

## *Fisco e Costruzioni: Le novità 2015*

*A cura di Marco Zandonà  
Direttore Area Fiscalità Edilizia ANCE*

*Udine, 18 maggio 2015*

## *Novità 2015*

### **FOCUS SU...**

- La disciplina fiscale del «*rent to buy*»
- Il nuovo meccanismo dello «*split payment*» nei rapporti con le PA
- L'estensione del «*reverse charge*» ai servizi di pulizia, demolizione, installazione impianti e completamento di edifici

## *LA DISCIPLINA FISCALE DEL «RENT TO BUY»*

---

### *La disciplina fiscale del «rent to buy»*

---

#### **Focus su...**

- Le norme di riferimento
- Le due formule del *«rent to buy»*
- Il vincolo bilaterale all'acquisto/vendita: disciplina fiscale
- Il vincolo unilaterale alla vendita: disciplina fiscale
  - Il *«rent to buy»* di alloggi sociali: le agevolazioni del *«decreto casa»*
- Le altre formule di *«vendita differita»*

## Il «rent to buy»...disciplina di riferimento

### Normativa



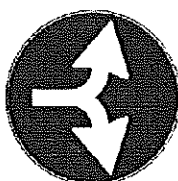
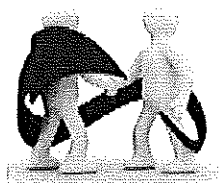
- ✓ **Art. 23 del D.L. 133/2014 convertito con modificazioni in Legge 164/2014**
- ✓ **Artt.6-8 del D.L. 47/2014 convertito con modificazioni in Legge 80/2014**
- ✓ **Artt. 85 e 109 del TUIR-D.P.R. 917/1986**
- ✓ **Artt. 2, 6 e 10 del D.P.R. 633/1972**
- ✓ **Risposta AdE del 13/02/2014 all'O.D.C.E.C. di Monza**
- ✓ **Circolare AdE n.4/E del 19/02/2015**

5

## Il «rent to buy»...tipologie



**«Rent to buy»**  
Contratto che dispone  
l'immediato godimento di un  
immobile, a fronte di un  
canone periodico, e l'impegno  
del venditore e dell'acquirente,  
definito come «vincolante» o  
«opzionale», di trasferire  
successivamente la proprietà  
dell'immobile



**Clausola di trasferimento  
«vincolante» per entrambe le parti**

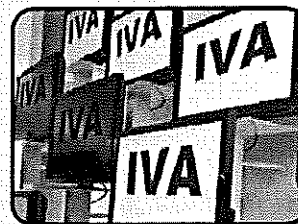
**Fiscalmente:**  
Operazione assimilata ad una  
cessione

**Clausola di trasferimento  
«vincolante» per il venditore ed  
«opzionale» per l'acquirente**

**Fiscalmente:**  
Operazione mista  
locazione+cessione

6

## Il «rent to buy»... con vincolo all'acquisto



Contratto atipico (vendita-locazione), in cui la causa principale è il trasferimento della proprietà dell'immobile, con vincolo per entrambe le parti

Il passaggio della proprietà avviene con il rogito, da stipulare al termine del contratto

Il prezzo di vendita viene immediatamente imputato tra i Ricavi nel CE dell'esercizio (e del periodo d'imposta) in cui è concluso il contratto

(art.109, co.2, DPR 917/1986)

Operazione assimilata alla cessione, per cui l'IVA deve essere versata già al momento della conclusione del contratto

(artt.2 e 6, DPR 633/1972)



- ✓ Tassazione IRES/IRPEF e IVA anticipata alla firma dell'atto originario
- ✓ Ritorno dell'IMU sul fabbricato «merce»

7

## Il «rent to buy»... con opzione all'acquisto



*Contratto che prevede l'immediata concessione del godimento di un immobile, con diritto per il conduttore di acquistarlo entro un termine determinato imputando al corrispettivo del trasferimento la parte di canone indicata*

### DISCIPLINA CONTRATTUALE CON RILEVANZA FISCALE

Art.23, DL  
133/2014  
(Legge  
164/2014)



#### TRASCRIZIONE DEL CONTRATTO (art.2645-bis c.c.)

Efficacia della trascrizione ampliata a tutta la durata contrattuale, sino ad un massimo di 10 anni



#### CANONE PERIODICO

Una quota del canone è imputata all'utilizzo (canone c/uso) e una quota a corrispettivo d'acquisto (canone c/acconto)



#### MANCATO ESERCIZIO OPZIONE D'ACQUISTO

Il concedente deve restituire le quote dei canoni imputate ad acconto prezzo, individuate nel contratto



#### RISOLUZIONE PER INADEMPIMENTO

- Inadempimento conduttore: il concedente trattiene tutti i canoni (salvo diverso accordo) a titolo di penalità
- Inadempimento concedente: il conduttore ha diritto alla restituzione degli acconti più interessi legali

8

## Il «rent to buy»... con opzione all'acquisto



### DISCIPLINA FISCALE SCISSA TRA:

- ① **Fase godimento:** disciplina fiscale della locazione
- ② **Fase acquisto:** disciplina fiscale del trasferimento

CM 4/E/2015  
Risposta AdE  
13 feb 2014

### ① FASE GODIMENTO



### CANONE PERIODICO

Quota utilizzo  
Quota acconto

QUOTA UTILIZZO		QUOTA ACCONTO	
IRES	Ricavi imponibili nei singoli periodi d'imposta come canone di locazione (Art.85, D.P.R. 917/1986)	IRES	Debiti v/Conduttore da tassare al momento del trasferimento (Art. 109, co.2, D.P.R. 917/1986)
IVA	IVA all'atto del pagamento come canone di locazione (Artt.6 e 10, co.1, n.8 D.P.R. 633/1972)	IVA	IVA all'atto del pagamento come acconto prezzo (Artt.6 e 10, co.1, n.8-bis e 8-ter, D.P.R. 633/1972)
REGISTRO	Abitazioni: 200 euro* (o 2% se esente IVA) Strumentali: 1% (esente o imponibile) (Art.5, tariffa, parte I, DPR 131/1986)	REGISTRO	Abitazioni: 200 euro (o 3% se esente IVA) Strumentali: 200 euro (esente o imponibile) (Artt. 40 e 10 della tariffa, parte I, DPR 131/1986)

\* 67 euro se contratto stipulato per scrittura privata non autenticata



- ✓ Tassazione «piena» IRES/IRPEF sui canoni di locazione
- ✓ Ritorno dell'IMU sul fabbricato «merce»

9

## Il «rent to buy»... con opzione all'acquisto



### DISCIPLINA FISCALE SCISSA TRA:

- ① **Fase godimento:** disciplina fiscale della locazione
- ② **Fase acquisto:** disciplina fiscale del trasferimento

CM 4/E/2015  
Risposta AdE  
13 feb 2014

### ② FASE ACQUISTO



### CORRISPETTIVO D'ACQUISTO

TASSAZIONE ROGITO	
IRES	Reddito imponibile = [Prezzo di riscatto + Acconti] - Costo acquisto/costruzione (Artt. 85 e 109, co.2, lett.a, D.P.R. 917/1986)
IVA	Base imponibile = Prezzo di cessione pattuito - Acconti (Artt.6 e 10, co.1, n.8-bis e 8-ter, D.P.R. 633/1972)
REGISTRO	Abitazioni: 200 euro (o 2%-9% se esente IVA) Strumentali: 200 euro (esente o imponibile) (Art.40 DPR 131/1986 e Art.1, tariffa, parte I, DPR 131/1986)
IPOTECARIA CATASTALE	Abitazioni: 400 euro complessivi (o 100 euro complessivi, se esente IVA) Strumentali: 4% complessivo (esente o imponibile)

10

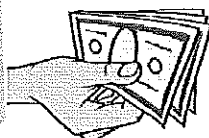
## Il «rent to buy»... con opzione all'acquisto



### MANCATO ESERCIZIO DELL'OPZIONE D'ACQUISTO

*Il concedente deve restituire le quote dei canoni imputate ad acconto prezzo, individuate nel contratto*

Art.23, DL 133/2014  
(Legge 164/2014)  
CM 4/E/2015



### IRES

Nessuna rilevanza fiscale



*Se il concedente trattiene comunque una quota degli acconti, questa rileva come componente positivo di reddito*

### IVA

Variazione in diminuzione per l'ammontare complessivo versato



*Se il concedente trattiene comunque una quota degli acconti, questa deve essere fatturata con aliquota del 22% (come corrispettivo del diritto d'opzione)*

11

## Il «rent to buy»... con opzione all'acquisto



### RISOLUZIONE PER INADEMPIMENTO DEL CONDUTTORE:

*Il concedente trattiene tutti i canoni (salvo diverso accordo) a titolo di penalità*

