

A tutti i sigg.ri Clienti
Loro sedi

Dott. Sandro Guarnieri
Dott. Marco Guarnieri
Dott. Corrado Baldini

Dott. Cristian Ficarelli
Dott.ssa Elisabetta Macchioni
Dott.ssa Sara Sacconi
Dott. Fausto Braglia
Dott.ssa Francesca Benassi

Reggio Emilia, lì 27/04/2015

CIRCOLARE N. 17 - 2015 DEL 27/04/2015

Oggetto: Regime IVA di “split payment” - Ulteriori chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate

1 PREMESSA

La L. 23.12.2014 n. 190 (legge di stabilità 2015), inserendo l’art. 17-ter nel DPR 633/72, ha previsto un nuovo meccanismo impositivo ai fini IVA per le operazioni effettuate nei confronti dello Stato e di altre Pubbliche Amministrazioni.

Lo speciale meccanismo, denominato “scissione dei pagamenti” o “*split payment*”, prevede l’assolvimento dell’imposta in capo alla Pubblica Amministrazione destinataria della cessione di beni o della prestazione di servizio.

Al fornitore della Pubblica Amministrazione sarà liquidato il solo corrispettivo dell’operazione, mentre l’IVA sarà versata direttamente all’Erario.

Provvedimento attuativo

Con il DM 23.1.2015 (pubblicato sulla *G.U.* 3.2.2015 n. 27) sono state emanate le disposizioni attuative del nuovo meccanismo di “*split payment*”, modificate dal successivo DM 20.2.2015 (pubblicato sulla *G.U.* 27.2.2015 n. 48) per quanto riguarda la disciplina di accesso ai rimborsi IVA prioritari.

Chiarimenti ufficiali

L’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti ufficiali sullo “*split payment*” nella circ. 9.2.2015 n.1, nella circ. 19.2.2015 n. 6 (§ 8.5, 8.6 e 8.7) e nella circ. 13.4.2015 n. 15.

La ris. Agenzia delle Entrate 12.2.2015 n. 15 ha invece approvato i codici tributo per il versamento dell’imposta derivante dallo speciale meccanismo, da parte delle Pubbliche Amministrazioni.

Di seguito si riepiloga la disciplina del nuovo meccanismo di “*split payment*”, alla luce dei chiarimenti forniti.

Sede legale
Via Emilia all’Angelo n. 44/B
42124 Reggio Emilia
CF 01180810358
Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it

2 DECORRENZA

L'efficacia delle disposizioni sullo “*split payment*” è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio europeo, di una misura di deroga ai sensi dell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE.

Nelle more del rilascio di tale “autorizzazione”, le disposizioni in esame trovano comunque applicazione a partire dall'1.1.2015.

Nello specifico, il nuovo regime si applica con riferimento alle operazioni per le quali:

- è stata emessa fattura a partire dall'1.1.2015;
- l'esigibilità dell'IVA si realizza a partire dall'1.1.2015.

Sono, dunque, escluse dall'applicazione del regime di “*split payment*” le operazioni:

- per le quali è stata emessa fattura entro il 31.12.2014, ma la cui esigibilità dell'imposta si realizza nel corso del 2015;
- la cui esigibilità dell'imposta si è realizzata entro il 31.12.2014, ma la fatturazione è stata differita al 2015 per specifiche previsioni normative.

3 AMBITO OGGETTIVO

Il regime di “*split payment*” si applica:

- alle cessioni di beni e
- alle prestazioni di servizi,

effettuate nel territorio dello Stato.

3.1 ESCLUSIONE PER LE OPERAZIONI SOGGETTE AL “REVERSE CHARGE”

Sono escluse dal regime di “*split payment*” le operazioni assoggettate al “*reverse charge*”, sia interno che esterno.

Sono assoggettate al “*reverse charge*” interno le sole operazioni (es. servizi di pulizia relativi ad edifici, cessioni di *personal computer* e *laptop*) rese nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni che agiscono nell'ambito di attività commerciali. Le medesime operazioni, se rese “nell'ambito di attività di pubblica autorità”, sono assoggettate allo “*split payment*”.

