

Circolari per la clientela

Nuovo regime IVA di "split payment" - 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".

Chiarimenti ufficiali

Con la circ. 9.2.2015 n. 1, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti ufficiali sullo "split payment", in particolare in relazione all'ambito di applicazione.

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

2 AMBITO OGGETTIVO

Il regime di "split payment" si applica:

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

effettuate nel territorio dello Stato.

2.1 ESCLUSIONE PER LE OPERAZIONI SOGGETTE AL "REVERSE CHARGE"

Sono escluse dal regime di "split payment" le operazioni assoggettate al "reverse charge", sia interno sia 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".

2.2 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.

2.3 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 con assolvimento dell'IVA all'origine (ad esempio, il regime speciale dell'editoria e il regime speciale delle agenzie di viaggio).

2.4 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:

- 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.

3 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 avente 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).

L'Agenzia delle Entrate, per l'individuazione dei soggetti pubblici destinatari della disciplina di "split payment", rinvia a specifiche categorie contenute nell'IPA (Indice delle Pubbliche Amministrazioni), consultabile telematicamente all'indirizzo <http://indicepa.gov.it/documentale/ricerca.php>.

Il richiamo a tali categorie IPA, indicate nella circ. Agenzia delle Entrate 9.2.2015 n. 1, non ha però carattere esaustivo.

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

Laddove, in relazione a taluni enti, dovessero permanere dei dubbi in merito all'applicabilità del regime di "split payment", l'operatore interessato può presentare specifica domanda di interpello all'Agenzia delle Entrate.

Soggetti esclusi

Secondo quanto indicato dall'Agenzia delle Entrate nella circ. 9.2.2015 n. 1, il regime di "split payment" non si applica per le operazioni effettuate nei confronti:

- degli enti previdenziali privati o privatizzati (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).

4 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.

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";
- 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 fatture emesse o dei corrispettivi, senza computare in sede di liquidazione periodica l'IVA indicata sulla fattura.

6 ACCESSO AI RIMBORSI IVA

6.1 RIMBORSI IVA ANNUALI

Per le operazioni effettuate in regime di "split payment" il rimborso dell'eccedenza di IVA detraibile può essere richiesto in sede di dichiarazione annuale, purché il credito sia di importo superiore a 2.582,28 euro, a norma dell'art. 30 co. 2 lett. a) del DPR 633/72.

6.2 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, purché siano rispettate contestualmente le seguenti condizioni:

- l'attività è esercitata da almeno tre anni;
- l'eccedenza di IVA detraibile richiesta a rimborso è pari o superiore a 10.000,00 euro in caso di rimborso annuale e a 3.000,00 euro in caso di rimborso trimestrale;
- l'eccedenza di IVA detraibile richiesta a rimborso è pari o superiore al 10% dell'importo complessivo dell'imposta assolta sugli acquisti e sulle importazioni effettuati nell'anno o nel trimestre a cui si riferisce il rimborso richiesto.

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.

7 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.

8 VERSAMENTO DELL'IMPOSTA DA PARTE DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI

8.1 PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI NON SOGGETTI PASSIVI IVA

Il versamento dell'IVA dovuta dalle Pubbliche Amministrazioni non soggetti passivi IVA è effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta diviene esigibile, senza possibilità di compensazione e utilizzando un apposito codice tributo, 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, mediante il modello "F24 ordinario";
- per tutte le altre Pubbliche Amministrazioni, direttamente all'entrata del bilancio dello Stato con imputazione ad un articolo di nuova istituzione del capitolo di bilancio 1203.

Il versamento, nei termini previsti, può essere effettuato distintamente:

- in ciascun giorno del mese, relativamente al complesso delle fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile in tale giorno;

- relativamente a ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile.

8.2 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;
- computano l'IVA relativa alle suddette operazioni nella liquidazione periodica mensile o trimestrale di riferimento.

9 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.

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).