

Introduzione dello *Split Payment*: conseguenze su concessioni di costruzione e gestione e appalti pubblici

Contents

1. In cosa consiste lo *Split Payment*
2. Enti pubblici soggetti all'obbligo dello *Split Payment*
3. Fornitori soggetti all'obbligo dello *Split Payment*
4. Operazioni escluse dallo *Split Payment*
5. Da quando si applica l'obbligo di effettuare lo *Split Payment*
6. Cenni preliminari sulle conseguenze dell'applicazione dello *Split Payment* nell'ambito delle concessioni di lavori pubblici / appalti di lavori, servizi e forniture

L'art. 1 comma 629, lettera b) della L.190/2014 ("**Legge di stabilità 2015**") ha introdotto nel DPR n. 633 del 26 ottobre 1972 ("**Decreto IVA**") il nuovo art. 17-ter, prevedendo così dal 1° gennaio 2015 un nuovo meccanismo di assolvimento dell'IVA per le operazioni nei confronti della Pubblica Amministrazione ("**PA**"), noto come *Split Payment*.

Tale disposizione, derogando al regime ordinario dell'IVA previsto dalle norme comunitarie, è soggetta ad autorizzazione da parte del Consiglio dell'Unione Europea. Tuttavia, per effetto del successivo comma 632 della Legge di stabilità, nelle more dell'autorizzazione citata, il nuovo art. 17-ter trova applicazione per le operazioni per le quali l'imposta è esigibile a partire dal 1 gennaio 2015.

1. In cosa consiste lo *Split Payment*

La particolarità introdotta dall'art. 17-ter consiste nel porre a carico del cessionario/committente PA l'obbligo di versare direttamente all'Erario l'IVA evidenziata dal fornitore in fattura, in deroga al sistema normale secondo cui l'IVA è pagata dal committente al fornitore, il quale poi la versa all'Erario al netto dell'imposta detraibile sui propri acquisti. Il destinatario (*i.e.*, la PA committente) dovrà versare quindi direttamente all'erario e non più al fornitore l'importo dell'IVA indicata nella fattura ricevuta.

Dal punto di vista operativo, in attesa dei decreti attuativi e dei conseguenti chiarimenti, i fornitori dovranno, secondo una prima interpretazione, emettere fattura evidenziando l'IVA dovuta sulla singola fornitura. Tale IVA tuttavia, non concorrerà alla liquidazione del fornitore come debito verso l'Erario poiché verrà trattenuta dalla PA committente e versata direttamente da quest'ultima all'Erario secondo specifiche modalità.

Il fornitore, quindi, si troverà nell'impossibilità di compensare l'IVA assolta sugli acquisti con IVA a debito generata dalle forniture alla PA; pertanto, nel breve/medio periodo il fornitore subirà uno svantaggio finanziario derivante dall'incremento del proprio credito IVA.

A tal proposito, per ovviare parzialmente a questo svantaggio finanziario, è stata modificata la norma sui rimborsi IVA. In particolare, l'art.30, secondo comma, lettera a) del Decreto IVA ha inserito i fornitori della PA coinvolti dallo *Split Payment* tra i soggetti che avranno la possibilità di chiedere a rimborso il credito IVA sia annualmente che trimestralmente.

Per contro, il destinatario (*i.e.*, committente PA) avrà l'obbligo di versare direttamente all'erario e non più al fornitore l'importo dell'IVA trattenuta.

2. Enti pubblici soggetti all'obbligo dello *Split Payment*

Le operazioni sottoposte a questo regime speciale sono quelle effettuate nei confronti degli enti menzionati nell'art. 17-ter, coincidenti con quelli indicati nel quinto comma dell'art.6 del DPR 633/1972 in relazione all'esigibilità differita dell'IVA. L'elencazione dovrebbe essere intesa in senso tassativo, in base alla risoluzione n. 99 del 30 luglio 2004 delimitante l'ambito applicativo del quinto comma dell'articolo sopra citato.