Operazioni promiscue

Nell'ipotesi in cui un bene o servizio sia destinato ad una Pubblica Amministrazione in parte nell'ambito di attività commerciali e in parte nell'ambito istituzionale, l'ente destinatario dovrà:

- individuare, sulla base di criteri oggettivi, la quota parte del bene o servizio da riferire, rispettivamente, alla sfera commerciale e alla sfera istituzionale;
- darne comunicazione al proprio fornitore, al fine di applicare, rispettivamente, il meccanismo del “*reverse charge*” o dello “*split payment*”.

3.2 ESCLUSIONE PER LE PRESTAZIONI SOGGETTE A RITENUTA

Il regime di “*split payment*” non si applica ai compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte.

L'esclusione riguarda le prestazioni di servizi i cui corrispettivi sono assoggettati a ritenute alla fonte, sia a titolo di imposta che a titolo di acconto.

L'esclusione si riferisce alle sole ipotesi in cui la ritenuta è operata, in concreto, dalla Pubblica Amministrazione che corrisponde il compenso e non anche alle ipotesi in cui la ritenuta è operata da un soggetto diverso, quale la banca del fornitore (come nel caso del c.d. "bonus energia", in cui il compenso per prestazioni finalizzate al risparmio energetico è assoggettato alla ritenuta dell'8% da parte degli intermediari bancari).

3.3 ESCLUSIONE PER I REGIMI IVA SPECIALI

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate, il regime di "split payment" non si applica con riferimento alle operazioni assoggettate a regimi IVA speciali che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie.

È il caso, ad esempio:

- dei regimi IVA monofase di cui all'art. 74 del DPR 633/72 (ad esempio, il regime speciale dell'editoria, dei generi di Monopolio e dei fiammiferi, dei tabacchi lavorati, dei telefoni pubblici e dell'utilizzo di mezzi tecnici, dei documenti di viaggio e di sosta nei parcheggi);
- del regime IVA del margine per i beni usati di cui agli artt. 36 ss. del DL 41/95;
- del regime speciale applicato dalle agenzie di viaggio di cui all'art. 74-ter del DPR 633/72.

Sono, altresì, escluse le operazioni rese da fornitori che applicano regimi speciali che, pur prevedendo l'evidenza dell'imposta in fattura, sono caratterizzati da un particolare meccanismo forfetario di determinazione della detrazione IVA spettante.

È il caso, ad esempio:

- dei produttori agricoli in regime di esonero ex art. 34 co. 6 del DPR 633/72;
- dei soggetti che effettuano attività connesse all'agricoltura ex art. 34-bis del DPR 633/72;
- dei soggetti che hanno optato per l'applicazione del regime di cui alla L. 16.12.91 n. 398, vale a dire:
 - associazioni sportive dilettantistiche, associazioni senza scopo di lucro e *pro loco*;
 - società sportive dilettantistiche, costituite in forma di società di capitali senza fine di lucro, ai sensi dell'art. 90 della L. 27.12.2002 n. 289;
 - associazioni bandistiche, cori amatoriali, associazioni filodrammatiche, di musica e danza popolare, legalmente costituite senza fini di lucro;
- degli esercenti attività di intrattenimento di cui alla Tariffa allegata al DPR 640/72, per i quali si applicano le disposizioni di cui all'art. 74 co. 6 del DPR 633/72;
- degli esercenti attività di spettacolo viaggiante e dei soggetti che svolgono le attività di cui alla Tabella C allegata al DPR 633/72, i quali nell'anno precedente hanno conseguito un volume d'affari non superiore a 25.822,84 euro.

3.4 ESCLUSIONE PER LE OPERAZIONI CERTIFICATE CON SCONTRINO O RICEVUTA

Il regime di "split payment" riguarda le operazioni documentate mediante fattura emessa dal fornitore.

Sono, pertanto, escluse dal regime le operazioni certificate dal fornitore mediante il rilascio di:

- fattura semplificata;

- ricevuta fiscale;
- scontrino fiscale;
- scontrino non fiscale (per i soggetti che si avvalgono della trasmissione telematica dei corrispettivi);
- altre modalità semplificate di certificazione dei corrispettivi.

L'esclusione si applica anche quando, successivamente alla certificazione del corrispettivo con una delle modalità di cui sopra, sia emessa comunque la fattura ai soli fini della documentazione del costo e dell'IVA assolta dal cliente.

Diversamente, l'operazione rientra nell'ambito applicativo dello "*split payment*" se la fattura è emessa, su richiesta del cliente, in luogo dello scontrino o della ricevuta fiscale.

