

I fornitori degli Enti pubblici come “sorvegliati speciali”

Fatturazione elettronica e split payment nei rapporti con la Pubblica Amministrazione

Quando la Pubblica Amministrazione è “parte” del ciclo economico...

Da un lato ci sono le imprese che intrattengono rapporti economici con gli Enti della Pubblica Amministrazione, contribuenti che già si portano appresso le criticità burocratiche legate alla natura pubblica dei loro “clienti”, a cui si devono tristemente aggiungere i noti ritardi nei pagamenti delle proprie competenze (condizione persistente nonostante i numerosi richiami indirizzati al nostro Paese da parte della Commissione Europea).

Dall'altro incalza la perenne esigenza della lotta all'evasione e della necessaria ricerca di “gettito liquido”, entrambe finalità tese a contribuire alla quadratura dei conti pubblici, la quale tuttavia non può sempre passare per un innalzamento delle imposte. Due temi apparentemente distanti (se non antitetici), ma che in realtà trovano un comune denominatore nelle recenti attività di politica fiscale.

Accade infatti che le operazioni economiche in cui la Pubblica Amministrazione interviene come “parte contrattuale”, si prestano a forme di controllo più agevole ed immediato, costituendo un terreno fertile per la sperimentazione ed un monitoraggio più puntuale di nuovi sistemi di digitalizzazione (e delle informazioni che se ne raccolgono) e di nuovi meccanismi di pagamento dei tributi, tanto innovativi quanto singolari,

di Lorenzo Bariselli



Lorenzo Bariselli

se non addirittura bizzarri, i cui risultati, *monitorati da molto vicino*, ne determineranno il successo e la progressiva diffusione, ovvero ne decreteranno l'insuccesso ed il conseguente abbandono.

Ecco quindi che il Legislatore è intervenuto nei rapporti tra soggetti IVA e Pubblica Amministrazione con due distinte novità: da un lato con la generalizzazione dell'obbligo della *fatturazione elettronica* per le operazioni verso la P.A., e dall'altro con l'introduzione del meccanismo dello *split payment*.

Affrontiamo distintamente i due istituti per meglio comprenderne gli aspetti e la portata innovativa.

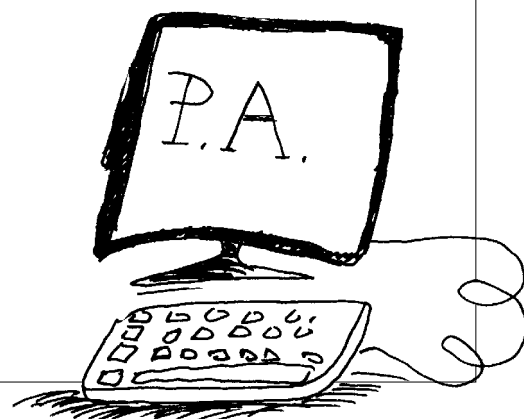
La Fattura Elettronica

In cosa consiste

Per capire esattamente in cosa consiste la fattura elettronica è necessario richiamarsi all'art. 21 del DPR 633/1972, modificato a seguito del recepimento di una Direttiva Comunitaria¹, ed in base al quale “*per fattura elettronica si intende la fattura che è stata emessa e ricevuta in un qualunque formato elettronico; il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all'accettazione da parte del destinatario*”; la norma demanda altresì ad un “*provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate*” che ne determina le modalità, i contenuti e le procedure telematiche della trasmissione.

Premesso ciò, posto che la fatturazione elettronica è una modalità a cui già da tempo i soggetti IVA hanno la facoltà di ricorrere, il Legislatore ne ha statuito l'*obbligo generalizzato* per le operazioni verso la Pubblica Amministrazione.

¹. Direttiva n. 2010/45/UE



A tal fine, l'Agenzia delle Entrate, mediante la Sogei, ha predisposto il c.d. *Sistema di Interscambio* (SDI), che rappresenta il veicolo telematico *obbligato*, attraverso il quale transitano *tutte le fatture elettroniche* indirizzate alla Pubblica Amministrazione.

Naturalmente, sono stati altresì predisposti meccanismi tecnici finalizzati a garantire l'autenticità della fattura alla sua origine, l'*integrità* e l'*inalterabilità* del contenuto, nonché la sua *leggibilità*.

