

ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

S.A.F.  
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

Fatturazione PA e Split Payment: cosa sapere e come fare

# Split Payment

**ANTONIO GRASSO**

*Commissione Diritto Tributario Nazionale ODCEC Milano*

**ODCEC – Milano, 26 febbraio 2015**

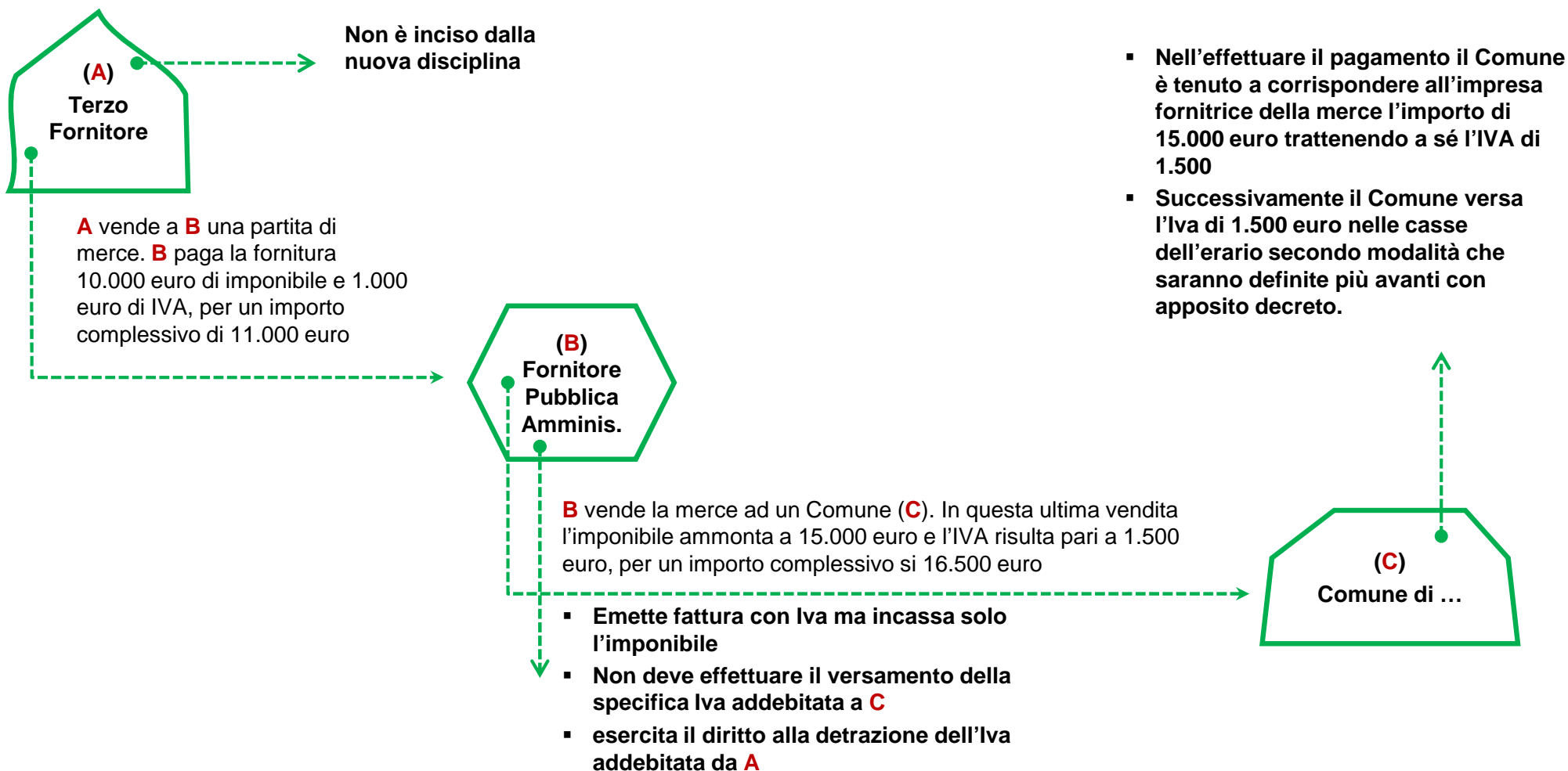
# FONTI, PRASSI, PRINCIPALE DOTTRINA

<b>Normativa</b>	Art. 1, commi da 629 a 633, L. 23/12/2014 n. 190 (legge di stabilità 2015)	Introduce l'art. 17-ter nel DPR 26/10/1972 n. 633, inversione dell'obbligo di versare l'imposta sul valore aggiunto riconducibile a cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti di enti pubblici (cosiddetto «split payment»)
	D.M. 23 gennaio 2015	Decreto di attuazione previsto dal nuovo art. 17-ter, comma 1
	D.M. 20 febbraio 2015	Semplificazioni per i rimborsi Iva prioritari
<b>Prassi</b>	Circolare 1/E del 9 febbraio 2015	Chiarimenti interpretativi circa l'individuazione dell'ambito applicativo, sotto il profilo soggettivo
	Circolare 6/E del 19 febbraio 2015, paragrafi 8.5, 8.6 e 8.7	Chiarimenti interpretativi relativi a quesiti posti in occasione degli eventi Videoforum Italia Oggi, Telefisco Sole 24ore e Forum lavoro
	Risoluzione 15/E del 12 febbraio 2015	Istituzione dei codici tributo per il versamento, mediante i modelli F24 ed F24 Enti pubblici, dell'IVA dovuta dalle pubbliche amministrazioni a seguito di scissione dei pagamenti
<b>Altro</b>	Comunicato Stampa MEF n° 7 del 9 gennaio 2015	Anticipazioni su contenuto decreto di attuazione, in particolare con riguardo alla decorrenza
	Nota Operativa della Fondazione Nazionale Dottori Commercialisti	Nota Operativa su split payment

# RATIO

- ***Contrasto all'evasione e altre misure  
(Art. 44 DDL)***
- *«...imposta dovrebbe essere sottratta alla disponibilità del fornitore e accreditata in un apposito conto per essere acquisita direttamente dall'Erario»  