3.5 ESCLUSIONE PER LE OPERAZIONI SENZA PAGAMENTO DEL CORRISPETTIVO

La disciplina di "*split payment*" non si applica alle fattispecie nelle quali la Pubblica Amministrazione non effettua alcun pagamento del corrispettivo nei confronti del fornitore.

Si tratta, in particolare, delle operazioni effettuate nei confronti della Pubblica Amministrazione in relazione alle quali il fornitore ha già nella propria disponibilità il corrispettivo che gli è dovuto e trattiene lo stesso riversando alla Pubblica Amministrazione committente un importo netto. È il caso, ad esempio, dei servizi di riscossione delle entrate o di altri proventi.

4 AMBITO SOGGETTIVO

Il regime di "*split payment*" si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi rese da ogni soggetto passivo IVA, nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni che agiscono:

- in veste istituzionale;
- oppure nell'esercizio di attività di impresa.

Sono assoggettate al meccanismo di "*split payment*" le operazioni effettuate nei confronti:

- dello Stato;
- degli organi dello Stato, ancorché dotati di autonoma personalità giuridica (ad esempio, le istituzioni scolastiche e le istituzioni per l'alta formazione artistica, musicale e coreutica);
- degli enti pubblici territoriali (Regioni, Province, Comuni, Città metropolitane, Comunità montane, Comunità isolate e Unioni di Comuni) e dei consorzi tra essi costituiti ex art. 31 del DLgs. 267/2000;
- delle Camere di Commercio e delle Unioni regionali delle Camere di Commercio;
- degli istituti universitari;
- delle aziende sanitarie locali;
- degli enti ospedalieri, ad eccezione degli enti ecclesiastici che esercitano assistenza ospedaliera poiché operano in regime di diritto privato;
- degli enti pubblici che, in alcune Regioni, sono subentrati ai soggetti del Servizio Sanitario Nazionale e che si sostituiscono alle aziende sanitarie locali e agli enti ospedalieri nell'approvvigionamento di beni e servizi destinati all'attività di questi;
- degli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico (IRCCS);

- degli enti pubblici di assistenza e beneficenza, ossia IPAB (Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza) e ASP (Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona);
- degli enti pubblici di previdenza (INPS, Fondi pubblici di previdenza).

Nell'ambito soggettivo di applicazione della disciplina di "*split payment*" sono ricompresi, oltre agli enti già menzionati (espressamente elencati nell'art. 17-ter del DPR 633/72), anche i soggetti pubblici che, in quanto qualificabili come loro immediata e diretta espressione, sono sostanzialmente immedesimabili nei predetti enti.

Ad esempio, sono da ricomprendere nell'ambito soggettivo di applicazione della disciplina in commento anche:

- i Commissari delegati per la ricostruzione a seguito di eventi calamitosi che gestiscono fondi di apposite contabilità speciali (in quanto qualificabili come organi dello Stato);
- i Consorzi di Bacino imbrifero montani ex art. 31 co. 7 del DLgs. 267/2000 (in quanto consorzi tra enti locali obbligatori ai sensi della L. 959/53);
- i consorzi interuniversitari ex art. 91 del DPR 382/90, costituiti per il perseguimento di finalità istituzionali comuni alle università consorziate.

4.1 INDICE DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI

A titolo esemplificativo (e non esaustivo), per l'individuazione dei soggetti pubblici destinatari della disciplina di "*split payment*", l'Agenzia delle Entrate, nella circ. 9.2.2015 n. 1, ha rinviato a specifiche categorie contenute nell'IPA (Indice delle Pubbliche Amministrazioni), consultabile telematicamente all'indirizzo <http://indicepa.gov.it/documentale/ricerca.php>.

Restano, comunque, esclusi dalla disciplina, in qualità di destinatari delle operazioni, gli enti privati eventualmente contenuti nelle categorie IPA individuate dall'Agenzia delle Entrate.

Con riferimento ai soggetti pubblici indicati nelle categorie IPA non espressamente menzionate nella circ. 1/2015, la riconducibilità nell'ambito soggettivo della disciplina di "*split payment*" dovrà essere valutata sulla base dei criteri generali forniti dall'Agenzia.

