



SCISSIONE DEI PAGAMENTI IVA : THE SPLIT PAYMENT.

La lettera b) , comma 629, art.1 della di Legge Stabilità 2015, introduce lo split payment ovvero la scissione dei pagamenti ai fini IVA , con il nuovo articolo 17 ter del DPR 633/72 , - RUBRICATO “ operazioni effettuate nei confronti di enti pubblici “ - , che così recita :

per le cessioni di beni e le prestazioni di servizio effettuate nei confronti

- a) dello Stato,
- b) degli organi dello Stato (ancorché dotati di personalità giuridica)
- c) degli Enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi costituiti (ex art.31 T.U. di cui al DLGS 18/8/2000 N. 267)
- d) delle Camere di commercio
- e) degli Istituti universitari
- f) delle Aziende sanitarie locali
- g) degli Enti ospedalieri
- h) degli Enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico
- i) degli Enti pubblici di assistenza e beneficenza e
- j) di quelli di Previdenza

PER I QUALI I SUDETTI 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 dai medesimi secondo modalità e termini fissati con Decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze .

In sostanza con il nuovo meccanismo dello split payment si traslano gli obblighi di versamento dell’imposta, nei rapporti con gli enti pubblici espressamente indicati, dal soggetto cedente/prestatore all’ Ente pubblico; quest’ultimo, in luogo di corrispondere l’IVA al soggetto fornitore, la verserà direttamente all’Erario, secondo modalità e termini fissati con decreto del ministro dell'Economia e delle Finanze.

Le uniche operazioni escluse dal nuovo meccanismo sono quelle per le quali l’ente pubblico è debitore d’imposta in quanto soggetto agli obblighi del reverse charge ovvero dell’inversione contabile e, inoltre, i compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito e cioè le fatture soggette a ritenuta di acconto tipiche dei professionisti .

Sono altresì esclusi dalla nuova disciplina i regimi speciali di cui agli articoli 34 e 34bis del DPR 633/72, i regimi di cui alla Legge 398 del 1991, il regime relativo all'attività di intrattenimento di cui alla tariffa



allegata al DPR 640 del 1972 a cui si applica l'articolo 74 , c. 6 del DPR 633/72 ed i regimi di cui alla tabella C del DPR 633/72.

La nuova disciplina, come chiarito dal comunicato stampa del Mef (che ha di fatto anticipato il decreto attuativo) n. 7 del 09.01.2015, si applica alle operazioni fatturate a partire dal 1° gennaio 2015, per le quali l'esigibilità dell'imposta si verifichi successivamente alla stessa data e quindi non agli incassi per fatture già emesse sino al 31 Dicembre 2014.

Quindi a partire dal 1° gennaio, le imprese che intrattengono rapporti con le P.A. dovranno gestire con particolare attenzione le suddette operazioni, tenendo conto che la relativa IVA va annotata nel registro vendite, ma non concorrerà alla liquidazione IVA periodica, sia essa mensile che trimestrale .

Da un punto di vista pratico, va in primo luogo chiarito cosa va indicato nell'ordine di vendita e quindi in fattura e successivamente procedere ad identificare le relative registrazioni contabili.

In merito al primo aspetto, nella conferma d'ordine e nella conseguente fattura, relativa ad operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2015, andrà indicato che l'IVA non verrà mai incassata dal cedente ai sensi dell'art. 17 – Ter del D.P.R. 633/1972 (split payment) . Tale IVA andrà contabilmente stornata dal totale della fattura e quindi dal partitario del cliente , utilizzando un conto iva transitorio denominato IVA da split payment da addebitare ed accreditare.

Ad esempio, se l'impresa emette fattura di 10.000,00 euro + IVA 22%, questa dovrà indicare:

- che l'IVA di euro 2.200,00 sarà versata dal committente ai sensi dell'articolo 17-ter D.P.R. 633/72;
- indicherà il totale fattura per euro 12.200 (10.000,00 + 2.200,00);
- indicherà come netto da pagare euro 10.000,00;
- che l'operazione è soggetta alla disciplina dello SPLIT PAYMENT .

Da un punto di vista contabile, l'impresa registrerà il credito verso l'ente pubblico, annotando in contropartita l'IVA – split payment e la voce di ricavo. Al fine di non far concorrere la suddetta IVA alla liquidazione periodica, l'IVA andrà stornata dal totale del credito acceso verso l'ente pubblico o contestualmente alla registrazione della fattura o con un'apposita scrittura.

In sostanza:

- si registrerà

“ Crediti v/ente pubblico “ a “ IVA split payment “

Ricavi ;

- si storerà l'IVA con apposita scrittura



“IVA split payment” a “Crediti v/ente pubblico.

In dichiarazione annuale IVA troverà ovviamente spazio , come per l’IVA sospesa ex art.6 DPR 633/72, l’indicazione degli imponibili e dell’IVA da split payment.

Le fatture emesse nel 2014 continuano a soggiacere al regime naturale previgente.

Per cui da un punto di vista finanziario, le imprese che hanno come committenti prevalentemente Enti pubblici, si troveranno con un costante credito IVA, oltre al rischio di versare IVA non dovuta e non incassata , nel caso di non corretta gestione del fatto amministrativo, per cui in sede di acquisizione degli ordini ed in sede di fatturazione bisogna prestare particolare attenzione nella formazione della fattura .

Tuttavia i crediti iva derivanti da split payment saranno privilegiati nel regime dei rimborsi infrannuali o annuali dovuti purché da un punto di vista formale le fatture emesse riportino la dizione “ scissione dei pagamenti “ o “split payment “, il che ovviamente andrà verificato nei fatti con l’entrata a regime del nuovo sistema.