(Relazione illustrativa al DDL Stabilità 2015)*
- *«...innovare il sistema di riscossione dell'imposta, al fine di ridurre il "VAT gap" e contrastare i fenomeni di evasione e le frodi IVA»  
(Circolare 1/E del 9 febbraio 2015)*
- *In caso di mancato rilascio delle misure di deroga, incremento aliquote accisa sulla benzina e gasolio usato come carburante...  
(Comma 632 Legge di Stabilità)*

# SPLIT PAYMENT – ESEMPIO



# PERIMETRO SOGGETTIVO

**FORNITORI DELLA  
PUBBLICA  
AMMINISTRAZIONE**

**TUTTI**

**PUBBLICHE  
AMMINISTRAZIONI, SIA  
CHE AGISCANO IN VESTE  
COMMERCIALE CHE  
ISTITUZIONALE ( Circ.  
1/E/2014)**

**STESSI SOGGETTI DI CUI  
ALL'ART. 6, COMMA 5,  
DEL DPR 633/1972**

## **ESCLUSIONI**

Comma 2 dell'art. 17-ter esclude l'applicazione delle disposizioni del comma 1 "ai compensi per **prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito**".

operazioni per le quali i suddetti cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto (**reverse charge**)

# PERIMETRO SOGGETTIVO

## ***FORNITORI DELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE***

Indirizzata a tutti i soggetti passivi, **indipendentemente dalla natura giuridica, dall'attività esercitata, dal regime fiscale adottato.**

**Comprende gli stessi enti pubblici** allorquando pongono in essere cessioni di beni o prestazioni di servizi nei confronti di altri enti pubblici.

**Comprende i fornitori stranieri** che effettuano, nei confronti delle Pubbliche amministrazioni, operazioni territorialmente rilevanti in Italia per le quali essi rivestono la qualifica di debitori dell'imposta e sono, quindi, tenuti all'esecuzione degli ordinari adempimenti avvalendosi del rappresentante fiscale, dell'identificazione diretta oppure dell'eventuale stabile organizzazione.