4.2 CASI DI INCERTEZZA

Nei casi di incertezza, per i fornitori è sufficiente attenersi alle indicazioni fornite dalla Pubblica Amministrazione committente o cessionaria, nel presupposto che quest'ultima abbia tutti gli elementi per valutare i propri profili soggettivi in merito alla riconducibilità della stessa nell'ambito applicativo della disciplina di "*split payment*".

Laddove dovessero permanere dei dubbi in merito all'applicabilità del regime di "*split payment*", la Pubblica Amministrazione interessata può presentare specifica domanda di interpello all'Agenzia delle Entrate.

4.3 SOGGETTI ESCLUSI

Secondo quanto indicato dall'Agenzia delle Entrate, il regime di "*split payment*" non si applica per le operazioni effettuate nei confronti:

- degli enti previdenziali che non abbiano natura pubblica (es. Casse professionali);
- delle aziende speciali (ad esempio delle Camere di Commercio);
- degli altri enti pubblici economici;
- degli Ordini professionali;

- degli Enti e Istituti di ricerca;
- delle Agenzie fiscali;
- delle Autorità amministrative indipendenti (ad esempio l'AGCOM);
- delle Agenzie regionali per la protezione dell'ambiente (ARPA);
- degli Automobile club provinciali;
- dell'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN);
 - dell'Agenzia per l'Italia Digitale;
 - dell'INAIL;
 - dell'Istituto per lo studio e la prevenzione oncologica (ISPO);
 - della Banca d'Italia;
 - del Comitato Olimpico Nazionale Italiano (CONI).

Natura pubblica o privata di un ente previdenziale

Per individuare la natura pubblica o privata di un ente previdenziale, l'Agenzia delle Entrate afferma che si deve fare riferimento, in primo luogo, alla qualificazione dell'ente eventualmente operata dalla legge istitutiva. In assenza di una qualificazione operata dal legislatore, l'Agenzia ritiene che sia necessario effettuare un'indagine specifica, volta ad accertare la sussistenza degli elementi sostanziali e formali che costituiscono indici distintivi dell'ente pubblico (quali la titolarità di poteri autoritativi e amministrativi, la potestà di autotutela, l'ingerenza statale).

5 ADEMPIMENTI DEI FORNITORI DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI

I soggetti passivi IVA che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi in regime di "split payment":

- emettono la fattura a norma dell'art. 21 del DPR 633/72, esponendo l'IVA e con la dicitura "scissione dei pagamenti", ovvero "split payment", ai sensi dell'art. 17-ter del DPR 633/72;
- non sono tenuti ad assolvere l'IVA (la quale sarà versata all'Erario direttamente dalla Pubblica Amministrazione destinataria dell'operazione);
- annotano le fatture nel registro delle vendite di cui all'art. 23 o nel registro dei corrispettivi di cui all'art. 24 del DPR 633/72, senza computare in sede di liquidazione periodica l'IVA indicata sulla fattura.

A quest'ultimo riguardo, l'Agenzia delle Entrate osserva che il fornitore è tenuto ad annotare in modo distinto la fattura emessa con il meccanismo dello "split payment" nel registro di cui all'art. 23 o all'art. 24 del DPR 633/72, riportando l'aliquota applicata e l'ammontare dell'imposta. Tale obbligo può essere assolto, ad esempio, annotando la fattura:

- in un'apposita colonna del registro;
- mediante l'utilizzo di un codice apposito.

Fatturazione elettronica

Si ricorda che, a decorrere dal 31.3.2015, l'emissione della fattura nei confronti di enti pubblici nazionali e Amministrazioni locali deve avvenire obbligatoriamente in modalità elettronica, ai sensi dell'art. 1 co. 209-214 della L. 244/2007 e del DM 3.4.2013 n. 55.

L'ambito soggettivo di applicazione della fatturazione elettronica nei confronti della Pubblica Amministrazione e quello del meccanismo dello "split payment" non sono coincidenti, fermo restando che l'ambito di applicazione della fatturazione elettronica è più ampio.

6 ESIGIBILITÀ DELL'IVA

L'imposta relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate in regime di "split payment" diviene esigibile:

- al momento del pagamento dei corrispettivi da parte della Pubblica Amministrazione destinataria del bene o del servizio;
- fatta salva la possibilità, per l'ente pubblico, di optare per l'esigibilità anticipata dell'imposta al momento della ricezione della fattura.

Ai fini dell'individuazione del momento di ricezione, per le fatture emesse in modalità elettronica, si deve fare riferimento al rilascio da parte del Sistema di Interscambio della ricevuta di consegna.

