

	ASSOCIAZIONE IMPEGNO E PASSIONE
	ASSOCIAZIONE SINDACALE DI COMMERCIALISTI (A.I.P.) C.F. : 95142960657 P.IVA: 05115830654

Lo split payment di Salvatore Giordano

Premessa

Per evitare manovre evasive, a fronte di elevati versamenti IVA dovuti, a livello europeo è stata trovata la soluzione di “spaccare” (da cui il termine *split payment*) il pagamento da parte della Pubblica Amministrazione in due parti. Tutte le somme dovute a titolo diverso dall’IVA vengono versate al fornitore mentre l’imposta - che viene accantonata in un conto dedicato – viene versata all’Erario¹.

In Italia, dunque, la legge di stabilità 2015², ha ampliato il novero delle operazioni imponibili senza diritto alla rivalsa, sia nella conosciuta formula del reverse charge, sia nel nuovo modello del pagamento diretto all’Erario da parte degli enti pubblici destinatari di beni e servizi (split payment). Come sottolineato, l’obiettivo di queste misure di deroga al normale meccanismo applicativo dell’imposta è di arginare l’evasione da riscossione e le frodi³.

Poiché il meccanismo dello *split payment* non è contemplato dalla normativa armonizzata contenuta nella direttiva Iva, l’efficacia delle disposizioni in esame è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio, di un’**autorizzazione di deroga** ai sensi dell’art. 395 della direttiva stessa. Nonostante si sia in attesa della stessa⁴, dal 1° gennaio 2015⁵, sulle forniture alle Pubbliche amministrazioni, l’IVA è riscossa attraverso lo *split payment*⁶.

A questo scopo è stato introdotto il nuovo art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972, inserito dalla Legge n. 190/2014, per le forniture di beni o servizi 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’art. 31 del Testo Unico di cui al D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, e successive

¹ Cfr. R. Rizzardi “SPLIT PAYMENT” ED ESTENSIONE DEL “REVERSE CHARGE” GIÀ OPERATIVI MA IN CERCA DI AUTORIZZAZIONE UE in Corriere Tributario, 4 / 2015, p. 275

² Legge 23 dicembre 2014, n. 190. Le disposizioni in esame sono contenute nei commi 629 a 633 dell’art. 1.

³ Cfr. F. Ricca Estensione del reverse charge e introduzione dello split payment per arginare le frodi Iva in il fisco, 44 / 2014, p. 4331

⁴ comma 632 dell’art. 1 della legge di stabilità

⁵ Nel caso in cui l’autorizzazione comunitaria non dovesse pervenire entro il 30 giugno 2015 il maggior gettito previsto in 1.716 milioni di euro, come effetto dell’aumento delle posizioni creditore de fornitori, dovrà essere coperto con l’ormai consueto aumento delle accise sui carburanti

⁶ Cfr. F. Ricca STABILITÀ 2015: OPERATIVO LO “SPLIT PAYMENT” in L’IVA, 2 / 2015, p. 7



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.

Il fornitore, quindi, in deroga alla normale tecnica di riscossione dell'imposta, non incassa l'IVA che addebita alla controparte sull'operazione imponibile, subendo un evidente danno finanziario.

Al fine di attenuare gli effetti sfavorevoli, la norma ed il decreto 23 gennaio 2015 prevedono che:

- 1) le operazioni sottoposte allo *split payment* concorrono alla determinazione del presupposto dell'aliquota media ai fini del rimborso dell'IVA;
- 2) i soggetti che effettuano tali operazioni siano inclusi fra le categorie aventi diritto al rimborso prioritario dell'IVA⁷.

La fatturazione e le sue deroghe

La regola generale della fatturazione ai fini IVA prevede che il fornitore del bene e/o il prestatore del servizio emetta fattura, esponendo l'imposta ovvero la causa di non imponibilità o esenzione ed il cliente la annoti nei propri registri e la detragga, salvo che oggettivamente o soggettivamente non sia recuperabile⁸.

