

Roma, 22/6/2017
prot. 214

Ai Segretari delle Federazioni Sportive Nazionali
Responsabili Amministrativi delle Federazioni Sportive Nazionali
e p.c. Al Collegio dei Revisori dei Conti delle Federazioni Sportive Nazionali

Oggetto: Applicazione alle FSN delle disposizioni IVA in materia di "split payment"

1. PREMESSA

La legge di stabilità 2015 ha modificato l'art. 17 ter del DPR 633/72 introducendo il regime IVA di scissione dei pagamenti (cd. "split payment") per le operazioni di fatturazione effettuate nei confronti di Enti Pubblici (individuati in quel momento dallo stesso articolo nei seguenti soggetti: Stato e suoi organi, enti pubblici territoriali e loro consorzi, Camere di Commercio, istituti universitari, aziende sanitarie locali, enti ospedalieri, di ricovero e di cura, enti pubblici di assistenza, beneficenza e previdenza).

Con il decreto legge n. 50 del 24/4/17, convertito con legge del 15/6/17, a partire dal 1 luglio 2017, è stato esteso l'ambito di applicazione del regime IVA dello split payment prevedendone l'applicazione, tra gli altri, a tutti i soggetti inseriti nell'elenco ISTAT delle PA (annualmente pubblicato in Gazzetta Ufficiale), ove risultano incluse diverse Federazioni Sportive Nazionali.

Il suddetto decreto legge rinvia ad un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze per la definizione delle disposizioni attuative, che ad oggi non risulta ancora emanato.

Sulla base del quadro normativo e delle disposizioni attuative al momento vigenti (rif. decreto MEF del 23 gennaio 2015 e circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/2015), e al fine di consentire alle FSN interessate di avviare l'implementazione del regime IVA in esame, si forniscono di seguito alcune prime indicazioni circa l'ambito soggettivo ed oggettivo di applicazione, oltre che alcune note sui principali adempimenti e le relative rilevazioni contabili.

Si rinvia comunque a ciascuna Federazione per tutti gli approfondimenti, sulla base delle proprie specificità in ambito amministrativo e fiscale.

Qualora a seguito dell'emanazione del decreto ministeriale attuativo dovessero emergere eventuali nuove e/o differenti disposizioni, sarà fornito tempestivamente un aggiornamento alla presente circolare.

2. DEFINIZIONE SPLIT PAYMENT ED AMBITO DI APPLICAZIONE

Lo Split Payment, nella sostanza, prevede che l'assolvimento dell'obbligo di versamento dell'IVA venga effettuato dal soggetto che riceve la fattura e non dal fornitore che la emette. Più in particolare, prevede che:

- il cedente / prestatore emetta la fattura con indicazione dell'IVA e l'annotazione "Scissione dei pagamenti - IVA, ai sensi dell'art. 17-ter del DPR 633/72";
- il debito IVA venga trasferito dal cedente / prestatore al cessionario / committente, il quale la versa direttamente all'Erario.

Lo split payment si applica a tutti gli acquisti effettuati sia nell'ambito dell'attività istituzionale che dell'attività commerciale, anche se, come illustrato di seguito, con modalità differenti di versamento dell'imposta.

Dal punto di vista soggettivo, il nuovo art. 17 ter del DPR 633/72 stabilisce che lo split payment si applica a tutte le operazioni di fatturazione effettuate nei confronti di:

- Pubbliche Amministrazioni, così come definite dall'art. 1, comma 2, della legge 196/2009 (ovvero i soggetti inseriti nell'elenco ISTAT delle PA);
- Società rientranti nelle seguenti categorie:
 - a) controllate direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
 - b) controllate direttamente dalle regioni, province, città metropolitane, comuni, unioni di comuni;
 - c) controllate direttamente o indirettamente dalle società di cui ai punti a) e b), ancorché queste ultime rientrino fra le società di cui al punto successivo o fra i soggetti inclusi nell'elenco ISTAT delle PA;
 - d) quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana.

Dal punto di vista oggettivo, il meccanismo dello split payment si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuati nei confronti dei soggetti sopra richiamati e rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA (artt. 2 e 3 del DPR 633/72), ovvero documentate da fattura emessa dai fornitori con applicazione dell'IVA.

Si applica anche alle prestazioni di servizi i cui compensi siano assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito ovvero a ritenuta a titolo di acconto (es. prestazioni professionali che prevedono l'applicazione di una ritenuta di acconto IRPEF al momento del pagamento del compenso da parte della FSN).

