

WINKLER & SANDRINI

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti - Revisori Contabili

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

Dr. Peter Winkler
Dr. Stefan Sandrini
Dr. Stefan Engele

Dr. Martina Malfertheiner
Dr. Verena Klausner
Rag. Stefano Seppi
Dr. Andrea Tinti

Dr. Oskar Malfertheiner
Dr. Alfredo Molinari
Dr. Massimo Moser

Mitarbeiter - Collaboratori
Dr. Karoline de Monte

Dr. Matthias Sepp

Circolare

numero:	17i
del:	2015-02-12
autore:	Rag. Stefano Seppi Dr. Peter Winkler

A tutti gli enti pubblici e a tutti i clienti, che emettono Fatture nei confronti di enti pubblici

IVA: "Split payment" - Decreto Ministeriale attuativo e chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

Come abbiamo già avuto modo di informare in una nostra precedente circolare¹, la legge Finanziaria 2015 ha introdotto un innovativo metodo di versamento dell'IVA, c.d. "split payment"², per le cessioni di beni / prestazioni di servizi effettuate nei confronti di Enti pubblici che non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia IVA (*reverse charge*).

Con una modifica al Testo Unico dell'IVA³, è ora previsto che gli Enti pubblici sopra precisati sono tenuti "in ogni caso" a versare l'IVA agli stessi addebitata direttamente all'Erario e non al fornitore (cedente / prestatore), entro termini e con modalità che saranno stabiliti da un apposito Decreto.

Nel corso dei consueti incontri di inizio anno l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti sull'applicazione dello split payment, in data 03.02.2015 è stato pubblicato il D.M.⁴ contenente le modalità attuative del nuovo metodo di versamento dell'IVA ed infine è stata emanata una circolare con ulteriori chiarimenti al riguardo⁵.

Vale la pena di ricordare che è stato definitivamente chiarito che non soggiaciono al meccanismo dello split payment tutte quelle prestazioni di servizi per le quali è prevista una ritenuta alla fonte sia a titolo d'acconto che di imposta (es. prestazioni professionali, provvigioni degli agenti).

Di seguito nel dettaglio le ulteriori precisazioni.

1 Ambito soggettivo - specificazione dei soggetti interessati

Il testo di legge⁶ reca un'elencazione dei soggetti destinatari della disciplina in esame di uguale contenuto rispetto a quella che ha ad oggetto l'applicabilità dell'esigibilità differita dell'IVA all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi⁷.

Ma mentre l'esigibilità differita ha natura di norma speciale avente carattere agevolativo e na-

1 Vedasi ns. circolare nr. 4/2015

2 Art. 1, comma 629, lett. b), L. 190/2014

3 Nuovo art. 17-ter, DPR n. 633/72

4 Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 23 gennaio 2015, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale serie generale nr. 24 del 03.02.2015

5 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 1/E del 09.02.2015

6 Art. 1, comma 629, lett. b), L. 190/2014

7 Art. 6, comma 5, secondo periodo, DPR n. 633/1972

tura derogatoria rispetto ai principi ordinari dell'IVA e pertanto non è possibile effettuare interpretazioni estensive della norma che la prevede, lo split payment persegue la finalità di arginare l'evasione da riscossione dell'IVA, nell'ambito delle cessioni di beni e prestazioni di servizi **effettuate nei confronti delle pubbliche amministrazioni** indicate dalla norma, trasferendo il pagamento del debito IVA dal relativo fornitore in capo alle amministrazioni stesse.

Alla luce di tale considerazione, ai fini dell'individuazione dell'ambito soggettivo di applicazione dello split payment non basta far riferimento ai soggetti destinatari dell'art. 6, comma 5, del DPR n. 633/1972, ma bisogna effettuare un'interpretazione basata su valutazioni sostanziali di ordine più generale, che tengano conto della differente ratio che ha ispirato il legislatore.