Art.23, DL  
133/2014  
(Legge 164/2014)  
CM 4/E/2015

### IRES

Gli acconti trattenuti non costituiscono ricavi, ma componenti positivi di reddito

### IVA

Variazione in diminuzione per l'ammontare degli acconti trattenuti, che assumono natura di penalità escluse dal campo d'applicazione dell'IVA (art.15, DPR 633/1972)

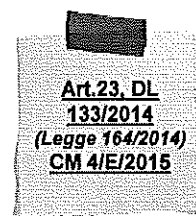
12

## Il «rent to buy»... con opzione all'acquisto



### RISOLUZIONE PER INADEMPIMENTO DEL CONCEDENTE:

*Il conduttore ha diritto alla restituzione degli acconti più gli interessi legali*



### IRES

Nessuna rilevanza fiscale



*Rilevano, come Interessi passivi, gli interessi legali corrisposti al conduttore*

### IVA


**Variazione in diminuzione per l'ammontare complessivo restituito**

13

## Il «rent to buy» di «alloggi sociali»: D.L. 47/2014 (Legge 80/2014)



### Quali sono le condizioni contrattuali del «rent to buy» di «alloggi sociali»?

TIPO DI IMMOBILE	<p>«Alloggio sociale» (D.M. 22 aprile 2008)</p>  <p>«per alloggio sociale si intende l'unità immobiliare adibita ad uso residenziale in locazione permanente, che svolge la funzione di ridurre il disagio abitativo, nei confronti di coloro che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato. Rientrano, tra questi, anche gli alloggi realizzati, o recuperati, da operatori pubblici o privati, con il ricorso a contributi o agevolazioni pubbliche, destinati alla locazione temporanea per almeno 8 anni ed anche alla proprietà»</p>
CARATTERISTICHE DELLA CONVENZIONE	Convenzione di locazione di «alloggio sociale» contenente «clausola di riscatto» dell'unità immobiliare e relative condizioni economiche esercitabile non prima di 7 anni dall'inizio della locazione
CONTRATTI DI LOCAZIONE INTERESSATI	Stipulati successivamente alla data di entrata in vigore del D.L.47/2014 (29 marzo 2014) <i>Giuridicamente, si concludono 2 distinti negozi: un contratto di locazione ed un accordo per l'opzione all'acquisto nel quale viene stabilito il prezzo di riscatto</i>
CLAUSOLE STANDARD DEL CONTRATTO	Da definire con apposito DM del MIT di concerto con il MEF
CHI PUÒ ESERCITARE IL «DIRITTO DI RISCATTO»	Conduttore della locazione di «alloggio sociale», non titolare di diritti di proprietà su altra abitazione adeguata alle esigenze del nucleo familiare
VINCOLO DOPO IL «RISCATTO»	Divieto di rivendita dell'«alloggio sociale» nel 5 anni successivi al «riscatto»

14

## Il «rent to buy» di «alloggi sociali»: D.L. 47/2014 (Legge 80/2014)



### Quali sono le agevolazioni IRPEF per il conduttore?



#### PER IL CONDUTTORE

##### DURANTE LA LOCAZIONE:

- ✓ Possibilità di imputare i corrispettivi pagati in parte in «conto prezzo» ed in parte in «conto affitto»
- ✓ Detrazione IRPEF riconosciuta se l'«alloggio sociale» è adibito ad «abitazione principale», in funzione del reddito imponibile

DURATA AGEVOLAZIONE	Triennio 2014-2016						
MISURA AGEVOLAZIONE	Commisurata al reddito imponibile complessivo del locatore <table border="1"> <thead> <tr> <th>Reddito imponibile complessivo</th><th>Detrazione annua<sup>1</sup></th></tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Inferiore a € 15.493,71</td><td>€ 900</td></tr> <tr> <td>da € 15.493,71 a € 30.987,41</td><td>€ 450</td></tr> </tbody> </table>	Reddito imponibile complessivo	Detrazione annua <sup>1</sup>	Inferiore a € 15.493,71	€ 900	da € 15.493,71 a € 30.987,41	€ 450
Reddito imponibile complessivo	Detrazione annua <sup>1</sup>						
Inferiore a € 15.493,71	€ 900						
da € 15.493,71 a € 30.987,41	€ 450						
<sup>(1)</sup> In caso di contribuente «incapiente» in un periodo d'imposta è ammessa la possibilità di riportare in avanti la parte di detrazione spettante non utilizzata							

15

## Il «rent to buy» di «alloggi sociali»: D.L. 47/2014 (Legge 80/2014)



### Quali sono le agevolazioni IRES/IRPEF e IRAP per il locatore?



#### PER L'IMPRESA LOCATRICE

##### DURANTE LA LOCAZIONE:

- ✓ Detassazione IRPEF/IRES e IRAP del 40% del reddito derivante dai canoni di locazione dell'«alloggio sociale» (subordinata ad approvazione della Commissione Europea)
- ✓ Qualificazione dei corrispettivi ricevuti come canoni di locazione, anche se imputati in conto prezzo

OGGETTO	Locazione di «alloggio sociale» (D.M. 22 aprile 2008) di nuova costruzione od oggetto di interventi di recupero (compresa «manutenzione straordinaria»)
DURATA AGEVOLAZIONE	Fino all'eventuale riscatto per un massimo di 10 anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione/recupero
CONDIZIONI	Approvazione da parte della Commissione Europea

16



## Il «rent to buy» di «alloggi sociali»: D.L. 47/2014 (Legge 80/2014)



### Quali sono le agevolazioni IRPEF/IRES e IRAP per il locatore?



#### PER L'IMPRESA LOCATRICE

##### • SOLO AL RISCATTO:

- ✓ Tassazione IRPEF/IRES e IRAP dei corrispettivi di vendita degli alloggi sociali
- ✓ Credito d'imposta pari alle imposte pagate sulle quote dei canoni di locazione imputati in conto prezzo

#### MODALITÀ ATTUATIVE

Emanazione di un Decreto MIT, di concerto con il MEF, che individua clausole standard dei contratti locativi e di futuro riscatto, tempistiche, modalità di determinazione e fruizione del credito d'imposta

## Il «rent to buy» di «alloggi sociali»: D.L. 47/2014 (Legge 80/2014)



### ...ai fini IVA?



#### PER L'IMPRESA LOCATRICE (C.M. 4/E del 19 febbraio 2015)

##### • DURANTE LA LOCAZIONE: Tassazione IVA per:

- ✓ Corrispettivi percepiti in «conto affitto» ai sensi dell'art.10, co.1, n.8, D.P.R. 633/1972
- ✓ Corrispettivi percepiti in «conto prezzo» ai sensi dell'art.10, co.1, n.8bis, D.P.R. 633/1972

##### • AL RISCATTO: Tassazione IVA per:

- ✓ Prezzo di cessione pattuito al netto di tutti i corrispettivi in «conto prezzo» percepiti durante la locazione ai sensi dell'art.10, co.1, n.8bis, D.P.R.

## Il «rent to buy» di «alloggi sociali»: D.L. 47/2014 (Legge 80/2014)



### Quadro di sintesi : «rent to buy» di «alloggi sociali»

IRRES/IRPEF	IVA
<b>LOCAZIONE: canone complessivo</b> imputato tra i Ricavi del CE di ciascun esercizio di durata della locazione <i>(art.8, co.2, DL 47/2014)</i> <i>(Nella misura del 60% se detassazione parziale – art.6 DL 47/2014- verrà approvata dalla Commissione Europea)</i>	<b>LOCAZIONE: canone</b> fatturato ed <b>assoggettato</b> ad IVA all'atto di ogni singolo pagamento (se locatore non è impresa costruttrice o ristrutturatrice, la locazione è esente IVA e assoggettata a registro) <i>(C.M. 4/E del 19 febbraio 2015)</i>
<b>VENDITA: prezzo di riscatto pattuito</b> (al lordo degli acconti percepiti) imputato tra i Ricavi del CE dell'esercizio (e del periodo d'imposta) in cui è esercitato il diritto di riscatto <i>(art.8, co.3, DL 47/2014)</i>	<b>VENDITA: prezzo di riscatto pattuito</b> (al netto di tutti gli acconti percepiti) fatturato ed <b>assoggettato</b> ad IVA all'esercizio del diritto di riscatto <i>(C.M. 4/E del 19 febbraio 2015)</i>