È infine previsto che questi documenti vengano conservati in modalità elettronica, in conformità alle disposizioni previste da apposito Decreto Ministeriale². È bene precisare che la conservazione non deve partire dal momento di "creazione" (o di "avvenuta consegna") del file, bensì entro tre mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi dell'anno in cui la fattura elettronica è emessa. È tra l'altro importante *definire correttamente il momento di "inizio" della conservazione*, perché di detta circostanza deve essere data comunicazione dal fornitore nella propria dichiarazione dei redditi³.

La "calendarizzazione" dell'obbligo
Invero, per dare il tempo agli operatori di attrezzarsi delle dotazioni tecniche necessarie alla corretta esecuzione dell'adempimento, l'obbligo della fattura elettronica verso la PA è stato introdotto "per gradi". La calendarizzazione è stata posta sulla base dell'individuazione degli Enti

pubblici interessati, estendendone progressivamente la platea.

Così, a partire dal 6 dicembre 2013, la fattura elettronica poteva essere volontariamente adottata dai fornitori delle Pubbliche Amministrazioni sulla base di accordi specifici con le stesse. Venne poi introdotto, a partire dal 6 giugno 2014, l'obbligo della fattura elettronica nelle operazioni commerciali verso i *Ministeri*, le *Agenzie Fiscali*, gli *Enti nazionali di previdenza e assistenza sociale*.

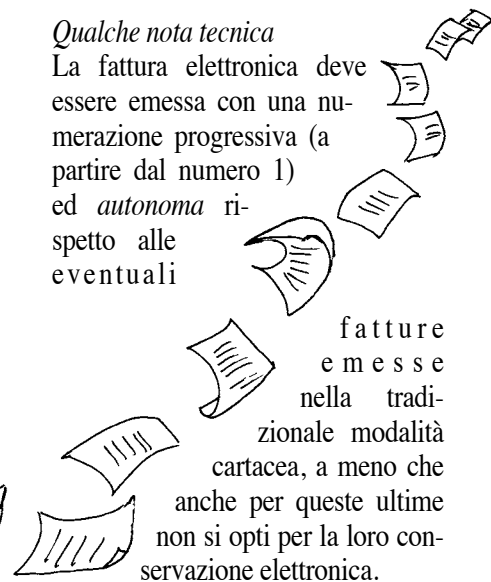
A partire poi dal 31 marzo scorso, l'obbligo è stato esteso alle operazioni con *tutti gli Uffici della Pubblica Amministrazione, comprese le Amministrazioni Locali*.

Infine, a partire dal 30 giugno, alla PA è fatto divieto di procedere al pagamento verso i for-

nitore, anche parziale, fino al ricevimento delle fatture in formato elettronico, stabilendo di fatto l'impossibilità da tale data di emettere fattura in formato cartaceo verso i predetti Uffici.

Qualche nota tecnica

La fattura elettronica deve essere emessa con una numerazione progressiva (a partire dal numero 1) ed *autonoma* rispetto alle eventuali



Il file della fattura deve essere prodotto in formato XML (*eXtensible Markup Language*) e sottoscritto con firma elettronica qualificata o digitale. Nel file deve essere riportato il Codice dell'*Ufficio destinatario*⁴, il *Codice Unico di Pagamento* (CUP) e il *Codice Identificativo di Gara* (CIG).

