

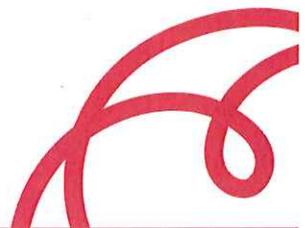


Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Documento

L'IVA nelle fatture indirizzate alla Pubblica Amministrazione

Marzo 2015





A cura della Commissione Fiscalità - Area Enti Pubblici

PUZZOVIO Luigi	Presidente
ADDONA Sandro	componente
ALBANO Maria Teresa	componente
CUCINIELLO Nicola	componente
GALASSO Luigi	componente
MINNELLA Cosimo	componente
MURENU Luigi	componente
PIERI Paolo	componente
RIZZO Giuseppe	componente
RUFFINI Patrizia	componente
TORRONI Sergio	componente
VECCHIONE Rosario	componente
CATALANO Marco	componente
Oliverio Mara	ricercatrice
Pascarella Laura	ricercatrice

Consiglieri delegati: Marcello Marchetti – Giovanni Parente



La spesa per acquisti di beni e servizi della pubblica amministrazione (Pa) è la terza voce di spesa, dopo le pensioni e gli stipendi dei dipendenti pubblici. Gli acquisti della Pa sono assoggettati all'Iva che rappresenta una spesa in genere non recuperabile in quanto la Pa non applica l'imposta ai servizi che eroga a pagamento (ticket sanitari, rette scolastiche, e così via). La spesa Iva della Pa dovrebbe essere contro bilanciata come una partita di giro, in cui l'Iva pagata da un ente dovrebbe pareggiare l'entrata Iva degli uffici fiscali. In realtà, gli incassi sono minori degli esborsi in quanto una parte dell'Iva versata non viene recuperata. I fornitori possono, infatti, trovarsi in situazioni di insolvenza e, addirittura, fallire, rendendo arduo il recupero dell'eventuale credito Iva da parte dell'Agenzia delle Entrate. Inoltre anche tra i fornitori della pubblica amministrazione, così come tra sub-appaltatori delle opere commissionate e pagate dalla Pa, si annidano fenomeni di evasione Iva.

Al fine di migliorare le misure di contrasto all'evasione la Legge n. 190, 23 dicembre 2014 (DDL di Stabilità 2015), ha introdotto (comma 629 lettera b) lo *"split payment"* ovvero la scissione dei pagamenti dell'Iva sulle fatture indirizzate alla Pubblica amministrazione.

Con l'entrata in vigore dello *"split payment"* l'Iva delle fatture emesse dai fornitori nei confronti degli enti pubblici non è più corrisposta alle imprese che pertanto non dovranno più computarla come imposta a debito nella loro liquidazione periodica. Lo *"split payment"*, prevede, dunque, il pagamento dell'IVA da parte dell'Ente Pubblico direttamente all'Erario. Si tratta di un meccanismo rivalsa-detrazione, con il quale si tende, secondo quanto esplicitato anche nella circolare 1/E del 9 febbraio 2015 dell'Agenzia delle Entrate, a garantire da un lato l'Erario, dal rischio di inadempimento dell'obbligo di pagamento, e dall'altro gli acquirenti, dal rischio di coinvolgimento nelle frodi commesse dai propri fornitori o da terzi, e per il quale il Dipartimento delle finanze ha inoltrato al Consiglio Europeo la richiesta di rilascio di un'apposita autorizzazione.

L'art. 6 comma 3 del DM 23 gennaio 2015 pone a capo degli organi interni di revisione e controllo la vigilanza sulla corretta esecuzione dei versamenti dell'imposta da parte delle pubbliche amministrazioni.

L'imposta regolarmente addebitata in fattura dal soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio non deve essere pagata dal cessionario o committente (Ente Pubblico) il quale deve effettuare il pagamento solo dell'imponibile, mentre l'Iva dovuta viene trattenuta e versata poi direttamente nelle casse dell'erario. I fornitori delle pubbliche amministrazioni non



incassano più l'IVA addebitata sulle cessioni di beni e prestazioni di servizi, sicché molti di loro diventano creditori dell'Erario per l'imposta pagata "a monte". Conseguenza di ciò, per il fornitore della pubblica amministrazione è che si troverà sempre a credito di Iva: a fronte dell'Iva non incassata addebitata sulle proprie fatture emesse, dovrà regolarmente pagare l'Iva, invece, ai propri fornitori. Secondo quanto stabilito dall'art. 2, [D.M. 23 gennaio 2015](#), i soggetti passivi IVA che pongono in essere operazioni rientranti nell'ambito di applicazione dello "split payment" devono emettere la fattura in applicazione dell'art. 21, D.P.R. n. 633/1972, avendo, però, cura di riportare l'annotazione "scissione dei pagamenti". Sostanzialmente la Pubblica Amministrazione versa al suo fornitore l'importo della fattura relativa alla cessione o alla prestazione al netto dell'IVA e successivamente provvede a versare l'importo dell'IVA direttamente all'Erario con termini e modalità stabiliti. In particolare l'art. 1 comma 629 della [Legge n. 190/2014](#), ha inserito nel D.P.R. 633/1972 il nuovo articolo 17-ter, il quale stabilisce che:

"1. Per le cessioni di beni e 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 di 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. 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."