Questa regola, allo scopo di contrastare l'ampia evasione, ha subito delle deroghe che sono diventate sempre più ampie e corpose.

Accanto alla summenzionata regola generale, infatti, è possibile emettere le autofatture, le fatture soggette a "reverse charge" e, da ultimo, le fatture in *split payment*.

L'autofattura è quel documento che viene emesso direttamente dal cessionario/committente in luogo del fornitore del bene o del servizio.

In questa ipotesi, in taluni casi, il fornitore è legittimato a non emettere il documento al cui obbligo è demandato direttamente il cliente, mentre, in altri casi, il cliente deve sostituirsi al fornitore, quando quest'ultimo non ha adempiuto, nei termini di legge, agli obblighi di emissione.

⁷ Art. 1, comma 630, della Legge n. 190/2014.

⁸ Cfr. G. M. Camisaca COME DISTRICARSI TRA "SPLIT PAYMENT", AUTOFATTURE E "REVERSE CHARGE" in Guida alla Fatturazione, 3 / 2015, p. 11

	ASSOCIAZIONE IMPEGNO E PASSIONE
	ASSOCIAZIONE SINDACALE DI COMMERCIALISTI
	(A.I.P.)
	C.F. : 95142960657 P.IVA: 05115830654

Si ricorda che l'autofattura è un documento emesso a carico di “se stessi”, quindi deve riportare tutti i dati del cliente che deve, ovviamente, essere un soggetto passivo stabilito in Italia; deve riportare il termine “autofatturazione”; deve da questi essere annotata, tanto nel registro degli acquisti quanto in quello delle vendite. Il meccanismo consente la detrazione dell'imposta, a meno che essa sia oggettivamente o soggettivamente indetraibile.

A differenza dell'autofattura vera e propria, si ha “**reverse charge**” quando il fornitore del bene o del servizio è obbligato ad emettere fattura, ma questa non riporta l'IVA, in quanto il cliente soggetto d'imposta è a sua volta obbligato ad “**integrare**” il documento ricevuto con l'imposta.

Il *reverse charge* fu introdotto in Italia (Legge n. 7/2000) proprio per contrastare l'evasione in specifici settori economici e da allora è stato ampiamente esteso.

Il cedente/prestatore emette fattura senza esposizione dell'imposta e con la **dicitura “inversione contabile”**. Successivamente, annota la fattura nel registro vendite con aliquota “zero”, senza che ciò incida sulla detraibilità dell'IVA sugli acquisti.

Il cliente soggetto d'imposta integra la fattura al suo ricevimento, indicando l'aliquota e l'imposta relativa. La annota sul registro delle vendite entro il mese di ricevimento ovvero entro 15 giorni dal ricevimento, sempre con riferimento, ai fini liquidatori, al mese di ricevimento. Annota la fattura anche nel registro degli acquisti per poter operare la detrazione dell'imposta.

L'introduzione dello **Split payment** rischia di generare un ulteriore motivo di ritardo nei pagamenti della Pubblica amministrazione, che dovrà adattare le procedure di liquidazione delle fatture.

Dall'1 gennaio 2015 la disposizione del quinto comma dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 non è più applicabile ai fornitori, in quanto l'imposta non è più dovuta dallo stesso, ma dall'ente e rimane in vita solo per coloro che emettono la fattura con la ritenuta (ad es. i professionisti).

Nello “split payment” per le forniture alle Pubbliche amministrazioni, la **fattura indicherà** sia l'imponibile che l'imposta, ma **non il totale dei due elementi**, in quanto l'ente pagherà il corrispettivo al fornitore e verserà l'IVA alla tesoreria dello Stato.

Dal punto di vista **finanziario**, il meccanismo dello *split payment* - al pari del sistema dell'inversione contabile - **danneggia i fornitori**, comprimendo il loro diritto alla detrazione ossia il diritto di recuperare l'Iva pagata “a monte” trattenendola da quella riscossa “a valle” e determinando situazioni di credito fisiologico.

