

FISCO: ANCORA NOVITÀ IN ARRIVO NEL 2015

GIACOMO PICCONERI*

Come anticipato nell'articolo apparso sul numero precedente della rivista che riportava una prima panoramica sui molteplici provvedimenti fiscali, in queste pagine le ultime novità e i chiarimenti intervenuti in campo fiscale. Un settore che presenta un quadro sempre più complicato e, soprattutto, denso di nuovi adempimenti e nuove scadenze.

Come appare chiaro dal susseguirsi di articoli informativi a volte in contraddizione, il continuo proliferare di norme e disposizioni rende sempre più difficile giungere a quella auspicabile puntualità e certezza dell'informazione, possibile solo in un regime realmente semplificato.

1. I CHIARIMENTI APPLICATIVI DELLO "SPLIT PAYMENT" (SCISSIONE PAGAMENTI)

Il nuovo articolo 17-ter del d.P.R. n.633/72 dispone che per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi eseguite nei confronti della Pubblica Amministrazione l'imposta sul valore aggiunto venga in ogni caso versata dai medesimi soggetti pubblici (c.d. *split payment*). Pertanto, i fornitori di beni e servizi verso la pubblica amministrazione riceveranno in pagamento l'importo del corrispettivo al netto dell'Iva che verrà così versata dagli stessi soggetti pubblici direttamente all'Erario. È evidente che il cedente/prestatore, non incassando l'imposta, non dovrà farla concorrere alla relativa liquidazione dell'Iva. Le suddette disposizioni sono applicabili dallo scorso 1° gennaio 2015.

Con l'emanazione dei Decreti di attuazione (D.M. 23 gennaio 2015 e D.M. 20 febbraio 2015) e delle prime Circolari in materia (n.1/E/15 e n.6/E/15) sono stati forniti i chiarimenti applicativi tra i quali se ne evidenziano quelli di maggiore importanza nella tabella della pagina successiva.

In effetti quanto sopra comporta un ulteriore danno di natura finanziaria alle imprese che, in questo modo, si vedono "sottratta" ulteriore liquidità solo in parte mitigata dalla possibile, nuova, richiesta di rimborso e dall'innalzamento dal 10 al 20% dell'anticipo del prezzo che può essere corrisposto all'appaltatore Ente Pubblico, in caso di aggiudicazione.

CHIARIMENTI APPLICATIVI DELLO "SPLIT PAYMENT"

FATTURE

La disposizione in oggetto riguarda solo le fatture emesse ai sensi dell'articolo 21 d.P.R. n.633/72, che quindi recano addebito dell'imposta; sono pertanto **escluse le ricevute fiscali e gli scontrini** (che quindi saranno incassati per il loro importo integrale).

È stato inoltre chiarito che il meccanismo di scissione dei pagamenti in commento non risulta applicabile per le operazioni soggette a regimi speciali Iva che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura (come regime del margine, regime di franchigia delle piccole imprese, ecc.).

INDICAZIONI IN FATTURA

Sulla fattura devono essere espressamente indicati gli estremi normativi dai quali si evinca che l'operazione è soggetta alla disciplina in commento. In detti casi, pertanto, i soggetti passivi devono indicare nella fattura che trattasi di operazione soggetta alla **"scissione dei pagamenti"** o, ancora meglio, **"operazione soggetta a scissione dei pagamenti ai sensi dell'art.17-ter d.P.R. n.633/72"** o altra dizione equivalente.

In relazione a ciò deve essere segnalato che, dal 31 marzo 2015, le fatture emesse nei confronti della P.A. dovranno essere gestite in formato elettronico.

DECORRENZA

La nuova disposizione trova di fatto applicazione in relazione alle operazioni **fatturate a partire dal 1° gennaio 2015**: non rientrano quindi nell'ambito applicativo dello split payment tutte quelle operazioni già fatturate all'ente pubblico alla data del 31 dicembre 2014 e per le quali non si era ancora verificata l'esigibilità dell'imposta (che quindi continuano a seguire il regime con il quale sono state in precedenza emesse).

ESONERO

L'Agenzia delle Entrate ha inoltre confermato che i professionisti interessati da ritenute alla fonte a titolo di acconto sui propri onorari, quando fatturano alla pubblica amministrazione, sono **esclusi dallo split payment**. Va notato che, di conseguenza, questi continuano a poter applicare la disciplina del differimento di esigibilità stabilita dall'art.6, co.5 d.P.R. n.633/72.

ENTI INTERESSATI

Le disposizioni attuative e la Circolare n.1/E/15 hanno chiarito che **rientrano** nell'ambito applicativo della scissione dei pagamenti, oltre a quelli espressamente indicati (Organi dello Stato, Ministeri, Enti Pubblici Territoriali, Università, Enti Ospedalieri e Asl, Camere di Commercio, ecc.), anche i seguenti Enti:

- Istituzioni scolastiche e quelle per l'alta formazione artistica, musicale;
- Comunità montane, Comunità isolate e Unioni di Comuni;
- Unioni regionali delle Camere di Commercio, Industria, Artigianato;
- Enti pubblici subentrati ai soggetti del servizio sanitario nazionale.

Al contrario, vanno **esclusi** dall'applicazione della disposizione in

commento le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese ai seguenti Enti:

- Enti previdenziali privati o privatizzati;
- Aziende speciali (ivi incluse quelle delle Cciao) e la generalità degli Enti pubblici economici, che operano con un'organizzazione imprenditoriale di tipo privatistico nel campo della produzione e dello scambio di beni e servizi, ancorché nell'interesse della collettività;
- Ordini professionali;
- Enti ed istituti di ricerca;
- Agenzie fiscali;
- Autorità amministrative indipendenti (quale, ad esempio, l'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni – Agcom);
- Agenzie regionali per la protezione dell'ambiente (Arpa);
- Automobile club provinciali;
- Aran;
- Agenzia per l'Italia Digitale (Agid);
- Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (Inail);
- Istituto per lo studio e la prevenzione oncologica (Ispo).