In sostanza si tratta dei seguenti enti:

- lo Stato,
- gli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica,

- gli enti pubblici territoriali e i consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'articolo 31 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni,
- le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura,
- gli istituti universitari,
- le aziende sanitarie locali,
- gli enti ospedalieri,
- gli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico,
- gli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza.

Il Comunicato Stampa del Ministero dell'Economia e delle Finanze ("MEF") n.7 del 9 gennaio 2015 precisa inoltre che è irrilevante lo status con il quale il soggetto pubblico acquista i beni o servizi. In altre parole, non importa se la PA acquisterà nell'ambito di un'attività istituzionale, pertanto fuori campo IVA, ovvero commerciale, e pertanto rientrante in ambito IVA.

3. Fornitori soggetti all'obbligo dello *Split Payment*

Dal punto di vista dei fornitori, l'art.17-ter non contiene indicazioni di carattere soggettivo, ragion per cui il meccanismo speciale si applica alle cessioni di beni e prestazioni di servizi resi ai predetti enti pubblici da tutti i soggetti passivi IVA.

4. Operazioni escluse dallo *Split Payment*

Le disposizioni dell'art. 17-ter tuttavia non si applicano alle seguenti ipotesi:

- a) operazioni per le quali il soggetto destinatario (*i.e.* il committente) riveste, in base a specifiche disposizioni, lo status di debitore IVA. Sono quindi escluse dal meccanismo speciale dello *Split Payment* le particolari operazioni alle quali, ai sensi degli articoli 17, comma 6, e 74 del DPR 633/1972 l'imposta si applica con il meccanismo dell'inversione contabile, *c.d. reverse charge*. È evidente dunque che quando sussistono i presupposti soggettivi e oggettivi previsti, il meccanismo del *reverse charge* prevale su quello dello *Split Payment*;
- b) prestazioni di servizi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito.

5. Da quando si applica l'obbligo di effettuare lo *Split Payment*

Il Comunicato Stampa del MEF n.7 del 9 gennaio 2015 precisa che il meccanismo dello *Split Payment* ha decorrenza per le fatture emesse dal 1° gennaio 2015 la cui imposta si renda esigibile da tale data in modo da escludere in ogni caso le fatture emesse fino al 31 dicembre 2014.

6. Cenni preliminari sulle conseguenze dell'applicazione dello *Split Payment* nell'ambito delle concessioni di lavori pubblici / appalti di lavori, servizi e forniture

In attesa dell'emanazione dei decreti attuativi, di seguito alcune considerazioni preliminari relative alle conseguenze derivanti dall'applicazione della norma in questione con particolare riferimento a:

- a) imprese concessionarie della costruzione e gestione di opere pubbliche in regime di *project finance* a favore delle quali sia previsto il pagamento di un contributo (a titolo di prezzo in fase di costruzione) o di un canone (in fase di gestione) dall'amministrazione concedente all'impresa concessionaria ai sensi del rapporto concessorio (le "**Imprese Concessionarie**"); ovvero
- b) imprese appaltatrici di lavori o servizi vis-à-vis la PA (di seguito, le "**Imprese Appaltatrici**", e unitamente alle Imprese Concessionarie, le "**Imprese**").

Il presente documento viene consegnato esclusivamente per fini divulgativi.

Esso non costituisce riferimento alcuno per contratti e/o impegni di qualsiasi natura.

Per ogni ulteriore chiarimento o approfondimento Vi preghiamo di contattare:

Milano

Ottaviano Sanseverino

Tel. +39 02 763741
osanseverino@gop.it

Oriana Granato

Tel. +39 02 763741
ogranato@gop.it

Marco Frulio

Tel. +39 02 763741
mfrulio@gop.it

Roma

Milano

Bologna

Padova

Torino

Abu Dhabi

Brussels

Hong Kong

London

New York

www.gop.it

In particolare:

- 1) le Imprese continueranno ad emettere fatture per (i) il pagamento dei contributi/canoni ricevuti in pagamento dalla PA concedente ovvero (ii) il pagamento del prezzo dell'appalto dalla PA committente. In ambedue i casi le fatture dovranno indicare l'IVA che, tuttavia, dovrà essere versata all'Erario direttamente dalla PA che riceve la prestazione; le Imprese riceveranno pertanto i pagamenti dalle PA al netto dell'IVA;
- 2) le Imprese continueranno a versare all'Erario l'IVA riportata sulle fatture ricevute per i lavori oggetto dei singoli SAL. Esse, quindi, si troveranno in una cronica situazione di credito IVA con riferimento a tutte le operazioni effettuate nei confronti delle PA: infatti, i crediti IVA così maturati dalle Imprese non potranno più essere compensati con la componente IVA dovuta dalle PA in relazione al pagamento dei contributi o dei canoni ovvero al pagamento del prezzo dell'appalto;
- 3) l'aggravio finanziario derivante dall'introduzione dello *Split Payment* è parzialmente bilanciato dalla nuova norma sui rimborsi che inserisce i fornitori della PA tra coloro i quali possono chiedere il rimborso del credito IVA (annuale e trimestrale). Tuttavia, in assenza dei decreti attuativi della norma in esame, al momento non è dato conoscere tempi e modalità di tale rimborso, che si auspica sarà in via prioritaria. Qualora i tempi di rimborso fossero medio-lunghi ciò comporterà un aggravamento della tensione finanziaria delle Imprese;
- 4) ai sensi del codice dei contratti pubblici l'entrata in vigore del regime di *Split Payment* rappresenta una norma legislativa che incide sull'equilibrio del piano economico finanziario comportando la necessità della revisione dell'equilibrio (*change in law*) e darebbe pertanto diritto alle Imprese Concessionarie di avviare una procedura di riequilibrio economico-finanziario delle concessioni in essere con le PA concedenti; tale percorso, tuttavia, potrebbe comportare tempi lunghi al fine di addivenire ad una ridefinizione delle condizioni di riequilibrio;
- 5) in applicazione della nuova norma, quindi, le Imprese si troveranno a dovere alternativamente (i) chiedere l'estensione delle esistenti linee di credito IVA¹ / la concessione *ex novo*² (nel caso di Imprese Appaltatrici) di linee di credito IVA, in modo da coprire l'intero ammontare della componente IVA addebitatagli dai propri costruttori / fornitori all'atto del pagamento dei lavori o servizi ovvero (ii) autofinanziarsi per il medesimo maggiore ammontare;
- 6) in ambedue le ipotesi aumenteranno gli oneri finanziari a discapito delle Imprese, con conseguente aumento della componente "mezzi propri" richiesta agli sponsor, ed un conseguente aumento della dimensione della garanzia IVA ove dovuta per il rimborso del relativo credito IVA;
- 7) altre soluzioni finanziarie potranno essere valutate una volta emanati i decreti attuativi e note, quindi, le modalità e tempi di recupero del credito IVA e l'eventuale cedibilità in garanzia del credito IVA nelle more del rimborso. Si potrebbe, per esempio, verificare con gli istituti di credito la strutturazione di linee di credito IVA (aggiuntive rispetto alle attuali linee di credito IVA) di breve termine su base *revolving* dimensionate sul picco massimo di credito IVA ipotizzato in un determinato periodo di tempo tenuto conto dei rimborsi accelerati dei crediti IVA da incassarsi da parte delle Imprese.

¹ Infatti, usualmente, nelle operazioni di finanziamento su base *project finance* le linee di credito IVA sono dimensionate in base al fabbisogno IVA a cui le Imprese Concessionarie devono far fronte al "netto" delle compensazioni IVA che le stesse eseguono su base periodica tra debiti/crediti IVA.

² In ambito di appalti, la PA committente paga a breve termine i SAL relativi ai lavori eseguiti all'Impresa Appaltatrice; pertanto, prima dell'entrata in vigore del regime dello *Split Payment*, le Imprese Appaltatrici non avevano fabbisogno IVA da finanziare.