# PERIMETRO SOGGETTIVO

## **PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI:**

- » Stato,
- » organi dello Stato (ancorché dotati di personalità giuridica),
- » enti pubblici territoriali e 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),
- » CCIAA,
- » istituti universitari,
- » aziende sanitarie locali,
- » enti ospedalieri,
- » enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico,
- » enti pubblici di assistenza e beneficenza e di previdenza

# PERIMETRO SOGGETTIVO

**PUBBLICHE  
AMMINISTRAZIONI:  
Circolare 1 del 9  
febbraio 2015:**

*Art. 6 DPR 633/1972: norma speciale avente **carattere agevolativo e derogatorio** rispetto ai principi ordinari dell'IVA (finalizzata ad evitare di anticipare l'imposta per operazioni rispetto alle quali il pagamento del corrispettivo e dell'imposta per rivalsa avviene normalmente con notevole ritardo), **non permette interpretazioni estensive della stessa.***

*La disciplina della **scissione dei pagamenti**, invece, persegue la **finalità di arginare l'evasione** da riscossione dell'IVA ...  
trasferendo il pagamento del debito IVA dal relativo fornitore in capo alle amministrazioni stesse ... **effettuando**, comunque, **un'interpretazione** del dettato normativo della disposizione in commento **basata su valutazioni sostanziali di ordine più generale**, che tengano conto della differente ratio ...*



# PERIMETRO SOGGETTIVO

**PUBBLICHE  
AMMINISTRAZIONI:  
Circolare 1 del 9  
febbraio 2015:**

*Comprese le istituzioni scolastiche e le istituzioni per l'alta formazione artistica, musicale e coreutica (AFAM) le quali, ancorché dotate di personalità giuridica devono considerarsi a tutti gli effetti amministrazioni statali*

*Inclusi 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*

*Comprese le **Unioni regionali delle Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura***

# PERIMETRO SOGGETTIVO

## **PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI:**

***Circolare 1 del 9  
febbraio 2015:***

*Inclusi gli enti pubblici subentrati, in alcune Regioni, ai soggetti del servizio sanitario nazionale nell'esercizio di una pluralità di funzioni amministrative e tecniche. 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*

*Gli enti ospedalieri non includono gli enti ecclesiastici che esercitano assistenza ospedaliera, i quali, ancorché dotati di personalità giuridica, operano in regime di diritto privato*

*Ecc. ecc.*

# PERIMETRO SOGGETTIVO

## PUBBLICHE

### AMMINISTRAZIONI:

*Circolare 1 del 9  
febbraio 2015:*

## SOGGETTI ESCLUSI

*Enti previdenziali privati o privatizzati, aziende speciali (ivi incluse quelle delle CCIAA) e la generalità degli enti pubblici economici, che operano con un'organizzazione imprenditoriale di tipo privatistico nel campo della produzione e dello scambio di beni e servizi, ancorché nell'interesse della collettività*

*Ordini professionali, Enti ed istituti di ricerca, Agenzie fiscali, Autorità amministrative indipendenti (ad esempio AGCOM), Agenzie regionali per la protezione dell'ambiente (ARPA), gli Automobile club provinciali, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN), l'Agenzia per L'Italia Digitale (AgID), l'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (INAIL), l'Istituto per lo studio e la prevenzione oncologica (ISPO) in quanto enti pubblici non economici, autonomi rispetto alla struttura statale, che perseguono fini propri, ancorché di interesse generale, e quindi non riconducibili in alcuna delle tipologie soggettive annoverate dalla norma in commento*

# PERIMETRO SOGGETTIVO

**PUBBLICHE  
AMMINISTRAZIONI:**

**Circolare 1 del 9  
febbraio 2015:**

**Indice delle Pubbliche Amministrazioni (IPA)**

<http://indicepa.gov.it/documentale/ricerca.php>

*L'IPA costituisce l'archivio ufficiale contenente i riferimenti delle pubbliche amministrazioni e dei gestori di pubblici servizi.*