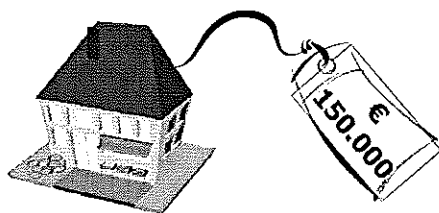


**Regime applicabile per tutte le tipologie di «rent to buy» (vincolo unilaterale o bilaterale all'acquisto/vendita) e per la «vendita con riserva di proprietà», salvo il buon fine della procedura di autorizzazione UE**

**(D.L. 133/2014 «Decreto Sblocca-Italia»)**

19

## Il «rent to buy» di alloggi sociali...esempio di calcolo delle agevolazioni



Costo di costruzione	€ 110.000
Prezzo d'acquisto (bloccato per 7 anni)	€ 150.000
Canone annuo (€ 750 mensili)	€ 9.000
Quota - Acconto prezzo	€ 4.500
Quota - Canone d'uso	€ 4.500
Canone complessivo (per 7 anni)	€ 63.000
Quota - Acconto prezzo	€ 31.500
Quota - Canone d'uso	€ 31.500
Corrispettivo al riscatto	€ 87.000
(tutti i canoni convertiti in acconto prezzo)	(€150.000-€63.000)

20

## Il «rent to buy»... esempio di calcolo delle agevolazioni

PROFILI FISCALI PER L'IMPRESA LOCATRICE		
IRES+IRAP	OGGI	DOMANI (con agevolazioni)
<b>DURANTE LA LOCAZIONE (7 ANNI)</b>	<b>€ 9.891</b>	<b>€ 11.872</b>
Tassazione annuale Quota - Acconto prezzo	-	€ 848 (il 31,4% del 60% di € 4.500)
Tassazione annuale Quota - Canone d'uso	€ 1.413 (il 31,4% di € 4.500)	€ 848 (il 31,4% del 60% di € 4.500)
<b>AL RISCATTO</b>	<b>€ 2.669</b>	<b>(€ 3.267)</b>
Tassazione (Prezzo riscatto + Quota Acconto prezzo) - Costo di costruzione	€ 2.669 [il 31,4% di (€ 87.000 + € 31.500) - € 110.000]	€ 2.669 [il 31,4% di (€ 87.000 + € 31.500) - € 110.000]
Credito d'imposta (Totale imposte pagate sulle Quote - Acconto prezzo corrisposte nei 7 anni di locazione)		(€ 5.936)
<b>TOTALE</b>	<b>€ 12.560</b>	<b>€ 8.605</b>

Rimangono invariati i profili IVA e la detrazione IRPEF riconosciuta al conduttore durante la locazione, se l'«alloggio sociale» è adibito a sua «abitazione principale», spettante in funzione del reddito imponibile

21

## ...Le alternative al «rent to buy»

**VENDESI**  
ma anche  
*affittarsi*

### Le altre formule contrattuali «locazione/vendita»

FATTISPECIE	DEFINIZIONE	IRES/IRPEF	IVA
<b>Vendita con riserva di proprietà (cd «vendita a rate»)</b>	Contratto con cui il compratore acquista la proprietà della cosa con il pagamento dell'ultima rata di prezzo, ma assume i rischi dal momento della consegna. Se il compratore non paga le rate pattuite, il venditore deve restituire le rate rimosse, salvo il diritto ad un equo compenso per l'uso della cosa, oltre al risarcimento del danno (artt. 1523-1526, Codice Civile)	Il prezzo di vendita viene immediatamente imputato tra i Ricavi nel CE dell'esercizio (e del periodo d'imposta) in cui è concluso il contratto  (art. 109, co.2, DPR 917/1986)	Operazione assimilata alla cessione, per cui l'IVA deve essere versata già al momento della conclusione del contratto  (artt. 2 e 6, DPR 633/1972)

#### ASPETTI CRITICI

- Tassazione IRES/IRPEF e IVA anticipata alla firma dell'atto originario, anche se il trasferimento della proprietà non è ancora avvenuto
- Ritorno dell'IMU sul fabbricato «merce»

22

## ...Le alternative al «rent to buy»



### Le altre formule contrattuali «locazione/vendita»

FATTISPECIE	DEFINIZIONE	IRES/IRPEF	IVA
<b>Preliminare con immissione in possesso</b>	Contratto preliminare d'acquisto, in genere trascritto per garantire il promissario acquirente, che prevede il pagamento periodico di acconti e il consenso espresso del proprietario all'immediato utilizzo dell'immobile da parte del futuro acquirente	Acconti costituiscono "debiti verso clienti" (non tassati) da rinviare, fiscalmente, al periodo d'imposta in cui viene stipulato il rogito. Solo in tale esercizio, quindi, verranno complessivamente imputati tra i Ricavi del Conto Economico ed assoggettati a tassazione (art. 109, co.2, DPR 917/1986)	Acconti fatturati ed assoggettati ad IVA all'atto di ogni singolo pagamento (art. 6, DPR 633/1972)
<b>ASPETTI CRITICI</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• obbligo di restituzione degli acconti in caso di mancata stipula del rogito (verrebbe trattenuta solo l'eventuale caparra pattuita in sede contrattuale)</li> <li>• ritorno dell'IMU sul fabbricato «merce»</li> </ul>			

23

## Le «idee in cantiere»



- Deroga alle regole generali di pagamento «anticipato» delle imposte dirette e dell'IVA per tutte le tipologie di «rent to buy»

- Durante la locazione:

CANONE D'USO

- IRES/IRPEF: ESENZIONE PARZIALE
- IVA: FATTURAZIONE E VERSAMENTO

ACCONTI PREZZO

- IRES/IRPEF: «SOSPENSIONE» FINO AL ROGITO
- IVA: FATTURAZIONE E VERSAMENTO

- All'atto del rogito:

«PREZZO» DI RISCATTO

- IRES/IRPEF: TASSAZIONE COME RICAVO
- IVA: FATTURAZIONE E VERSAMENTO

ACCONTI PREZZO

- IRES/IRPEF: TASSAZIONE COME RICAVI

24

# *NUOVO MECCANISMO DELLO «SPLIT PAYMENT» NEI RAPPORTI CON LE PP.AA.*

---

## *Lo «split payment» nei rapporti con le PP.AA.*

---

### *Focus su...*

- Quadro normativo e prassi dell'AdE
- Operatività e decorrenza
- Ambito oggettivo: operazioni assoggettate a «split payment»
- Ambito soggettivo: Pubbliche Amministrazioni coinvolte
- Profili operativi
- Recupero del credito IVA per le imprese

## Quadro normativo e prassi dell'AdE



### Legge di Stabilità 2015: Introduzione dello «split payment»



1. Per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato, degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, degli enti pubblici territoriali e dei 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, delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, degli Istituti universitari, delle aziende sanitarie locali, degli enti ospedalieri, degli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, degli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza, per i quali i suddetti cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto, l'imposta è in ogni caso versata dal medesimo secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

2. Le disposizioni di cui al comma 1 non si applicano ai compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito

## Quadro normativo e prassi dell'AdE



Decreto MEF 23 gen. 2015 (Norme attuative)

Decreto MEF 20 feb. 2015 (Correzioni al DM 23 gen. 2015)

C.M. AdE n.1/E del 9 feb. 2015 (Primi chiarimenti)

C.M. AdE n.15/E del 13 apr. 2015 (Ulteriori chiarimenti)

R.M. AdE n.15/E del 12 feb. 2015 (Cod. Trib. versamento IVA)



- Individuazione delle Amministrazioni pubbliche coinvolte
- Modalità di fatturazione delle operazioni assoggettate a «split payment»
- Modalità di versamento dell'IVA a carico delle PP.AA.
- Rimborso prioritario del credito IVA vantato dai fornitori delle PP.AA.
- Decorrenza dello «split payment»



- Eliminazione riferimento ai requisiti per l'accesso al «Rimborso prioritario» del credito IVA applicati al subappalto nel settore dell'edilizia (DM 22 marzo 2007)

## Quadro normativo e prassi dell'AdE



Decreto MEF 23 gen. 2015 (Norme attuative)

Decreto MEF 20 feb. 2015 (Correzioni al DM 23 gen. 2015)

C.M. AdE n.1/E del 9 feb. 2015 (Primi chiarimenti)

C.M. AdE n.15/E del 13 apr. 2015 (Ulteriori chiarimenti)

R.M. AdE n.15/E del 12 feb. 2015 (Cod. Trib. versamento IVA)



CM 1/E del 9 febbraio 2015  
CM 15/E del 13 aprile 2015

### Chiarimenti su ...

- > Amministrazioni pubbliche coinvolte
- > Operazioni interessate ed escluse dal meccanismo
- > Adempimenti delle imprese fornitrici e delle PA
- > Note di variazione e Regolarizzazione delle fatture
- > Rimborsi
- > Casi Particolari
- > Sanzioni e «clausola di salvaguardia»
- > Decorrenza



