

Split payment – ultime novità e profili critici

14 Dicembre 2017

Dalle novità del *Decreto fiscale* alle proposte della legge di Bilancio 2018, le recenti novità normative in tema di *split payment* non riducono le criticità che il meccanismo presenta per le imprese di costruzioni.

Come noto, il meccanismo della scissione di pagamenti o **split payment** è stato introdotto dalla legge di Stabilità 2015^[1] che ha posto in capo alle Pubbliche Amministrazioni e ad alcune tipologie di società ed enti, il versamento dell'IVA relativa alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle stesse.

In linea generale, dunque, nei casi in cui opera tale meccanismo, il cedente/prestatore deve emettere fattura indicando sia il corrispettivo che l'IVA dovuti, ma è l'acquirente/committente (inserito tra i cd. "soggetti split") a versare l'IVA direttamente all'Erario.

Sulla disciplina dello *split payment* sono intervenuti, prima il D.L. 50/2017 (cd. *Manovra correttiva 2017*) convertito con modifiche nella legge 96/2017, e da ultimo il D.L. 148/2017 (cd. *Decreto Fiscale*) convertito con modifiche nella legge n.172/2017.

Entrambi i provvedimenti hanno esteso il **meccanismo** della **scissione** dei **pagamenti**, sia dal punto di vista temporale, che soggettivo.

La disciplina

A seguito dell'autorizzazione delle autorità comunitarie, la legge 21 giugno 2017, n.96, di conversione del D.L. 50/2017 (cd. "*Manovra correttiva 2017*"), ha **prorogato, sino al 2020**, il meccanismo di "**scissione dei pagamenti**" originariamente fissato dalla stessa Unione europea fino al 31 dicembre 2017, quale termine ultimo d'applicazione dello strumento^[2].

Come sopra accennato, il più recente D.L. 148/2017 convertito con modificazioni dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172, ha riformulato il co.1-bis dell'art.17-ter del D.P.R. 633/1972 estendendo, a **decorrere dal 1° gennaio 2018**, l'applicazione della "*scissione dei pagamenti*" (cd. "*split payment*") , anche ad altri soggetti pubblici rispetto a quelli individuati dalla *Manovra correttiva 2017*, ovverosia a enti pubblici economici nazionali, regionali e locali e alle fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche.

Pertanto, per le **fatture emesse dal 1 gennaio 2018**, relative a cessioni di beni e prestazioni di servizi, lo "*split payment*" verrà applicato nei confronti dei seguenti soggetti:

- tutte le pubbliche amministrazioni^[3];
- gli enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona;
- le fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%;
- tutte le società controllate, in via diretta, dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri (e le società da queste stesse controllate);
- tutte le società controllate, in via diretta o indiretta, dalle amministrazioni pubbliche, dalle regioni, province, città metropolitane, comuni ed unioni di comuni o da enti pubblici economici nazionali, regionali e locali e da fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche (e le società da queste stesse controllate per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70);
- le società quotate in borsa, limitatamente a quelle inserite nell'indice FTSE Mib di Borsa Italiana e le società da queste stesse controllate.

Per completezza, si ricorda anche che, con le modifiche già apportate alla disciplina dal precedente

D.L. 50/2017, il suddetto meccanismo è **esteso** anche alle **prestazioni di servizi rese dai professionisti**, i cui compensi sono assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito.

Va inoltre precisato che, **a decorrere dal 1° gennaio 2018**, per tutti i soggetti titolari di partita IVA i rimborsi in conto fiscale verranno effettuati in tempi più rapidi, attraverso una semplificazione delle procedure interne di emissione del pagamento (art.1, co. 4-bis e 4-ter, del D.L. 50/2017).

Pertanto, per tutti i soggetti IVA, comprese le imprese che applicano lo split payment, i tempi per ottenere i rimborsi subiranno un'accelerazione, in modo da ridurre da 90 a 65 giorni i tempi per ottenere l'accredito, mediante l'utilizzo dei fondi dell'Agenzia delle Entrate, senza attendere gli specifici stanziamenti di bilancio.

Si ricorda, tra l'altro, che a favore dei cedenti e prestatori che fatturano nei confronti dei cd. "*soggetti split*" è riconosciuta, ai sensi art.8 del D.M. 23 gennaio 2015, così come modificato dall'art.1 del D.M. 20 febbraio 2015, la possibilità di un rimborso prioritario del credito IVA che da tali operazioni deriva.