La scissione dei pagamenti si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi di cui agli artt. 2 e 3 del DPR n. 633/1972 effettuate nel territorio dello Stato, nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni. Pur non espressamente richiamato dalla nuova norma si tratta dei soggetti di cui al comma 5 dell'art. 6 del Dpr 633/72 e cioè degli enti nei confronti dei quali trova applicazione il meccanismo dell'esigibilità differita dell'imposta sul valore aggiunto. In particolare le amministrazioni pubbliche individuate dalla norma ed esplicitate dall'Agenzia delle Entrate quali destinatari della disciplina della scissione sono:



- 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). 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 (cfr. 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);
- enti pubblici territoriali (Regioni, Province, Comuni, Città metropolitane) e consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'art. 31 del testo unico degli enti locali (TUEL) di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267. Si ritiene, inoltre, che siano riconducibili in tale categoria, anche 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;
- Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura (C.C.I.A.A.); - istituti universitari;
- aziende sanitarie locali¹; - 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).

All'appello, rispetto al comma 5 dell'art. 6, mancano solo le cessioni dei prodotti farmaceutici indicati nel numero 114) della terza parte della tabella A allegata al Dpr 633/72 effettuate dai

¹ 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 della norma in commento. Si tratta, infatti, di enti pubblici che si sostituiscono integralmente alle aziende sanitarie locali e agli enti ospedalieri nell'approvvigionamento di beni e servizi destinati all'attività di questi, svolgendo tale funzione esclusivamente per loro conto, con la conseguenza che una loro esclusione renderebbe sostanzialmente inapplicabile, in tali casi, la norma stessa al settore in argomento.



farmacisti, e le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti, di cui al quarto comma dell'articolo 4 dello stesso 633/72 (considerate comunque commerciali).

Inoltre l'Agenzia delle Entrate rinvia, per una migliore individuazione dei soggetti pubblici destinatari della disciplina dello *"split payment"*, alle categorie contenute nell'Indice delle amministrazioni pubbliche (IPA).

Sono invece da considerare soggetti cui non si applica la disciplina dello split payment:

- enti previdenziali privati o privatizzati
- aziende speciali
- Ordini professionali
- Enti ed istituti di ricerca
- Agenzie fiscali
- Autorità amministrative indipendenti (quale, ad esempio, l'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni – AGCOM)
- Agenzie regionali per la protezione dell'ambiente (ARPA)
- Automobile club provinciali
- Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN)
- Agenzia per L'Italia Digitale (AgID)
- Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (INAIL)
- Istituto per lo studio e la prevenzione oncologica (ISPO)

Infine, considerato che il richiamo alle categorie IPA non può ritenersi esaustivo, si evidenzia che laddove, in relazione a taluni enti, dovessero permanere dei dubbi sull'applicabilità del meccanismo della scissione dei pagamenti, l'operatore interessato potrà inoltrare specifica istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante le "disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente".

Il meccanismo della scissione dei pagamenti riguarda soltanto le operazioni documentate mediante l'emissione della fattura, ai sensi dell'art. 21, D.P.R. n. 633/1972. Di conseguenza, devono ritenersi escluse dall'applicazione dello stesso le operazioni certificate dal fornitore mediante il rilascio:

- della **ricevuta fiscale** di cui all'art. 8, legge n. 249/1976;



- dello **scontrino fiscale** di cui alla legge n. 18/1983, ovvero **non fiscale** per i soggetti che si avvalgono della trasmissione telematica dei corrispettivi ai sensi dell'art. 1, comma 429 e seguenti, legge n. 311/2004, n. 311, ovvero altre modalità semplificate di certificazione specificamente previste.

Lo "*split payment*" non trova applicazione per i professionisti, le cui prestazioni di servizi sono assoggettate a ritenute alla fonte a titolo di imposta o di acconto sul reddito, che continuano ad esercitare la rivalsa dell'IVA per le prestazioni rese nei confronti della Pubblica amministrazione e per le operazioni soggette al regime di inversione contabile (*a reverse charge*).