1.1 Soggetti inclusi

- Stato e altri soggetti qualificabili come organi dello Stato, ancorché dotati di autonoma personalità giuridica, ivi compresi, ad esempio, le istituzioni scolastiche e le istituzioni per l'alta formazione artistica, musicale e coreutica (AFAM);
- enti pubblici territoriali (Regioni, Province, Comuni, Città metropolitane) e consorzi tra essi costituiti⁸. Sono riconducibili in tale categoria anche le Comunità montane, le Comunità isolate e le Unioni di Comuni⁹;
- Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura (C.C.I.A.A.). Devono ritenersi comprese in tale categoria anche le Unioni regionali delle Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura, alle quali, peraltro, è obbligatoria l'adesione in forza della riforma recata dal decreto legislativo 15 febbraio 2010, n. 23;
- istituti universitari;
- aziende sanitarie locali. Atteso che in alcune Regioni sono stati costituiti appositamente degli enti pubblici che sono subentrati ai soggetti del servizio sanitario nazionale nell'esercizio di una pluralità di funzioni amministrative e tecniche, si è dell'avviso che anche tali enti debbano essere ricondotti nell'ambito applicativo dello split payment;
- enti ospedalieri, ad eccezione degli enti ecclesiastici che esercitano assistenza ospedaliera, i quali, ancorché dotati di personalità giuridica, operano in regime di diritto privato;
- enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico (I.R.C.C.S.);
- enti pubblici di assistenza e beneficenza, ossia, Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza (IPAB) e Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona (ASP);
- enti pubblici di previdenza (INPS, Fondi pubblici di previdenza).

1.2 Soggetti esclusi

In forza di quanto sopra espresso, lo split payment non trova applicazione per le operazioni effettuate nei confronti degli **enti previdenziali privati o privatizzati, essendo la natura pubblica un requisito imprescindibile per l'applicazione della norma in commento**, né delle aziende speciali (ivi incluse quelle delle CCIAA) e della 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.

Devono, inoltre, ritenersi esclusi dalla platea dei destinatari del meccanismo della scissione dei pagamenti:

⁸ Ai sensi dell'art. 31 del testo unico degli enti locali (TUEL) di cui al D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267

⁹ Indicati dall'art. 2 del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267

- gli Ordini professionali;
- gli Enti ed istituti di ricerca;
- le Agenzie fiscali, le Autorità amministrative indipendenti (es. AGCOM),
- le Agenzie regionali per la protezione dell'ambiente (ARPA);
- gli Automobile club provinciali;
- l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN);
- l'Agenzia per L'Italia Digitale (AgID);
- l'INAIL);
- l'Istituto per lo studio e la prevenzione oncologica (ISPO).

Si tratta di enti pubblici non economici, autonomi rispetto alla struttura statale, che perseguono fini propri, ancorché di interesse generale, e quindi non riconducibili in alcuna delle tipologie soggettive annoverate dalla norma in commento.

1.3 Indice delle Pubbliche Amministrazioni e possibilità di interpello

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)¹⁰.

Considerato che il richiamo all'IPA non può ritenersi esaustivo, se in relazione a taluni enti, dovessero permanere dei dubbi sull'applicabilità del meccanismo della scissione dei pagamenti, l'operatore interessato può inoltrare specifica istanza di interpello all'Agenzia delle entrate¹¹.

2 Ambito applicativo dello split payment - decorrenza

Come precisato nel novello DM¹², il nuovo sistema di versamento dell'IVA c.d. split payment si applica¹³:

- alle cessioni di beni / prestazioni di servizi;
- effettuate nei confronti di Enti pubblici¹⁴ che non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia IVA.

In presenza di tali fattispecie di operazioni l'IVA è versata direttamente dall'Ente pubblico¹⁵.