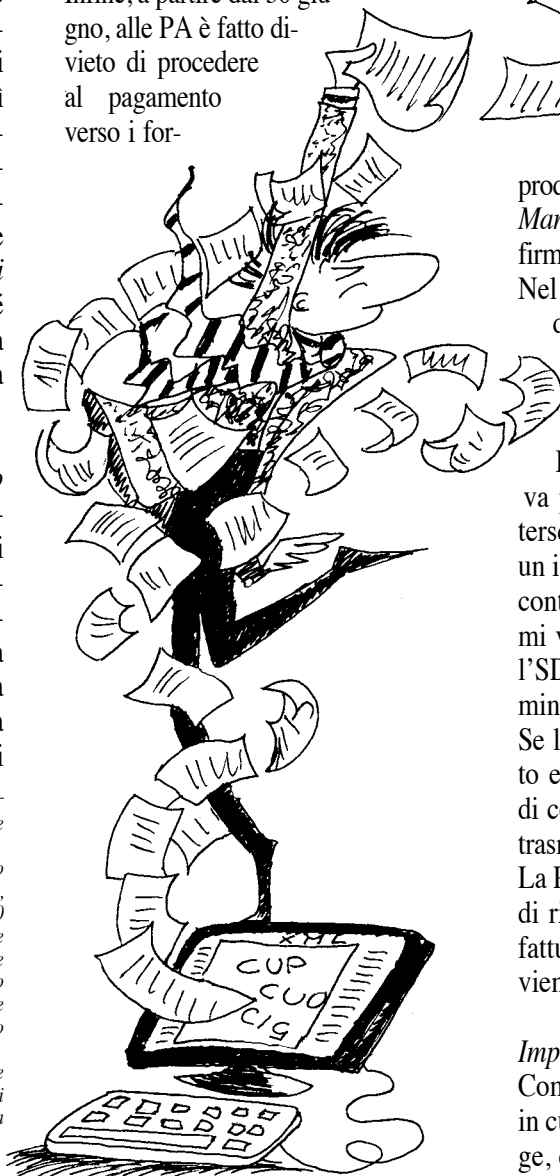
Il documento così predisposto va poi trasmesso al Sistema di Interscambio (SDI), che ne assegna un identificativo ed effettua i dovuti controlli. Nel caso in cui questi ultimi vengano superati positivamente, l'SDI invia il file alla Pubblica Amministrazione destinataria.

Se l'invio va a buon fine, al soggetto emittente è trasmessa la ricevuta di consegna. In caso contrario viene trasmessa la "mancata consegna".

La P.A. trasmette all'SDI la notifica di riconoscimento o di rifiuto della fattura ricevuta, che, a sua volta, viene inoltrata al fornitore.

Impatto sugli operatori

Come del resto avviene in tutti i casi in cui è introdotto un obbligo di legge, è facile intuire come la creazio-



2. Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 17/6/2014

3. Già nel Modello UNICO 2015 è stato predisposto un rigo RS104 per UNICO SC (Società di capitali), RS40 per UNICO SP (Società di persone), ed RS140 per UNICO PF (Persone Fisiche), che deve essere obbligatoriamente compilato per comunicare (codice "2") se nel periodo d'imposta non è stato conservato nessun documento in modalità elettronica, oppure (codice "1") se almeno un documento è stato conservato nella predetta modalità.

4. Il Codice CUP è reperibile nell'elenco appositamente istituito e reperibile al sito www.indicepa.gov.it, i codici CUO e CIG sono forniti direttamente dall'Ufficio della PA destinatario della fattura.

ne e la gestione delle fatture in formato elettronico si prestano ad importanti difficoltà operative, in particolare per i fornitori della PA che non hanno una adeguata inclinazione verso i processi informatici.

Invero, tutte queste operazioni, (compresa la *conservazione decennale* in modalità elettronica), possono essere utilmente affidate a professionisti e/o società di servizi appositamente attrezzate che ne curano in tutto o in parte la corretta esecuzione a costi relativamente contenuti. È comunque bene precisare che le predette società si occupano soltanto degli *aspetti tecnici*, senza entrare nel merito delle informazioni elaborate e della loro legittimità sotto il profilo tributario, elementi dei quali – si sottolinea – il contribuente/fornitore della P.A. rimane unico e solo responsabile.