Il dettato normativo (art. 1, comma 632, Legge n. 190, 23 dicembre 2014 (DDL di Stabilità 2015) legge n. 190 prevede l'applicazione dello *split payment* alle fatture esigibili dal 1 gennaio 2015; tale disposizione è stata successivamente rivista dall'art. 9 del DM attuativo del 23 gennaio 2015, pubblicato sul sito del MEF che ha precisato che lo *split payment* si applica a partire dalle fatture emesse dal 1° gennaio 2015. Inoltre, la normativa nulla prevede in merito all'applicazione dello *split payment* per coloro che, in qualità di cedenti o prestatori sono soggetti, ai fini IVA, all'applicazione di un regime speciale. L'esonero di tali soggetti si potrebbe individuare indirettamente dai presupposti indicati dall'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972 introdotto dal DDL di Stabilità 2015. La mancata indicazione dell'Iva in fattura da parte del cedente o prestatore, a seguito dell'applicazione di uno dei regimi speciali ai fini Iva, determina la impossibilità per gli Enti Pubblici, di trattenere e versare direttamente all'Erario l'imposta sul valore aggiunto. Pertanto, per tali soggetti devono continuare ad applicarsi le regole ordinarie. Tale interpretazione è stata fatta propria dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 6/E del 19 febbraio 2015 al punto 8.5.

Lo "*split payment*" deve essere analizzato sia dal punto di vista delle operazioni di pagamento dell'Iva da parte della PA sia delle fatturazione da parte dei fornitori della PA.

Rifacendoci al sopra citato articolo 17-ter del D.P.R. n. 633/1972 le Pubbliche Amministrazioni destinatarie di fatture che riportano l'annotazione "scissione dei pagamenti" sono tenute - in luogo dei loro fornitori - a versare l'IVA all'Erario. Il versamento dell'imposta, da effettuarsi, ai sensi del DM 23 gennaio 2015, entro il giorno 16 del mese successivo a quello nel quale la stessa è diventata esigibile senza possibilità di compensazione nel modello F24 ed utilizzando un apposito codice tributo può essere effettuato adottando diverse opzioni.



Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, l'art. 6, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972 individua il momento in cui l'imposta diviene esigibile nel pagamento dei corrispettivi, a meno che l'ente pubblico non abbia optato per una sua anticipazione e cioè all'atto del ricevimento della fattura.

Il versamento dell'IVA da parte delle Pubbliche Amministrazioni², fuori dal caso riguardante le Amministrazioni soggetti passivi Iva per gli acquisti di beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali, può essere effettuato con le seguenti modalità:

- a) per le pubbliche amministrazioni titolari di conti presso la Banca d'Italia, tramite modello "F24 Enti pubblici" approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 28 giugno 2013;
- b) per le pubbliche amministrazioni, diverse da quelle di cui alla lettera a), autorizzate a detenere un conto corrente presso una banca convenzionata con l'Agenzia delle Entrate ovvero presso Poste italiane, mediante versamento unificato di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;
- c) per le pubbliche amministrazioni diverse da quelle di cui alle lettere a) e b), direttamente all'entrata del bilancio dello Stato con imputazione ad un articolo di nuova istituzione del capitolo 1203.

Per consentire il versamento, mediante il modello F24 Enti pubblici, dell'imposta in parola, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera a) del decreto 23 gennaio 2015, è stato istituito il seguente codice tributo:

- "620E", denominato "IVA dovuta dalle PP.AA. - Scissione dei pagamenti -art.17-ter del DPR n. 633/1972".

In sede di compilazione del modello "F24 Enti pubblici":

- nella sezione "CONTRIBUENTE", sono indicati il codice fiscale e la denominazione/ragione sociale della pubblica amministrazione che effettua il versamento;
- nella sezione "DETTAGLIO VERSAMENTO" sono indicati:

-nel campo "sezione", il valore "F" (Erario);

-nel campo "codice tributo/causale", il codice tributo;

-nel campo "riferimento A", il mese per cui si effettua il pagamento, nel formato "00MM";

² Ricordiamo che la PA in questo caso riveste il ruolo di soggetto "non passivo" oppure pur rivestendo il ruolo di "soggetto passivo" effettua acquisti di beni e servizi "istituzionali", cioè non nell'esercizio di attività commerciali.



-nel campo "riferimento B", l'anno d'imposta per cui si effettua il pagamento, nel formato "AAAA". Per consentire il versamento, mediante il modello F24, dell'imposta in parola, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera b), del decreto 23 gennaio 2015, è stato istituito il seguente codice tributo: "6040", denominato "IVA dovuta dalle PP.AA.-Scissione dei pagamenti -art. 17- ter del DPR n. 633/1972".

L'art. 4, comma 2, D.M. 23 gennaio 2015 disciplina le modalità che possono essere adottate per effettuare il versamento dell'IVA, prevedendo tre opzioni:

- con un distinto versamento dell'IVA dovuta, per ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile;
- in ciascun giorno del mese, con un distinto versamento dell'IVA considerando tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile in tale giorno;
- entro il giorno 16 di ciascun mese, con un versamento cumulativo dell'IVA dovuta considerando tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel mese precedente.

Il primo versamento si avrà il 16 aprile 2015.

I versamenti effettuati dalle Pubbliche Amministrazioni sono monitorati dall'Agenzia delle Entrate, la quale, previa intesa con la Ragioneria generale dello Stato, acquisisce ed elabora le informazioni dei versamenti effettuati nonché le informazioni contenute nelle fatture elettroniche trasmesse.

