



Massimiliano Fossati

Iscritto all'Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Firenze al n. 1176/A
Revisore dei Conti
Iscritto nell'Albo dei Cons. Tecnici del Trib. di Firenze al n. 6574
Mediatore Professionista

Fossati Cav. Faliero

Consulente Tributario
Iscritto elenco Direz.Reg. delle Entrate per la Toscana di Firenze n. 03747
Iscritto nell'Albo dei Cons. Tecnici del Trib. di Firenze al n. 6573

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: SPLIT PAYMENT - ULTERIORI CHIARIMENTI

L'Agenzia delle Entrate interviene ancora una volta sul tema dello *split payment*: dopo la pubblicazione della Circolare n.1/E del 9 febbraio 2015 (già oggetto di precedente informativa), con la Circolare n.15/E del 13 aprile 2015 vengono fornite ulteriori indicazioni applicative.

Il nuovo articolo 17-ter d.P.R. n.633/72 dispone che, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi eseguite nei confronti di enti della Pubblica Amministrazione, l'Iva venga in ogni caso versata dai medesimi soggetti pubblici (c.d. *split payment*). Pertanto, i fornitori di beni e servizi alla P.A. riceveranno l'importo del corrispettivo al netto dell'Iva, che verrà direttamente versata all'Erario dalla P.A.. È evidente che il cedente/prestatore, non incassando l'imposta, non dovrà farla concorrere alla relativa liquidazione dell'Iva.

Si ricorda che tale previsione è applicabile già dallo scorso 1° gennaio 2015.

Di seguito si riepilogano i chiarimenti principali della Circolare n.15/E/15:

Enti interessati	<p>Come già chiarito dalla Circolare n.1/E/15 si considerano ricompresi nell'ambito applicativo della scissione dei pagamenti anche i seguenti Enti:</p> <ul style="list-style-type: none">• le istituzioni scolastiche e le istituzioni per l'alta formazione artistica, musicale e coreutica (Afam);• Comunità montane, Comunità isolate e Unioni di Comuni;• le Unioni regionali delle Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura;• Enti pubblici subentrati ai soggetti del servizio sanitario nazionale nell'esercizio di una pluralità di funzioni amministrative e tecniche. <p>La Circolare n.15/E/15 include tra i soggetti interessati anche:</p> <ul style="list-style-type: none">• i Commissari incaricati per la ricostruzione a seguito di elementi calamitosi.• i consorzi di bacino imbrifero montani,• i consorzi interuniversitari costituiti, per il perseguimento di finalità istituzionali comuni alle università consorziate.
Enti esclusi	<p>Come chiarito dalla Circolare n.1/E/15 vanno esclusi dall'applicazione della disposizione in commento le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese ai seguenti Enti:</p> <ul style="list-style-type: none">• enti previdenziali privati o privatizzati,• aziende speciali (ivi incluse quelle delle Cciao) e la generalità degli Enti pubblici economici, che operano con un'organizzazione imprenditoriale di tipo privatistico nel campo della produzione e dello scambio di beni e servizi, ancorché nell'interesse della collettività.• 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),