Le modalità attuative del meccanismo della "*scissione dei pagamenti*" sono fissate dal **Decreto del Ministro dell'economia e finanze 23 gennaio 2015**, come modificato dai **Decreti del Ministro dell'economia e finanze del 27 giugno 2017 e del 13 luglio 2017**, disponibile sul sito internet del Dipartimento delle finanze (Def - www.finanze.it)^[4].

Circa i soggetti interessati dal meccanismo, sul medesimo sito del Def, sono stati messi a disposizione gli elenchi delle Pubbliche amministrazioni e delle società da questa controllate, tenute all'applicazione dello *split*.

Mediante la consultazione degli elenchi, ripartiti in cinque sezioni, contenenti la denominazione ed il codice fiscale delle P.A., le imprese che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi potranno verificare le informazioni relative ai loro committenti pubblici^[5].

Per quanto concerne le problematiche inerenti all'accumulo del credito IVA, va ricordato quanto previsto dall'art.17, co.6, lett.a-quater, del D.P.R. 633/1972 per i **consorzi**.

La disposizione citata prevede, infatti, nell'ipotesi in cui il consorzio aggiudicatario di appalti pubblici, fatturi alla Stazione appaltante con il meccanismo dello "*split payment*", che i consorziati possano, a loro volta, fatturare le prestazioni al consorzio in inversione contabile "reverse charge".

La norma tuttavia non è ancora operativa, in quanto attende per la propria efficacia l'autorizzazione di deroga da parte dell'UE all'art.395 della Direttiva 2006/112/UE in materia di IVA, procedimento che l'ANCE sta attentamente e costantemente monitorando.

Osservazioni

Va evidenziato come la proroga e l'ampliamento dell'ambito applicativo dello *split payment*, determinato da tali ultime modifiche, creino **ulteriori gravi problemi di flussi finanziari ed incremento del credito IVA** alle imprese del settore delle costruzioni già fortemente colpite dal problema dei ritardati pagamenti da parte della P.A.

Si evidenzia, inoltre, che sul tema del contrasto all'evasione fiscale interviene il **Disegno di legge di Bilancio 2018** attualmente in discussione in Parlamento, introducendo, a partire dal 1° gennaio 2019, l'**obbligatorietà della fatturazione elettronica** per tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere **tra soggetti IVA**.

Viene, invece, anticipata al **1° luglio 2018**, la **fatturazione elettronica obbligatoria** soltanto per le imprese che operano nel settore della cessione di benzina e gasolio e per le **prestazioni rese da subappaltatori** nell'ambito di un **contratto di appalto stipulato con una P.A.**

Tale **disposizione** è, a parere dell'ANCE, del tutto **apprezzabile**, ma **priva** della necessaria **contestuale eliminazione del meccanismo dello split payment** che si è rivelato estremamente negativo per le imprese di costruzioni e che, di fatto, con l'introduzione dell'obbligatorietà della fatturazione elettronica, anche tra privati, appare tutto superfluo ai fini del contrasto all'evasione fiscale.

A conforto di tale posizione, si cita l'intervento del Viceministro Morando che, nel corso della seduta della Commissione Bilancio della Camera del 6 dicembre u.s. ha evidenziato come "la progressiva introduzione dell'obbligo della fatturazione elettronica anche nelle transazioni tra privati sia

suscettibile di determinare, per la sua natura di intervento sistemico, un gettito aggiuntivo di oltre 5 miliardi di euro” e ha sottolineato, tra l’altro, la **necessità di affiancare a tale misura anche una semplificazione degli oneri e degli adempimenti in capo ai contribuenti**, “al fine di modificare l’attuale situazione in cui versano in particolare le piccole e medie imprese”.

Tale orientamento si presenta coerente con la posizione dell’ANCE sopra illustrata, in quanto lo split payment configura certamente, in concomitanza con l’introduzione dell’obbligo della fatturazione elettronica tra privati, un onere a carico delle imprese non più necessario ai fini del contrasto dell’evasione fiscale.

Le criticità sopra evidenziate sono destinate ad aggravarsi quando i lavori sono realizzati tramite strutture consortili. In questi casi, infatti, il credito IVA si forma in capo al Consorzio che, per sua natura, è destinato a sciogliersi ad opera ultimata, per cui il recupero del credito diventa più arduo e complicato.

Su questo aspetto, come sopra accennato, si è ancora in attesa della autorizzazione della Commissione Europea sull’applicabilità della norma, volta a fare in modo che il credito IVA non si formi in capo al Consorzio ma in capo alle singole imprese consorziate.