RM 15/E del 12 febbraio 2015

### Istituzione Codici Tributo

- > 620E «IVA dovuta dalle PP.AA. – scissione del pagamento art.17-ter del DPR n.633/1972»
- > 6040 «IVA dovuta dalle PP.AA. – scissione del pagamento art.17-ter del DPR n.633/1972»

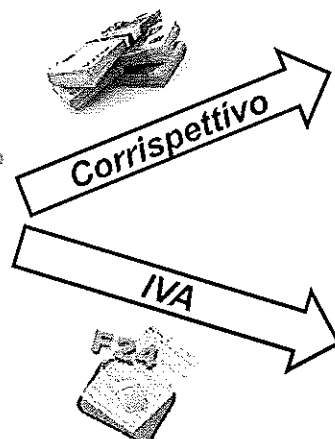
29

## Operatività



### In termini operativi:

**La P.A. committente paga solo il corrispettivo al suo fornitore/appaltatore, mentre versa l'IVA direttamente all'Erario**



FORNITORE/APPALTATORE



ERARIO

## Decorrenza



### Art.1, co.632, legge 190/2014-Stabilità 2015:

*«...Le disposizioni, nelle more del rilascio ... della misura di deroga da parte del Consiglio dell'Unione europea, trovano comunque applicazione per le operazioni per le quali l'imposta sul valore aggiunto è esigibile a partire dal 1 gennaio 2015 ...»*

**MEF**  
CS n.7 del 9 gennaio 2015  
DM 23 gennaio 2015

Il meccanismo si applica alle fatture emesse dal 1 gennaio 2015 e «saldate» dalle PP. AA. dopo tale data

CM 1/E del 9 febbraio 2015  
CM 15/E del 13 aprile 2015



**Niente sanzioni per gli errori di fatturazione commessi prima del 13 aprile 2015**

- ✓ se erroneamente applicato l'ordinario regime IVA, nessuna variazione
- ✓ se erroneamente applicato lo «split payment», occorre variare la fattura e la PA deve corrispondere anche l'IVA

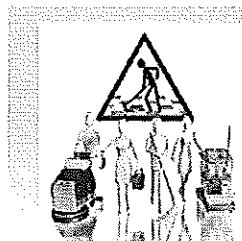
31

## Ambito oggettivo



### Operazioni assoggettate a «split payment»

CM 1/E del 9 feb. 2015  
**Definizione ai fini IVA:**  
**Artt.2-3, DPR 633/1972**



- Cessioni di beni
- Prestazioni di servizi

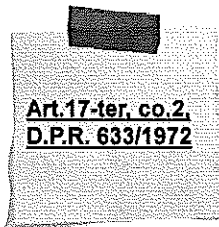
CM 15/E del 13 apr. 2015

**Anche appalti di lavori**  
(seppure nel «codice dei contratti pubblici»-D.Lgs. 163/2006-sono distinti rispetto agli appalti di servizi)

32



## Ambito oggettivo



CM 1/E del 9 febbraio 2015  
CM 6/E del 19 febbraio 2015  
CM 15/E del 13 aprile 2015



### Operazioni escluse da «split payment»

- ❖ prestazioni di servizi i cui compensi sono assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta o d'acconto sul reddito (*art.17-ter, co.2, D.P.R. 633/1972*)
- ❖ operazioni per le quali il fornitore trattiene il corrispettivo spettante, versando alla PA solo le somme eccedenti (es. servizi di riscossione delle entrate)
- ❖ operazioni attestate da ricevuta fiscale, scontrino fiscale e non, o da altra modalità semplificate di certificazione specificatamente previste
- ❖ operazioni assoggettate a regimi IVA «speciali» (es. agenzie di viaggio) o a meccanismi forfettari di determinazione della detrazione (es. pro loco)
- ❖ operazioni assoggettate al regime del «reverse charge»



In caso di acquisto di beni/servizi ad «uso promiscuo», la PA dovrà comunicare al fornitore la quota destinata all'attività commerciale assoggettata a «reverse» e quella destinata alla sfera istituzionale assoggettata a «split»

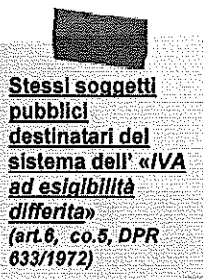
33

## Ambito soggettivo



CM 1/E del 9 feb. 2015  
CM 15/E del 13 apr.2015

### Soggetti pubblici coinvolti



DM 23 gennaio 2015



- Stato, Organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica (comprese Istituzioni scolastiche e Istituzioni per alta formazione artistica, musicale e coreutica – AFAM, Commissari delegati per la ricostruzione a seguito di eventi calamitosi)
- Enti pubblici territoriali e Consorzi tra essi costituiti (comprese Comunità montane, Comunità Isolate e Unioni di Comuni, e Consorzi di bacino Imbrifero montani)
- Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura (comprese Unioni regionali delle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura)
- Istituti universitari (compresi Consorzi universitari costituiti ai sensi dell'art.91, DPR 382/1980)
- Aziende Sanitarie Locali (compresi eventuali Enti pubblici subentrati alle ASL ed agli Enti ospedalieri)
- Enti ospedalieri (esclusi enti ecclesiastici di assistenza ospedaliera)
- Enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico
- Enti pubblici di assistenza e beneficenza (Istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza-IPAB e aziende pubbliche di servizi alla persona-ASP)
- Enti pubblici di previdenza (INPS e Fondi pubblici di previdenza, ad eccezione degli Enti previdenziali privati o privatizzati)



Il meccanismo si applica sia se le PA acquistano beni e servizi nell'ambito dell'attività istituzionale (no soggetti IVA), sia se agiscono nell'ambito di un'eventuale attività commerciale (come soggetti IVA, fatta eccezione per operazioni soggette a «reverse charge»)

34

## Ambito soggettivo



CM 1/E del 9 feb. 2015  
CM 15/E del 13 apr. 2015

### Soggetti pubblici esclusi



- Ordini professionali
- Enti e Istituti di ricerca
- Agenzie Fiscali
- Autorità amministrative Indipendenti (es. *Autorità per le garanzie nelle comunicazioni-AGCOM*)
- Agenzia regionali per la protezione dell'ambiente (ARPA)
- Automobile club provinciali
- Agenzia per rappresentanza negoziale delle PA (ARAN)
- Agenzia per l'Italia digitale (AgID)
- INAIL
- Istituto per lo studio e prevenzione oncologica (ISPO)
- Enti previdenziali non di natura pubblica
- Banca d'Italia
- CONI

*In linea più generale, sono esclusi dal meccanismo tutti gli Enti pubblici economici che operano con un'organizzazione imprenditoriale di tipo privatistico nel campo della produzione e scambio di beni o servizi, anche se di interesse della collettività*



*Devono quindi ritenersi escluse dallo «split payment» tutte le società di diritto privato, anche se a partecipazione pubblica (es. ANAS, ENEL, ENI)*

35

## Ambito soggettivo



CM 1/E del 9 feb. 2015  
CM 15/E del 13 apr. 2015

### Altri Soggetti pubblici



*Per una più puntuale individuazione delle PA coinvolte si può:*

[PA  
?

- far riferimento all'**INDICE DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI (IPA)**

iPA

indicePA.gov.it



- *attenersi alle indicazioni fornite dalle stesse PA cessionarie/committenti, circa la loro riconducibilità ai soggetti pubblici coinvolti*
- *far presentare alla PA cessionaria/committente istanza preventiva di interpello all'AdE (art.11 Legge 212/2000)*

36

## Profili operativi ... la fatturazione



DM 23 gennaio 2015

**Fatturazione ordinaria**  
(art.21, DPR 633/1972)

**Registrazione fattura**  
(artt.23-24, DPR 633/1972)



FORNITORE/APPALTATORE

### Fatturazione operazioni soggette a «split payment»

AFC spa Via Verdi 1 - 00100 Roma			
		Spett.le P.A. ....	
Fattura n.2 del 5 febbraio 2015			
OPERAZIONE	IMPONIBILE	IVA	
		ALIQUOTA	IMPOSTA
Fornitura beni	100	22%	22
Annotazione: «Scissione dei pagamenti» (art.17ter DPR 633/1972)			
TOTALE			100



CM 15/E del 13 apr.2015

La fattura deve essere registrata nel «registro delle fatture emesse» (art.23 DPR 633/1972) e annotata in modo distinto dalle altre (apposita colonna o apposito codice), perché l'IVA in essa esposta non va computata nella liquidazione periodica del fornitore/appaltatore