	ASSOCIAZIONE IMPEGNO E PASSIONE
	ASSOCIAZIONE SINDACALE DI COMMERCIALISTI (A.I.P.) C.F. : 95142960657 P.IVA: 05115830654

Infatti, il mancato esercizio della rivalsa incrementerà le posizioni a credito IVA dei fornitori, ed al riguardo sono opportune le disposizioni del decreto semplificazioni⁹, che hanno riscritto l'art. 38-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 in senso meno rigoroso per la prestazione di garanzie.

Un'ulteriore disposizione per questi soggetti¹⁰ prevede la priorità nel pagamento del credito IVA, limitatamente a quello rimborsabile relativo a queste operazioni. Per tale ragione, la stessa disposizione stabilisce che verranno inseriti in un elenco dei creditori d'imposta da rimborsare in via prioritaria già dal primo trimestre 2015, ma lo stesso non potrà superare l'ammontare complessivo dell'IVA relativa alle operazioni soggette a split payment.

In via di principio, **sono da escludere, invece, effetti finanziari negativi per gli enti destinatari**, atteso che nulla cambia in ordine all'insorgenza dell'obbligo di pagamento dell'Iva. Infatti, essendo l'esigibilità dell'imposta relativa alle operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici differita per legge al momento dell'incasso del corrispettivo, giusta quanto previsto dall'art. 6, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972, l'obbligo di pagamento dell'imposta direttamente all'Erario, non muta il momento in cui viene versata l'IVA che sorge quando viene pagato il corrispettivo al fornitore.

E' altresì necessaria l'integrazione dei programmi gestionali della **fattura elettronica P.A.**, nonché la definizione di una disciplina per la contabilizzazione e il controllo delle operazioni soggette allo *split payment*. Può tornare utile, a tal fine, il registro delle fatture ricevute, che le Pubbliche amministrazioni sono tenute ad istituire con decorrenza dal 1° luglio 2014, ai sensi dell'art. 42 del D.L. 24 aprile 2014, n. 66.

Presupposto soggettivo

I soggetti obbligati al versamento dell'imposta direttamente all'Erario sono, dunque, il **cessionario o committente**.

Sotto il profilo soggettivo, la norma si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi nei confronti degli enti elencati nell'art. 17-*ter*, ossia Stato; organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica; Enti pubblici territoriali e consorzi tra essi costituiti (ex art. 31, D.Lgs. n.

⁹ D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, in vigore dal 13 dicembre 2014

¹⁰ Mediante il riferimento al comma 10 dell'art. 38-*bis* del D.P.R. n. 633/1972

	ASSOCIAZIONE IMPEGNO E PASSIONE ASSOCIAZIONE SINDACALE DI COMMERCIALISTI (A.I.P.)
	C.F. : 95142960657 P.IVA: 05115830654

267/2000); Camere di commercio; istituti universitari; Aziende Sanitarie Locali (ASL); Enti ospedalieri; Enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico; Enti pubblici di assistenza e beneficenza; Enti di previdenza che **non siano debitori d'imposta** (ossia quando si è in regime di reverse charge) ai sensi della disciplina in materia di IVA.

Si osservi – in prima battuta - che sono gli stessi Enti della Pubblica Amministrazione elencati dal Decreto IVA (art. 6 del DPR 633/72). Ai fini dello split payment, però, l'elenco non è da considerare tassativo, tanto è vero che sempre l'Agenzia delle Entrate (C.M. n. 1/E del 2015) include anche altri soggetti, quali le comunità montane, le Unioni regionali delle CCIAA, le Ipab e le Asp. Al fine di dirimere ogni dubbio la circolare in oggetto fornisce l'indirizzo del sito che indica l'elenco completo delle P.A., interessati alla nuova regola.

E' del tutto priva di rilievo se l'ente acquista il bene o il servizio nell'ambito degli scopi istituzionali o nell'ambito dell'eventuale esercizio di un'attività commerciale ai fini dell'IVA.