Tale disposizione, infatti, consentirebbe l’applicazione del “*reverse charge*” alle prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza che, nell’ambito di appalti pubblici, è tenuto ad emettere fattura nei confronti della stazione appaltante in “*split payment*”.

Su tutte le questioni sopra esposte, l’Associazione ha elaborato una serie di proposte ed iniziative volte a **eliminare le criticità** legate al meccanismo dello *split payment* e ripristinare, così, il principio della neutralità dell’IVA.

Si tratta di soluzioni alternative quali, ad esempio:

- l’introduzione a favore dei soggetti che effettuano operazioni con la PA, di un **Modello di dichiarazione IVA mensile** che consentirebbe la richiesta di rimborso o compensazione già il mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione;
- l’**estensione** del meccanismo del “*reverse charge*” anche ai **fornitori** dei soggetti che applicano lo “*split payment*” per consentire all’impresa che presta servizi o cede beni ai cd. “*soggetti split*” e non riceve l’IVA applicandosi lo “*split*”, di non pagare l’IVA sulle fatture dei propri fornitori, mediante l’applicazione del “*reverse*”.

I problemi e le criticità legati all’applicazione dello split payment per le imprese del settore verranno, inoltre, portate all’attenzione dell’Europa considerato che, sotto vari profili, lo **split payment** in Italia appare in **contrasto con le leggi dell’Unione Europea** e con i principi su cui si basa il diritto dell’Unione, in particolare in materia di sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (Direttiva 2006/112/CE, cd. *Direttiva IVA*).

A tal riguardo si sta, infatti, predisponendo una denuncia da inoltrare alla Commissione Europea al fine di evidenziare la violazione, insita nel meccanismo dello *split payment*, di due principi di portata comunitaria:

- il principio della **neutralità fiscale dell’IVA**, che sebbene non negato (non è, infatti, negato né il diritto alla detrazione, né quello al rimborso del credito) è di fatto violato dall’insostenibile ritardo con cui l’Erario rimborsa il credito IVA.
- il principio di **proporzionalità delle deroghe alla “Direttiva IVA”** secondo cui ogni deroga alle disposizioni della Direttiva 2006/112/CE deve essere proporzionata, necessaria e di portata limitata, non potendo le deroghe costituire soluzioni a lungo termine, o all’insufficiente capacità di controllo da parte delle autorità nazionali competenti.

[1] Cfr. l’art. 1, co. 629, lettera b) della legge n. 190/2014 ha introdotto l’articolo 17-ter del DPR 633/1972 l’articolo (cosiddetto “Testo Unico IVA”).

[2] La proroga fino al 2020 e l’estensione soggettiva del meccanismo della scissione dei pagamenti è stata formalmente richiesta il 16 febbraio 2017 dal Governo italiano alla Commissione europea, in base alla procedura di deroga di cui all’art.395 della Direttiva 2006/112/CE (cfr. DEF- Programma

Nazionale di Riforma - sezione III pag. 43) ed è stata concessa dalle autorità comunitarie con la *Decisione del Consiglio dell'Unione europea n. 2017/784*, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale dell'UE L 118 del 6 maggio 2017.

[3] A tal riguardo, viene riscritto l'art.17-ter del DPR 633/1972 (in vigore dal 1° luglio 2017) che, nel confermare l'applicabilità dello "*split payment*" agli Enti pubblici, fa riferimento all'art.1, co.2, della legge 196/2009, rispetto alla formulazione previgente, che forniva un elenco delle singole Amministrazioni coinvolte. In merito, con la successiva emanazione dei Decreti 27 giugno 2017 e 13 luglio 2017, a correzione del D.M. 23 gennaio 2015, recante le modalità attuative dello "*split payment*", sono stati modificati i criteri ai fini dell'individuazione delle "*Pubbliche Amministrazioni*" tenute a versare l'IVA in "*split payment*", circoscrivendole nei fatti a quelle destinatarie della normativa in tema di fatturazione elettronica obbligatoria, ai sensi dell'art.1, co.209-214, della legge 244/2007.

[4] Con Decreto del Ministro dell'economia e finanze, entro 45 giorni dall'entrata in vigore del D.L. 148/2017, verranno stabilite anche le modalità attuative delle nuove disposizioni.

[5] Per approfondimenti, cfr. **C.M. n.27/E del 7 novembre 2017**.