Quindi, **salvo i casi espressamente esclusi (vedasi punto 4 della presente circolare)**, la nuova modalità di versamento dell'imposta, c.d. split payment, si applica:

- nei casi di cessione di beni / prestazioni di servizi nei confronti degli Enti pubblici effettuate nell'ambito delle loro attività istituzionali, per le quali non sono considerati soggetti passivi d'imposta,
- nei casi in cui l'Ente pubblico effettua acquisti di beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali.

¹⁰ Vedasi <http://indicepa.gov.it/documentale/index.php>

¹¹ Ex art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212

¹² Art. 1, c. 1 del DM 23.01.2015

¹³ Art. 17-ter, DPR n. 633/72

¹⁴ Vedasi ns. circolare nr. 4/2015 – punto 1

¹⁵ Art. 1, c. 2 del DM 23.01.2015

Le disposizioni in materia di split payment si applicano alle operazioni per le quali è stata emessa fattura a partire dal 1 gennaio 2015¹⁶; di conseguenza il nuovo metodo di versamento non si applica alle fatture emesse fino al 31.12.2014, nemmeno se le stesse sono emesse con IVA sospesa.

3 Effetti sui cedenti / prestatori degli Enti pubblici

Riportiamo qui di seguito le novità in ambito fiscale e contabile che interessano i cedenti / prestatori degli Enti pubblici.

3.1 Contenuto della fattura

Per le fatture emesse dal 01.01.2015, oltre agli elementi prescritti dalla normativa IVA, tra cui l'evidenziazione dell'imposta, va riportata la dicitura **“scissione dei pagamenti”**¹⁷. L'importo dell'IVA dovrà essere portato in deduzione ai sensi dell'art. 17-ter del DPR 633/1972 e quindi andrà evidenziato l'importo netto da pagare.

3.2 Adempimenti fiscali

Tali fatture devono essere registrate nel registro delle fatture emesse / corrispettivi da parte del cedente / prestatore nei modi ordinari previsti dalla normativa IVA¹⁸, quindi con annotazione dell'imponibile e dell'IVA. **L'IVA relativa a tali fatture però non deve concorrere alla liquidazione periodica**¹⁹.

Per le operazioni interessate da questo nuovo sistema di pagamento dell'IVA non è più applicabile il regime dell'IVA “in sospensione”²⁰; non è quindi più necessario indicare in fattura che trattasi di operazione con “IVA ad esigibilità differita”, né che si “opta per l'esigibilità immediata”.

3.3 Aspetti contabili – partita doppia

Anche se la fattura viene emessa con IVA esposta, e, come sopra precisato, deve essere annotata nei registri IVA vendite/corrispettivi nei modi ordinari, contabilmente il credito vs. il cliente “Ente pubblico” dovrà corrispondere al totale della fattura al netto dell'imposta, che non sarà incassata.

Ai fini pratici, per ottenere la corretta contabilizzazione delle fatture soggette a split payment, si ritiene opportuno creare un nuovo conto patrimoniale transitorio denominato ad es. “IVA split payment”.

Inoltre sarebbe opportuno creare per le fatture soggette a split-payment specifici codici IVA (diversi per ogni aliquota d'imposta), in modo da poter neutralizzare i relativi importi in sede di liquidazione dell'IVA.

La contabilizzazione delle fatture emesse potrà avvenire con due registrazioni distinte ovvero in un'unica registrazione.

Si propongono qui di seguito le scritture in partita doppia.

A) Contabilizzazione in due scritture contabili

Data	Cliente “Ente pubblico”	122,00		
	IVA split payment		a	22,00

16 Art. 9, c. 1 del DM 23.01.2015

17 Art. 2, c. 1 del DM 23.01.2015

18 Art. 23 del DPR 633/72

19 Art. 2, c. 2 del DM 23.01.2015

20 Art. 3, c. 3 del DM 23.01.2015

	Ricavo		a	100,00
Data	IVA split payment	22,00		
	Cliente "Ente pubblico"		a	22,00