Lo scenario futuro

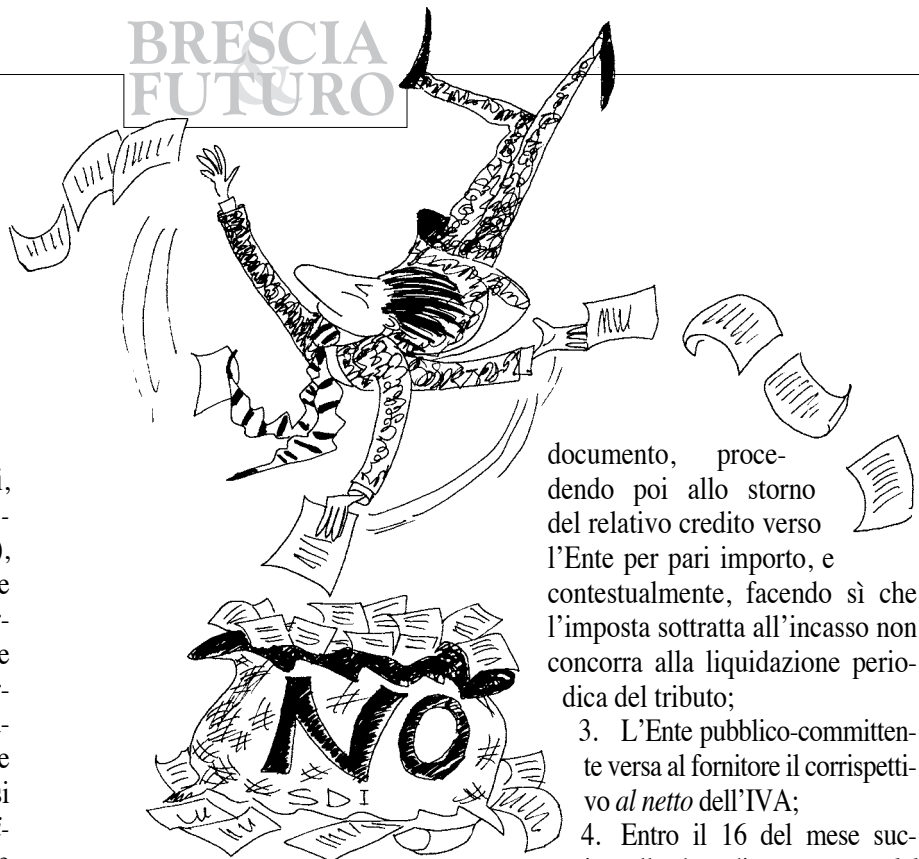
Il successo della fattura elettronica ha già trovato le sue prime importanti conferme. Il recente D.Lgs. 127/2015 ha stabilito, a decorrere dal 2 settembre scorso, la possibilità di emettere la fattura elettronica servendosi del Sistema di Interscambio (SDI) gestito da Sogei a *soggetti diversi dalle Pubbliche Amministrazioni*, con la promessa di significative riduzioni degli adempimenti fiscali obbligatori in favore di coloro che opereranno per l'utilizzo della piattaforma⁵.

Split Payment

Cos'è e come funziona

Oltre alla fatturazione elettronica, per i fornitori che effettuano operazioni verso la Pubblica Amministrazione, il 2015 rappresenta una novità anche in materia di modalità di assolvimento dell'IVA.

Con la Finanziaria 2015, alla "Legge IVA" è stato aggiunto l'art. 17-ter, mediante il quale viene introdotto



un innovativo meccanismo di assolvimento dell'imposta, in base a cui l'IVA deve essere pagata *direttamente* all'Erario da parte del *committente*. In altri termini, con questa modalità, il cliente che riceve la fattura deve scindere in due il pagamento (da cui deriva il termine "scissione dei pagamenti", o *split payment*) procedendo a saldare il fornitore *al netto dell'imposta*, la quale dovrà essere oggetto di un distinto versamento direttamente all'Erario.

La norma in parola prevede che, dal 1° gennaio 2015, il meccanismo debba essere applicato "*per le cessioni di beni/prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli Enti Pubblici [...]*". Si illustrano di seguito gli adempimenti connessi:

1. Il fornitore emette la fattura esponendo, come di consueto l'IVA a titolo di rivalsa ex art. 18;
2. Sul documento deve anche essere indicato l'ammontare dell'IVA a carico dell'Ente pubblico-cliente, e deve essere riportata la dicitura "*scissione dei pagamenti ex art. 17-ter DPR 633/1972*"⁶; essendo comunque debitore d'imposta, il fornitore dell'Ente pubblico dovrà registrare l'IVA assolta sul

documento, procedendo poi allo storno del relativo credito verso l'Ente per pari importo, e contestualmente, facendo sì che l'imposta sottratta all'incasso non concorra alla liquidazione periodica del tributo;

3. L'Ente pubblico-committente versa al fornitore il corrispettivo *al netto* dell'IVA;

4. Entro il 16 del mese successivo alla data di *pagamento del corrispettivo*, l'ente provvede al pagamento dell'imposta all'Erario.

Enti Pubblici interessati

L'articolo di Legge, introduttivo del meccanismo, cita esso stesso gli Enti pubblici destinatari dello *split payment*, che sono:

- Lo Stato
- Gli Organi dello Stato
- La Camere di Commercio
- Gli Enti pubblici territoriali (Comuni, Province, Regioni) e rispettivi consorzi
- Gli Istituti universitari
- Le ASL ed Enti ospedalieri
- Gli Enti pubblici di ricovero e cura con prevalente carattere scientifico;
- Gli Enti pubblici di previdenza e assistenza e di previdenza.