37

## Profili operativi ... il versamento dell'IVA



DM 23 gennaio 2015



**Tempistica di versamento per le P.P.AA.**  
(art.3 DM 23.01.2015)

### Versamento dell'IVA da parte delle P.P.AA.:

**L'IVA esposta in fattura andrà versata all'Erario direttamente dalle P.P.AA. acquirenti/committenti**

L'imposta diviene esigibile al pagamento dei corrispettivi

L'ente può effettuare l'opzione di anticipare tale momento al momento di ricezione della fattura

A tali operazioni non si applica l'art.6, co.5, DPR 633/1972 («iva ad esigibilità differita»)

38

## Profili operativi ... il versamento dell'IVA



DM 23 gennaio 2015



**Modalità versamento  
per le PP.AA.**  
(art. 4 e 9 DM 23.01.2015)

**Codici Tributo**  
(RM 15/E del 12.02.2015)

### Versamento dell'IVA da parte delle PP.AA.:

*L'IVA esposta in fattura andrà versata all'Eriario  
direttamente dalle PP.AA. acquirenti/committenti*

PP.AA.	MODALITÀ	Cod. TRIB.
Titolare di c/c Banca d'Italia	F24 Enti Pubblici	620E «IVA dovuta dalle PP.AA.- scissione dei pagamenti art. 17- ter del DPR n.633/1972»
Titolare di c/c Banche convenzionate AdE o Poste Italiane	F24	6040 «IVA dovuta dalle PP.AA.- scissione dei pagamenti art. 17- ter del DPR n.633/1972»
PP.AA. diverse dalle precedenti	Direttamente all'entrata del Bilancio dello Stato con imputazione ad un nuovo articolo del Capitolo 1203	



- **Entro 31 marzo 2015:** obbligo delle PP.AA. di accantonare l'IVA dovuta
- **Entro 16 aprile 2015:** obbligo delle PP.AA. di versamento dell'IVA accantonata

39

## Profili operativi ... il versamento dell'IVA



DM 23 gennaio 2015



**Modalità versamento  
per le PP.AA.**  
(art. 5 DM 23.01.2015)

### PP.AA. che operano in veste commerciale:

*Le PP.AA., per gli acquisti commerciali, devono registrare le fatture ricevute e far concorrere l'IVA da «split payment» alla liquidazione mensile*

PP.AA. SOGGETTI PASSIVI IVA
Registrano la fattura nel «registro delle fatture emesse» (art.23 DPR 633/1972) o nel «registro dei corrispettivi» (art.24 DPR 633/1972) e nel «registro degli acquisti» (art.25 PR 633/1972)
Fanno concorrere l'IVA dovuta alla liquidazione periodica del mese di esigibilità o, eventualmente, del relativo trimestre

40

## Profili operativi ... le sanzioni per errata fatturazione



### Regime sanzionatorio



FORNITORE/APPALTATORE



CM 15/E del 13 apr.2015

**Fattura emessa senza annotazione «scissione dei pagamenti»:**

**sanzione amministrativa da 1.032,91 a 7.746,85 euro**  
(art.9, co.1, del D.Lgs. 471/1997)



**Niente sanzioni se il fornitore:**

- ✓ si è attenuto alle indicazioni fornite dalla PA sulla sua riconducibilità, o meno, nell'ambito soggettivo dello «split payment»,
- ✓ ha comunque versato l'imposta, anche se irregolarmente

41

## Profili operativi ... le sanzioni per mancato versamento dell'IVA



### Regime sanzionatorio



DM 23 gennaio 2016

**Sanzioni per le  
P.P.AA.**  
(art.1, co.633 Legge  
190/2014)



**Omesso o tardivo versamento dell'IVA**

**Sanzione  
Amministrativa**

**30% importo non  
versato**

(art.13, D.Lgs.471/1997)

**Riduzione in caso  
di versamento in  
ritardo entro 15gg.**

**1/15 della sanzione  
per ogni giorno di  
ritardo**

42

## Profili operativi ... il credito IVA per le imprese



### Effetti IVA dello «split payment» in capo alle imprese:

*L'impresa continua a pagare l'IVA sui propri acquisti di beni e servizi ma non la riceve più dal cessionario/committente pubblico*

*Questo fa sorgere un elevato credito IVA*



43

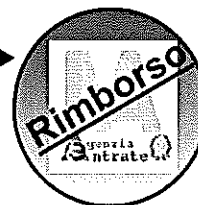
## Profili operativi ... il credito IVA per le imprese



### Utilizzo del credito IVA generato dallo «split payment»



FORNITORE/APPALTATORE



**Prioritario già  
dal 1° trim. 2015**



DM 23 gennaio 2015



**Regole ordinarie,  
compreso il  
limite massimo  
di credito  
compensabile  
pari a 700.000  
euro per anno  
solare**

44



## Profili operativi ... il credito IVA per le imprese



### Rimborso: Credito trimestrale

#### Rimborso credito IVA trimestrale

(art.30, co.3 e art.38-bis, co.2-9, DPR 633/1972)

**Credito IVA maturato nel corso dei primi 3 trimestri di ciascun anno, previa presentazione di apposita istanza-Mod. IVA TR**



**Modalità di richiesta variabile in funzione dell'importo del credito da rimborsare e del contribuente richiedente**

45

## Profili operativi ... il credito IVA per le imprese



### Rimborso: Credito trimestrale

ADEMPIMENTI			
SOGGETTI	IMPORTO	MODALITÀ	TERMINI
TUTTI	Sino €15.000	Mod. IVA TR	Entro ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento
CONTRIBUENTI «VIRTUOSI»	Oltre €15.000	Mod. IVA TR corredato da <u>visto di conformità e dichiarazione sostitutiva di atto notorio</u> per attestare: <u>solidità patrimoniale; continuità aziendale; regolarità versamenti contributivi</u>	
CONTRIBUENTI «NON VIRTUOSI»: - Soggetti in attività da meno di 2 anni - Soggetti a cui sono stati notificati accertamenti con determinate % di differenza tra importi accertati e quelli dichiarati - Soggetti che non presentano visto di conformità o dichiarazione sostitutiva, - Soggetti che chiedono il rimborso dell'IVA per cessazione di attività		Mod. IVA TR Garanzia • <u>fidelizzazione bancaria</u> , • <u>polizza fidelussoria assicurativa</u> • <u>titoli di Stato o garantiti dallo Stato al valore di borsa</u> <u>di durata triennale dalla data di erogazione del rimborso, o, se inferiore, pari al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento</u>	

46

## Profili operativi ... il credito IVA per le imprese



### Rimborso: Credito trimestrale

#### Nuovo Modello IVA-TR 2015

(Provvedimento AdE  
n.2015/39968 del 20  
marzo 2015)



CODICE FISCALE

QUADRI TA - TB - TC  
OPERAZIONI ATTIVE - OPERAZIONI PASSIVE - DETERMINAZIONE DEL CREDITO

Mod. H. [ ]

#### QUADRO TA OPERAZIONI ATTIVE

	IMPONIBILE	%	IMPOSTA
TA1		2	
TA2		4	
TA3		7	
TA4		7,3	
TA5		7,5	
TA6		6,3	
TA7		6,5	
TA8		8,8	
TA9		10	
TA10		11,3	
TA11		37	
TA12	Operazioni imponibili effettuate senza addebito di imposta in base a particolari disposizioni		
TA13	Operazioni effettuate ai sensi dell'articolo 17-ter		

Indicare l'imponibile delle  
operazioni attive effettuate in  
«split payment»

47

## Profili operativi ... il credito IVA per le imprese



### Rimborso: Credito trimestrale

#### Nuovo Modello IVA-TR 2015

(Provvedimento AdE  
n.2015/39968 del 20  
marzo 2015)



CODICE FISCALE

QUADRO TB  
OPERAZIONI PASSIVE - RIMBORSO E/O CONVENIENZA - ALIQUANTI

Indicare «Codice 1»

Mod. H. [ ]

#### Sez. 3 Erogazione rimborso

Erogazione prioritaria<sup>1</sup> Imposta relativa alle operazioni<sup>2</sup> di cui all'articolo 17-ter Esenzione garantita<sup>3</sup>

#### Attestazione condizioni potestative e versamento contributi

Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che sussistono le seguenti condizioni previste dall'articolo 33-bis, terzo comma, lettere a), b) o c):

- ☐ a) il pagamento netto non è dovuto, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento; la consistenza degli imprevisti non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento per operazioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessazioni di aziende o rami di azienda compresi nelle suddette risultanze contabili;
- ☐ b) non risultano cadute nell'anno precedente la richiesta accertati o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale;
- ☐ c) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

Il sottoscritto dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali dell'invio di dichiarazioni mendaci ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.

