

IL COMMERCIALISTA VENETO n. 230 - MARZO / APRILE 2016



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE

INSERTO

La disciplina dello Split Payment

CARLO NICOLÒ DRIGO
Ordine di Venezia

La disciplina dello Split Payment

CARLO NICOLÒ DRIGO
Ordine di Venezia

LL NUOVO ART. 17 TER del D.P.R. 633/1972, introdotto nel nostro ordinamento dalla lettera *b*) del comma 629 della Legge di Stabilità 2015 stabilisce che per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato e degli enti pubblici (che di seguito verranno più precisamente individuati), “*per i quali*” tali enti, in qualità di cessionari o committenti, non sono debitori d’imposta ai sensi delle disposizioni in materia di IVA, l’imposta dev’essere versata dagli enti pubblici stessi.

In altre parole, con la disciplina in questione viene introdotta un’innovazione in base alla quale, a fronte delle suddette operazioni:

- il fornitore deve seguire le ordinarie regole di fatturazione delle operazioni, con addebito dell’IVA (ove previsto);

- lo Stato e gli enti pubblici, tuttavia, accreditano al fornitore solamente l’importo del corrispettivo addebitato in fattura, al netto dell’IVA nella stessa indicata. L’imposta va, infatti, versata all’Erario direttamente dallo Stato e dagli enti pubblici acquirenti/committenti. Quanto alle modalità operative ed ai termini di applicazione dello *split payment*, le stesse sono state dapprima definite dal un Decreto attuativo emanato dal Ministero dell’Economia e delle Finanze del 23 gennaio 2015, pubblicato sulla G.U. n. 27 del 3 febbraio 2015 (di seguito semplicemente il “Decreto”).

Successivamente, su tale disegno normativo, è intervenuta l’Agenzia delle Entrate con due documenti di prassi – le Circolari n. 1/2015 e 15/2015 (di seguito rispettivamente la “Circolare 1” e la “Circolare 15”) – nei quali sono stati forniti i primi importanti chiarimenti. Inoltre, ulteriori chiarimenti sono stati forniti dall’Amministrazione Finanziaria nell’ambito del consueto annuale incontro con la stampa specializzata¹.

1. Decorrenza

Sotto il profilo della decorrenza dell’efficacia di tale normativa, il successivo comma 632 della Legge di Stabilità 2015 stabilisce che lo *split payment* debba trovare applicazione già a decorrere dalle “operazioni per le quali l’imposta sul valore aggiunto è esigibile a partire dal 1° gennaio 2015”².

Essendo risultata tale disposizione di difficile interpretazione, il citato Decreto ha precisato che **il descritto meccanismo della scissione dei pagamenti si applica alle operazioni fatturate a partire dal 1° gennaio 2015**³.

Pertanto, tutte le operazioni fatturate agli enti pubblici interessate dalla nuova disposizione entro il 31 dicembre 2014, anche se non ancora pagate a tale data, continueranno ad essere attratte nel “vecchio regime” che, come noto, prevedeva la debenza della relativa

imposta da parte del cedente/prestatore.

Al riguardo e come logica conseguenza dell’entrata in vigore del nuovo meccanismo, lo stesso D.M. precisa, inoltre, che alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi interessate dallo *split payment* non è (più) applicabile la disposizione di cui all’art. 6, comma 5, secondo periodo, del D.P.R. 633/1972 (che, lo ricordiamo, prevede l’esigibilità dell’IVA all’atto del pagamento dei corrispettivi)⁴.

Tale impostazione viene confermata dalla Circolare 15, secondo la quale “*il meccanismo della scissione dei pagamenti si applica alle operazioni in relazione alle quali il corrispettivo sia stato pagato dopo il 1° gennaio 2015 e sempre che le stesse non siano state già fatturate anteriormente alla predetta data. Il meccanismo della scissione dei pagamenti non è, invece, applicabile alle operazioni per le quali è stata emessa fattura entro il 31 dicembre 2014, e che si considerano effettuate entro la predetta data. Per tali operazioni, ai fini dell’esigibilità dell’imposta è applicabile la disposizione di cui all’art. 6, quinto comma, secondo periodo, del decreto n. 633 del 1972, e la PA dovrà corrispondere al fornitore sia l’imponibile che l’imposta ancorché il predetto pagamento avvenga in data successiva al 1° gennaio 2015*”.

Infine, la Circolare 15 precisa anche che risulta irrilevante, a tal fine, che la fattura, emessa nel 2014, sia stata acquisita al protocollo della PA acquirente nel 2015.

2. Ambito soggettivo di applicazione

Sotto il **profilo soggettivo**, la disciplina in questione riguarda, come noto, le cessioni di beni e prestazioni di servizi a favore dello Stato, degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, degli enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi costituiti, della 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.

Importanti chiarimenti sono stati forniti sul punto dall’Agenzia delle Entrate con la Circolare 1 con riferimento principalmente all’ambito soggettivo di applicazione, che, fin dal principio, a seguito di una formulazione letterale ambigua, ha causato notevoli difficoltà interpretative.

In primo luogo, l’Agenzia evidenzia che il dettato normativo reca un’elencazione dei soggetti destinatari della disciplina della scissione dei pagamenti di uguale contenuto rispetto a quella recata dal citato art. 6, quinto comma, secondo periodo, del D.P.R. n. 633/1972, che ha ad oggetto, come noto, l’applicabilità, alle operazioni effettuate nei confronti delle pubbliche amministrazioni ivi indicate, dell’esigibilità

¹ C.d. Telefisco 2015, a cui l’Agenzia ha dato seguito con Circolare “domande e risposte” n. 6/2015.

² Peraltro, trattandosi di un sistema di pagamento dell’IVA derogatorio rispetto a quello ordinario previsto dalla Direttiva IVA (Direttiva n. 2006/112/CE), la sua applicazione è subordinata ad apposita autorizzazione da parte dell’Unione Europea. A riguardo, facciamo presente che, con decisione del 14 luglio u.s., tutt’ora in attesa di pubblicazione sulla G.U.U.E., il Consiglio dell’Unione Europea ha autorizzato l’Italia ad applicare lo *split payment*, a condizione che: (i) la deroga sia efficace solo dal primo gennaio 2015 al 31 dicembre 2017; (ii) l’Italia trasmetta alla Commissione entro il 30 giugno 2016, una relazione sulla situazione dei rimborsi IVA ai soggetti passivi che applicano lo *split payment* e, in particolare, sulla durata media della procedura di rimborso.