Il rilascio della ricevuta, infatti, è sufficiente a provare sia l'emissione della fattura elettronica, sia la ricezione della stessa da parte della Pubblica Amministrazione destinataria dell'operazione.

7 ACCESSO AI RIMBORSI IVA

7.1 RIMBORSI IVA ANNUALI O TRIMESTRALI

Per le operazioni effettuate in regime di "split payment" l'eccedenza di IVA detraibile, purché di importo superiore a 2.582,28 euro, può essere richiesta a rimborso:

- in sede di dichiarazione annuale;
- oppure su base trimestrale, mediante la presentazione del modello TR.

A tal fine, deve essere soddisfatto il requisito di cui all'art. 30 co. 2 lett. a) del DPR 633/72 (aliquota media relativa alle operazioni attive superiore a quella relativa alle operazioni passive), computando le operazioni con il meccanismo di "split payment" tra quelle ad aliquota zero.

Qualora il suddetto presupposto non sia realizzato, il fornitore della Pubblica Amministrazione può richiedere a rimborso l'imposta sulla base degli altri presupposti di cui all'art. 30 del DPR 633/72, ove soddisfatti.

7.2 RIMBORSI IVA PRIORITARI

Considerato che il regime di "split payment" può generare, per i fornitori delle Pubbliche Amministrazioni, una costante posizione creditoria ai fini IVA, tali soggetti possono richiedere il rimborso prioritario dell'eccedenza di IVA detraibile, ai sensi dell'art. 38-bis co. 10 del DPR 633/72.

I rimborsi prioritari relativi alle eccedenze IVA detraibili derivanti da "split payment" sono erogati:

- per un importo non superiore all'ammontare complessivo dell'imposta applicata mediante "split payment" nel periodo oggetto del rimborso;
- a decorrere dalla richiesta relativa al primo trimestre del 2015.

È, dunque, possibile che il rimborso dell'IVA relativa ad operazioni con il meccanismo dello "split payment" sia prioritario per una sola parte dell'importo, mentre la parte restante rimane soggetta all'esecuzione ordinaria.

8 ADEMPIMENTI DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI SOGGETTI PASSIVI IVA

Le Pubbliche Amministrazioni che effettuano acquisti di beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali, per le quali sono in possesso di partita IVA:

- annotano le relative fatture nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile, con riferimento al mese precedente;
- annotano le fatture anche nel registro degli acquisti, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta;
- computano l'IVA relativa alle suddette operazioni nella liquidazione periodica mensile o trimestrale di riferimento, potendo compensare l'eventuale imposta a debito con altri crediti IVA vantati dalla stessa Pubblica Amministrazione;
- versano l'eventuale imposta a debito non oggetto di compensazione mediante il modello F24, utilizzando gli ordinari codici tributo relativi al versamento dell'IVA mensile o trimestrale.

9 ADEMPIMENTI DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI NON SOGGETTI PASSIVI IVA

Il versamento dell'IVA dovuta dalle Pubbliche Amministrazioni che non sono soggetti passivi IVA è effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta diviene esigibile:

- cumulativamente per tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel mese precedente;
- distintamente, in ciascun giorno del mese, con riferimento al complesso delle fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile in tale giorno;
- distintamente, per ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile.

Il versamento è effettuato, senza possibilità di compensazione, con le seguenti modalità:

- per le Pubbliche Amministrazioni titolari di conti presso la Banca d'Italia, tramite il modello "F24 Enti pubblici";
- per le Pubbliche Amministrazioni, diverse da quelle indicate in precedenza, autorizzate a detenere un conto corrente presso una banca convenzionata con l'Agenzia delle Entrate ovvero presso Poste Italiane S.p.A., mediante il modello "F24 ordinario";
- per tutte le altre Pubbliche Amministrazioni, direttamente all'entrata del bilancio dello Stato con imputazione al capo 8, capitolo 1203 dell'art. 12 del bilancio dello Stato.

I versamenti effettuati tramite il modello "F24 Enti pubblici" devono essere addebitati esclusivamente sul conto dell'ente aperto presso la Banca d'Italia. Non è possibile utilizzare conti correnti aperti presso istituti diversi dalla Banca d'Italia oppure conti correnti postali.