#### Visto di conformità

108

Codice fiscale del responsabile del CAF.

Codice fiscale del CAF.

Codice fiscale del professionista

Si rilascia il visto di conformità PRIMA DELL'ESPOSIZIONE DEL CALENDARIO DELL'ESPOSIZIONE  
ai sensi dell'art. 35  
del d.lgs. n. 241/1997

Sottoscrizione organo di controllo

Suggerito Codice fiscale

Alternativa all'apposizione del visto di conformità

Dichiarazione sostitutiva dell'atto di  
notorietà resa con sottoscrizione del  
riquadro, fermo restando l'obbligo di  
conservazione dell'originale (+ copia  
del documento d'identità del  
contribuente) ed esibizione su  
richiesta dell'AdE

Visto di conformità apposto  
direttamente nel riquadro riservato al  
responsabile del CAF o al  
professionista che lo rilascia

48



## Profili operativi ... il credito IVA per le imprese



### Rimborso: Credito annuale

#### Rimborso credito IVA annuale

(art.30, co.3 e art.38-bis,  
co.1 e 3-9, DPR 633/1972)

**Credito IVA che emerge dalla dichiarazione IVA annuale presentata entro il 28 febbraio dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento**



Modalità di richiesta variabile  
in funzione dell'importo del  
credito da rimborsare e del  
contribuente richiedente

49

## Profili operativi ... il credito IVA per le imprese



### Rimborso: Credito annuale

ADEMPIMENTI			
SOGGETTI	IMPORTO	MODALITÀ	TERMINI
TUTTI	Sino €15.000	Dichiarazione IVA	Entro il 28 febbraio dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento
CONTRIBUENTI «VIRTUOSI»	Oltre €15.000	Dichiarazione IVA corredata da <u>visto di conformità</u> e dichiarazione <u>sostitutiva di atto</u> notorio per attestare: <u>solidità</u> patrimoniale; <u>continuità aziendale</u> ; regolarità versamenti contributivi	
CONTRIBUENTI «NON VIRTUOSI»: - Soggetti in attività da meno di 2 anni - Soggetti a cui sono stati notificati accertamenti con determinate % di differenza tra importi accertati e quelli dichiarati - Soggetti che non presentano visto di conformità o dichiarazione sostitutiva, - Soggetti che chiedono il rimborso dell'IVA per cessazione di attività		Dichiarazione IVA Garanzia • <u>fidelizzazione bancaria</u> , • <u>polizza fidejussoria assicurativa</u> • <u>titoli di Stato o garantiti dallo Stato</u> al valore di borsa di durata triennale dalla data di erogazione del rimborso, o, se inferiore, pari al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento	

## Profili operativi ... il credito IVA per le imprese



### Rimborso PRIORITARIO

**Art.8 DM 23 gennaio 2015**

Tra i soggetti ammessi all'erogazione «prioritaria» dei rimborsi IVA sono compresi anche i «soggetti passivi [IVA] che effettuano operazioni nei confronti delle pubbliche amministrazioni di cui all'art.17ter [del DPR 633/1972]»

#### Rimborso credito prioritario

(art. 1, co.630, Legge 190/2014 e art.8 DM 23 gennaio 2015)

#### Condizioni del rimborso prioritario

(art.1 DM 20 febbraio 2015)

Modifiche all'art.8 DM 23 gen. 2015 (DM 20 febbraio 2015)  
Eliminazione del rinvio all'art.2 del DM 22 marzo 2007 che subordina il rimborso prioritario alle seguenti condizioni:

- a) esercizio dell'attività da almeno tre anni
- b) Credito IVA chiesto a rimborso  $\geq$  € 10.000 in caso di rimborso annuale ed  $\geq$  € 3.000 in caso di rimborso trimestrale
- c) Credito IVA chiesto a rimborso  $\geq$  al 10% dell'importo complessivo dell'imposta assolta sugli acquisti effettuati nell'anno o nel trimestre a cui si riferisce il rimborso

#### APPLICAZIONE:

- presupposto del rimborso = «*aliquota media*» sulle operazioni attive inferiore a quella delle operazioni passive
- entro ammontare complessivo dell'IVA applicata sulle operazioni soggette a "scissione dei pagamenti"
- a partire dalle richieste di rimborso relative al I trimestre dell'anno d'imposta 2015

51

## Profili operativi ... il credito IVA per le imprese



### Rimborso: Credito trimestrale

#### Nuovo Modello IVA-TR 2015

(Provvedimento AdE n.2015/39968 del 20 marzo 2015)



CODICE FISCALE

QUADRO TD  
PRESUPPOSTI - RIMBORSO E/O COMPENSAZIONE - ALTRI DATI

Mod. IR

Indicare «Codice 6»

Sez. 3

Erogazione  
rimborso

Erogazione prioritaria<sup>1</sup>

Imposta relativa alle operazioni<sup>2</sup>  
di cui al credito 17-ter

Esere garanzia<sup>3</sup>

Indicare ammontare dell'imposta applicata su operazioni attive effettuate in «split payment»

## Profili operativi ... il credito IVA per le imprese



### Compensazione: Credito trimestrale

#### Compensazione credito IVA trimestrale

(art.17, DLgs 241/1997,  
art.8, co.3,  
DPR.542/1999)

**Credito IVA maturato nel corso dei primi 3 trimestri di ciascun anno, previa presentazione di apposita istanza-Mod. IVA TR**

Sez. 2  
Rimborso e/o  
compensazione

TD6 IMPORTO DI CUI SI CHIEDE IL RIMBORSO

TD7 IMPORTO DA UTILIZZARE IN COMPENSAZIONE

Indicare importo del  
credito chiesto a  
rimborso

Indicare importo del  
credito utilizzato in  
compensazione



**Termini per la  
compensazione variabili in  
funzione dell'importo del  
credito**

53

## Profili operativi ... il credito IVA per le imprese



### Compensazione: Credito trimestrale

ADEMPIMENTI	IMPORTO CREDITO	TERMINI PER LA COMPENSAZIONE CON F24
<b>Mod. IVA TR</b> Entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento (30 aprile, 31 luglio, 31 ottobre)	Sino € 5.000	Subito dopo la presentazione del Mod. IVA TR
	Oltre € 5.000	Dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione del Mod. IVA TR (dal 16 maggio, 16 agosto, 16 novembre)



**Limite dei 5.000 euro da considerarsi come limite massimo  
dell'anno (= somma dei 3 trimestri di riferimento)**

## Profili operativi ... il credito IVA per le imprese

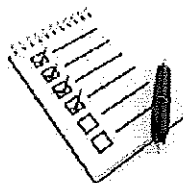


**Compensazione: Credito annuale**

**Compensazione  
credito IVA annuale**

(art.17, DLgs 241/1997,  
art.8, co.3,  
DPR.542/1999)

**Credito IVA che emerge dalla dichiarazione IVA annuale presentata entro il 28 febbraio dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento**



**Termini per la  
compensazione variabili in  
funzione dell'importo del  
credito**

55

## Profili operativi ... il credito IVA per le imprese



**Compensazione: Credito annuale**

ADEMPIMENTI	IMPORTO CREDITO	TERMINI PER LA COMPENSAZIONE CON F24
Dichiarazione annuale IVA entro il 28 febbraio dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento (es. Dichiarazione IVA 2016, relativa al periodo 2015, da presentare entro il 28 feb. 2016)	Sino € 5.000	Dal 1 gennaio dell'anno di presentazione della Dichiarazione annuale (es. Credito IVA 2015 compensabile dal 1 gennaio 2016)
	Oltre € 5.000	Dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della Dichiarazione IVA annuale (es. Credito IVA 2015 compensabile dal 16 marzo 2016)



Se l'importo del credito IVA annuale supera i 15.000 euro, la Dichiarazione annuale Iva deve essere corredata dal "visto di conformità" da parte di un professionista abilitato, o dalla sottoscrizione della stessa Dichiarazione da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile sulla società (revisore contabile o società di revisione)

56

## Casi particolari



## CASI PARTICOLARI

NOTE DI  
VARIAZIONE

- Note di variazione in aumento (art.26, co.1, DPR 633/1972): sempre in «split payment»
- Note di variazione in diminuzione (art.26, co.2-3, DPR 633/1972):
  - ✓ fattura originaria in «split payment»: nota di variazione in «split payment»
  - ✓ fattura originaria con regole ordinarie: nota di variazione con regole ordinarie, fatta salva la possibilità di applicare lo «split payment» anche in questo caso