In caso di verifiche, controlli e ispezioni, le Pubbliche Amministrazioni - ai sensi di quanto previsto dall'art. 6, D.M. 23 gennaio 2015 - mettono a disposizione dell'Amministrazione finanziaria, eventualmente in formato elettronico, la documentazione utile per verificare la corrispondenza tra l'importo dell'IVA dovuta e quello dell'IVA versata per ciascun mese di riferimento.

Modalità e tempi di versamento dell'Iva a cura degli enti pubblici sono fissati dal decreto MEF 23.01.15. E' invece già previsto che, in caso di ritardi o omissioni nel versamento da parte degli enti pubblici saranno applicate le sanzioni di cui all'art. 13 del D.lgs. 471/97. Peraltro, se nelle more dell'adeguamento dei sistemi informatici, gli enti pubblici coinvolti dovessero effettuare pagamenti su fatture 2015 perché scadono i 30 giorni di cui al D.Lgs. 231/02, dovrebbero pagare solo l'imponibile ed accantonare l'Iva relativa

L'articolo 5 dello stesso Dm 23 gennaio 2015 prevede però, un diverso meccanismo di gestione e versamento dell'Iva da *split payment* per gli enti pubblici che sono soggetti passivi Iva, limitatamente agli acquisti di beni e servizi da essi effettuati nell'esercizio di attività commerciali.



L'Iva esposta nelle fatture ricevute per acquisti di beni e servizi inerenti queste attività commerciali deve essere gestita all'interno delle liquidazioni periodiche Iva: mediante annotazione delle fatture ricevute anche sul registro delle vendite, I'iva acquisti esigibile concorre a generare il debito verso l'Erario unitamente alla restante Iva esposta sulle fatture emesse dall'ente pubblico medesimo. Non si ha dunque un versamento specifico dell'Iva da *split payment* e non rilevano conseguentemente i codici tributo di nuova istituzione.

Qualora poi le P.A. dovessero emettere a loro volta fatture nei confronti di altre P.A., in qualità di soggetti passivi IVA saranno tenute, come gli altri fornitori soggetti passivi IVA, ad annotare le fatture emesse nel registro IVA vendite o in quello dei corrispettivi, di cui agli articoli 23 e 24 del decreto IVA e non computare l'imposta ivi indicata nella liquidazione periodica.

In altri termini, sebbene l'IVA relativa alle operazioni in "*split payment*" debba essere separatamente esposta in fattura, la stessa non deve essere considerata ai fini del calcolo della liquidazione periodica del fornitore.

Tale meccanismo di liquidazione dell'imposta incide evidentemente anche sulle modalità di contabilizzazione delle fatture emesse o da emettere a decorrere dal 1° gennaio 2015; infatti, le fatture relative ad operazioni alle quali si applica lo "*split payment*" sono emesse sì con l'indicazione dell'imposta, ma di fatto il credito che il fornitore vanta nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni è relativo soltanto all'imponibile (quota ricavi) e non anche all'imposta stessa. Sono, infatti, le PA i soggetti tenuti a versare l'imposta all'Erario.

I sistemi informativi adottati dalla generalità dei fornitori della PA fanno sì che con la registrazione delle fatture attive si proceda contestualmente alla registrazione dell'operazione in contabilità generale, contabilizzando nella fattispecie il credito nei confronti della PA (che fino al 31 dicembre 2014 comprendeva imponibile e imposta) e in contropartita il ricavo relativo alla vendita o prestazione effettuata (e fino al 31 dicembre 2014 il debito per l'IVA in sospensione).

Il credito si genera ora esclusivamente per la quota dell'imponibile, essendo l'imposta versata all'Erario direttamente dalla PA; è necessario allocare temporaneamente l'IVA in un conto che consenta di chiudere l'operazione in partita doppia per cui la registrazione delle fatture in commento deve tener conto di tale peculiarità.

Per quanto riguarda la contabilizzazione dell'IVA da parte del fornitore sono state esposte due soluzioni:



- Le fatture relative ad operazioni soggette allo *split payment* devono essere regolarmente registrate nella contabilità del cedente. In attesa di adeguare i sistemi informativi la contropartita dell'IVA potrà essere allocata in una voce di c/numerario definito conto transitorio iva c/*split-payment*, al fine di poter sospendere l'imposta a debito, indicata in fattura, ma non dovuta. In tal modo il conto relativo al credito vantato dal fornitore nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni verrà alimentato soltanto della quota relativa ai ricavi (l'imponibile).
- Storno contestuale dell'IVA direttamente dalla voce relativa ai crediti vantati verso le Pubbliche Amministrazioni, che all'atto dell'incasso di quanto dovuto si chiuderà per la sola quota di imponibile. Il fornitore emette la fattura, per le operazioni poste in essere a partire dal 1° gennaio 2015, con la rivalsa dell'IVA, indicando che tale imposta non verrà mai incassata ai sensi dell'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972. L'imposta indicata in fattura verrà regolarmente registrata in contabilità dal cedente/prestatore e andrà stornata o contestualmente alla registrazione della fattura o con apposita scrittura dal totale del credito acceso verso l'ente pubblico³.

