dell'edilizia. Detto requisito sussiste qualora le attività svolte da entrambi i contraenti siano riconducibili alle categorie di attività elencate nella sezione F ("Costruzioni") della tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN 2004, trasfusa nella sezione F della Tabella ATECO 2007, avendo riguardo, però, all'attività effettivamente svolta piuttosto che al codice attività utilizzato dalla società. A titolo di esempio, è stato ritenuto applicabile il reverse charge al contratto di "global service" per la manutenzione di immobili comunali, limitatamente al rapporto tra impresa aggiudicataria e impresa esecutrice degli interventi (Risoluzione del 12/11/2008 n. 432), anche se la prima non era, "tecnicamente" una impresa di cui alla sezione "F" ATECO.)

Con la modifica in commento, quindi, il regime del reverse charge è applicabile:

1. in ogni caso alle prestazioni di **servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici**, a prescindere dalla natura del rapporto contrattuale ed al comparto economico in cui operano le imprese;
2. dai **subappaltatori nei confronti di imprese che operano nel comparto edilizia o dell'appaltatore principale o altro subappaltatore**, per le restanti prestazioni, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile (**l'Ente deve rientrare pertanto all'interno del rapporto di subappalto**).

Per quanto riguarda, però, le pubbliche amministrazioni, la disposizione interessa **solamente le prestazioni ricevute nell'ambito di attività rilevanti IVA**, dato che l'art. 17 comma 5 D.P.R. 633/1972 prevede che il cessionario/committente sia un soggetto passivo di imposta nel territorio dello Stato.

Il problema dell'applicazione del reverse charge si pone per le c.d. "operazioni promiscue" (es. pulizia) imputabili sia ad operazioni rilevanti IVA (in base a dati oggettivi, es. i mq delle superfici) che escluse (attività istituzionale o gratuita).

In attesa di chiarimenti, la soluzione migliore è quella di richiedere la fatturazione separata dei vari servizi, distinguendo la parte commerciale da quella istituzionale.

1.3 L'applicazione del reverse charge con la fattura elettronica

Nel caso di fatture ricevute nell'ambito di attività commerciali, l'ente dovrà "integrare" il documento ed annotarlo nei registri. Dal 31/3/2015 non si riceveranno più, però, fatture cartacee, bensì fatture elettroniche. Sul punto, pare utile la circolare n. 45 /E del 19 ottobre 2005 la quale ha precisato, con riferimento alle fatture intracomunitarie (non oggetto, per ora, di obbligo di emissione in forma elettronica verso la PA) che queste possono essere integrate mediante un documento emesso in forma elettronica allegato all'originale.

1.4 Sanzioni reverse charge - Art. 6 D.Lgs. 471/1997

Il mancato versamento dell'imposta o la non applicazione del reverse charge (Art. 6 D.Lgs. 471/1997):

9-bis. È punito con la sanzione amministrativa compresa fra il 100 e il 200 per cento dell'imposta, con un minimo di 258 euro, il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, non assolve l'imposta relativa agli acquisti di beni o servizi mediante il meccanismo dell'inversione contabile di cui agli articoli 17 e 74, commi settimo e ottavo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.

La medesima sanzione si applica al cedente o prestatore che ha irregolarmente addebitato l'imposta in fattura omettendone il versamento. Qualora l'imposta sia stata assolta, ancorché irregolarmente, dal cessionario o committente ovvero dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto alla detrazione ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, la sanzione amministrativa è pari al 3 per cento dell'imposta irregolarmente assolta, con un minimo di 258 euro, e comunque non oltre 10.000 euro per le irregolarità commesse nei primi tre anni di applicazione delle disposizioni del presente periodo.

Al pagamento delle sanzioni previste nel secondo e terzo periodo, nonché al pagamento dell'imposta, sono tenuti solidalmente entrambi i soggetti obbligati all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile.

È punito con la sanzione di cui al comma 21 il cedente o prestatore che non emette fattura, fermo restando l'obbligo per il cessionario o committente di regolarizzare l'omissione ai sensi del comma 8, applicando, comunque, il meccanismo dell'inversione contabile.

2. LO SPLIT PAYMENT

L'art. 1 comma 629 lettera b) della L. 190/2014 introduce il c.d. "split payment", che prevede il versamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) direttamente all'erario da parte degli enti pubblici.