*Tali enti sono tenuti ad accreditarsi presso l'IPA, dichiarando a quale categoria appartengano, in forza dell'art. 12 del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 31 ottobre 2000, recante le "regole tecniche per l'adozione del modello informatico", e dell'art. 57bis del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, recante il "Codice dell'Amministrazione Digitale".*

*Ammessa anche la possibilità di presentare **istanza di interpello** ai sensi dell'art. 11 della L. 27 dic. 2000 n. 212 in considerazione della non esaustività delle categorie e quindi dell'elenco IPA.*

# PERIMETRO OGGETTIVO - ESCLUSIONI

*operazioni per le quali l'ente destinatario riveste la qualifica di debitore dell'imposta secondo le disposizioni in materia di IVA (comma 1 art. 17-ter)*

*Reverse charge prevale su split payment*

*Escluse operazioni sottoposte al regime del reverse charge sia "interno" (art. 17, commi 5 e 6, e art. 74, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972), che "esterno" (operazioni poste in essere da soggetti esteri nei confronti di soggetti passivi stabiliti in Italia).*

*Solo se cessionario/committente agisce in veste di soggetto passivo (requisito non richiesto, invece, ai fini dell'applicazione dello split payment).*

*compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenuta IRPEF (comma 2).*

*Sia ritenute d'acconto che ritenute d'imposta*

# PERIMETRO OGGETTIVO - CRITICITÀ

*Acquisti promiscui: quando l'ente pubblico acquista beni o servizi rientranti nel regime dell'inversione contabile, destinati però promiscuamente sia alla sfera istituzionale che all'attività commerciale (per esempio, il servizio di pulizia dell'edificio utilizzato sia per attività commerciali che istituzionali)*

*Imposta non distintamente evidenziata in fattura: ad esempio, le operazioni soggette ai regimi del margine (beni usati, agenzie di viaggio), oppure ai regimi monofase dell'art. 74 del D.P.R. n. 633/1972 (ad esempio editoria)*

*applicazione pro quota del regime dell'inversione contabile e dello split payment, oppure applicazione del reverse charge all'intero corrispettivo*

*Lo split payment non trova applicazione in relazione alle operazioni assoggettate a regimi speciali che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie (Circolare 6/E 2015, par. 8.5)*

# PERIMETRO OGGETTIVO - CRITICITÀ

*Operazioni non documentate da fattura: i.e. piccole spese dell'ente pubblico certificate dal fornitore mediante rilascio di ricevuta fiscale (art. 8 L. 10 maggio 1976, n. 249), o di scontrino fiscale (L. 26 gennaio 1983, n. 18, e successive modificazioni - cfr. art. 12, comma 1, della L. n. 413 del 1991) ovvero non fiscale per i soggetti che si avvalgono della trasmissione telematica dei corrispettivi sensi dell'art. 1, commi 429 e ss. della legge 30 dicembre 2004, n. 311, ovvero altre modalità semplificate di certificazione specificatamente previste*

*Devono ritenersi escluse dal meccanismo dello split payment poiché la scissione dei pagamenti riguarda le operazioni documentate mediante fattura emessa dai fornitori (circolare 1/E del 9 febbraio 2015, pag. 2)*

# DECORRENZA

*Legge di stabilità 2015 (L. 190/2014),  
comma 632:*

*Le disposizioni ... trovano comunque  
applicazione per le operazioni per le quali  
l'imposta sul valore aggiunto è **esigibile a  
partire dal 1° gennaio 2015***

*Comunicato MEF n° 7 del 9 gennaio 2015*

*meccanismo della scissione dei pagamenti  
si applica alle operazioni **fatturate a partire  
dal 1° gennaio 2015, per le quali  
l'esigibilità dell'imposta si verifichi  
successivamente alla stessa data***

*DM 23 gennaio 2015, art. 9*

*Le disposizioni del presente decreto si  
applicano alle operazioni **per le quali è  
stata emessa fattura a partire dal 1°  
gennaio 2015***



