

IVA, split payment e calcolo aliquota media ai fini del rimborso

di

Publicato il 2 Novembre 2015

Analizziamo come influisce l'obbligo dell'utilizzo dello split payment sul calcolo dell'aliquota media da utilizzare ai fini delle richieste di rimborso

Ipotizzando in astratto che la maggior parte delle operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) sia effettuata dal contribuente applicando il meccanismo della scissione dei pagamenti previsto dall'art. 17-ter del decreto Iva, sarà inevitabile la formazione di posizione di crediti Iva in capo al soggetto cedente/prestatore.

La disposizione determina una rilevante diminuzione di "liquidità" delle imprese la cui clientela è costituita prevalentemente da enti pubblici.

Infatti, non solo si deve fare fronte al ritardo dei pagamenti, ma all'atto dell'incasso l'Iva resterà nelle casse del debitore/acquirente che provvederà successivamente a versarla nelle casse dell'erario.

Il legislatore ha così realizzato un duplice intervento con l'intento di rendere possibile e più agevole il "recupero" dell'eccedenza dell'Iva a credito favorendo le eventuali richieste di rimborso.

In primis è stato modificato l'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972 in modo da rendere possibile più agevolmente il verificarsi delle condizioni che rendono legittima per il contribuente la richiesta di rimborso del credito Iva. In particolare, è stato modificato il comma 2, lettera a, del decreto Iva prevedendo la necessità di considerare, ai fini del calcolo dell'aliquota media, anche le operazioni soggette al meccanismo dello split payment di cui all'art. 17-ter.



In secondo luogo è stato modificato l'art. 38-bis con l'aggiunta dei commi 10 ed 11.

La prima disposizione prevede che

“Con decreti del Ministro dell'economia e delle finanze sono individuate, anche progressivamente, in relazione all'attività esercitata e alla tipologia di operazioni effettuate, le categorie di contribuenti per i quali i rimborsi di cui al presente articolo sono eseguiti in via prioritaria”.

Il successivo comma 11 prevede che

“Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono definite le ulteriori modalità e termini per l'esecuzione dei rimborsi di cui al presente articolo, inclusi quelli per la richiesta dei rimborsi relativi a periodi inferiori all'anno e per la loro esecuzione”

(per un approfondimento cfr. infra il commento all'art. 38-bis).

L'art. 30, comma 2, lett. a, prevede che il contribuente può chiedere il rimborso dell'Iva a credito quando esercita esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relative agli acquisti, computando a tal fine anche le operazioni che hanno determinato l'applicazione del reverse charge a norma dell'art. 17. Ora, come già ricordato, per effetto dell'ultima modifica, nel computo delle operazioni devono essere considerate anche quelle che hanno dato luogo all'applicazione del meccanismo dello split payment.

Il decreto legge 28 giugno 1995, n. 250 ha disposto che la fattispecie prevista dalla citata disposizione ricorre qualora il contribuente abbia effettuato acquisti (di beni e servizi) ed importazioni con applicazione di un'aliquota media superiore a quella mediamente applicata alle operazioni attive, ulteriormente maggiorata del 10 per cento.

Operazioni soggette a SPLIT PAYMENT: calcolo dell'aliquota media sulle operazioni attive e confronto con l'aliquota media relativa agli acquisti

- Acquisto merci: imponibile 10.000 euro;
- Iva indicata nella fattura di acquisto (aliquota 10%): 1.000 euro;

- Vendita merci ad un Comune: imponibile 30.000 euro;
- Iva indicata nella fattura di vendita (aliquota 10%): 3.000 euro;
- il Comune trattiene a sé nella proprie casse l'Iva pari a 3.000 che dovrà essere versata successivamente nelle casse dello Stato

Split - payment - Soluzione

L'aliquota Iva (delle operazioni attive e passive) è la medesima (il 10%). Sembrerebbero quindi non sussistere le condizioni previste dall'art. 30, c. 2, lett. a, del Decreto Iva per chiedere il rimborso, ma la soluzione non è corretta.

La circostanza che il legislatore, modificando l'art. 30 abbia indicato espressamente la necessità di considerare anche le operazioni che hanno determinato l'applicazione del nuovo meccanismo, vuol significare che tali operazioni, assoggettate alla scissione dei pagamenti, assumono rilievo ai fini del computo della media come se fosse stata applicata l'Iva con l'aliquota zero.

In buona sostanza, sia pure attraverso una finzione, è come se nell'esempio l'aliquota Iva sulle operazioni attive poste in essere (per semplicità una sola operazione) sia pari a zero e quella sugli acquisti sia pari al 10 per cento. Risulta così verificata la condizione che rende possibile per il contribuente la richiesta di rimborso dell'Iva se superiore all'importo di 2.582,28 euro.

Rimborso ed operazioni soggette a SPLIT PAYMENT ed operazioni non soggette alla scissione -: calcolo dell'aliquota media sulle operazioni attive e confronto con l'aliquota media relativa agli acquisti

- Imponibile senza split payment Iva al 22%: 20.000;
- Iva al 22%: 4.400;
- Imponibile con split payment Iva al 22%:80.000
- Totale imponibile: 100.000;

- Totale Iva: 4.400;
- Aliquota media: $4.400/100.00 = 4,40\%$ maggiorazione del 10% (0,44) = 4,84%
- Aliquota media acquisti 10%

Le operazioni attive in split payment devono essere considerate nel denominatore della frazione (nel complesso delle operazioni imponibili), mentre al numeratore si considerano ad "aliquota zero". La rilevanza delle operazioni ad aliquota zero concorre alla riduzione dell'aliquota media delle operazioni attive. Si tratta, in buona sostanza di una previsione più favorevole al contribuente in quanto si verificherà più agevolmente la condizione che rende possibile la richiesta di rimborso. Al fine della verifica del diritto al rimborso si deve confrontare l'aliquota media delle operazioni attive (maggiorata del 10% pari a 4,84% con l'aliquota media degli acquisti pari, nell'esempio, al 10%.

Se fossero presenti operazioni imponibili o non soggette in quanto irrilevanti territorialmente queste dovranno essere in ogni caso escluse.

29 ottobre 2015

Nicola Forte