B) Contabilizzazione in un'unica scrittura contabile

Data	Cliente "Ente pubblico"	100,00		
	Ricavo			100,00
	IVA split payment	22,00	a	
	IVA split payment		a	22,00

3.4 Rimborso del credito in via prioritaria

I soggetti che effettuano le operazioni assoggettate allo split payment sono ammessi al rimborso del credito IVA in via prioritaria²¹. Ciò vale sia per i rimborsi IVA trimestrali che per i rimborsi IVA annuali, ed in particolare spetta in presenza del presupposto dell'aliquota media; precisamente quando l'aliquota media su acquisti e importazioni è superiore all'aliquota media sulle fatture emesse maggiorata del 10%²². Le fatture soggette a split payment vanno conteggiate quali operazioni imponibili con aliquota pari a zero.

A tal proposito la normativa prevede che l'importo del credito IVA che gode dell'erogazione in via prioritaria non potrà comunque essere superiore all'ammontare complessivo dell'imposta applicata alle operazioni assoggettate allo split payment, effettuate nel periodo in cui si è avuta l'eccedenza d'imposta²³.

3.5 Esempio di fattura

Riportiamo qui di seguito un fac-simile di fattura da emettere ad un Ente pubblico

TUTTOUFFICIO SRL		
.....		
		Spett.le Comune di Bolzano
Fattura nr. 18 del 15.01.2015		
Vendita nr. 1 scrivania		
Imponibile		1.000,00
IVA 22%		<u>220,00</u>
Totale fattura		1.220,00
IVA a Vs. carico ex art. 17-ter del DPR 633/72		<u>- 220,00</u>
Netto da pagare		1.000,00
<i>Operazione con "scissione dei pagamenti" DM 23.01.2015</i>		

²¹ Art. 8, c. 1 del DM 23.01.2015

²² Art. 30, c. 2 lett. a) della Legge IVA

²³ Art. 8, c. 2 del DM 23.01.2015

La Pubblica amministrazione all'atto del pagamento verserà alla società soltanto l'ammontare dell'imponibile.

4 Operazioni escluse dall'applicazione dello split payment

Sono escluse dall'applicazione del metodo in esame le operazioni²⁴:

- in cui l'Ente pubblico assume la qualifica di debitore d'imposta²⁵, pertanto lo split payment non può essere applicato per gli acquisti di beni / prestazioni di servizi soggetti a **reverse charge**, sia nazionale che estero;
- da parte dei lavoratori autonomi che prestano servizi assoggettati a ritenuta alla fonte "a titolo d'imposta sul reddito". In merito a tale aspetto l'Agenzia ha chiarito che tale espressione fa riferimento anche ai **soggetti che subiscono la ritenuta alla fonte a titolo d'acconto**. Di conseguenza non sono interessati dallo split payment i lavoratori autonomi.
- per le quali il cedente / prestatore applica un **regime speciale IVA** (ad esempio, regime del margine beni usati, agenzie di viaggio). A tal proposito l'Agenzia delle Entrate ha precisato che lo split payment "*non trova applicazione in relazione alle operazioni assoggettate a regimi speciali che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie*". La mancata indicazione dell'IVA, a seguito dell'applicazione di un regime speciale, determina di fatto l'impossibilità per l'Ente pubblico di trattenere l'imposta dovuta.

5 Adempimenti a carico dell'Ente pubblico

Come già precisato al punto 1. della presente circolare, è ora previsto che per le operazioni in esame l'IVA è versata dall'Ente pubblico.

A tal proposito si precisa che l'IVA deve essere versata con effetto dalla data in cui l'imposta diviene esigibile, individuata nel momento del pagamento del corrispettivo²⁶. L'Ente pubblico può comunque optare per l'esigibilità dell'imposta "anticipata" al momento della ricezione della fattura²⁷.