57

## Casi particolari



## CASI PARTICOLARI

VERIFICA EX  
ART.48-BIS, DPR  
602/1973

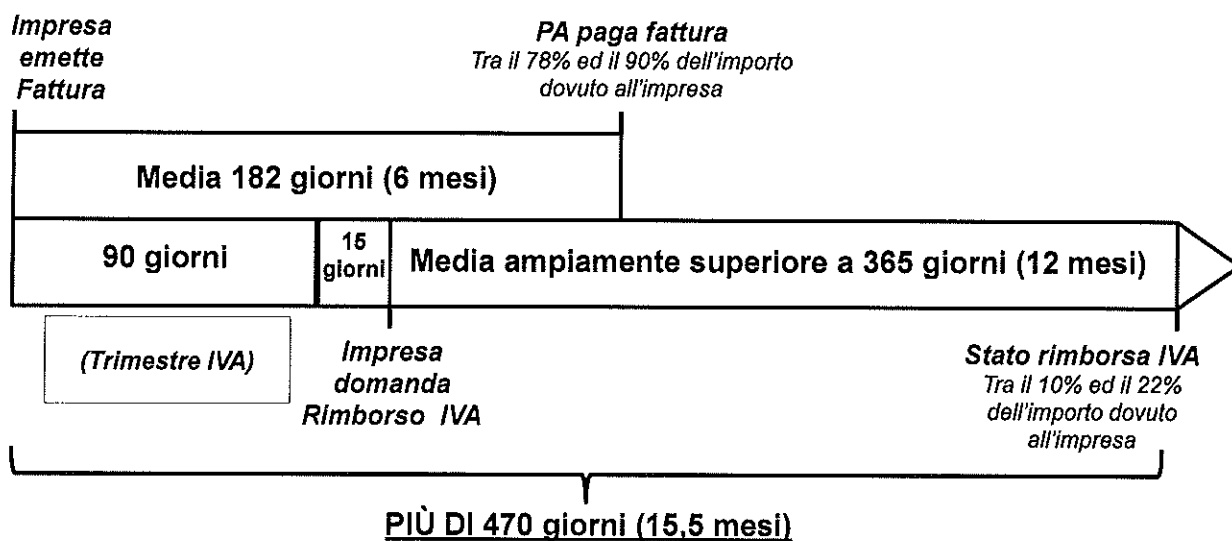
Possibilità della PA di sospendere il pagamento al fornitore di importi superiori a 10.000 euro, calcolati AL NETTO dell'IVA, in caso di cartelle di pagamento definitive di ammontare almeno pari a tale importo

## DURC NEGATIVO

In caso di DURC negativo, la PA provvede all'«intervento sostitutivo» per l'importo dell'imponibile della fattura AL NETTO dell'IVA

58

## Effetto dello «split payment» sul pagamento delle fatture



### IN SINTESI

Con lo *split payment*, le imprese italiane del settore dei lavori pubblici riceveranno il pagamento:

- di un importo che varia tra il 78% ed il 90% dell'importo dovuto dopo circa 6 mesi
- di un importo che varia tra il 10% ed il 22% dell'importo dovuto dopo più di 15 mesi

## «split payment» - profili comunitari



- ✓ «Split payment is a late payment»
- ✓ «Think State first»
- ✓ Violazione del «Principio di proporzionalità» delle deroghe alla Direttiva IVA

# *ESTENSIONE DEL «REVERSE CHARGE»*

---

## *Estensione del «reverse charge»*

---

### *Focus su...*

- Norma di riferimento e prassi dell'AdE
- Ambito soggettivo e tipologie contrattuali
- Ambito oggettivo: definizione di «edificio» e prestazioni interessate
- Casi particolari affrontati dell'AdE
- Esempi pratici
- Profili operativi e Clausola di salvaguardia
- Conseguenze del meccanismo per le imprese fornitrici dei servizi

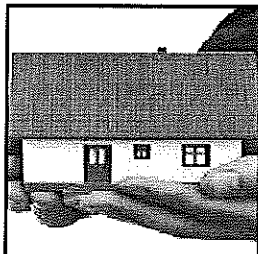
## Estensione del «reverse charge»

**BEVERSE**

### ESTENSIONE DEL «REVERSE CHARGE»:

Riferimento normativo e Prassi dell'AdE

Art.17, co.6, lett.a-ter  
D.P.R. 633/1972  
(introdotta da art.1,  
co.629, lett.a, n.2,  
L.190/2014)



Estensione del «reverse charge» ad alcuni servizi relativi agli edifici

- pulizia
- demolizione
- installazione impianti
- completamento



CM 14/E del 27 marzo 2015

#### Chiarimenti su ...

- > **Soggetti Interessati**
- > **Tipologie contrattuali**
- > **Definizione di «edificio»**
- > **Nuove prestazioni sugli edifici assoggettate al «reverse»**
- > **Casi particolari**
- > **Clausola di salvaguardia**

63

## Estensione del «reverse charge»

**BEVERSE**

### ESTENSIONE DEL «REVERSE CHARGE»

#### Dal 2007

• SUBAPPALTATORE

SI REVERSE  
CHARGE

tutte le attività riconducibili alla  
Sezione F dell'ATECO 2007

NO REVERSE  
CHARGE

• APPALTATORE

• COMMITTENTE

#### Dal 2015

• SUBAPPALTATORE

SI REVERSE  
CHARGE

tutte le attività riconducibili alla  
Sezione F dell'ATECO 2007

SI REVERSE  
CHARGE

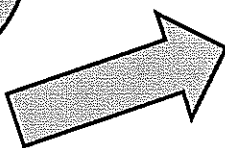
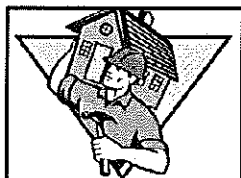
• APPALTATORE

attività di pulizia, demolizione, installazione  
impianti e completamento

• COMMITTENTE

64



**Estensione del «reverse charge»****BEVERGE****SOGGETTI E CONTRATTI****Qualsiasi tipologia di contratto**

- Appalto
- Subappalto
- Contratto d'opera



CM 14/E del 27 mar. 2015



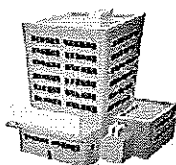
**ESCLUSA la  
fornitura di beni  
con posa in opera  
accessoria**

65

**Estensione del «reverse charge»****BEVERGE****PRESTAZIONI:**

CM 14/E/2015

Si deve considerare la classificazione ATECO,  
limitatamente alle attività relative agli edifici

**Ar.2, D.Lgs. 192/2005 – «EDIFICIO»:**

«sistema costituito dalle strutture edilizie esterne che delimitano uno spazio di volume definito, dalle strutture interne che ripartiscono detto volume e da tutti gli impianti e dispositivi tecnologici che si trovano stabilmente al suo interno; la superficie esterna che delimita un edificio può confinare con tutti o alcuni di questi elementi: l'ambiente esterno, il terreno, altri edifici; il termine può riferirsi a un intero edificio ovvero a parti di edificio progettate o ristrutturate per essere utilizzate come unità immobiliari a sé stanti»



Esclusi immobili diversi da edifici (es. terreni, parti del suolo, parcheggi, piscine, giardini, salva l'ipotesi in cui facciano parte integrante dell'edificio)



ATECO 2007

**Prestazioni di servizi di pulizia (codice ATECO 81.2), demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici (codice ATECO 43, edilizia specializzata)**

66

**Estensione del «reverse charge»****BEVERGE****ELENCO PRESTAZIONI**

ATECO 2007

Pulizia	81.21.00	Pulizia (non specializzata) di edifici
	81.21.02	Altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali
Demolizione	43.11.00	Demolizione
Impianti	43.21.01	Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione)
	43.21.02	Installazione di impianti elettronici (inclusa manutenzione e riparazione)
	43.22.01	Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione
	43.22.02	Installazione di impianti per la distribuzione del gas (inclusa manutenzione e riparazione)
	43.22.03	Installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione)
	43.29.01	Installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili
	43.29.02	Lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni
	43.29.09	Altri lavori di costruzione e installazione n.c.a. (limitatamente alle prestazioni relative ad edifici)

**Estensione del «reverse charge»****BEVERGE****ELENCO PRESTAZIONI**

ATECO 2007

Completamento	43.31.00	Intonacatura e stuccatura
	43.32.01	Posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate
	43.32.02	Posa in opera di infissi, arredi, pareti mobili e simili
	43.33.00	Rivestimento di pavimenti e di muri
	43.34.00	Tinteggiatura e posa in opera di vetri
	43.39.01	Attività non specializzate di lavori edili (muratori)
	43.39.09	Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a.