³ Tale precisazione, fra l’altro, era già stata anticipata dal MEF con il Comunicato Stampa n. 7/2015 del 9 gennaio 2015.

⁴ Quanto all’individuazione del momento da cui decorrere la debenza dell’imposta, viene altresì precisato che, per le operazioni soggette al meccanismo dello *split payment*, l’imposta diviene esigibile al momento del pagamento della fattura ovvero, su opzione dell’amministrazione acquirente, al momento della ricezione della fattura.

differita dell'IVA all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi.

Al riguardo, è stato ricordato dall'Amministrazione Finanziaria che lo scopo del poc' anzi citato art. 6, quinto comma, secondo periodo, del D.P.R. n. 633/72, era quello di evitare ai soggetti che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti delle pubbliche amministrazioni di anticipare l'imposta per operazioni rispetto alle quali il pagamento del corrispettivo e dell'imposta per rivalsa avviene normalmente con notevole ritardo. Trattandosi di una norma speciale avente carattere agevolativo e natura derogatoria rispetto ai principi ordinari dell'IVA, l'Agenzia precisa che "non è possibile effettuare interpretazioni estensive della stessa". Sempre secondo l'Agenzia, la disciplina della scissione dei pagamenti, invece, persegue la diversa finalità di arginare l'evasione da riscossione dell'IVA, nell'ambito delle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle pubbliche amministrazioni indicate dalla norma, trasferendo il pagamento del debito IVA dal relativo fornitore in capo alle amministrazioni stesse.

Alla luce delle considerazioni sopra svolte, secondo l'Amministrazione Finanziaria "ai fini dell'individuazione dell'ambito soggettivo di applicazione dell'art. 17 ter del D.P.R. n. 633 del 1972, occorre, quindi, fare riferimento ai soggetti destinatari dell'art. 6, quinto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, 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 che ha ispirato il legislatore nell'adozione di tale norma rispetto al citato art. 6, quinto comma, dello stesso D.P.R. n. 633".

Tanto premesso, la Circolare 1 fornisce la seguente elencazione di amministrazioni pubbliche cui la nuova disciplina risulta applicabile:

- Stato e altri soggetti qualificabili come organi dello Stato, ancorché dotati di autonoma personalità giuridica, ivi compresi, ad esempio, le istituzioni scolastiche e le istituzioni per l'alta formazione artistica, musicale e coreutica (AFAM)⁵;
- enti pubblici territoriali (Regioni, Province, Comuni, Città metropolitane) e consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'art. 31 del testo unico degli enti locali (TUEL) di cui al D.Lgs. n. 267/2000. L'Agenzia ritiene, inoltre, che siano riconducibili in tale categoria, anche gli altri enti locali indicati dall'art. 2 di tale Decreto Legislativo, 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. Una esclusione di tali enti dall'applicazione del meccanismo della scissione contabile non permetterebbe di raggiungere pienamente l'obiettivo del legislatore, limitando, di fatto, l'attuazione della finalità anti-evasione della norma in commento;
- Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura (C.C.I.A.A.). l'Amministrazione Finanziaria ritiene comprese in tale categoria anche le Unioni regionali delle Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura;
- istituti universitari;
- aziende sanitarie locali. Al riguardo, la Circolare 1 precisa, alla luce del fatto che in alcune Regioni sono stati costituiti appositamente degli enti pubblici che sono subentrati ai soggetti del servizio sanitario nazionale nell'esercizio di una pluralità di funzioni amministrative e tecniche, che anche tali enti sono ricondotti nell'ambito applicativo della norma in commento;
- enti ospedalieri, ad eccezione degli enti ecclesiastici che esercitano assistenza ospedaliera, i quali, ancorché dotati di personalità giuridica, operano in regime di diritto privato;
- enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico (I.R.C.C.S.);
- enti pubblici di assistenza e beneficenza, ossia, Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza (IPAB) e Aziende Pubbliche di

Servizi alla Persona (ASP);

- enti pubblici di previdenza (INPS, Fondi pubblici di previdenza). Al riguardo, la Circolare 15 ha successivamente precisato che sono da ricomprendere nell'ambito soggettivo di applicazione della disciplina in commento "anche, ad esempio, i Commissari delegati per la ricostruzione a seguito di eventi calamitosi che gestiscono fondi di apposite contabilità speciali, qualificabili come organi dello Stato, nonché i Consorzi di Bacino imbrifero montani, in conformità all'art. 31, comma 7, del decreto legislativo n. 267 del 2000, in quanto consorzi tra enti locali obbligatori ai sensi della legge 27 dicembre 1953, n. 959, ed i consorzi interuniversitari costituiti, ai sensi dell'art. 91 del DPR n. 382 del 1980, per il perseguimento di finalità istituzionali comuni alle università consorziate".

2.1 Soggetti esclusi

Sempre sotto il profilo soggettivo, La Circolare 1 individua altresì un elenco di enti ai quali la disciplina recata dall'art. 17-ter del DPR n. 633 del 1972 non può trovare applicazione:

- enti previdenziali privati o privatizzati;
 - aziende speciali (ivi incluse quelle delle CCIAA) e della 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;
 - gli Ordini professionali, gli Enti ed istituti di ricerca, le Agenzie fiscali, le Autorità amministrative indipendenti (quale, ad esempio, l'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni – AGCOM), le 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). Tali soggetti, infatti, sono 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.
- Al riguardo, al fine dell'individuazione della natura pubblica o privata di un ente previdenziale, la Circolare 15 precisa ulteriormente che "occorre innanzitutto, fare riferimento alla qualificazione dell'ente eventualmente operata con legge istitutiva. In assenza di una qualificazione operata dal legislatore, si reputa necessario effettuare un'indagine specifica, intesa ad accertare la sussistenza degli elementi sostanziali e formali che costituiscono indici distintivi dell'ente pubblico e che devono essere oggetto di un giudizio complessivo, quali, ad esempio: la titolarità di poteri autoritativi e amministrativi (che possono esplicarsi in poteri certificativi e disciplinari), la potestà di autotutela, l'ingerenza statale"⁶.