5.1 Modalità di versamento dell'IVA

Sono previste per gli Enti pubblici due distinte modalità di pagamento dell'IVA derivante da operazioni soggette allo split payment, che variano a seconda che l'operazione avvenga nell'ambito istituzionale, ovvero nel caso in cui l'Ente pubblico operi in qualità di soggetto passivo IVA.

5.1.1 Versamento dell'IVA da parte dell'Ente pubblico non "soggetto passivo IVA" - nell'ambito dell'attività istituzionale

L'IVA va versata cumulativamente dall'Ente pubblico entro il 16 del mese successivo a quello in cui la stessa è divenuta esigibile, senza possibilità di compensazione ed utilizzando uno specifico codice tributo, con le seguenti modalità²⁸:

- a) mod. "F24 Enti pubblici", se l'Ente è titolare di un c/c presso la Banca d'Italia;
- b) mod. F24, se l'Ente (diverso da quelli di cui al punto a) ha un c/c presso una banca convenzionata con l'Agenzia delle Entrate / Poste italiane;

24 Art. 17-ter del DPR 633/72

25 Art. 7, c. 1 del DM 23.01.2015

26 Combinato disposto degli art. 1, c. 2 e art. 3, c. 1 del DM 23.01.2015

27 Art. 3, c. 2 del DM 23.01.2015

28 Art. 4, c. 1 del DM 23.01.2015

- c) direttamente in bilancio dello Stato “con imputazione ad un articolo di nuova istituzione del capitolo 1203”, se l’Ente è diverso da quelli di cui al punto a) e b).

In ogni caso l’Ente pubblico può effettuare entro il suddetto termine distinti versamenti per l’IVA dovuta²⁹:

- in ciascun giorno del mese con riferimento al complesso delle fatture per le quali l’IVA è divenuta esigibile in tale giorno;
- relativamente a ciascuna fattura la cui IVA è divenuta esigibile.

5.1.2 Versamento dell'IVA da parte dell'Ente pubblico “soggetto passivo IVA” - nell'ambito dell'attività commerciale

Gli Enti pubblici in possesso di partita IVA (ancorché effettuino operazioni in esenzione IVA), che effettuano gli acquisti nell’esercizio dell’attività commerciale, devono annotare le fatture in esame anche nei registri delle fatture emesse / corrispettivi entro il 15 del mese successivo a quello in cui l’imposta è divenuta esigibile, con riferimento al mese precedente³⁰.

In tal caso l’imposta dovuta “partecipa” alla liquidazione periodica IVA del mese / trimestre dell’esigibilità.

5.2 Possibilità di effettuare il primo pagamento dell'IVA entro il 16/04/2015³¹

In considerazione delle obiettive difficoltà operative scaturenti dall'immediata applicazione del nuovo sistema di pagamento dell'IVA è stato concesso agli Enti pubblici tempo fino al 31 marzo 2015 per adeguare i processi ed i sistemi informatici relativi alla gestione amministrativo contabile. Fino a tale data gli Enti pubblici sono tenuti ad accantonare le somme occorrenti per il successivo versamento dell’imposta, da effettuarsi in ogni caso entro il 16 aprile 2015.

6 Regolarizzazione fatture irregolari

Ricordiamo che in presenza di fatture omesse / irregolari, è prevista la possibilità per l’acquirente / committente di regolarizzare l’operazione con le seguenti modalità³²:

- se non ha ricevuto la fattura entro 4 mesi dalla data di effettuazione dell’operazione, presentando un’autofattura (in duplice esemplare) al competente Ufficio entro il 30° giorno successivo, previo pagamento dell’imposta;
- se ha ricevuto una fattura irregolare, presentando un documento integrativo (in duplice esemplare) al competente Ufficio, entro il 30° giorno successivo a quello di registrazione, previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta.