Per quanto riguarda i fornitori, la norma non contiene alcuna limitazione, per cui deve ritenersi indirizzata a tutti i soggetti passivi, quale che sia la natura giuridica, l'attività esercitata, il regime fiscale adottato, compresi gli stessi enti pubblici summenzionati, allorquando pongono in essere cessioni di beni o prestazioni di servizi nei confronti di altri enti¹¹.

E' da ritenere che la norma comprenda anche i fornitori stabiliti fuori del territorio dello Stato, allorquando 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.

Presupposto oggettivo

Tale presupposto è rappresentato da qualsiasi fornitura di beni o servizi resa a favore degli Enti pubblici menzionati dalla circolare n. 1/E del 2015 da parte di un soggetto passivo d'imposta.

La dizione “cessioni di beni e prestazioni di servizi ... per i quali i suddetti cessionari o committenti [gli Enti di cui sopra] non sono debitori d'imposta ai sensi ...” della legge sull'IVA ad alcuni Autori

¹¹ per esempio, il Comune che, in veste di soggetto passivo dell'IVA, presta servizi all'Azienda Sanitaria Locale - ASL



aveva fatto sorgere il dubbio che lo *split payment* fosse da applicare solo agli acquisti rientranti esclusivamente nell'ambito dell'attività istituzionale dell'Ente.

Invece, la locuzione deve essere interpretata nel senso che **sono escluse dallo split payment le operazioni soggette a reverse charge**. Sul punto è intervenuto prima il Comunicato stampa del 9 gennaio scorso e poi il D.M. 23 gennaio 2015 dal quale emerge che lo *split payment* trova sempre applicazione indipendentemente dal fatto che le forniture dei beni o servizi interessino l'area istituzionale piuttosto che quella commerciale.

Sarà, invece, la P.A., se dotata di partita IVA, che dovrà discriminare le fatture ricevute. Quelle rientranti nella propria area commerciale verranno annotate sia nel registro delle fatture ricevute sia in quello delle fatture emesse o nei corrispettivi entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui è diventata esigibile l'imposta con riferimento al mese precedente.

Se afferenti la sfera istituzionale, l'IVA relativa verrà autonomamente versata all'Erario utilizzando un apposito codice tributo identificativo.

Sotto l'aspetto oggettivo, dunque, il meccanismo speciale si applica a tutte le cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, con le sole eccezioni seguenti:

- a) operazioni per le quali l'ente destinatario riveste la qualifica di debitore dell'imposta secondo le disposizioni in materia di IVA (comma 1 dell'art. 17-ter);
- b) compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenuta IRPEF (comma 2). Nonostante si parli di ritenuta a titolo d'imposta, è stato chiarito che concerne anche le ritenute a titolo d'acconto.

La previsione *sub a)* esclude dallo *split payment* le operazioni sottoposte al regime del reverse charge, sia "interno" (operazioni dell'art. 17, commi 5 e 6, e dell'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). Naturalmente, affinché l'operazione rientri nel regime del reverse charge, è necessario che il cessionario/committente agisca in veste di soggetto passivo (requisito non richiesto, invece, ai fini dell'applicazione dello *split payment*)¹².

In sostanza, per le operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici, **il regime del reverse charge prevale sul meccanismo dello split payment**. Sussistendo i presupposti del reverse charge,

¹² come la pulizia dei locali

	ASSOCIAZIONE IMPEGNO E PASSIONE
	ASSOCIAZIONE SINDACALE DI COMMERCIALISTI
	(A.I.P.)
	C.F. : 95142960657 P.IVA: 05115830654

pertanto, l'imposta sarà assolta dall'ente destinatario mediante integrazione della fattura del fornitore - oppure mediante emissione dell'autofattura (ad esempio acquisti da non residenti) - e successiva registrazione nella contabilità IVA.

È da ritenere, infine, che siano escluse dallo *split payment* le operazioni alle quali il meccanismo non può essere concretamente applicato, in quanto, in base a disposizioni di legge, l'imposta non è distintamente evidenziata in fattura¹³.