2.2 Indice delle Pubbliche Amministrazioni

Al fine di una più puntuale individuazione dei soggetti pubblici destinatari della disciplina della scissione dei pagamenti, L'Agenzia delle Entrate consiglia, "per ragioni di semplicità operativa e per dare maggiori elementi di certezza agli operatori (sia ai fornitori che agli stessi enti pubblici acquirenti)", di avvalersi dell'ausilio dell'**Indice delle Pubbliche Amministrazioni** (c.d. IPA)⁷. Il fornitore, pertanto, potrà verificare direttamente nell'anagrafica dell'IPA la categoria di appartenenza e i riferimenti dell'ente pubblico acquirente. A titolo esemplificativo, possono ritenersi riconducibili nell'ambito applicativo della disposizione in commento, in via generale, gli enti pubblici appartenenti alle categorie IPA di seguito indicate:

- "Aziende Ospedaliere, Aziende Ospedaliere Universitarie, Policlinici e Istituti di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico Pubblici" – codice L8;
- "Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona" – codice L34;

⁵Tali soggetti, infatti, ancorché dotati di personalità giuridica, devono considerarsi a tutti gli effetti amministrazioni statali, in quanto del tutto compenetrati nella organizzazione dello Stato in ragione di specifici elementi distintivi (cfr. circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato n. 16 del 20 marzo 2003 e parere dell'Avvocatura dello Stato n. 14720 del 5 febbraio 2001).

⁶Viene inoltre precisato che sono esclusi dalla platea dei destinatari del meccanismo della scissione dei pagamenti, oltre a tutti gli enti indicati nella Circolare 1, la Banca d'Italia e il Comitato Olimpico Nazionale Italiano (CONI).

⁷L'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. 57 bis del D.Lgs. n. 82/2005, recante il "Codice dell'Amministrazione Digitale".

- “Aziende Sanitarie Locali” – codice L7;
- “Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura e loro Unioni Regionali” – codice L35;
- “Città Metropolitane” – codice L45;
- “Comuni e loro Consorzi e Associazioni” – codice L6;
- “Comunità Montane e loro Consorzi e Associazioni” – codice L12;
- “Forze di Polizia ad Ordinamento Civile e Militare per la Tutela dell’Ordine e della Sicurezza Pubblica” – codice C11;
- “Istituti di Istruzione Statale di Ogni Ordine e Grado” – codice L33;
- “Istituzioni per l’Alta Formazione Artistica, musicale e Coreutica – AFAM” – codice L43;
- “Organi costituzionali e di Rilievo Costituzionale” – codice C2;
- “Presidenza del Consiglio dei Ministri, ministeri e Avvocatura dello Stato” – codice C1;
- “Province e loro Consorzi e Associazioni” – codice L5;
- “Regioni, Province Autonome e loro Consorzi e Associazioni” – codice L4;
- “Unioni di Comuni e loro Consorzi e Associazioni” – codice L18;
- “Università e Istituti di Istruzione Universitaria Pubblici” – codice L17.

A tale proposito, la Circolare n. 15 ha riconosciuto ai fornitori la possibilità di chiedere all’ente pubblico di dichiarare la propria appartenenza o meno al novero dei soggetti ai quali si applica la nuova procedura⁸. Sempre secondo tale Circolare, l’applicazione dell’IVA in conformità a quanto dichiarato dall’ente esonera i fornitori dalle sanzioni.

In caso di dubbio relativo alle loro caratteristiche soggettive, gli enti pubblici (in particolare qualora siano stati destinatari della suddetta richiesta) possono presentare apposita istanza di interpello all’Agenzia delle Entrate, ai sensi dell’art. 11 della Legge n. 212/2000 (c.d. “Statuto dei diritti del contribuente”). Al riguardo, va precisato che la possibilità di presentare l’interpello viene riconosciuta, secondo la Circolare 1, anche al fornitore della Pubblica Amministrazione, in relazione ai dubbi sull’applicabilità del meccanismo della scissione dei pagamenti per taluni enti.

3. Ambito oggettivo di applicazione

Sotto il **profilo oggettivo**, invece, per espressa previsione normativa, lo *split payment* non trova applicazione in caso di somme assoggettate “a ritenute alla fonte a titolo d’imposta sul reddito”. La stessa Agenzia delle Entrate, in occasione di un incontro con la stampa specializzata⁹, ha chiarito che tale espressione è riferibile sia alle ritenute a titolo di imposta, che a quelle a titolo di acconto. In sostanza, le parole “imposta sul reddito” vogliono significare qualsiasi ritenuta la cui finalità sia quella di assoggettare a tassazione il reddito prodotto. È dunque indifferente, affinché operi l’esclusione dalla disciplina in parola, la tipologia di ritenuta operata, a condizione che il prelievo sia finalizzato alla tassazione del reddito.

Inoltre, sempre dal punto di vista dell’oggetto di applicazione della nuova disciplina, va rilevato che, nonostante l’incerta definizione posta dal comma 629 in esame, il Decreto ha precisato che lo *split payment* si applica anche alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi “per le quali” lo Stato e gli enti pubblici sopra indicati non

sono debitori d’imposta ai sensi del D.P.R. 633/1972¹⁰. Pertanto, la nuova procedura riguarda sia la totalità degli acquisti effettuati dagli enti pubblici sopra richiamati nello svolgimento della loro attività istituzionale (cioè quelli per i quali l’ente pubblico “utilizza” il codice fiscale e non il numero di partita IVA), sia quelli effettuati nello svolgimento di un’eventuale attività commerciale (con l’“utilizzo” della partita IVA).

Come chiarito dalla Circolare 15, lo *split payment* si applica, oltre al caso delle fatture imponibili la cui emissione sia obbligatoria, anche in tutti i casi in cui l’emissione della fattura, sebbene non obbligatoria ai sensi dell’art. 22 del D.P.R. 633/72, sia stata espressamente richiesta dall’ente pubblico (sempre che si tratti, ovviamente, di operazioni imponibili, come, ad esempio, quelle bancarie previste dal comma 1, n. 5, del citato art. 22).

Al contrario, lo *split payment* non troverà (mai) applicazione per le operazioni, rese nei confronti dei citati enti, per le quali sia già previsto il meccanismo dell’inversione contabile (*reverse charge*)¹¹.