L'Agenzia delle Entrate ha peraltro chiarito che gli Enti pubblici interessati al meccanismo sono gli stessi per i quali i fornitori potevano optare per l'*esigibilità differita dell'imposta*, e che pertanto, ai fini della puntuale

⁵. È previsto l'esonero dalla comunicazione dei clienti-fornitori (spesometro), dalla comunicazione Black list, e dal Mod. Intra limitatamente alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate.

⁶. Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 23/1/2015.

individuazione degli stessi, si può far riferimento alla relativa e consolidata documentazione di prassi ⁷.

È peraltro istituito l'Indice delle Pubbliche Amministrazioni ⁸ al fine di agevolare la puntuale individuazione degli Enti interessati.

Si segnala che la norma non riguarda gli Enti di diritto privato ancorché svolgano funzioni di carattere pubblico quali, ad esempio: gli enti previdenziali privati o privatizzati, le Aziende Speciali, le Agenzie Fiscali, l'INAIL, gli Ordini Professionali, la Banca d'Italia e il CONI.

Se l'Ente pubblico è già debitore d'imposta... il reverse charge "prevale" sullo split payment

La disposizione recita testualmente che lo split deve essere applicato per le operazioni verso gli Enti pubblici che "non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia". La novella, in sé un po' sibillina, è stata in realtà abbondantemente chiarita dalla prassi ⁹, secondo cui la "scissione dei pagamenti" si applica soltanto qualora gli adempimenti IVA non debbano già essere assolti dal committente-Ente pubblico in quanto l'acquisto in sé rientra nel campo di applicazione del reverse charge. Quest'ultima circostanza può verificarsi quando la prestazione effettuata si riferisce alla "sfera commerciale" dell'Ente (basti pensare, ad esempio, a servizi di manutenzione agli

Tabella

Sfera di inerenza dell'operazione per l'Ente pubblico	Debitore d'imposta	Metodo applicato
Sfera istituzionale	Fornitore	Split payment
Sfera commerciale	Committente Ente Pubblico	Reverse charge
Sfera mista istituzionale/commerciale	Entrambi pro-quota L'Ente pubblico deve comunicare la quota parte riferita alla sfera commerciale	Per la sfera istituzionale: Split payment
		Per la sfera commerciale: Reverse charge

impianti idraulici di un acquedotto gestito autonomamente da un Comune, operazione anch'essa recentemente annoverata tra quelle soggette ad inversione contabile).

Invero, gli Enti pubblici, oltre ad operare nell'ambito della propria sfera istituzionale, in casi non infrequenti svolgono anche attività che (almeno ai fini IVA) sono considerate a tutti gli effetti commerciali.

Può peraltro capitare che

la stessa prestazione ricevuta da un Ente possa riferirsi sia alla sfera istituzionale che alla sfera commerciale. Anche in questo caso l'Agenzia ha chiarito che l'Ente pubblico dovrà comunicare al proprio fornitore la quota/parte del servizio acquistato che è destinata alla sfera commerciale, in relazione alla quale sarà da applicarsi il reverse charge.

Si possono così verificare diverse combinazioni, la cui soluzione applicativa è riportata nella tabella in alto.

Altre operazioni escluse dal meccanismo

Il medesimo articolo 17-ter prevede altresì che lo split payment non vada applicato alle operazioni effettuate da lavoratori autonomi che prestano servizi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta sul reddito (ad es. professionisti e agenti di commercio) ¹⁰.

È altresì chiarito che il metodo in parola non trova applicazione in tutti quei casi in cui l'IVA, in forza di regimi speciali, non è esposta in fattura. Si tratta, ad esempio, delle operazioni:

- soggette al regime del margine;
- delle agenzie di viaggio (per la



7. MEF, Circ. 16/2003, Parere Avvocatura di Stato n. 14720/2001;

8. Il link di riferimento è: <http://www.indicepa.gov.it/documentale/index.php>

9.