L'ente pubblico dalla sua parte, per gli acquisti di beni e servizi afferenti la "sfera commerciale" provvede a pagare il fornitore per il solo imponibile e registra l'Iva nel registro acquisti; contestualmente registra l'Iva nel registro Iva vendite (il termine è 15 giorni del mese successivo a quello dell'esigibilità). La fattura viene chiusa con un mandato di pagamento quietanzato con reversale di incasso imputata fra le entrate dell'ente. Seguirà, come di consueto, la liquidazione periodica Iva del mese o del trimestre.

Per effetto dall'art. 1 comma 630 della L. 629/2014 e dall'art. 8 del DM 23.01.2015 come modificato dal DM 20.02.2015 i fornitori degli Enti Pubblici ai quali si applica il nuovo regime saranno ammessi al rimborso prioritario dell'IVA di cui all'art. 38-bis, comma 9, D.P.R. n. 633/1972, limitatamente all'eccedenza detraibile derivante dalle operazioni soggette allo *split payment*.

Per ottenere il rimborso entro 3 mesi dalla richiesta, NON è necessario (art. 8 DM 23.1.2015 come modificato dal DM 20.02,2015):

³ Soluzione confermata dalla [Fondazione Nazionale dei Commercialisti](#), nella nota operativa diramata il 12 gennaio 2015.



- esercitare l'attività da almeno 3 anni;
- che l'eccedenza d'imposta domandata a rimborso sia almeno pari a 3.000 euro (in caso di rimborso trimestrale) o a 10.000 euro (in caso di rimborso annuale);
- che l'eccedenza d'imposta chiesta a rimborso sia almeno pari al 10% dell'importo complessivo dell'imposta adempiuta sugli acquisti e sulle importazioni effettuati nel periodo (trimestre o anno) di riferimento della richiesta;

E' invece necessario che sia rispettato il requisito dell'aliquota media di cui all'art. 30, comma 3, lettera a), D.P.R. n. 633/1972.

In caso di inosservanza dell'obbligo di versamento, si applicheranno nei confronti degli enti inadempienti le sanzioni previste dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 per l'omesso o ritardato versamento dei tributi, sanzioni pari al 30% di ogni importo non versato o versato in ritardo, salve le previste riduzioni in caso di ritardo inferiore a 15 giorni.

Le sanzioni saranno irrogate mediante la procedura del c.d. atto di recupero di cui all'art. 1, comma 421, legge n. 311/2004. Quanto ai fornitori che non applicano correttamente il nuovo regime, si rende applicabile la sanzione di cui all'art. 6, comma 1 del D.Lgs. n. 471/97 che va dal 100% al 200% dell'imposta relativa all'operazione irregolarmente fatturata; all'ente pubblico che agisce nella veste commerciale può essere altresì contestata la sanzione, pari al 100% dell'imposta, per l'omessa regolarizzazione della fattura irregolarmente emessa dal fornitore.

Si rileva infine che, anche in considerazione dell'incertezza normativa e del fatto che l'art. 17-ter ha trovato applicazione già a decorrere delle fatture emesse dal 1° gennaio 2015, in ossequio ai principi sanciti dallo Statuto del Contribuente si considerano salvi i comportamenti adottati fino al 9 febbraio 2015 (data di pubblicazione della circolare n. 1/E/2015) dai contribuenti che hanno versato l'IVA secondo le modalità ordinarie. In altri termini l'eventuale versamento dell'imposta non viene sanzionato. Ne deriva che:

- se l'imposta addebitata in fattura è stata già pagata dalla Pubblica Amministrazione e il fornitore ne ha tenuto conto nella liquidazione periodica, non occorrerà effettuare alcuna variazione;
- se al contrario, il fornitore ha emesso erroneamente la fattura con l'annotazione "scissione dei pagamenti" questi è tenuto a correggere il proprio operato e ad esercitare la rivalsa secondo i modi ordinari. In tal caso, le PA sono tenute a corrispondere al fornitore anche l'IVA relativa all'operazione ricevuta.



La “scissione dei pagamenti” (*split payment*) debutta anche nelle procedure informatiche relative alla fatturazione elettronica nei confronti delle Pubbliche amministrazioni, a regime dal prossimo 31 marzo, con l’adeguamento del sistema da parte di Fatturapa.it per permettere l’assolvimento del nuovo obbligo.

Per consentire la gestione dello *split payment* nelle fatture elettroniche emesse nei confronti delle Pubbliche amministrazioni è stato creato il nuovo formato (versione 1.1) per la redazione delle fatture. Dal punto di vista operativo, nel blocco informativo relativo ai dati di riepilogo della fattura, è stato aggiunto un nuovo campo, “scissione dei pagamenti”, contrassegnato dalla lettera “S” nella sezione attinente all’esigibilità dell’Iva.