L’Agenzia ha precisato che qualora l’Ente pubblico riceva una fattura con indicazione di un’IVA inferiore a quella dovuta, per acquisti di beni e servizi effettuati “*nell’esercizio di imprese, arti o professioni*”:

- fermo restando che l’IVA evidenziata in fattura va versata dall’Ente “secondo le regole proprie dello split payment”;
- l’IVA relativa alla regolarizzazione dovrà essere versata con la modalità sopra precisate.

²⁹ Art. 4, c. 2 del DM 23.01.2015

³⁰ Art. 5, c. 1 del DM 23.01.2015

³¹ Art. 9, c. 2 del DM 23.01.2015

³² Art. 6, comma 8, D.Lgs. n. 471/97

7 Periodo non sanzionato

In considerazione dell'incertezza in materia e della circostanza che lo split payment ha esplicitato comunque la sua efficacia già in relazione alle fatture emesse a partire dal 1° gennaio 2015, nonché in ossequio ai principi dello Statuto del contribuente, possono essere fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti fino al 9 febbraio 2015, giorno di emanazione della circolare esplicativa³³, ai quali non devono essere applicate sanzioni per le violazioni relative alle modalità di versamento dell'IVA afferente alle operazioni in discorso eventualmente commesse anteriormente all'emanazione del documento di prassi.

Ne deriva che ove le pubbliche amministrazioni, dopo il 1° gennaio 2015, abbiano corrisposto al fornitore l'IVA ad esse addebitata in relazione ad operazioni fatturate a partire dalla medesima data e, a sua volta, il fornitore abbia computato in sede di liquidazione, secondo le modalità ordinarie, l'imposta incassata dalle pubbliche amministrazioni, non occorrerà effettuare alcuna variazione. Diversamente, ove il fornitore abbia erroneamente emesso fattura con l'annotazione "scissione dei pagamenti", lo stesso dovrà correggere il proprio operato ed esercitare la rivalsa nei modi ordinari. In tal caso le pubbliche amministrazioni dovranno corrispondere al fornitore anche l'IVA relativa all'operazione ricevuta. Ciò vale anche qualora le amministrazioni pubbliche avessero trattenuto l'IVA esposta in fattura, ritenendo a torto che l'operazione rientrasse nel regime dello split payment; l'ente dovrà erogare l'IVA al fornitore a saldo della fattura mentre, quest'ultimo dovrà computare la stessa imposta in sede di liquidazione, secondo le regole ordinarie.

8 Sanzioni

Ad integrazione di quanto qui su riportato si ricorda che qualora non si rientri nei casi di „non punibilità“ riportati al punto precedente, le sanzioni amministrative previste dall'attuale normativa sono le seguenti.

Per i fornitori che non applicano correttamente il nuovo regime è prevista la sanzione del 100 % dell'IVA relativa all'operazione irregolarmente fatturata³⁴.

Per l'ente pubblico che acquista il bene o il servizio nell'ambito commerciale si applica la sanzione prevista per la mancata regolarizzazione pari al 100 % dell'imposta³⁵.

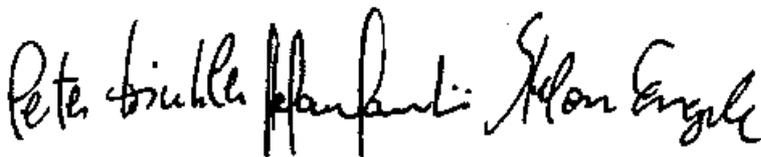
Per l'ente pubblico che acquista il bene o il servizio nella sfera istituzionale la sanzione scatta solo per l'eventuale omesso o insufficiente versamento dell'imposta pari al 30% dell'importo dovuto.

Rimaniamo a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento e porgiamo

cordiali saluti

Winkler & Sandrini

Dottori Commercialisti e Revisori Contabili



³³ Circolare dell'Agenzia delle Entrate 1/E del 09.02.2015

³⁴ Di cui all'articolo 6, comma 1 del Dlgs 471/97

³⁵ Ai sensi dell'articolo 6, comma 8 del Dlgs 471/97