Particolare attenzione , a tal proposito, è da porre al nuovo modello “ **IVA TR**” , approvato e disponibile sul sito dell’Agenzia delle Entrate, rivisitato alla luce della nuova disciplina di cui all’articolo 17 Ter del DPR 633/72, in vista delle scadenze del 30 Aprile e successive, ove è possibile chiedere a rimborso o in compensazione il credito iva trimestrale dei contribuenti “virtuosi” o che strutturalmente chiuderanno i trimestri a credito per effetto dello “split payment”. Il modello va essere presentato entro l’ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento esclusivamente per via telematica, direttamente dal contribuente o tramite intermediari abilitati di cui all’art. 3, commi 2-bis e 3 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

Nel modello è stato inserito il nuovo rigo TA13, dedicato alle operazioni effettuate con il meccanismo dello split payment. La casella **3 del rigo TD8**, è riservata a tutti quei contribuenti che rientrano tra i soggetti individuati dai decreti del Ministero dell’Economia e delle Finanze, ai sensi del dell’art. 38-bis penultimo comma, per cui è previsto il rimborso in via prioritaria. I soggetti che effettuano operazioni soggette allo split payment, dovranno indicare il codice 6 e nel campo 3 del rigo TD8 l’importo dell’imposta applicata alle citate operazioni del periodo in cui si è determinata l’eccedenza d’imposta detraibile.

La compensazione a mezzo F24 del credito IVA risultante dal Modello TR può essere effettuata fino a 5.000,00 a partire dal giorno successivo alla presentazione dell’istanza mentre per la compensazione eccedente tale soglia sarà possibile soltanto dal 16 del mese successivo a quello della presentazione. Per la compensazione dei crediti superiori a euro 5.000,00 non è necessaria la presentazione del visto di conformità.

I rimborsi dell’IVA sono eseguiti in via prioritaria ai sensi dell’articolo 38-bis, comma 10, del DPR 633/72, sempre nel rispetto di quanto previsto dall’art. 30, co. 2, lett. a), D.P.R. 633/1972 ovvero :



- a) aliquota media delle operazioni attive inferiore a quella degli acquisti;
- b) eccedenza di credito superiore a euro 2.582,28.

Grazie all'entrata in vigore dell'**art. 13 del Decreto Semplificazioni Fiscali (D.Lgs. 175/2014)**, dal 13 Dicembre 2014 i rimborsi IVA di importo inferiore ad euro 15.000,00 possono essere richiesti senza presentazione di garanzia difeiusoria, essendo quindi sufficiente la presentazione dell'istanza trimestrale.

Nella relazione illustrativa al Decreto (D. 23.01.2015), pubblicata sulla G.U. del 03.02.2015, viene confermato che lo Split Payment va applicato dalle Amministrazioni e dagli Enti Pubblici già destinatari delle norme in materia di IVA a esigibilità differita di cui all'articolo 6, quinto comma, secondo periodo, del D.P.R. n. 633/1972 e per tale motivo non estendibile ad altri Enti Pubblici.

Nella C.M. 1/E/2015, viene effettuata l'elencazione dei soggetti pubblici destinatari delle norme sullo split payment.

Ampliando il dettato normativo, rispetto a quanto previsto nel Decreto attuativo, viene chiarito che sono tenuti anche all'applicazione dello Split payment :

<<

- tra gli organi dello Stato, ancorché dotati di autonoma personalità giuridica, sono compresi, ad esempio, le istituzioni scolastiche e le istituzioni per l'alta formazione artistica, musicale e coreutica (AFAM). Tali soggetti, infatti, ancorché dotati di personalità giuridica, devono considerarsi a tutti gli effetti Amministrazioni Statali, in quanto del tutto compenetrati nella organizzazione dello Stato in ragione di specifici elementi distintivi (**cf. circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato n. 16 del 20 marzo 2003 e parere dell'Avvocatura dello Stato n. 14720 del 5 febbraio 2001**) ;
- sono compresi inoltre gli enti pubblici territoriali gli altri Enti Locali indicati dall'art. 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, ossia Comunità montane, Comunità isolate e Unioni di Comuni. Si tratta, infatti, in tali casi, di enti pubblici costituiti per l'esercizio associato di una pluralità di funzioni o di servizi comunali in un determinato territorio, i quali, pertanto, in relazione ad essi, si sostituiscono agli stessi Comuni associati;
- 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;
- enti pubblici che sono subentrati ai soggetti del servizio sanitario nazionale nell'esercizio di una pluralità di funzioni amministrative e tecniche;



- 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).**

SONO ESCLUSI I SEGUENTI SOGGETTI :

1. Ordini professionali,
2. Enti ed istituti di ricerca
3. Agenzie fiscali
4. Autorità Amministrative indipendenti (ad esempio, l'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni – AGCOM)
5. Agenzie regionali per la protezione dell'ambiente (ARPA),
6. Automobile club provinciali , l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN),
7. Agenzia per L'Italia Digitale (AgID), **l'Istituto Nazionale per l'Assicurazione contro gli Infortuni sul Lavoro (INAIL)** l'Istituto per lo Studio e la Prevenzione Oncologica (ISPO) nonché agli enti previdenziali privati o privatizzati (CASSA DEI RAGIONIERI O DEI DOTTORI COMMERCIALISTI , ETC.).

>> (elenco tratto da le circolari di fiscal focus)

Da notare che l'INPS è soggetto tenuto alla disciplina dello SPLIT PAYMENT mentre l'INAIL è soggetto escluso.

dott. Raffaele Adriano Tosto