A tale proposito, la Circolare 15 ribadisce l’esclusione dall’ambito applicativo della scissione dei pagamenti, per espressa previsione normativa, degli acquisti ai quali si applica il c.d. *reverse charge* e precisa che tale scelta dipende dalla circostanza che per tali operazioni la veste di debitore d’imposta non è attribuita, come di regola, a colui che cede il bene o presta il servizio, bensì al cessionario o al committente, al quale, dunque, non viene addebitata (in rivalsa) alcuna imposta, da parte di colui che ha compiuto l’operazione imponibile. In tali casi, sorge infatti un debito IVA direttamente in capo alla PA, soggetto passivo acquirente, per i beni o servizi destinati alla sfera commerciale.

Va ricordato che nell’ambito del *reverse charge* sono ricondotte sia le operazioni intra-UE, dove la traslazione dell’onere dell’assolvimento dell’imposta è legata all’esigenza di semplificare il trattamento Iva delle operazioni intra-UE, sia le operazioni “interne”, in cui la traslazione dell’onere dell’assolvimento dell’imposta è connessa a motivi di contrasto alle frodi¹².

La Circolare 15 ricorda inoltre che nelle ipotesi in cui l’operazione di acquisto rientri in una delle fattispecie riconducibili nell’ambito applicativo del *reverse charge*, non si applica la scissione dei pagamenti. Come già sottolineato, è possibile che detti beni e servizi siano destinati dalla PA in parte alla sfera commerciale e in parte alla sfera istituzionale non commerciale, per la cui attività l’amministrazione acquirente non riveste quindi la qualifica di soggetto passivo IVA.

A riguardo, l’Agenzia analizza il caso di operazioni comprese nel regime di *reverse charge* che potrebbero riguardare sia l’attività commerciale che quella istituzionale delle PA. Secondo la Circolare 15, in tali casi, la PA dovrà comunicare al fornitore la quota parte del bene o servizio acquistato da destinare alla sfera commerciale, determinata con criteri oggettivi, in relazione alla quale è applicabile il meccanismo del *reverse charge*. Alla quota parte del bene o servizio acquistato da destinare alla sfera istituzionale non commerciale tornerà applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti¹³.

Sempre con riferimento all’ambito oggettivo, la Circolare 15 precisa che “in considerazione della ratio e delle caratteristiche del meccanismo di scissione dei pagamenti”, lo stesso non è applicabile alle fattispecie nelle quali la PA non effettua alcun pagamento del

⁸ Infatti, con riferimento alla possibilità di avvalersi, al fine dell’individuazione dei soggetti pubblici destinatari della disciplina della scissione dei pagamenti in base alla categoria di appartenenza, dell’ausilio dell’Indice delle Pubbliche Amministrazioni (c.d. IPA), la Circolare 15 precisa che, oltre all’elencazione fornita nella Circolare 1 poc’anzi riportata, “agli enti appartenenti alle restanti categorie IPA non espressamente menzionate nell’anzidetta circolare, la valutazione in merito alla riconducibilità nell’ambito soggettivo di applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti dovrà essere effettuata sulla base dei chiarimenti forniti. In caso di incertezza si è dell’avviso che per i fornitori sia sufficiente attenersi alle indicazioni fornite dalla PA committente o cessionaria, nel presupposto che la predetta PA abbia tutti gli elementi per valutare i propri profili soggettivi in ordine alla riconducibilità della stessa nell’ambito applicativo della scissione dei pagamenti”.

⁹ Tale precisazione è intervenuta nell’ambito del c.d. Telefisco 2015, a cui l’Agenzia ha dato seguito con Circolare “domande e risposte” n. 6/2015.

¹⁰ La locuzione “per le quali” è contenuta nel citato Decreto attuativo e si pone come una sorta di interpretazione autentica di quella contenuta nella Legge di Stabilità, che utilizzava l’ambigua formulazione “per i quali”.

¹¹ Resta inteso che le operazioni alle quali non si applica il tributo, o che risultano essere esenti da IVA, come ad esempio quelle bancarie ed assicurative - esenti da IVA ai sensi dell’art. 10 del D.P.R. 633/72 -, non sono interessate dalla novità in commento.

¹² Si tratta, a titolo esemplificativo: degli acquisti, effettuati nell’esercizio d’impresa, soggetti al meccanismo dell’inversione contabile (c.d. *reverse charge*) di cui all’art. 17 del D.P.R. n. 633/72 (beni o servizi acquisiti da fornitori non stabiliti nel territorio dello Stato, prestazioni di subappalto nel settore edile, servizi di pulizia, ecc.); degli acquisti, effettuati nell’esercizio di impresa, di rottami di ferro, ai quali si applica il meccanismo dell’inversione contabile ai sensi dell’art. 74, settimo comma, del D.P.R. n. 633/72; degli acquisti intra-Ue di beni effettuati, oltre la soglia di euro 10.000 annui, dall’amministrazione che non sia soggetto passivo dell’IVA ma che sia identificato agli effetti della stessa imposta, ai sensi degli artt. 47, comma 3, e 49 del D.L. n. 331/93.

¹³ L’esempio dell’Agenzia delle Entrate riguarda nello specifico i servizi di pulizia di cui all’art. 17, comma 6, lettera a-ter), ma è a nostra avviso applicabile anche alla cessioni di edifici alla PA per i quali si sia optato per l’applicazione dell’IVA.

corrispettivo nei confronti del fornitore. Trattasi, in particolare, delle operazioni rese alla PA (ad esempio servizi di riscossione delle entrate e altri proventi) in relazione alle quali, il fornitore ha già nella propria disponibilità il corrispettivo spettantegli e – in forza di una disciplina speciale contenuta in una norma primaria o secondaria – trattiene lo stesso riversando alla PA committente un importo netto.

Secondo l'Agenzia, in tali casi, appare coerente con la *ratio* dell'art. 17 ter del D.P.R. n. 633/72, escludere le predette fattispecie dal meccanismo della scissione dei pagamenti, in quanto l'imponibile e relativa imposta sono già nella disponibilità del fornitore.