Il modello "F24 Enti pubblici" può essere trasmesso esclusivamente tramite i servizi telematici Entratel e Fisconline, messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate.

Codici tributo

Il versamento dell'imposta è effettuato con i seguenti codici tributo:

- per le Pubbliche Amministrazioni titolari di conti presso la Banca d'Italia, mediante il codice tributo "620E" denominato "IVA dovuta dalle PP.AA. - Scissione dei pagamenti - art. 17-ter del DPR 633/72";
- per le Pubbliche Amministrazioni, diverse da quelle indicate in precedenza, autorizzate a detenere un conto corrente presso una banca convenzionata con l'Agenzia delle Entrate ovvero presso Poste italiane, mediante il codice tributo "6040" denominato "IVA dovuta dalle PP.AA. - Scissione dei pagamenti - art. 17-ter del DPR 633/72".

10 REGOLARIZZAZIONE DA PARTE DELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE

Le Pubbliche Amministrazioni che, nell'esercizio di un'attività commerciale, con riferimento ad un'operazione in regime di "split payment", ricevono una fattura con applicazione dell'IVA in misura inferiore a quella dovuta, sono tenute a regolarizzare l'operazione ai sensi dell'art. 6 co. 8 del DLgs. 471/97.

Pertanto, se la Pubblica Amministrazione ha ricevuto una fattura irregolare, deve presentare, previo versamento dell'imposta, un documento integrativo relativo alla fatturazione dell'operazione:

- entro 30 giorni dalla registrazione della fattura ricevuta;
- all'ufficio competente nei suoi confronti.

In caso di mancata regolarizzazione dell'operazione da parte della Pubblica Amministrazione, dovrebbe applicarsi la sanzione di cui all'art. 6 co. 8 del DLgs. 471/97, pari al 100% della maggiore imposta dovuta (con un minimo di 258,00 euro).

10.1 NOTE DI VARIAZIONE IVA IN AUMENTO

Nell'ipotesi in cui il fornitore emetta una nota di variazione IVA in aumento ex art. 26 co. 1 del DPR 633/72, si applica il meccanismo dello "split payment". Pertanto, la nota deve essere numerata, deve riportare l'ammontare soggetto a variazione e la relativa imposta, facendo esplicito riferimento alla fattura originariamente emessa.

10.2 NOTE DI VARIAZIONE IVA IN DIMINUZIONE

10.2.1 Operazione effettuata con il meccanismo di "split payment"

Nella circostanza in cui il fornitore emetta una nota di variazione IVA in diminuzione ex art. 26 co. 2 del DPR 633/72, se la nota si riferisce ad un'operazione effettuata con il meccanismo dello "split payment" dovrà essere numerata, riportare l'ammontare soggetto a variazione e la relativa imposta, facendo esplicito riferimento alla fattura originariamente emessa.

Trattandosi di una rettifica relativa ad un'imposta che non è stata computata nella liquidazione periodica, il fornitore non potrà esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta corrispondente alla variazione, ma dovrà limitarsi ad effettuare l'annotazione in rettifica sul registro delle vendite di cui all'art. 23 del DPR 633/72 o sul registro dei corrispettivi di cui all'art. 24 del DPR 633/72.

La Pubblica Amministrazione destinataria del bene o servizio dovrà comportarsi nel modo seguente:

- nell'ipotesi in cui l'acquisto sia effettuato nella sfera commerciale, dovrà procedere a registrare la nota di variazione nel registro di cui all'art. 23 o all'art. 24 del DPR 633/72 e, contestualmente, nel registro degli acquisti, al fine di rettificare l'imposta detraibile;
- nell'ipotesi in cui l'acquisto sia effettuato nella sfera istituzionale, in relazione alla parte di imposta versata in eccesso rispetto a quella indicata nella fattura originaria, potrà scomputare il maggior versamento effettuato dai successivi versamenti IVA nell'ambito dello "split payment".

10.2.2 Operazione effettuata senza il meccanismo di "split payment"

Nella circostanza in cui la nota di variazione sia riferita a fatture emesse prima dell'entrata in vigore dello "split payment", è ammesso l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA secondo le regole ordinarie, oltre all'annotazione nel registro di cui all'art. 23 o all'art. 24 del DPR 633/72.