# CONTABILIZZAZIONE

## POSSIBILITÀ DI CONTABILIZZAZIONE

DIVERSI	a	DIVERSI	
Crediti vs PA			15.000
Storno Iva c/Split Payment			1.500
		Ricavi	15.000
		Iva c/split payment	1.500

## POSSIBILITÀ DI CONTABILIZZAZIONE

DIVERSI	a	DIVERSI	
Crediti vs PA			16.500
		Ricavi	15.000
		Iva c/split payment	1.500
Iva c/Split Payment	a	Crediti vs PA	1.500

# GESTIONE DEL CREDITO IVA

**Legge di Stabilità 2015  
(art. comma 629)**

**Modifica all'art. 30** del decreto IVA, «Versamento di conguaglio e rimborso dell'eccedenza»: nel computo delle operazioni che danno diritto al rimborso dell'Iva ai sensi dell'art. 30, comma 2, lettera a), devono essere considerate anche quella che hanno dato luogo all'applicazione del meccanismo dello split payment

**D.M. 23 gen. 2015  
Art. 8**

**Ammette al rimborso prioritario di cui all'art. 38-bis del decreto 633/1972** i soggetti che hanno effettuato operazioni nei confronti della PA ai sensi dell'art. 17-ter del decreto 633/1972 (split payment)

**D.M. 20 febbraio 2014**

**Semplifica la procedura di rimborso IVA in via prioritaria eliminando**, nell'art. 8 del DM 23/01/2015, il richiamo all'art. 2 del DM 22 marzo 2007



# SANZIONI

*Nei confronti degli enti pubblici cessionari o committenti che omettono o ritardano il versamento dell'imposta:*

*si applicano le sanzioni previste dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 per l'omesso o ritardato versamento dei tributi (30% salvo ravvedimento nei 15 giorni successivi)*

*Nei confronti dei fornitori della PA che omettono l'indicazione «scissione pagamenti» in fattura*

*Fatture con indicazioni inesatte o incomplete – art. 41. comma 3, DPR 633/72 abrogato da art. 16 DLgs 471/97 e non è prevista sanzione analoga. C.M. 23/E del 25 gennaio 1999 sostiene che tale violazione sarebbe ora sanzionata dall'art. 9, comma 1, DLgs 471/97 (violazione obblighi contabilità, da 516,46 a 7.746,85 €)*

# SANZIONI

*possono essere fatti salvi i comportamenti finora adottati dai contribuenti (fino al 9 febbraio 2015), ai quali, pertanto, non dovranno essere applicate sanzioni per le violazioni - relative alle modalità di versamento dell'IVA afferente alle operazioni in discorso - eventualmente commesse anteriormente all'emanazione della Circolare n° 1 del 9 febbraio 2015*

*In caso di errori nell'applicazione delle nuove disposizioni non saranno irrogate le relative sanzioni qualora l'operazione in questione sia stata posta in essere anteriormente al 9 febbraio (data del documento di prassi). La circolare n. 1/E/2015 ha precisato che **non è necessario procedere ad una rettifica dell'operazione.***

# CRITICITÀ

*soggetti passivi operanti in regimi speciali di detrazione:*

*regime speciale per le attività di intrattenimento e svago di cui all'art. 74, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972, esteso dalla L. n. 398/1991 (art. 2, comma3), in via generale per tutte le attività commerciali, ai soggetti ammessi al regime speciale previsto dalla Legge stessa, ossia:*

- *associazioni senza fini di lucro e associazioni pro loco;*
- *società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali, purché non aventi scopo di lucro;*
- *associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare, legalmente costituite senza fini di lucro.*

# CRITICITÀ

*soggetti passivi operanti in regimi speciali di detrazione:*

*La normativa consente loro di trattenere, a titolo di detrazione forfetaria sugli acquisti, il 50% dell'imposta addebitata ai cessionari/committenti; dal 1° gennaio 2015, sulle fatture agli enti pubblici in regime di split payment, **non possono** concretamente **esercitare tale diritto** poiché non riscuoteranno l'imposta addebitata.*