2.1 Operazioni soggette ed escluse

Lo split payment opera quindi per **tutte le operazioni effettuate** nei confronti degli enti indicati nella norma per cui l'imposta è **esigibile** dal 1° gennaio 2015. Rientrano tutte le fatture ricevute dall'ente, indipendentemente dal fatto che si riferiscano ad acquisti inerenti attività commerciale, istituzionale o promiscui, anche con data antecedente il 1° gennaio 2015, purché non ancora pagate (cfr, però, il diverso tenore del Comunicato del 9 gennaio 2015). Vi rientrerebbero altresì i corrispettivi (che dovrebbero essere quindi documentati da fattura, a richiesta dell'Ente) ad **eccezione** delle seguenti operazioni:

1. prestazioni **soggette a ritenuta d'acconto o alla fonte** (ovvero, i compensi professionali per lavoro autonomo), che continueranno ad essere assoggettate ad imposta in maniera ordinaria;
2. cessioni di beni e prestazioni di servizi per le quali l'ente è debitore di imposta, ovvero le operazioni soggette **al reverse charge** (se l'ente assume la qualifica di soggetto passivo, cfr. sopra);
3. operazioni **intracomunitarie e per i servizi internazionali**, dove l'ente è debitore di imposta anche relativamente alle operazioni inerenti le attività istituzionali (art. 17 comma 2 D.P.R. 633/1972). In particolare:
 - a. per gli **acquisti intracomunitari di beni (e servizi)**, l'ente è comunque debitore di imposta, anche se acquista nell'ambito di attività istituzionali. In questo caso l'ente deve integrare la fattura ed annotare la stessa in un registro separato, versando poi l'IVA con F24EP codice 619E e presentando il modello INTRA12 e gli elenchi INTRASTAT. Nel caso di acquisti commerciali, occorre invece eseguire la doppia annotazione nei registri IVA acquisti e vendite (in forma separata, quindi con appositi sezionali), similmente al reverse charge (cfr. sopra), e liquidare

l'imposta nei modi ordinari, presentando poi gli elenchi INTRASTAT;

- b. per gli acquisti **di servizi da prestatori non residenti ma territorialmente rilevanti in Italia** sorge l'obbligo dell'assolvimento dell'imposta da parte dell'ente committente, cfr. art. 7ter DPR 633/1972. Pur non rientrando negli acquisti intracomunitari, si seguono le stesse regole per questi previste nel caso in cui il prestatore sia un soggetto residente UE. Nel caso in cui il prestatore non sia residente UE (es. Svizzera) e l'acquisto si riferisca all'area commerciale, al posto della doppia annotazione va invece emessa una autofattura, annotata nei registri IVA vendite e acquisti. Per gli acquisti istituzionali, l'IVA va sempre versata con F24EP codice 619E e va presentato il modello INTRA12. Gli elenchi INTRASTAT (acquisti commerciali e non), invece, vanno presentati solo se il prestatore è un soggetto residente UE.

E' necessario porre pertanto molta attenzione ad **acquisti intracomunitari di beni (e servizi)** e agli acquisti di **servizi da prestatori non residenti ma territorialmente rilevanti in Italia** in quanto in questi casi scattano meccanismi ed obblighi amministrativi e fiscali molto simili o simili a quelli del **REVERSE CHARGE**.

2.2 Meccanismo applicativo

L'ente dovrà provvedere a pagare l'imponibile della fattura direttamente al fornitore e a versare direttamente l'imposta all'erario. Il decreto attuativo potrà prevedere il versamento dell'IVA contestualmente al pagamento del fornitore o entro un breve lasso di tempo.

2.3 Criticità

La previsione del pagamento diretto allo Stato dell'IVA avrà ulteriori effetti contabili e procedurali che dovranno essere oggetto di specifici chiarimenti. Il mancato versamento dell'IVA all'erario comporta, infatti, sanzioni per l'ente locale e la riscossione tramite ruolo anche dell'imposta non versata. Vi sono, tuttavia, alcune criticità:

1. **fatture 2014 non ancora pagate**. Ai sensi del DPR IVA 633/1972, ART.6, comma 5, le operazioni verso gli enti locali si considerano sempre ad esigibilità differita, salvo che il cedente non indichi in fattura la dicitura "esigibilità immediata". Quindi, se sulla fattura non c'è scritto niente, l'IVA è differita al momento del pagamento.
Nonostante la disposizione di legge, il Ministero dell'economia e finanze, con comunicato n. 7 del 9 gennaio 2015, ha anticipato i contenuti del decreto che disciplinerà le modalità attuative dello split payment specificando che la scissione del versamento tra fornitori (imponibile) e Stato (IVA) opera per le **fatture emesse dal 1 gennaio 2015** e per le quali l'imposta diviene esigibile dopo la medesima data. **Pertanto per le fatture 2014 non ancora pagate (ad esigibilità differita o immediata) l'Ente pagherà la fattura per intero.**
2. ipotesi in cui è la stessa legge che impone all'ente **locale di versare a soggetti diversi dal fornitore**. Ci si riferisce in particolare a:
 - a. **la verifica di Equitalia**: ad oggi la verifica con Equitalia (ex. art. 48bis D.P.R. 602/1973) per i pagamenti sopra i 10.000 euro è effettuata comprendendo anche l'importo dell'IVA. Ora che l'IVA è materialmente corrisposta all'erario e non al fornitore, c'è da chiedersi come ci si debba comportare nei confronti dell'Agente della riscossione. Guardando al credito (che alla base del pignoramento presso terzi) lo split payment introduce solo una diversa modalità di versamento dell'imposta e non dovrebbe, quindi, avere riflessi sul corrispettivo contrattuale che è da intendersi IVA inclusa. Tuttavia, avendo riguardo solamente alla parola "pagamento" ed alle somme che entrano nella disponibilità effettiva del fornitore, si dovrebbe effettuare la verifica solo sull'imponibile;
 - b. **l'intervento sostitutivo in caso di DURC negativo**: in mancanza di chiarimenti ufficiali, sulla base del tenore dell'art. 4 D.P.R. 207/20103 e art. 31 D.L. 69/2013, gli enti comunicano agli enti previdenziali come importo da pagare alle imprese non in regola con il DURC il totale fattura, IVA compreso, che corrisponde, in linea generale, al certificato di pagamento. Nel caso in cui il pagamento dell'IVA sia disposto a favore dell'erario, potrebbe quindi legittimarsi la prassi di alcuni enti che già ora non includono, dagli importi oggetto di intervento sostitutivo, quello dell'IVA. Data la ratio e la natura dell'intervento sostitutivo, questo dovrebbe avere ad oggetto somme che entrano nella effettiva disponibilità dell'imprenditore. In realtà, anche in questo caso,

il versamento dell'IVA da parte dell'Ente risponde solamente ad una diversa modalità di versamento dell'imposta e non dovrebbe incidere sull'importo contrattuale. Gli enti previdenziali ed il Ministero del lavoro, hanno chiarito come la "somma che la stazione appaltante deve versare agli Enti deve essere trattenuta dal corrispettivo dovuto all'operatore economico, al netto delle ritenute di cui all'articolo 4, comma 3, del Regolamento" (Nota prot. INAIL.60010.21/03/2012) e che l'intervento sostitutivo è da ritenersi prioritario anche rispetto alla verifica di Equitalia (circolare n. 3/2012) e, quindi, alle pretese dell'erario.

2.4 Sanzioni

In caso di mancato pagamento dell'IVA, è prevista l'applicazione a carico dell'ente locale della sanzione pari al 30% dell'importo non versato (art. 13 D.Lgs. 471/1997), si ritiene con possibilità di ravvedimento operoso. In caso di omesso o tardato versamento, le somme sono rimosse con un atto di recupero notificato all'ente ai sensi dell'art. 1 comma 421 L. 311/2004 emesso dall'Ufficio territorialmente competente con intimazione al pagamento entro un termine prefissato, comunque non inferiore a sessanta giorni. In caso di mancato pagamento, si procede a riscossione coattiva tramite ruolo.

3. IN SINTESI COME COMPORTRASI E COME CONCILIARE I DUE REGIMI

Ai fini meramente operativi i settori in indirizzo:

1. all'interno dei decreti di liquidazione dovranno attenersi alle seguenti disposizioni:

	SITUAZIONI	COSA FARE	REGIME
1	FATTURE 2014 NON ANCORA PAGATE AD ESIGIBILITA' IMMEDIATA O DIFFERITA	PAGARE PER INTERO AL FORNITORE	NO SPLIT PAYMENT (V. PUNTO 2.3 SOPRA) VEDI Comunicato n. 7 del 9 gennaio 2015 del Ministero dell'Economia e Finanze
2	PRESTAZIONI SOGGETTE A RITENUTA D'ACCONTO O ALLA FONTE (OVVERO, I COMPENSI PROFESSIONALI PER LAVORO AUTONOMO)	PAGARE PER INTERO AL PROFESSIONISTA	NO SPLIT PAYMENT (V. PUNTO 2.1 SOPRA)
3	FATTURE 2015 INERENTI PRESTAZIONI DI SERVIZI DI PULIZIA, DI DEMOLIZIONE, DI INSTALLAZIONE DI IMPIANTI E DI COMPLETAMENTO RELATIVE AD EDIFICI PER ATTIVITA' COMMERCIALI RILEVANTI IVA (NON DA SOGGETTI INTRACOMUNITARI O DA PRESTATORI NON RESIDENTI IN ITALIA MA TERRITORIALMENTE RILEVANTI IN ITALIA)	FARE PREDISPORRE ALLA DITTA FATTURE SEPARATE PER SERVIZI RILEVANTI IVA E INTEGRARE IVA CON ADEMPIMENTI REVERSE CHARGE (V. PUNTO 1.1)	REVERSE CHARGE (V. PUNTO 1.1) NON SI APPLICA LO SPLIT PAYMENT
4	FATTURE 2015 PER EVENTUALI ACQUISTI INTRACOMUNITARI E	(V. PUNTO 2.1)	REGIME SIMILE AL REVERSE CHARGE

	PER ACQUISTI DI SERVIZI DA PRESTATORI NON RESIDENTI IN ITALIA MA TERRITORIALMENTE RILEVANTI IN ITALIA SIA PER ATTIVITA' COMMERCIALI RILEVANTI IVA CHE PER ATTIVITA' ISTITUZIONALI		
5	FATTURE 2015 PER CASI DIVERSI DAI PRECEDENTI PUNTI DA 1 A 4	PROCEDERE AL PAGAMENTO DELL' IMPONIBILE ALLA DITTA E DELL'IMPOSTA ALL'ERARIO INDICANDO LA SEGUENTE DICITURA "Dare mandato al servizio finanziario, ai sensi dell' art. 1 comma 629 lettera b) della L. 190/2014, di provvedere al versamento dell'IVA all'erario secondo le le modalità che saranno stabilite con apposito decreto ministeriale attuativo.	SPLIT PAYMENT

2. nel registro unico delle fatture, PER LE FATTURE 2015, devono necessariamente caricare rate distinte per IMPONIBILE e per IMPOSTA.

E' gradita l'occasione per segnalare il forte impatto operativo di tali novità, l'aggravio di procedimenti a livello complessivo dell'Ente ma soprattutto con riferimento agli uffici contabili in considerazione del fatto che, mentre un pagamento secondo la previgente disciplina implicava l'emissione di 1 mandato di pagamento al fornitore (o più mandati di pagamento se presenti più imputazioni contabili/impegni), l'attuale disciplina dello **SPLIT PAYMENT** prevederà le seguenti attività per gli uffici contabili:

1. MANDATO AL FORNITORE PER L'IMPONIBILE (o più mandati se presenti più imputazioni contabili/impegni);
2. MANDATO (GIROCONTO) PER ACCANTONARE NELLE PARTITE DI GIRO L'IVA DA VERSARE ALL'ERARIO;
3. ACCERTAMENTO DI ENTRATA E REVERSALE D'INCASSO PER FAR ENTRARE NELLE PARTITE DI GIRO L'IVA;
4. IMPEGNO DI SPESA E MANDATO DI PAGAMENTO SULLE PARTITE DI GIRO PER LA CORRESPONSIONE DEFINITIVA DELL'IVA ALLO STATO;
5. COMPILAZIONE E TRASMISSIONE DEL MODELLO F24EP PER L'EFFETTIVO VERSAMENTO DELL'IVA ALL'ERARIO (secondo le le modalità che saranno stabilite con apposito decreto ministeriale attuativo).

Sarà cura di questo servizio impartire ulteriori istruzioni non appena saranno forniti chiarimenti necessari a garantire la corretta applicazione delle norme in esame.

Si chiede inoltre la massima collaborazione al fine del corretto e tempestivo adempimento degli obblighi contabili e fiscali.

A disposizione per eventuali informazioni e chiarimenti, è gradita l'occasione per porgere cordiali saluti.

Per la Proposta
D.ssa Daniela Cossu

IL DIRIGENTE DEL SETTORE PIANIFICAZIONE E CONTROLLO
RESPONSABILE DEL SERVIZIO FINANZIARIO
DR. SILVANO C. AISONI