Sono, invece, esclusi dall'ambito applicativo dello split payment, per espressa previsione normativa:

- gli acquisti per i quali l'ente è debitore d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'IVA ("reverse charge" o inversione contabile);
- le operazioni documentate dal fornitore mediante rilascio di ricevuta fiscale o scontrino fiscale;
- le operazioni assoggettate ai fini IVA a regimi cd. speciali, tra cui a titolo esemplificativo rientrano:
 - i regimi forfettari che, pur prevedendo l'addebito dell'imposta in fattura, sono caratterizzati da un particolare meccanismo di determinazione della detrazione spettante al soggetto che emette la fattura. Tra questi è incluso il regime forfettario IVA di cui alla legge 398/1991 applicato da alcune Federazioni;
 - il regime applicato dalle agenzie di viaggio di cui all'art. 74 ter del DPR 633/72.

3. PRINCIPALI ADEMPIMENTI E RILEVAZIONI CONTABILI

Vengono di seguito fornite alcune prime indicazioni sui principali adempimenti e sulle rilevazioni contabili riferite alla:

- fatturazione attiva;
- fatturazione passiva, a sua volta articolata in operazioni in ambito istituzionale, commerciale e promiscuo.

FATTURAZIONE ATTIVA

La Federazione *in regime IVA ordinario* che effettua un'operazione attiva (es. sponsorizzazione) nei confronti di un soggetto cui si applica lo split payment deve:

- emettere la fattura con indicazione dell'ammontare dell'IVA e l'annotazione "Scissione dei pagamenti - IVA ai sensi dell'art. 17-ter del DPR 633/72";
- rilevare sul registro IVA vendite i dati della fattura, incluso l'ammontare dell'IVA e l'indicazione di uno specifico codice IVA attivato per le operazioni in regime split payment.

L'ammontare dell'IVA split payment non rientra nella liquidazione IVA periodica della Federazione, dal momento che il debito di imposta viene trasferito al cessionario / committente, il quale verserà direttamente l'IVA all'Erario, non pagandola alla Federazione.

Per individuare i soggetti nei cui confronti occorre emettere fatture in split payment, è possibile richiedere il rilascio, prima dell'emissione della fattura, di un'attestazione circa la loro riconducibilità o meno ai soggetti cui si applicano le disposizioni in esame.

A titolo esemplificativo, nel caso di una fattura attiva con imponibile di € 100 e IVA split payment al 22%, le rilevazioni contabili sono le seguenti (in base alle impostazioni specifiche dei sistemi contabili, potrebbero essere previste scritture articolate diversamente, ma comunque con gli stessi effetti contabili della scrittura seguente):

DARE	AVERE	IMPORTO	DESCRIZIONE
Credito vs. cliente	Ricavo	100	Emissione fattura n... del ... - IVA split payment
Banca c/c	Credito vs. cliente	100	Incasso fattura n. ... del ...

Come indicato nel paragrafo precedente, non si applica il regime split payment per le operazioni attive poste in essere dalle *Federazioni in regime forfettario IVA (legge 398/1991)*, essendo per queste prevista l'emissione della fattura da parte delle FSN con addebito dell'IVA, secondo le modalità ordinarie.

FATTURAZIONE PASSIVA

Per tutti gli acquisti in ambito, la Federazione riceve dal fornitore una fattura elettronica con l'annotazione "Scissione dei pagamenti - IVA da versare a cura del cessionario / committente ai sensi dell'art. 17-ter del DPR 633/72", che contabilmente sarà gestita diversamente in base al regime fiscale applicabile all'acquisto in esame (attività istituzionale, attività commerciale, attività promiscua).

a) Attività istituzionale

Come in passato, per gli acquisti effettuati per finalità istituzionali, l'IVA indicata in fattura rappresenta per la Federazione un costo, da versare però direttamente all'Erario da parte della FSN (e non più al fornitore, cui verrà pagato solo l'imponibile).

La normativa prevede che, con riferimento al momento di esigibilità dell'IVA, si può optare tra:

- "criterio di cassa", ossia al momento del pagamento della fattura (con lo stesso meccanismo previsto per le ritenute d'acconto IRPEF);
- "criterio di competenza", ossia al momento della ricezione della fattura.

Il versamento dell'IVA può avvenire mediante:

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

Il versamento è effettuato dall'Ente senza possibilità di compensazione con eventuali crediti d'imposta e utilizzando un apposito codice tributo istituito dall'Agenzia delle Entrate.