Lo *split payment* non si applica alla distinta contabile riepilogativa che viene pagata dall'ASL competente in quanto pagamento che sottende l'emissione dello scontrino fiscale. Vale la scissione dei pagamenti, invece, per tutte le operazioni fatte dalle farmacie agli enti pubblici e documentate da fattura¹⁴.

Restano escluse dal nuovo regime, ai sensi della circolare 1/E/15 le piccole spese dell'ente pubblico sempre che esse non siano documentate da fattura intestata all'ente medesimo¹⁵.

Modalità applicative

Il fornitore/prestatore:

- emette fattura con IVA con le indicazioni prescritte dall'articolo 21 del d.P.R. 633/1972 apponendo l'annotazione **“scissione dei pagamenti”** sulla medesima (ai sensi dell'art. 17-ter, Decreto IVA e decreto ministeriale del 23 gennaio 2015);
- annota la fattura nel registro IVA vendite, ma l'imposta dovrà essere iscritta in una apposita colonna separata dalle altre, in quanto **non deve computarsi come IVA a debito** e quindi non parteciperà alla liquidazione periodica a seconda dei casi, mensile o trimestrale.
- addebita in contabilità generale il conto clienti (ovviamente IVA compresa), accredita il ricavo e l'IVA in un apposito conto chiamato “IVA da split payment”.

Subito dopo, storna il conto “IVA da split payment”, riducendo il conto clienti. Il giroconto si rende necessario per eliminare il credito IVA che il cliente pubblico non gli pagherà più ma verserà sulla base dell'esigibilità dell'imposta stessa al momento del pagamento della fattura.

¹³ 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)

¹⁴ Cfr. R. C. Guerra, Sui farmaci non si applica la “scissione”, Il Sole 24 Ore del 6 febbraio 2015, pag. 37

¹⁵ Cfr. P. Parodi, scissione solo per le operazioni fatturate, Il Sole 24 Ore del 10 febbraio 2015, pag. 39

	ASSOCIAZIONE IMPEGNO E PASSIONE ASSOCIAZIONE SINDACALE DI COMMERCIALISTI (A.I.P.)
	C.F. : 95142960657 P.IVA: 05115830654

In estrema sintesi, l'imposta addebitata in fattura dai fornitori sarà versata dagli enti destinatari direttamente all'Erario, anziché ai cedenti/prestatori. Gli enti dovranno quindi ripartire l'esecuzione del pagamento della fattura in **due distinti pagamenti**:

- uno **a favore del fornitore** (o del cessionario del credito della fornitura) **per l'ammontare imponibile**, oltretutto, ovviamente, per tutte le altre somme dovutegli a titolo diverso dall'Iva (es. corrispettivi esenti, rimborso di anticipazioni, ecc.);
- l'altro, **per l'imposta**, direttamente **a favore dell'Erario**.

Termini di pagamento

L'art. 4 del Decreto ministeriale del 23 gennaio 2015 prevede che il versamento dell'imposta possa essere effettuato, dalla Pubblica amministrazione che agisce in veste istituzionale:

a) utilizzando un distinto versamento dell'IVA dovuta per ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile;

b) in ciascun giorno del mese, con un distinto versamento dell'IVA dovuta considerando tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile in tale giorno;

c) 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 versamento deve essere effettuato, senza possibilità di compensazione orizzontale e utilizzando un apposito codice tributo, con le seguenti modalità:

1. per le 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;
2. per le 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;
3. per le 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.

	ASSOCIAZIONE IMPEGNO E PASSIONE
	ASSOCIAZIONE SINDACALE DI COMMERCIALISTI (A.I.P.) C.F. : 95142960657 P.IVA: 05115830654

Fino all'adeguamento dei sistemi informativi relativi alla gestione amministrativo-contabile delle Pubbliche amministrazioni interessate e, in ogni caso, non oltre il 31 marzo 2015, le stesse amministrazioni devono accantonare le somme occorrenti per il successivo versamento dell'imposta, che deve comunque essere effettuato entro il 16 aprile 2015.