Pertanto, i valori selezionabili sono:

[I] = Iva a esigibilità immediata

[D] = Iva a esigibilità differita

[S] = scissione dei pagamenti.

Come disposto dall’articolo 6 del Dm 23 gennaio 2015, in caso di verifiche, controlli o ispezioni, le P.A. mettono a disposizione dell’Amministrazione finanziaria, eventualmente in formato elettronico, la documentazione utile per verificare la corrispondenza tra l’importo dell’Iva dovuta e quello dell’Iva versata per ciascun mese di riferimento.

Aspetti che meritano un approfondimento

Lo *split payment* presenta ancora molti punti critici che dovranno essere chiariti da parte dell’Amministrazione finanziaria, la quale, proprio nella circolare n. 1/E del 9 febbraio, specifica sull’argomento, parla espressamente di “*primi chiarimenti interpretativi*”.

Infatti se alcune criticità possono essere risolte in via interpretativa, altre presuppongono un intervento almeno attraverso un documento di prassi.

Veniamo agli aspetti da chiarire:

Note di variazione intervenute nel corso del 2015:

E’ logico ritenere che se riferite a fatture emesse nel 2014 (anno per il quale non si rende applicabile lo *split payment*), anche se emesse e ricevute dalla P.A. nel 2015 non saranno assoggettate allo *split payment*;



se riferite a fatture emesse nel 2015 saranno a loro volta rilevanti per lo split payment.

Intervento sostitutivo in presenza di Durc negativo:

Il regolamento di attuazione del codice contratti appalto pubblici (D.lgs. 163/2006), prevede che le PA richiedano il Durc prima di effettuare pagamenti a favore dei propri fornitori ed in presenza di irregolarità attivino il c.d. "intervento sostitutivo", ovvero paghino l'importo dovuto direttamente all'istituto previdenziale e/o assicurativo creditore.

Tale procedimento, nel caso di fatture soggette al regime dello *split payment*, deve essere avviato con riferimento solo alla parte di credito effettivamente vantato dal fornitore, cioè all'importo dell'imponibile della fattura, quindi escluso IVA.

Creditore pignoratizio e debitore pignorato:

Le sentenze per pignoramento dei crediti nei confronti di PA dovranno tener conto della nuova norma e pertanto stabilire il pignoramento di somme solo nel limite del debito esigibile, cioè al netto dell'Iva.

Il trattamento degli acquisti di beni e servizi afferenti attività sia commerciali che istituzionali (cd "costi promiscui"):

Tenuto conto che il procedimento di registrazione delle fatture istituzionali e commerciali avviene sempre mediante le parti di giro (cfr tabella pag 18) si ritiene utile individuare due capitoli distinti. In uno confluirà l'IVA istituzionale e con le periodicità stabilite, con decorrenza 16/4/2015, presenterà sempre saldo zero a fronte dei versamenti effettuati. Nell'altro confluirà l'IVA commerciale e viene movimentato in base alle liquidazioni periodiche; pertanto per un importo pari alla quota del debito IVA derivante dalla scissione dei pagamenti in regime commerciale, viene emesso un ordine di pagamento a valere degli impegni assunti nelle partite di giro per l'IVA split commerciale., versato in entrata del bilancio dell'ente, previo accertamento di un'entrata di pari importo al titolo terzo dell'entrata ed emissione della relativa reversale di entrata. Il debito IVA sarà rilevato al titolo I della spesa.

Questa soluzione facilita la gestione delle eventuali fatture promiscue in quanto sarà sufficiente distinguere la quota dell'IVA istituzionale da quella commerciale per l'imputazione nelle partite di



giro. In caso di incertezza nell'individuazione della quota di IVA commerciale rispetto quella istituzionale, poiché di fatto con lo split payment gli enti locali non avranno più un credito IVA, si consiglia di considerare la fattura interamente istituzionale.

Autofatture per autoconsumo di beni o servizi:

Alcuni Enti al fine di mantenere integro il diritto alla detrazione IVA in caso di prestazione resa gratuitamente a terzi possono valutare l'opportunità di emettere un'autofattura per il servizio reso a terzi. Tale autofattura dovrebbe essere esclusa dallo split payment visto che la ratio della norma è chiaramente quella di lotta all'evasione e qui i soggetti sono coincidenti.

Passaggi interni

In presenza di contabilità separate, es. Asilo nido e Mensa scolastica, un Ente si potrebbe trovare nella situazione di fatturare la fornitura di pasti dal servizio mensa all'asilo; ovvero, in presenza ancora dell'attività di farmacia comunale in contabilità separata, di fatturare la fornitura di medicinali al servizio di asilo nido o di mensa.

In tali casi sussiste l'obbligo di emissione di fattura da un'attività ad un'altra (anche se non influenzerà il volume d'affari). Si ritiene che anche tale fattura dovrebbe essere esclusa dallo *split payment* per le medesime ragioni viste al punto precedente.