L'Amministrazione Finanziaria precisa inoltre che il meccanismo della scissione dei pagamenti **non** si applica:

- alle prestazioni di servizi rese alle PA i cui compensi siano assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito ovvero a ritenuta a titolo di acconto di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 600/73. Secondo l'Agenzia, la *ratio* perseguita dal Legislatore, con l'espressione "*a titolo d'imposta sul reddito*" di cui all'art. 17 ter, comma 2, è quella di ricomprendere tra le fattispecie escluse anche i compensi pagati a soggetti che rendono all'ente pubblico prestazioni di lavoro autonomo i cui compensi sono assoggettati a ritenute a titolo di acconto. Inoltre, l'esclusione prevista da tale disposizione fa riferimento solo alle ipotesi in cui è la stessa PA che corrisponde il compenso a dover effettuare la ritenuta, e non anche alle ipotesi in cui il meccanismo procedurale comporta che la ritenuta sia operata, in concreto, da un soggetto diverso, quale la banca del fornitore, come, ad esempio, nel caso del c.d. bonus energia, in cui il compenso per prestazioni finalizzate al risparmio energetico è assoggettato alla ritenuta dell'8% da parte degli intermediari bancari;

- alle operazioni (ad es, piccole spese dell'ente pubblico) certificate dal fornitore mediante rilascio della ricevuta fiscale di cui all'art. 8 della Legge n. 249/76, o dello scontrino fiscale di cui alla Legge n. 18/83, ovvero non fiscale per i soggetti che si avvalgono della trasmissione telematica dei corrispettivi ai sensi dell'art. 1, commi 429 e ss. della Legge n. 311/2004. Nella predetta ipotesi devono ricondursi anche le operazioni certificate mediante fattura semplificata ai sensi dell'articolo 21 bis del D.P.R. n. 633/72. L'esclusione rileva anche quando, successivamente alla certificazione con le modalità semplificate di cui sopra, sia emessa comunque una fattura funzionale alla sola documentazione del costo e dell'IVA assolta dal cliente in relazione al bene o servizio acquistato. Diversamente l'operazione va ricondotta nello split payment quando la fattura sia emessa, su richiesta del cliente, in luogo dello scontrino o della ricevuta fiscale;
- alle operazioni assoggettate, ai fini Iva, a regimi c.d. speciali.

Al riguardo, l'Agenzia ricorda che in occasione di Telefisco 2015, come visto poc'anzi, è stato chiarito che la scissione dei pagamenti non è applicabile alle operazioni rese dal fornitore nell'ambito di regimi speciali che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie. Si tratta, ad esempio: dei c.d. regimi monofase disciplinati dall'art. 74 del D.P.R. n. 633/72 (editoria, generi di Monopolio e fiammiferi, tabacchi lavorati, telefoni pubblici e utilizzo mezzi tecnici, documenti viaggio, documenti di sosta nei parcheggi, Case d'asta); del regime del margine di cui all'art. 36 e ss. del D.L. n. 41/1995 e del regime speciale applicato dalle agenzie di viaggio di cui all'art. 74 ter del D.P.R. n. 633/72.

Nella medesima ipotesi di esclusione, sempre secondo la Circolare 15, devono ricondursi le operazioni rese da fornitori che applicano regimi speciali che, pur prevedendo l'addebito dell'imposta in fattura, sono caratterizzati da un particolare meccanismo forfetario di determinazione della detrazione spettante. Si tratta ad esempio: del regime speciale di cui agli articoli 34 e 34 bis del D.P.R. n. 633/72 (produttori agricoli); del regime di cui alla Legge n. 398/91 (enti sportivi e no profit); del regime relativo all'attività di intrattenimento di cui alla tariffa allegata al D.P.R. n. 640/72 cui si applicano, agli effetti dell'IVA, le disposizioni di cui all'art. 74, sesto comma, del D.P.R. n. 633/72 e del regime applicabile agli spettacoli viaggiatori, nonché alle altre attività di cui alla tabella C allegata al D.P.R. n. 633/72.

In tali casi, le particolari modalità di liquidazione dell'Iva da parte del fornitore, in ragione dell'ammontare delle operazioni attive effettuate, inducono a escludere tali operazioni rese dall'ambito oggettivo di

applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti.

Per completezza, si fa presente che, ovviamente, sono escluse dall'ambito oggettivo di applicazione dello *split payment* le cessioni di beni e le prestazioni di servizi per le quali, pur essendo obbligatoria la fatturazione, non è dovuta l'applicazione dell'IVA, in virtù di norme di esenzione o non imponibilità.

4. Adempimenti dei soggetti passivi fornitori

Sotto il profilo degli adempimenti, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate, i fornitori, ai sensi dell'art. 2 del Decreto, "*emettono la fattura secondo quanto previsto dall'articolo 21 del decreto n. 633 del 1972 con l'annotazione scissione dei pagamenti*", ovvero *split payment*, ai sensi dell'art. 17 ter del D.P.R. n.633/1972.

Al riguardo, la Circolare 15 ricorda che a decorrere dal 6 giugno 2014, secondo il combinato disposto della Legge Finanziaria 2008 (L. n. 244/2007) e del D.M. n. 55/2013, la fatturazione nei confronti di Ministeri, Agenzie fiscali e Enti nazionali di previdenza deve avvenire necessariamente in modalità elettronica. Il predetto obbligo di fattura elettronica riguarda, a decorrere dal 31 marzo 2015, anche le operazioni effettuate in favore di enti pubblici nazionali – diversi da Ministeri, Agenzie fiscali e Enti nazionali di previdenza – e Amministrazioni locali, ai sensi dell'art. 25 del D.L. n. 66/2014¹⁴.

Come sopra già evidenziato, non venendo meno, con lo *split payment*, in capo al fornitore la qualifica di debitore dell'imposta in relazione all'operazione effettuata nei confronti dell'ente pubblico, lo stesso è pertanto "*tenuto all'osservanza degli obblighi di cui al DPR n. 633 del 1972 connessi all'applicazione dell'imposta nei modi ordinari*". Al riguardo, ai sensi dell'art. 2, comma 2, del Decreto "*i soggetti passivi dell'IVA che effettuano le operazioni di cui all'articolo 1 non sono tenuti al pagamento dell'imposta ed operano la registrazione delle fatture emesse ai sensi degli articoli 23 e 24 del decreto n. 633 del 1972 senza computare l'imposta ivi indicata nella liquidazione periodica*".

I fornitori, pertanto, ancorché debitori verso l'Erario dell'imposta addebitata in rivalsa alla PA, "*non devono computare nella liquidazione di periodo l'Iva a debito indicata in fattura, ancorché bisognerà registrare nel registro "Iva vendite" le operazioni effettuate e la relativa IVA non incassata dalla PA*". Al riguardo, la Circolare 15 sottolinea come il fornitore dovrà provvedere ad annotare in modo distinto la fattura emessa in regime di scissione contabile (ad es. in un'apposita colonna ovvero mediante appositi codici nel registro di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/72), riportando, altresì, l'aliquota applicata e l'ammontare dell'imposta, ma senza far concorrere la medesima nella liquidazione di periodo.