Problematiche

Volendo accennare, conclusivamente, a qualche problema emerso dall'analisi della normativa, va in primo luogo evidenziata la necessità di disciplinare le modalità con le quali gli enti pubblici potranno recuperare l'IVA risultante da **note di credito** emesse a loro favore dai fornitori, ai sensi dell'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, in relazione a precedenti fatture emesse in regime di *split payment*.

Infatti, qualche problema, anche di carattere finanziario, potrà sorgere nel caso in cui l'ente riceva dal fornitore una nota di credito con la riduzione dell'imposta sull'operazione (rettifica di errori nella fatturazione, riconoscimento di sconti, ecc.)

Se la nota di credito arriva prima del pagamento dell'imposta all'Erario, l'ente potrebbe tenerne conto e pagare l'imposta netta dovuta – ancorché non possano effettuarsi compensazioni. Invece, se arriva dopo aver versato l'IVA da *split payment*, l'ente sarà creditore verso l'Erario della maggiore imposta pagata e non dovuta.

Sorge inoltre un problema quando l'ente pubblico acquista beni o servizi rientranti nel **regime del reverse charge**, destinati però **promiscuamente** sia alla sfera istituzionale che all'attività commerciale (per esempio, il servizio di pulizia dell'edificio comunale utilizzato anche per attività commerciali). A parere del sottoscritto autore, si deve escludere l'applicazione concorrente, *pro quota*, del regime dell'inversione contabile e dello *split payment*, mentre pare preferibile, in tale ipotesi, assoggettare l'intero corrispettivo al regime del reverse charge in quanto l'IVA su tali acquisti è gestita all'interno delle liquidazioni periodiche IVA. Naturalmente il diritto alla detrazione deve essere esercitato limitatamente alla quota imputata all'esercizio dell'attività commerciale¹⁶.

¹⁶ Cfr. P. Parodi; B. Santacroce, *Split payment sfasato sugli acquisti misti*, Il Sole 24 Ore del 13 febbraio 2015, pag. 37



Infatti siccome non vi è, per le fatture di acquisto degli enti in veste commerciale, un pagamento separato dell'IVA con il nuovo codice tributo come per quelle da attività istituzionale – che in ipotesi di promiscuità creerebbe complicazioni contabili - gli acquisti promiscui possono essere trattati come quelli totalmente commerciali fermo restando la parziale detrazione dell'IVA dettata dall'art. 19 del DPR 633/72¹⁷.

Un altro problema riguarda i soggetti passivi operanti in **regimi speciali di detrazione** che prevedono, in luogo della detrazione analitica dell'imposta sugli acquisti, la detrazione forfetaria in misura pari ad una percentuale dell'imposta sulle operazioni imponibili. È il caso, per esempio, del regime speciale per le attività di intrattenimento e svago previsto dall'art. 74, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972, che la Legge n. 398/1991 estende, in via generale per tutte le attività commerciali, ai soggetti ammessi a tale regime speciale¹⁸.

Questi soggetti, che hanno diritto di trattenere, a titolo di detrazione forfetaria sugli acquisti, il 50% dell'imposta addebitata ai cessionari/committenti, allorquando fattureranno agli enti pubblici in regime di *split payment*, non potranno concretamente esercitare la detrazione perché non riscuoteranno l'imposta addebitata. Inoltre, essi sono esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale ed assolvono i particolari adempimenti contabili previsti dall'art. 9 del D.P.R. n. 544/1999, per cui si rende necessario individuare le modalità di recupero del credito IVA che scaturisce dalle operazioni in *split payment*.

Infine sulla verifica del mancato **pagamento delle cartelle esattoriali** per importi superiori a 10.000,00 € non è stato ancora chiarito se, in caso di *split payment*, la soglia vada calcolata al lordo o al netto dell'IVA. Problemi analoghi si hanno anche nel caso di versamenti sostitutivi agli enti previdenziali. Se vi è un'inadempienza contributiva la somma da trattenere dal certificato di pagamento e da riversare agli enti previdenziali non può non essere al netto dell'IVA¹⁹.