10. L'Agenzia delle Entrate, in occasione della Circolare 6/E del 19 febbraio 2015, ha definitivamente chiarito che il Legislatore, escludendo i compensi e le prestazioni assoggettati a ritenute alla fonte "a titolo d'imposta sul reddito" faccia riferimento anche alle ritenute "a titolo di acconto", il che esclude di fatto dall'applicazione dello split payment le prestazioni dei professionisti e degli agenti di commercio.

parte determinata con metodo *base da base*);

- delle piccole imprese in *regime di franchigia, forfettario o dei minimi*. È solo il caso infine di ricordare che lo *split payment* è applicabile soltanto alle operazioni documentate da fattura e non anche a quelle certificate da scontrino/ricevuta fiscale.

La prima fase di applicazione

Come anzi detto, lo *split payment*, rientra in quel complesso di norme finalizzate a "sottrarre" dalla disponibilità dei contribuenti il "denaro liquido" legato (e, generalmente, destinato) al pagamento delle imposte.

Rappresenta peraltro una novità assoluta nello scenario comunitario; tant'è che il meccanismo è stato introdotto per un periodo (al momento) limitato di 3 anni, e la cui applicazione è stata sottoposta al vaglio della Commissione Europea.

Nel frattempo, comunque, il benessere europeo è stato ottenuto ¹¹, e le casse dello Stato, in questa prima fase di applicazione hanno già ottenuto significativi risultati positivi ¹².

Del resto, per l'Erario, il beneficio derivante dall'introduzione di queste tipologie di meccanismo è duplice: da un lato, in

effetti, vengono meno alcune condizioni essenziali che si prestano a possibili fenomeni di evasione fiscale; dall'altro, di fatto si riducono in favore dell'Erario i tempi d'incasso dell'imposta, rappresentando un'entrata pressoché immediata a beneficio dei Conti pubblici.

Esiste però l'altro lato della medaglia: questi meccanismi incidono sottraendo una parte della liquidità al sistema economico. In particolare, i fornitori degli Enti Pubblici (le cui risorse finanziarie sono già notoriamente provate dai perenni ritardi nel pagamento accumulati dalla Pubblica Amministrazione), complice il mancato incasso dell'IVA, vedono ulteriormente depauperate le loro disponibilità finanziarie.

A tal fine sono stati introdotti alcuni correttivi tesi a mitigare gli impatti negativi sulle imprese tra cui:

- l'inclusione delle operazioni in *split payment* tra quelle rilevanti ai fini del calcolo dell'aliquota media per la richiesta di



rimborso e/o compensazione del credito IVA maturato trimestralmente; - l'ammissione al rimborso IVA *in via prioritaria* per i contribuenti che effettuano operazioni con questo meccanismo.

Tra fattura elettronica e split payment un connubio "a ostacoli"

Alla luce di quanto sopra illustrato potrebbe sembrare che tra le due novità ora esaminate esista un forte legame. In effetti capiterà molto spesso che, in presenza dei rapporti con la Pubblica Amministrazione, l'applicazione dei due obblighi sia destinata a coesistere.

Ma in realtà non è sempre così. A parte i distinti ed autonomi casi di esclusione sopra esaminati, è infatti bene ricordare che gli Uffici della Pubblica Amministrazione sono ben 46mila, e le norme a cui far riferimento per l'individuazione degli Enti pubblici destinatari dei due provvedimenti sono sì sovrapposte ma *non coincidenti*. Così, ad esempio, nel caso di emissione delle fatture all'INPS ed all'INAIL, per entrambe dovrà essere emessa la *fattura elettronica*, ma per l'INPS il documento dovrà prevedere la *scissione dei pagamenti*, mentre quella emessa all'INAIL *no*. Ecco quindi che la stessa Agenzia delle Entrate ha espresso un condivisibile invito agli operatori a servirsi di volta in volta delle indicazioni fornite dagli Enti destinatari delle fatture, al fine di ridurre drasticamente le possibilità di errore, fatta salva la possibilità, in caso di dubbi sull'applicazione dello *split payment*, di ricorrere, in estrema ratio, all'interpello.

Lorenzo Bariselli
Dottore Commercialista

¹¹. Decisione del Consiglio dell'Unione Europea n. 2015/1401 del 14.07.2015

¹². Nella legge di Stabilità 2015, sotto la voce *split payment* era previsto un incremento di gettito IVA per 988 milioni di euro. Peraltro nei primi otto mesi di applicazione, il "gettito IVA" ha confermato un incremento in linea con le previsioni (+2,3%)