La Pubblica Amministrazione destinataria del bene o servizio dovrà comportarsi nel modo seguente:

- nell'ipotesi in cui l'acquisto sia effettuato nella sfera commerciale, dovrà procedere a registrare la nota di variazione nel registro di cui all'art. 23 o all'art. 24 del DPR 633/72, salvo il diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa;
- nell'ipotesi in cui l'acquisto sia effettuato nella sfera istituzionale, non dovrà effettuare alcuna variazione, fermo restando il diritto alla restituzione dell'importo originariamente pagato.

10.3 EMISSIONE DI FATTURA ERRATA

Nell'ipotesi in cui il fornitore abbia emesso, successivamente all'1.1.2015, una fattura senza applicazione del meccanismo di "split payment", la Pubblica Amministrazione non abbia versato alcun corrispettivo comprensivo dell'IVA e l'imposta non sia ancora stata liquidata dal fornitore (per effetto dell'esigibilità differita), lo stesso dovrà procedere a regolarizzare l'operazione mediante l'emissione di:

- nota di variazione in diminuzione ex art. 26 co. 3 del DPR 633/72;
- fattura recante l'indicazione "scissione dei pagamenti".

In alternativa, il fornitore può emettere un'unica nota di variazione che, facendo riferimento puntuale alle fatture erroneamente emesse senza l'indicazione "scissione dei pagamenti", le integri in modo da rendere noto alla Pubblica Amministrazione che l'imposta dovrà essere trattenuta e versata all'Erario secondo le modalità già descritte.

11 BLOCCO DEI PAGAMENTI DA PARTE DELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE

La Pubblica Amministrazione destinataria di un'operazione con il meccanismo di "split payment" deve effettuare le verifiche di cui all'art. 48-bis del DPR 602/73 in relazione al credito effettivamente vantato dal fornitore.

Pertanto, secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circ. 13.4.2015 n. 15 (in difformità con quanto affermato nella circ. Ragioneria Generale dello Stato 29.7.2008 n. 22), per effetto della nuova disciplina, l'importo di 10.000,00 euro da considerare al fine delle verifiche sulle operazioni in regime di "split payment" deve essere effettuato al netto dell'IVA.

Intervento sostitutivo in presenza di DURC negativo

Il procedimento di richiesta del DURC e, in presenza di irregolarità, di attivazione del c.d. “intervento sostitutivo”, per le operazioni soggette a “*split payment*” deve essere avviato in riferimento al solo ammontare dell'imponibile, al netto dell'IVA.

L'eventuale “intervento sostitutivo”, consistente nel pagare l'importo dovuto direttamente all'istituto previdenziale o assicurativo creditore, si manifesterà quindi solo sulla parte del credito effettivamente vantata dal fornitore.

12 REGIME SANZIONATORIO

In caso di omesso o tardivo versamento dell'IVA, le Pubbliche Amministrazioni sono soggette alle sanzioni amministrative di cui all'art. 13 del DLgs. 471/97, quindi alla sanzione del 30% di ogni importo non versato o versato in ritardo, salve le previste riduzioni in caso di ritardo inferiore a 15 giorni.

Le somme dovute sono rimosse mediante atto di recupero ai sensi dell'art. 1 co. 421 della L. 311/2004.

Operazioni antecedenti alla circolare 1/2015

Non si applicano sanzioni per le violazioni relative all'errata applicazione del regime di “*split payment*” commesse anteriormente all'emanazione della circ. Agenzia delle Entrate 9.2.2015 n. 1.

Ne consegue che:

- laddove le Pubbliche Amministrazioni, dopo l'1.1.2015, abbiano corrisposto al fornitore l'IVA ad esse addebitata in relazione ad operazioni fatturate a partire dall'1.1.2015, non occorre effettuare alcuna variazione;
- laddove il fornitore abbia erroneamente emesso fattura con l'annotazione “scissione dei pagamenti”, lo stesso dovrà correggere l'operazione ed esercitare la rivalsa dell'IVA secondo le modalità ordinarie; in tal caso, le Pubbliche Amministrazioni dovranno corrispondere al fornitore anche l'imposta relativa all'operazione ricevuta.

Inoltre, si ritiene che le Pubbliche Amministrazioni che abbiano erroneamente trattenuto l'IVA applicata in fattura dal proprio fornitore siano tenute a liquidare l'imposta al fornitore e quest'ultimo debba computare ordinariamente l'imposta incassata in sede di liquidazione periodica.