Sanzioni

¹⁷ Cfr. P. Parodi; B. Santacroce, Rimborsi veloci per i fornitori, Il Sole 24 Ore del 3 febbraio 2015, pag. 44

¹⁸ 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.

¹⁹ Cfr. A. Garzon, Lo *split payment* complica i controlli fiscali sui creditori, Il Sole 24 Ore del 16 febbraio 2015, pag. 26



In caso di inosservanza **dell’obbligo di versamento** gli enti sono assoggettati alle **sanzioni** previste dall’art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 per l’**omesso o ritardato versamento** dei tributi, oltre che ovviamente al pagamento dell’imposta.

Le sanzioni sia per il fornitore che per l’ente pubblico che acquista il bene o servizio nell’ambito commerciale in caso di **irregolarità della fatturazione**, tranne che per il periodo precedente al 9 febbraio 2015, sono pari al 100% dell’imposta relativa all’operazione ai sensi dell’art. 6 del D. Lgs. 471/97²⁰.

Per altro, come evidenziato dall’Amministrazione finanziaria (C.M. n. 1/E, 2015), qualora il fornitore della P.A. non sia obbligato all’emissione della fattura (art. 22, Decreto IVA), in quanto le sue cessioni vengono giustificate mediante ricevuta, scontrino fiscale o non fiscale o mediante trasmissione telematica dei corrispettivi (grande distribuzione), lo split payment non trova applicazione.

La decorrenza

Il comma 632 dell’art. 1 della Legge n. 190/2014 stabilisce che le disposizioni, nelle more del rilascio dell’autorizzazione, “trovano comunque applicazione per le operazioni per le quali l’IVA è esigibile a partire dal 1° gennaio 2015”.

Il Legislatore ha quindi disposto l’operatività immediata del meccanismo, fissando quale criterio di riferimento per l’applicazione delle nuove disposizioni l’esigibilità dell’imposta a partire dal 2015.

Senza tale specifica la previsione avrebbe attratto nel meccanismo speciale anche le operazioni fatturate precedentemente in regime di esigibilità differita *ex art. 6, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972*, per le quali il pagamento (e, di conseguenza, l’esigibilità dell’imposta) non si fosse verificato entro il 31 dicembre 2014. La complicazione dei rapporti pregressi è stata evitata dal Decreto ministeriale del 23 gennaio 2015, che collega la decorrenza dello *split payment* “alle operazioni fatturate a partire dal 1° gennaio 2015, per le quali l’esigibilità dell’imposta si verifichi successivamente alla stessa data”. Per l’assoggettamento al meccanismo speciale, quindi, non è sufficiente che l’imposta divenga esigibile dal 1° gennaio 2015, ma è altresì necessario che la

²⁰ Cfr. M. Magrini; B. Santacroce, mDa ieri lo split payment non “perdona più”, Il Sole 24 Ore dell’11 febbraio 2015, pag. 37

	<p style="text-align: center;">ASSOCIAZIONE IMPEGNO E PASSIONE</p> <p style="text-align: center;">ASSOCIAZIONE SINDACALE DI COMMERCIALISTI</p> <p style="text-align: center;">(A.I.P.)</p> <p>C.F. : 95142960657 P.IVA: 05115830654</p>
--	---

fattura sia emessa da tale data, sicché le fatture emesse fino al 31 dicembre 2014 seguono le regole ordinarie.

A proposito di esigibilità dell'imposta, il decreto prevede per le operazioni soggette al meccanismo speciale che "l'imposta divenga esigibile al momento del pagamento della fattura ovvero, su opzione dell'Amministrazione acquirente, al momento della ricezione della fattura".

Pertanto, non solo i fornitori non potranno più avvalersi della facoltà di anticipare l'esigibilità rispetto al momento del pagamento del corrispettivo, ma tale facoltà viene trasferita in capo ai cessionari/committenti, laddove ritengano utile avvalersene.

Con la Stima di sempre

Il Direttivo A.I.P.