A titolo esemplificativo, nel caso di una fattura passiva con imponibile di € 100 e IVA split payment al 22%, applicando il criterio di cassa per l'esigibilità dell'imposta, le rilevazioni contabili sono le seguenti:

DARE	AVERE	IMPORTO	DESCRIZIONE
Costo	Debito vs. fornitore	122	Acquisto beni - fattura n. ... del ... - IVA split payment
Debito vs. fornitore		122	Pagamento fattura n. ... del ...
	Banca c/c	-100	
	Debito vs. Erario - IVA split payment istituzionale	-22	

All'interno del piano dei conti della Federazione è necessario, pertanto, istituire il nuovo conto coge "Debito vs. Erario - IVA split payment istituzionale".

b) Attività commerciale

Per gli acquisti effettuati per finalità commerciali, la Federazione annota la fattura elettronica nel registro IVA entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile, con riferimento al mese precedente.

La Federazione paga l'imponibile al fornitore, mentre l'IVA partecipa alla liquidazione periodica dell'imposta. Il versamento è effettuato secondo le modalità ordinarie.

Relativamente alla contabilizzazione, il meccanismo è analogo a quello previsto per l'autofatturazione o per il reverse charge (ovvero l'imposta va rilevata sia sul registro IVA acquisti sia sul registro IVA vendite al fine di neutralizzarne gli effetti sulla liquidazione periodica). Non è previsto quindi, così come avviene invece per gli acquisti in ambito istituzionale, un versamento specifico dell'IVA da split payment.

A titolo esemplificativo, nel caso di una fattura passiva con imponibile di € 100 e IVA split payment al 22%, le rilevazioni contabili sono le seguenti:

DARE	AVERE	IMPORTO	DESCRIZIONE
	Debito vs. fornitore	-122	Acquisto beni - fattura n. ... del ... - IVA split payment
Costo		100	
Iva a credito - IVA split payment commerciale		22	
Debito vs. fornitore	Iva a debito - IVA split payment commerciale	22	Neutralizzazione IVA split payment commerciale - fattura n. ... del ...

All'interno del piano dei conti della Federazione è necessario, pertanto, istituire i nuovi conti coge "Iva a credito - IVA split payment commerciale" e "Iva a debito - IVA split payment commerciale".

Per gli acquisti in ambito commerciale, tali conti coge dovranno avere sempre saldo uguale con segno opposto, al fine di neutralizzarne gli effetti sulla liquidazione periodica IVA.

c) Acquisti promiscui

Per gli acquisti promiscui effettuati congiuntamente per finalità commerciali e istituzionali, la gestione fiscale e contabile della fattura avviene tenendo conto della percentuale di promiscuità applicabile alla singola Federazione (come noto, data dal rapporto tra ricavi commerciali e ricavi totali), e in particolare:

- la quota IVA riferita all'ambito commerciale partecipa alla liquidazione periodica del mese di esigibilità dell'imposta (vedi sopra punto b);
- la quota IVA riferita all'ambito istituzionale rappresenta per la Federazione un costo, da versare direttamente all'Erario (vedi sopra punto a).

A titolo esemplificativo, nel caso di una Federazione con percentuale di promiscuità del 10% commerciale e del 90% istituzionale, le rilevazioni contabili di una fattura passiva con imponibile di € 100 e IVA al 22% (applicando il criterio di cassa per l'esigibilità dell'IVA istituzionale) sono le seguenti:

DARE	AVERE	IMPORTO	DESCRIZIONE
	Debito vs. fornitore	-122	Acquisto beni - fattura n. ... del ... - IVA split payment
Costo		119,8	costo di € 100 + quota IVA split payment istituzionale (90% di € 22)
Iva a credito - IVA split payment commerciale		2,2	quota IVA split payment commerciale (10% di € 22)
Debito vs. fornitore	Iva a debito - IVA split payment commerciale	2,2	Neutralizzazione IVA split payment commerciale - fattura n. ... del ...
Debito vs. fornitore		119,8	Pagamento fattura n. ... del ...
	Banca c/c	-100	
	Debito vs. Erario - IVA split payment istituzionale	-19,8	Debito vs. Erario per quota IVA split payment istituzionale (90% di € 22)

4. EFFICACIA TEMPORALE

L'art. 1, comma 4, del decreto legge n. 50/2017 ha previsto che le nuove disposizioni sul regime IVA split payment si applicano alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1 luglio 2017.

In caso di ricezione di fatture non conformi, la Federazione dovrà rifiutare la fattura e chiederne la ri-emissione con la corretta applicazione del nuovo regime IVA.

Le fatture emesse fino al 30 giugno 2017 non rientrano nell'ambito del regime split payment e possono essere rilevate in contabilità e pagate anche successivamente.

Si suggerisce, pertanto, alle Federazioni di effettuare una comunicazione a tutti i fornitori abituali, informandoli dell'applicazione a partire dal 1 luglio 2017 del regime IVA split payment.

Cordiali saluti

Stefano Portavia