La Circolare n.1/E/15 afferma inoltre che, per ragioni di semplicità operativa e per dare maggiori elementi di certezza agli operatori (sia ai fornitori che agli stessi Enti pubblici acquirenti) può essere utile avvalersi, al fine di una più puntuale individuazione dei soggetti pubblici destinatari della disciplina della scissione dei pagamenti, dell'ausilio dell'Indice delle Pubbliche Amministrazioni (c.d. Ipa), consultabile alla pagina: <http://indicepa.gov.it/documentale/ricerca.php>.

Non si tratta di una elencazione esaustiva: laddove, in relazione a taluni enti, dovessero permanere dei dubbi sull'applicabilità del meccanismo della scissione dei pagamenti, l'operatore interessato potrà inoltrare specifica istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate.

RIMBORSI

L'introduzione della scissione dei pagamenti comporterà, a carico dei soggetti che operano frequentemente con la Pubblica Amministrazione, il rischio di maturare forti crediti Iva, proprio per il fatto che l'imposta addebitata sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi non viene incassata. Sul punto è intervenuto il legislatore che ha previsto a favore di tali soggetti la possibilità di richiedere il **rimborso Iva in via prioritaria**, anche senza possedere i requisiti normalmente richiesti (art.2 del D.M. 22 marzo 2007), vale a dire:

- esercizio dell'attività da almeno tre anni;
- importo del credito Iva chiesto a rimborso almeno pari a 10.000 euro per i rimborsi annuali e 3.000 euro per i rimborsi trimestrali;
- ammontare di credito Iva chiesto a rimborso almeno pari al 10% dell'importo complessivo dell'imposta assolta sugli acquisti e sulle importazioni effettuati nell'anno o nel trimestre a cui si riferisce il rimborso.

Sul punto è stato previsto che in detti casi i rimborsi non possono essere erogati per un importo superiore all'ammontare complessivo dell'imposta applicata mediante "split payment" nel periodo oggetto del rimborso.

2. FATTURAZIONE ELETTRONICA (VERSO LA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE)

Come da disposizioni entrate in vigore nel precedente esercizio (giugno 2014) si rammenta ed evidenzia che dal **31 marzo 2015** è **stato stabilito l'utilizzo generale ed obbligatorio della fatturazione elettronica nei rapporti tra pubblica Amministrazione e fornitori.**

Le pubbliche Amministrazioni destinatarie di fatture elettroniche sono tutte quelle che concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale e che sono inserite nel Conto economico consolidato ed individuati nell'apposito elenco pubblicato dall'Istat.

Sulla base della suddetta normativa i fornitori di Amministrazioni Pubbliche e di quelle autonome sono tenuti a gestire le fatture, nelle fasi di **emissione, trasmissione e conservazione**, esclusivamente, con modalità elettroniche.

Il passaggio al sistema di fatturazione elettronica impone agli operatori l'obbligo di adottare sia una distinta serie di numerazione, che l'obbligo di **conservazione sostitutiva delle fatture** secondo le prescrizioni del D.M. 23.1.2004, in quanto la fattura trasmessa e ricevuta in forma elettronica deve essere conservata secondo le medesime modalità. Come già evidenziato il passaggio alla fatturazione elettronica richiede alle imprese il necessario aggiornamento del software aziendale ovvero, in alternativa, l'onere di doversi necessariamente avvalere di intermediari, professionisti e/o società private, in grado di supportare gli operatori con minori esigenze e capacità di investimento inferiori. All'obbligo di emissione, trasmissione e conservazione di fatture elettroniche in capo ai fornitori, corrisponde dal lato delle **Amministrazioni destinarie dei flussi** elettronici di fatturazione:

- **il divieto di accettare le fatture emesse o trasmesse in forma cartacea;**
- **il divieto di procedere al pagamento, nemmeno parziale, sino all'avvenuta trasmissione del documento in forma elettronica.**

La fattura elettronica può darsi per emessa, ai sensi dell'art. 21, comma 1, del D.P.R. 633/72, solo in conseguenza dell'avvenuto rilascio dal parte del Sistema della notifica di avvenuta consegna attraverso apposita ricevuta. Nel caso in cui l'inoltro all'amministrazione committente abbia avuto esito negativo, il soggetto che ha inviato la fattura riceve dal Sistema una **notifica di mancata consegna**. Da tali elementi emerge che la fattura elettronica può darsi per emessa, ai sensi dell'art. 21, comma 1, del D.P.R. 633/72, anche a fronte del rilascio dal parte del **Sistema di Interscambio (Sdi)** della notifica di mancata consegna. I termini per la conservazione elettronica della fattura trasmessa, così come quelli per calcolare gli interessi di mora, decorrono, dunque, dalla data della ricevuta di consegna. Anche l'eventuale notifica di mancata consegna costituisce emissione della fattura Pa, alla data di ricezione della medesima notifica. In questo caso il documento emesso, trasmesso, ma non consegnato, dovrà essere conservato unitamente all'emissione di una nota di credito che **non** andrà però trasmessa tramite Sdi, ma solo contabilizzata e conservata.

Nell'emissione del documento elettronico particolare importanza riveste il **Codice di identificazione (Ipa)** dell'Ente destinatario della fattura. Solo attraverso lo stesso, rilevabile ed obbligatorio per ogni Ente e/o settore della PA in un'apposito sito internet (<http://indicecepa.gov.it>), infatti, il documento arriverà al legittimo destinatario e potrà essere correttamente pagato entro 30gg.

**Dottore commercialista*