5. Esigibilità dell'imposta

L'art. 3, comma 1, del Decreto stabilisce che "*l'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi di cui all'art. 1 diviene esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi*". Il successivo comma 3 dispone che "*per effetto dell'entrata in vigore dell'art. 17-ter del decreto n. 633 del 1972, alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi disciplinate dal medesimo articolo non è applicabile la disposizione di cui all'art. 6, quinto comma, secondo periodo, del decreto n. 633 del 1972*".

Ne consegue che, per le operazioni rientranti nell'ambito applicativo della scissione dei pagamenti, il fornitore della PA non potrà più procedere all'emissione delle fatture ad esigibilità differita né, su opzione, con esigibilità immediata. Sarà quindi obbligatorio fatturare esclusivamente con dicitura scissione dei pagamenti.

Ai sensi dell'art. 3, comma 2, del Decreto, "*le pubbliche amministrazioni possono comunque optare per l'esigibilità dell'imposta anticipata al momento della ricezione della fattura*". In tali casi, pertanto, ai fini degli adempimenti connessi alla scissione dei pagamenti non rileverà il pagamento del corrispettivo, ma il momento della ricezione della fattura.

Ciò posto, ai fini dell'individuazione del momento di ricezione della fattura giova richiamare quanto precisato nella circolare n. 1/DF del 31 marzo 2014 del Dipartimento delle Finanze secondo cui "*il rilascio, da parte del Sistema di Interscambio, della ricevuta di consegna, è*

¹⁴ Cfr. Il c.d. Decreto bonus Irpaf 2014 (Decreto Renzi).

sufficiente a provare sia l'emissione della fattura elettronica, sia la sua ricezione da parte della pubblica amministrazione committente. Tale ricevuta, infatti, è rilasciata in un momento sicuramente successivo a quello in cui la fattura è nella disponibilità della pubblica amministrazione committente".

6. Regolarizzazione e note di variazione

Quanto alla regolarizzazione di fatture emesse per un ammontare di IVA inferiore al dovuto, si segnala che durante il consueto incontro di Telefisco 2015 l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che, nel caso in cui la PA, in veste di soggetto passivo, riceva una fattura irregolare, fermo restando il versamento dell'imposta eventualmente addebitata in fattura secondo le regole proprie della scissione dei pagamenti, la PA dovrà fare ricorso alla procedura di regolarizzazione di cui all'art. 6, comma 8, D. Lgs. n. 471/97 e, quindi, l'imposta oggetto di regolarizzazione dovrà essere corrisposta con le modalità previste da tale procedura.

Con riferimento, invece, alle note di variazione, la Circolare 15 precisa al riguardo che nell'ipotesi in cui il fornitore, ricorrendo i presupposti di cui dell'art. 26, del D.P.R. n. 633 del 1972, emetta una nota di variazione in aumento, *"torna sempre applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti e, pertanto, la stessa dovrà essere numerata, indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla fattura originaria emessa"*.

Quando la nota di variazione è in diminuzione, se la stessa si riferisce ad una fattura originaria emessa mediante *split payment*, *"la stessa dovrà essere numerata, indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla suddetta fattura. In forza di ciò e trattandosi di una rettifica apportata ad un'IVA che non è confluita nella liquidazione periodica del fornitore, lo stesso non avrà diritto a portare in detrazione, ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633, l'imposta corrispondente alla variazione, ma dovrà limitarsi a procedere solo ad apposita annotazione in rettifica nel registro di cui all'art. 23, senza che si determini, quindi, alcun effetto nella relativa liquidazione IVA"*.

Conseguentemente, la PA committente o cessionaria:

- nell'ipotesi in cui si tratti di un acquisto effettuato in ambito commerciale, in considerazione delle modalità seguite per la registrazione dell'originaria fattura dalla stessa ricevuta, dovrà provvedere alla registrazione della nota di variazione nel registro "IVA vendite" di cui agli artt. 23 e 24 del D.P.R. n. 633/72, fermo restando la contestuale registrazione nel registro "IVA acquisti" di cui all'art. 25 del medesimo D.P.R., al fine di stornare la parte di imposta precedentemente computata nel debito e rettificare l'imposta detraibile;
- nel caso in cui l'acquisto sia stato destinato alla sfera istituzionale non commerciale, in relazione alla parte d'imposta versata in eccesso, rispetto all'IVA indicata nell'originaria fattura, la PA potrà computare tale maggior versamento a scempe dei successivi versamenti Iva da effettuare nell'ambito del meccanismo della scissione dei pagamenti.

Diversamente, precisa altresì la Circolare 15, quando la nota di variazione in diminuzione si riferisce a fatture originarie emesse prima dell'entrata in vigore dello *"split payment"*, alla stessa si applicheranno le regole ordinarie sicché il fornitore avrà diritto a portare in detrazione, ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/72, l'imposta corrispondente alla variazione, annotandola in rettifica nel registro di cui all'art. 23.

La PA committente o cessionaria, a sua volta:

- nell'ipotesi in cui si tratti di un acquisto effettuato in ambito commerciale, dovrà registrare la variazione a norma dell'articolo 23 o dell'articolo 24 del medesimo D.P.R., salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa;
- nel caso in cui l'acquisto sia stato destinato alla sfera istituzionale non commerciale, non dovrà effettuare alcuna variazione, fermo restando in ogni caso il suo diritto alla restituzione dell'importo originariamente pagato.

Al riguardo, l'Amministrazione Finanziaria ritiene, alla luce del fatto che *"le PA e i fornitori, dal 1° gennaio 2015, hanno implementato i propri sistemi di fatturazione e contabilità alla disciplina della scissione dei pagamenti"*, che per le note di variazione in diminuzione ricevute dopo il 1° gennaio 2015, che si riferiscono ad una fattura originaria emessa dal fornitore anteriormente al 1° gennaio 2015, il fornitore potrà applicare la disciplina della scissione dei pagamenti.

Tale soluzione, secondo la Circolare 15, risponde ad esigenze di semplificazione, sul piano degli adempimenti, per i fornitori che hanno già implementato i propri sistemi di fatturazione e contabilità alla disciplina della scissione dei pagamenti.