Rapporti con le associazioni non commerciali e coloro che adottano regimi speciali con l'evidenza dell'IVA in fattura.

La circolare 6/E del 19 febbraio 2015 al punto 8.5 espressamente esclude della disciplina dello "*split payment*" le fatture relative a regimi speciali che non prevedono l'evidenza dell'iva in fattura (es. agenzia viaggio, regime del margine, regime di franchigia per le piccole imprese).

Tale interpretazione però non esclude dallo split tutte le casistiche di coloro che pur applicando un regime speciale IVA forfettizzato evidenziano normalmente l'IVA in fattura.

È il caso degli agricoltori in regime di esonero dove il cessionario emette una fattura per conto dell'agricoltore; è il caso, molto più frequente tra le P.A. di fatture emesse da Associazioni sportive dilettantistiche e anche di altra natura che applica il regime IVA ai sensi della L. 398/91. Tali soggetti si trovano ora incisi del 100% IVA che viene trattenuta alla fonte dall'Ente in luogo del



50% come da spettanza normativa. Tali incongruenze stanno bloccando l'emissione di fatture da parte di tali soggetti e compromettono i loro, già precari, equilibri finanziari.

Reverse charge per le spese di pulizia

La legge di Stabilità 2015 ha allargato il cd meccanismo del reverse charge anche alle spese di pulizia.

Il meccanismo del "reverse charge", nato inizialmente per l'edilizia, consiste nell'inversione dell'onere di assolvimento dell'IVA, secondo la seguente metodologia:

1. il fornitore emette fattura senza addebitare l'IVA, indicando nel documento: "fattura senza addebito di IVA ai sensi dell'articolo 17, comma 6, del Dpr 633/72". Non incassa e non versa l'IVA.
2. il committente integra la fattura ricevuta applicando l'IVA in base alla tipologia di operazione eseguita (4%, 10% o 22%) e registra la fattura, entro 15 giorni, sia nel registro degli acquisti che nel registro delle vendite.

Tale meccanismo si opera ai soggetti IVA.

L'ente locale pur essendo un soggetto IVA, relativamente alla sfera istituzionale si troverà a mal partito con tale applicazione, ragion per cui si ritiene che LIMITATAMENTE all'attività istituzionale si continuerà ad applicare il regime ordinario con lo *split payment*.

Per cui avremo una doppia tipologia di fatturazione:

- con il cd meccanismo del reverse charge relativamente alle spese di pulizia afferenti servizi rilevanti IVA (Es. Asilo nido, mense, impianti sportivi commerciali ecc.)
- con il cd meccanismo dello *split payment* relativamente alle spese di pulizia afferenti attività istituzionali (es. pulizia nella sede municipale ecc..)

Per le attività promiscue sarebbero opportuni chiarimenti. Per semplicità sarebbe preferibile trattare tali spese attraverso lo "split payment".

Il nuovo meccanismo dello "split payment" non opera in tutti i casi in cui l'operazione è soggetta a reverse charge e cioè ad inversione del debitore dell'imposta; in pratica, si tratta dei casi in cui l'ente pubblico riceve fattura senza addebito di Iva e deve essere lui stesso ad assolverla mediante



integrazione della fattura ricevuta (o emissione di autofattura nei rapporti con gli extracomunitari).

Si può trattare di operazioni interne per le quali opera il reverse charge ma, più frequentemente, si tratterà delle operazioni con l'estero territoriali in Italia.

Infine, con riferimento ai rapporti fra il meccanismo dello *split payment* e gli obblighi di fatturazione elettronica relativa alle prestazioni rese alla PA, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che non esiste perfetta coincidenza tra le amministrazioni nei confronti delle quali è obbligatoria la scissione dei pagamenti e quelle coinvolte nella fatturazione elettronica (circolare n. 1/E/2015).