CM 14/E/2015

**OK all'ANCE ...****43.12 - preparazione del cantiere****(In quanto più che altro riferibile alla fase propedeutica alla costruzione e non a quella di completamento)**

**Estensione del «reverse charge»****BEVEBZE****CONTRATTI UNICI A PRESTAZIONI COMPLESSE**

CM 14/E/2015

**OK all'ANCE ...**

Se le prestazioni (pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento degli edifici) sono comprese in un unico contratto di appalto avente ad oggetto la costruzione dell'edificio o un intervento di restauro e risanamento conservativo o di ristrutturazione edilizia (art.3, co.1, rispettivamente, lett. c-d, DPR 380/2001), non si deve procedere a scomporre l'operazione oggetto del contratto, per individuare le singole prestazioni assoggettabili al reverse

Il reverse si applicherà solo alle singole prestazioni affidate a terzi in subappalto



In tutti gli altri casi, invece, anche in presenza di un contratto unico, avente ad oggetto, ad esempio, interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria, si dovrà scomporre l'operazione, per individuare le singole prestazioni da assoggettare a «reverse charge»

69

**Estensione del «reverse charge»****BEVEBZE**

CM 14/E/2015

**CASI PARTICOLARI**

**STRUTTURE  
ASSOCIATIVE  
CONSORTILI**

Se il Consorzio fattura le prestazioni rese nei confronti del committente in regime di "inversione contabile" (es. appalto per tinteggiatura di edificio), anche le singole consorziate adottano lo stesso regime in sede di fatturazione delle prestazioni da loro effettuate al Consorzio

**SERVIZI  
«PROMISCUI» RESI  
AD ENTE NON  
COMMERCIALE**

In presenza di servizi resi ad un Ente non commerciale che svolge anche attività economica (es. tinteggiatura dell'edificio utilizzato dall'Ente per entrambe le attività), occorre distinguere la quota del servizio relativa all'attività commerciale, poiché solo su questa deve applicarsi il «reverse charge»

LA RIPARTIZIONE DEVE AVVENIRE IN BASE AD UN CRITERIO OGGETTIVO (es. mq del fabbricato utilizzati per l'attività commerciale dell'Ente)

70

**Estensione del «reverse charge»****BEVEBZE****CASI PARTICOLARI****RAPPORTO TRA  
«REVERSE» E  
«SPLIT PAYMENT»**

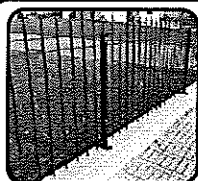
In presenza di un Ente pubblico che, oltre all'attività istituzionale, svolge anche attività commerciale, occorre distinguere:

- la quota del servizio relativa all'attività commerciale, da assoggettare a «reverse charge»
  - la quota del servizio relativa all'attività istituzionale, da assoggettare a «split payment»
- Il «reverse charge», infatti, prevale sullo «split payment»*

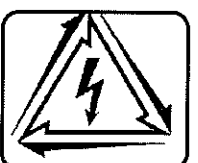
**«IVA PER CASSA»**

Anche l'applicazione del «reverse charge» alle nuove fattispecie esclude l'operatività del sistema dell' «IVA per cassa», in quanto non applicabile ad operazioni assoggettate ad IVA secondo regole particolari (quali quelle connesse al «reverse charge»)

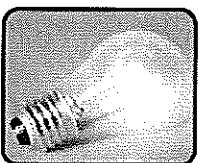
71

**Estensione del «reverse charge»****BEVEBZE****ESEMPI PRATICI****Manutenzione recinzione della sede aziendale**

- NO «reverse charge», perché lavoro non relativo ad edificio

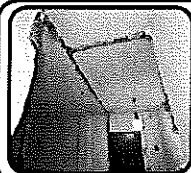
**Riparazione guasto all'impianto elettrico**

- SI «reverse charge», senza scorporo dei componenti usati per la manutenzione

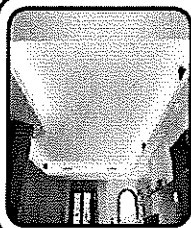
**Manutenzione periodica «ordinaria» all'impianto di illuminazione**

- SI «reverse charge», senza scorporo dei componenti usati per la manutenzione

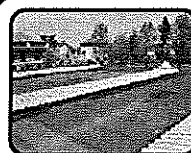
72

**Estensione del «reverse charge»****BEVERGE****ESEMPI PRATICI****Accorpamento di 2 vani in un ufficio**

- Applicazione «reverse charge» solo per le lavorazioni riconducibili alle categorie ATECO 2007 interessate dall'art.17, co.6, lett. a ter, DPR 633/1972, perché trattasi di intervento di «manutenzione straordinaria»

**Realizzazione di controsoffittature in subappalto per nuova costruzione**

- SI «reverse charge» tra subappaltatore e appaltatore ex art.17, co.6, lett.a, DPR 633/1972, a prescindere dalla circostanza che la lavorazione rientri tra le attività in «reverse»
- NO «reverse charge» tra appaltatore e committente, perché trattasi di intervento di «nuova costruzione»

**Isolamento ed impermeabilizzazione dei muri di un capannone**

- NO «reverse charge», poiché lavori esclusi dalle applicazione del meccanismo

73

**Estensione del «reverse charge»****BEVERGE****MODALITÀ OPERATIVE E  
CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA**

- ✓ il prestatore emette fattura senza applicazione dell'IVA, indicando la norma che lo esenta dall'applicazione dell'imposta



- ✓ il committente integra la fattura ricevuta con l'indicazione dell'aliquota IVA e dell'imposta dovuta, e la registra sia nel registro delle fatture emesse (art.23 del D.P.R. 633/1972), sia in quello degli acquisti (art.25 del citato D.P.R 633/1972)



CM 14/E del 27 marzo 2015

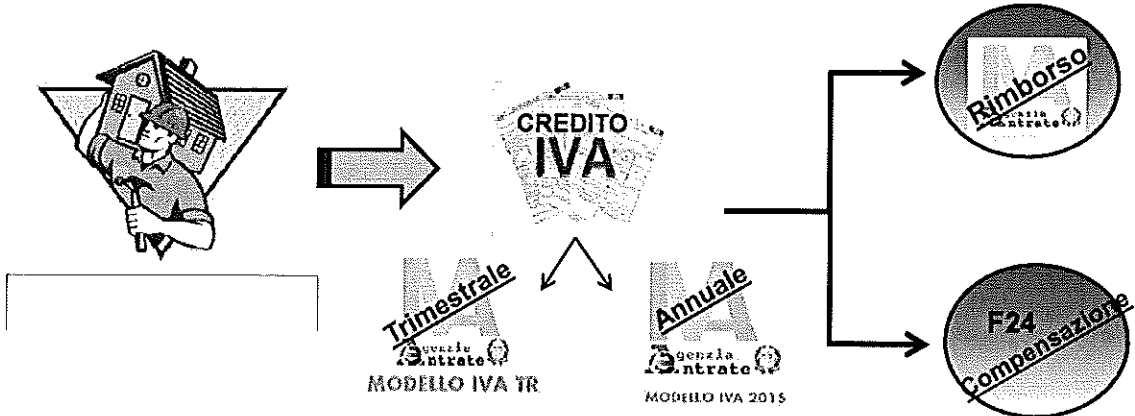
**Clausola di salvaguardia****Niente sanzioni per gli errori di fatturazione commessi sino al 27 marzo 2015**

74

## Estensione del «reverse charge»

**BEVERZE**

**CONSEGUENZE PER IL PRESTATORE**



**NO rimborso prioritario del credito IVA derivante dall'applicazione del «reverse charge» alle nuove fattispecie**

75

## Estensione del «reverse charge»

**BEVERZE**



**Rimborso/Compensazione: Credito trimestrale**

**Nuovo Modello  
IVA-TR 2015**

(Provvedimento AdE  
n.2015/39968 del 20  
marzo 2015)



COEFFICIENTE FISCALE

QUADRI TA - TB - TC  
OPERAZIONI ATTIVE - OPERAZIONI PASSIVE - DETERMINAZIONE DEL CREDITO

Mod. N.

QUADRO TA  
OPERAZIONI ATTIVE

TA1  
TA2  
TA3  
TA4  
TA5  
TA6  
TA7  
TA8  
TA9  
TA10  
TA11

Operazioni per le quali si è verificata l'esigibilità dell'imposta,  
dovuta per aliquota o per percentuale di compensazione

IMPONIBILE	€	IMPOSTA
2		
4		
7		
2.5		
2.5		
5.3		
5.3		
5.3		
10		
12.3		
32		

Indicare l'imponibile delle  
operazioni attive effettuate in  
«reverse charge»

TA12 Operazioni imponibili effettuate senza addebito d'imposta  
in base a coefficienti di ripartizione

TA13 Operazioni effettuate ai sensi dell'articolo 17-ter

76