L'Agenzia osserva, altresì, che ove il fornitore, dopo il 1° gennaio 2015, abbia emesso fattura ritenendo, erroneamente, che per la stessa non trovasse applicazione il meccanismo della scissione dei pagamenti e la PA non abbia corrisposto alcun corrispettivo comprensivo di imposta, e detta imposta, per effetto della esigibilità differita disposta dall'articolo 6, quinto comma del D.P.R. n. 633/72, non sia stata ancora liquidata dal fornitore, lo stesso dovrà procedere a *"regolarizzare"* tale comportamento con l'emissione di apposita nota di variazione *ex art. 26, terzo comma, del D.P.R. n. 633/72* e l'emissione di un nuovo documento contabile recante l'indicazione *"scissione dei pagamenti"*. In alternativa, l'Agenzia *"ritiene possibile l'emissione di un'unica nota di variazione che, facendo riferimento puntuale a tutte le fatture erroneamente emesse senza l'indicazione <scissione dei pagamenti>, le integri al fine di rappresentare alla Pubblica Amministrazione che, al momento del pagamento dei corrispettivi documentati con le fatture ivi elencate, l'IVA ad essi relativa andrà trattenuta e versata con le regole dello split payment"*.

La Circolare 15 ribadisce, inoltre, quanto già precisato con la Circolare 1, secondo cui in considerazione dell'incertezza in materia e della circostanza che la disciplina recata dall'art. 17 ter del D.P.R. n. 633/72 è efficace a partire dal 1° gennaio 2015, *"...ove le pubbliche amministrazioni, dopo il 1° gennaio 2015, abbiano corrisposto al fornitore l'IVA ad esse addebitata in relazione ad operazioni fatturate a partire dalla medesima data e, a sua volta, il fornitore abbia computato in sede di liquidazione, secondo le modalità ordinarie, l'imposta incassata dalle pubbliche amministrazioni, non occorrerà effettuare alcuna variazione"*. In tali casi, infatti, l'imposta, secondo l'Agenzia, deve ritenersi, ancorché irregolarmente, assolta.

Infine, laddove la PA, interessata dal meccanismo della scissione dei pagamenti, non abbia corrisposto al fornitore l'IVA, da questi erroneamente addebitata, il fornitore stesso potrà procedere a *"regolarizzare"* tale comportamento con l'emissione di apposita nota di variazione *ex art. 26, terzo comma, del D.P.R. n. 633/72* e l'emissione di un nuovo documento contabile recante l'indicazione *"scissione dei pagamenti"*. Conseguentemente, la PA dovrà provvedere al versamento dell'imposta addebitata secondo la disciplina dello *split payment*.

7. Rimborsi

Il meccanismo della scissione dei pagamenti *"deroga all'ordinario meccanismo di funzionamento dell'IVA, caratterizzato dallo schema della rivalsa-detrazione con conseguente neutralità dell'imposta per l'operatore economico"*.

Alla luce del fatto che sulla base di tale meccanismo il fornitore addebita l'imposta alla PA cessionaria/committente senza, tuttavia, incassarla da questa, in via generale si potrebbe determinare in capo al fornitore un'eccedenza di IVA detraibile.

Al riguardo, al fine di limitare gli effetti finanziari negativi per i fornitori della PA che, a seguito della disposizione in commento, non incasseranno l'Iva dovuta sulle operazioni rese agli enti pubblici, la lettera c) del comma 629, art. 1, della Legge di Stabilità 2015 ha modificato la disciplina dei rimborsi di cui all'art. 30, secondo comma, lettera a), del D.P.R. n. 633/72, che nell'individuare i contribuenti che possono chiedere in tutto o in parte il rimborso dell'eccedenza detraibile (se di importo superiore a 2.582,28 Euro) all'atto della richiesta di rimborso IVA, include l'ipotesi in cui questi esercitino esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni, computando a tal fine anche le operazioni effettuate a norma dell'art. 17, quinto, sesto e settimo comma, *"nonché"*, nella nuova formulazione, *"a norma dell'articolo 17 ter"*.

Ciò al fine di consentire ai fornitori della PA, in sede di richiesta di rimborso avanzata nella dichiarazione annuale o nell'istanza trimestrale, di computare nel calcolo dell'aliquota media, tra le operazioni c.d. ad aliquota zero, le operazioni effettuate nei confronti della PA.

Secondo l'Amministrazione Finanziaria l'effettuazione di operazioni soggette al regime dello *split payment*, pertanto, *"non costituisce un"*

presupposto autonomo ai fini della richiesta di rimborso, ma tali operazioni saranno considerate, insieme alle altre relative al periodo di riferimento, nel calcolo della sussistenza del presupposto <aliquota media>". Quanto all'erogazione dei rimborsi, l' successivo comma 630 del citato art. 1 della legge di stabilità 2015 prevede che con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze, siano individuati, tra i soggetti nei confronti dei quali il rimborso è eseguito in via prioritaria, i fornitori della PA, limitatamente al credito rimborsabile relativo alle operazioni soggette alla scissione dei pagamenti. In proposito, l'art. 8 del Decreto stabilisce al comma 1 che "La disposizione di cui all'articolo 38-bis, comma 10, del decreto n. 633 del 1972, e successive modificazioni, che prevede l'erogazione dei rimborsi in via prioritaria dell'eccedenza d'imposta detraibile, si applica, a partire dalla richiesta relativa al primo trimestre dell'anno d'imposta 2015, ai soggetti passivi che hanno effettuato operazioni nei confronti delle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 17 ter dello stesso decreto n. 633 del 1972, nel rispetto dei presupposti di cui all'articolo 30, secondo comma, lettera a), del decreto n. 633 del 1972".

Il comma 2 dell'art. 8 del Decreto dispone, altresì, che "I rimborsi di cui al comma 1 sono erogati in via prioritaria per un ammontare non superiore all'ammontare complessivo dell'imposta applicata alle operazioni, di cui all'articolo 17 ter del decreto n. 633 del 1972, effettuate nel periodo in cui si è avuta l'eccedenza d'imposta detraibile oggetto della richiesta di rimborso".

In altre parole, le disposizioni contenute nel citato art. 8 stabiliscono che le operazioni da *split payment* danno diritto all'erogazione prioritaria solo nel caso in cui il presupposto del rimborso sia quello dell' "aliquota media", e nel limite dell'ammontare dell'imposta applicata a tali operazioni nel periodo di riferimento. Diversamente dalle altre tipologie di rimborso prioritario, è dunque possibile che il rimborso da *split payment*, di cui al citato articolo 8, sia prioritario solo per una parte dell'importo, mentre la parte restante rimane soggetta all'esecuzione ordinaria.