	ENTE PUBBLICO ACQUIRENTE DEI BENI E	FORNITORE DEI BENI E SERVIZI	APPLICAZIONE SPLIT	CONTABILITA' DELL'ENTE PUBBLICO ACQUIRENTE	CONTABILITA' DEL FORNITORE
A	Ente pubblico ex art. 17ter DPR 633/1972 che acquisisce beni e servizi nella propria sfera ISTITUZIONALE e che, in qualità di cessionario o committente, non è soggetto al "reverse charge" esterno ex art. 17 comma 2 DPR 633/1972	Soggetto IVA (anche altro ente pubblico agente nella propria sfera commerciale) diverso da "prestatore di servizi con compensi assoggettati a ritenuta di acconto o di imposta", che sia assoggettato all'obbligo di documentare l'operazione	L'ente pubblico applica lo <i>split payment</i> con pagamento al fornitore degli importi al netto dell'IVA e versamento autonomo dell'IVA sull'acquisto (<i>split payment</i> con versamento <i>ah hoc</i>)	1) Impegno di spesa per il lordo della fattura [es. 122=100+22]. 2) Al momento del pagamento della fattura al fornitore [per 100] si emette un mandato per il totale fattura [122], con la quota parte relativa all'IVA [22] neutralizzata da un contestuale accertamento e reversale emessa in servizi conto terzi. 3) Quest'ultimo accertamento [22] trova poi la propria esatta contropartita nell'impegno e mandato [22], emesso anch'esso in servizi conto terzi, per il riversamento ad hoc dell'IVA da split payment.	1) Emissione della fattura con gli ordinari contenuti e in più con l'annotazione "scissione dei pagamenti". 2) Registrazione della fattura nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi secondo le regole ordinarie. 3) Influenza della fattura nell'ambito dei calcoli della liquidazione IVA periodica. 4) Registrazione della fattura in contabilità generale in modo che, in uno o più passaggi, il debito Iva sia neutralizzato e il credito verso fornitore rimanga pari all'importo al netto dell'IVA. 5) Ammissione del fornitore alla procedura di rimborso IVA annuale o trimestrale, anche nella forma del rimborso IVA prioritario di cui art. 38bis u.c. DPR 633/1972.
B	Ente pubblico ex art. 17ter DPR 633/1972 che acquisisce beni e servizi nella propria sfera COMMERCIALE e che, in qualità di cessionario o committente, non è soggetto al "reverse charge" interno o esterno	mediante emissione di fattura e che non rientri in regimi speciali IVA che non prevedono l'esposizione dell'IVA in fattura oppure che prevedono l'assolvimento dell'IVA secondo regole proprie	L'ente pubblico applica lo split payment con pagamento al fornitore degli importi al netto dell'IVA e confluenza nella liquidazione periodica Iva sia del debito Iva che, nei limiti della detrazione spettante, del credito Iva (<i>split payment</i> con confluenza nella liquidazione IVA)	1) Impegno di spesa per il lordo della fattura [es. 122=100+22]. 2) Al momento del pagamento della fattura al fornitore [per 100] si emette un mandato per il totale fattura [122], con la quota parte relativa all'IVA [22] neutralizzata da un contestuale accertamento e reversale emessa in servizi conto terzi. 3) Quest'ultimo accertamento [22] trova la propria esatta contropartita nell'impegno [22], assunto anch'esso in servizi conto terzi, per il debito IVA da split payment che confluisce nella liquidazione periodica IVA. 4) Accertamento periodico in entrata corrente (titolo III) dell'eventuale 'IVA a credito da liquidazione periodica secondo le ordinarie regole di detrazione [es. per la fattura in esame la detrazione potrebbe essere 21 anziché 22]. 5) Versamento del debito da liquidazione periodica [1] con estinzione dell'impegno nei servizi conto terzi di cui al n. 3 [22] e dell'accertamento nel titolo III dell'entrata di cui al n. 4 [21]	
C	Ente pubblico ex art. 17ter DPR 633/1972 che acquisisce beni e servizi nella propria sfera COMMERCIALE o ISTITUZIONALE e che, in qualità di cessionario o committente, è soggetto al "reverse charge" interno o esterno	Soggetto IVA residente o soggetto non residente	L'ente pubblico non applica lo split payment ma il "reverse charge"	Regole di contabilità pubblica e fiscali ordinarie per l'acquisto in regime di "reverse charge"	Regole IVA e di contabilità generale ordinarie per il "reverse charge"
D	Ente pubblico ex art. 17ter DPR 633/1972 che acquisisce beni e	Soggetto IVA (anche altro ente pubblico	L'ente pubblico non applica lo	Regole di contabilità pubblica e fiscali ordinarie per gli acquisti di beni o servizi	Regole IVA e di contabilità generale ordinarie per le



	ENTE PUBBLICO ACQUIRENTE DEI BENI E	FORNITORE DEI BENI E SERVIZI	APPLICAZIONE SPLIT	CONTABILITA' DELL'ENTE PUBBLICO ACQUIRENTE	CONTABILITA' DEL FORNITORE
	servizi nella propria sfera COMMERCIALE o ISTITUZIONALE e che, in qualità di cessionario o committente, non è soggetto al "reverse charge interno"	agente nella propria sfera commerciale) che sia "prestatore di servizi (professionista o impresa) con compensi assoggettati a ritenuta di acconto o di imposta", oppure che non sia assoggettato all'obbligo di documentare l'operazione mediante emissione di fattura, oppure che rientri in regimi speciali Iva che non prevedono l'esposizione dell'Iva in fattura oppure prevedono l'assolvimento dell'Iva secondo regole proprie	split payment		cessioni di beni o prestazioni di servizi
E	Ente pubblico ex art. 17ter DPR 633/1972 che acquisisce beni e servizi nella propria sfera COMMERCIALE o ISTITUZIONALE	Soggetto NON IVA residente (anche altro ente pubblico agente nella propria sfera istituzionale)	L'ente pubblico non applica lo split payment	Regole di contabilità pubblica e fiscali ordinarie per gli acquisti di beni o servizi	