La Circolare 15 chiarisce, inoltre che nel caso in cui il contribuente che effettua operazioni soggette al regime della scissione dei pagamenti non abbia i requisiti per richiedere il rimborso con il presupposto "aliquota media", può comunque chiederlo sulla base degli altri presupposti previsti dall'art. 30 del D.P.R. n. 633/72, ove sussistenti. In questo caso, però, il rimborso non sarà ammesso all'esecuzione prioritaria, in quanto la priorità è correlata, secondo quanto disposto dal citato comma 1 dell'art. 8 del Decreto, al solo presupposto dell' "aliquota media".

L'Agenzia precisa, alla luce del fatto che come già detto, l'art. 8, comma 2, del Decreto prevede che la priorità sia riconosciuta in relazione alle operazioni da *split payment* effettuate nel periodo in cui si è avuta l'eccedenza d'imposta detraibile chiesta a rimborso, che "considerato il riferimento al periodo di effettuazione delle operazioni, i rimborsi annuali e infrannuali richiesti dai contribuenti che svolgono operazioni con l'applicazione dello *split payment* sono eseguiti in via prioritaria rispetto ai rimborsi non prioritari relativi allo stesso periodo di riferimento". Al riguardo, l'Amministrazione Finanziaria ricorda che, come indicato dalla Circolare n. 249/1997, relativa all'ambito di applicazione dell'art. 7 bis del D.L. n. 547/1994 i rimborsi annuali e trimestrali sono inseriti in graduatorie separate in base al periodo di riferimento.

Al riguardo, considerato che il citato comma 630 dell'art. 1 della Legge di Stabilità 2015 ha disposto che i rimborsi da *split payment* siano eseguiti in via prioritaria, prevedendo quindi un diverso ordine cronologico "la priorità nell'esecuzione è garantita dall'attribuzione, nelle basi dati dell'Agenzia, di un numero progressivo, nell'ambito della rispettiva graduatoria (trimestrali o

annuali), tale da assicurare la precedenza dei suddetti rimborsi rispetto ai rimborsi non prioritari". Gli uffici dell'Agenzia procedono quindi all'istruttoria dei rimborsi prioritari da *split payment*, al pari degli altri rimborsi prioritari, con precedenza rispetto ai rimborsi ordinari, e la stessa priorità è rispettata dall'agente della riscossione in fase di erogazione, in modo che l'esecuzione avvenga con la massima tempestività rispetto alla richiesta. La Circolare precisa altresì che l'istruttoria sulla richiesta di rimborso sarà necessariamente unica per l'intero importo, in quanto ciò è necessario ai fini della verifica della sussistenza del presupposto. La liquidazione del rimborso, invece, avverrà con priorità solo per la parte che corrisponde all'ammontare dell'imposta applicata alle operazioni da *split payment*, mentre per la parte restante sarà rispettato il consueto ordine cronologico.

8. Sanzioni

Alla luce dell'incertezza interpretativa che ha caratterizzato il nuovo istituto fino all'emanazione delle Circolari in esame, l'Amministrazione Finanziaria, con la Circolare 1, ha precisato che "possono essere fatti salvi i comportamenti **finora** adottati dai contribuenti, 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 del presente documento di prassi". Ne deriva che "ove le pubbliche amministrazioni, dopo il 1° gennaio 2015, abbiano corrisposto al fornitore l'IVA ad esse addebitata in relazione ad operazioni fatturate a partire dalla medesima data e, a sua volta, il fornitore abbia computato in sede di liquidazione, secondo le modalità ordinarie, l'imposta incassata dalle pubbliche amministrazioni, non occorrerà effettuare alcuna variazione. Diversamente, ove il fornitore abbia erroneamente emesso fattura con l'annotazione "scissione dei pagamenti", lo stesso dovrà correggere il proprio operato ed esercitare la rivalsa nei modi ordinari. In tal caso le pubbliche amministrazioni dovranno corrispondere al fornitore anche l'IVA relativa all'operazione ricevuta".

L'esimente per l'applicazione delle sanzioni decorre dal 1/1/2015 alla data di pubblicazione della Circolare 1, ovvero il 9 febbraio 2015.

La successiva Circolare 15 al riguardo, ha ricordato, preliminarmente, che per le forniture di beni e servizi effettuate nei confronti delle pubbliche amministrazioni i fornitori - sempre che non ne siano esonerati, salvo richiesta della PA - devono emettere fattura con l'indicazione "scissione dei pagamenti" o "*split payment*". Nel caso in cui la fattura non contenga la predetta indicazione è applicabile la sanzione amministrativa di cui all'art. 9, comma 1, del D.Lgs. n. 471/97. Resta salva la non applicazione della predetta sanzione nell'ipotesi in cui il fornitore, come sopra precisato, si sia attenuto alle indicazioni fornite dalla PA in merito alla riconducibilità della medesima nell'ambito soggettivo di applicazione della scissione dei pagamenti, sempre che l'imposta sia stata assolta, ancorché in modo irregolare.

In relazione all'imposta addebitata dai fornitori le PA sono responsabili del versamento all'Erario dell'imposta.

Sempre la Circolare 15 ha precisato che l'omesso o ritardato adempimento del versamento all'erario (per conto del fornitore) da parte delle PA è sanzionato ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/97 e le somme che l'ente pubblico avrebbe dovuto versare saranno rimosse mediante atto di recupero di cui all'art. 1, comma 421, della Legge n. 311/2004. Infine, resta salva la non applicazione delle sanzioni per le violazioni commesse anteriormente alla data di pubblicazione della Circolare 15 (13 aprile 2015), "stante le obiettive condizioni di incertezza ai sensi del citato art. 10, comma 3, della legge n. 212 del 2000 (cd. *statuto dei diritti del contribuente*), sempre che l'imposta sia stata assolta".

CV FORUM 2016

**LA NUOVA STAGIONE
DELLA GREEN ECONOMY
TRA ESIGENZE DI SOSTENIBILITÀ
E PROSPETTIVE DI BUSINESS**

**Venerdì 8 luglio 2016 - ore 9.00
Borgo Rocca Sveva, Soave (VR)**