	<ul style="list-style-type: none"> • l'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (Inail), • l'Istituto per lo studio e la prevenzione oncologica (Ispo). <p>In aggiunta, la Circolare n.15/E/15 ritiene siano esclusi dal meccanismo della scissione dei pagamenti anche</p> <ul style="list-style-type: none"> • la Banca d'Italia, • il Comitato Olimpico Nazionale Italiano (Coni).
Indice della P.A.	<p>La Circolare n.1/E/15 afferma che, per ragioni di semplicità operativa e per dare maggiori elementi di certezza agli operatori (sia ai fornitori che agli stessi Enti pubblici acquirenti) può essere utile avvalersi, al fine di una più puntuale individuazione dei soggetti pubblici destinatari della disciplina della scissione dei pagamenti, dell'ausilio dell'Indice delle Pubbliche Amministrazioni (c.d. Ipa), consultabile alla pagina: http://indicepa.gov.it/documentale/ricerca.php.</p> <p>Non si tratta di una elencazione esaustiva: laddove, in relazione a taluni enti, dovessero permanere dei dubbi sull'applicabilità del meccanismo della scissione dei pagamenti, l'operatore interessato potrà inoltrare specifica istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate.</p> <p>La Circolare n.15/E/15, in caso di incertezza, invita ad attenersi alle indicazioni fornite dalla P.A. committente o cessionaria, nel presupposto che la predetta P.A. abbia tutti gli elementi per valutare i propri profili soggettivi in ordine alla riconducibilità della stessa nell'ambito applicativo della scissione dei pagamenti.</p>
Sfera istituzionale e commerciale	<p>La scissione dei pagamenti si deve applicare quando l'Amministrazione destinataria del bene / servizio sia tra in soggetti in precedenza individuati. A tal fine occorre ricordare che essa risulta applicabile indipendentemente che i beni/servizi ceduti siano impiegati nella sfera istituzionale o commerciale.</p>
Reverse charge e split payment	<p>Lo <i>split payment</i> non si applica quando la P.A. destinataria del bene o servizio sia "debitrice dell'imposta": questo avviene quando la cessione / prestazione risulti essere assoggettata ad inversione contabile (si pensi al caso di servizi di pulizia o di installazione degli impianti). Quindi, nelle ipotesi in cui l'operazione di acquisto rientri in una delle fattispecie riconducibili nell'ambito applicativo dell'inversione contabile c.d. <i>reverse charge</i>, non si applica la scissione dei pagamenti.</p> <p>In alcuni casi il bene / servizio acquistato dalla P.A. (si pensi ad esempio alla pulizia) vien destinato in parte alla sfera commerciale e in parte a quella istituzionale. In tali casi,</p> <ul style="list-style-type: none"> • la P.A. 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 <i>reverse charge</i>; • alla quota parte del bene o servizio acquistato da destinare alla sfera istituzionale non commerciale tornerà applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti.
Prestazioni rese da enti non commerciali	<p>La Circolare n.15/E/15 ha risolto anche il trattamento riguardante le prestazioni rese alla PA da parte di enti non commerciali che applicano il regime <i>ex L. n.398/91</i>, beneficiando della liquidazione forfettaria dell'Iva. Viene chiarito che le fatture emesse da tali soggetti sono escluse dello <i>split payment</i>.</p>
Regimi speciali	<p>Sono inoltre escluse le operazioni che rientrano in regimi Iva speciali, che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie:</p> <ul style="list-style-type: none"> • regime del margine • regime delle agenzie di viaggio • regime <i>ex art.34</i> (agricoltura) e <i>34-bis</i> (attività agricole connesse) d.P.R. n.633/72. • Intrattenimenti, spettacoli e spettacoli viaggianti.
Split payment e fattura elettronica	<p>Dallo scorso 31 marzo la fatturazione elettronica è stata estesa alle operazioni rese verso tutti i soggetti facenti parte della P.A.. È evidente, tuttavia, che l'ambito soggettivo di applicazione della fattura elettronica nei rapporti con la P.A. è più ampio rispetto all'ambito soggettivo di applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti. Questo significa che le fatture verso la P.A. saranno fatte obbligatoriamente in modalità elettronica, ma non sempre saranno soggette a <i>split payment</i>.</p>
Note di variazione	<p>Nell'ipotesi in cui il fornitore, ricorrendo i presupposti di cui dell'art.26 d.P.R. n.633/72,</p>

emetta una nota di variazione in aumento, torna sempre applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti e, pertanto, la stessa dovrà essere numerata, dovrà 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 in sede di "scissione dei pagamenti" o "*split payment*", trattandosi di una rettifica apportata ad un'Iva che non è confluita nella liquidazione periodica del fornitore, non vi sarà diritto a portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, ma occorrerà limitarsi ad annotarla nel registro Iva, senza che si determini, quindi, alcun effetto nella relativa liquidazione Iva.

Diversamente 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 l'imposta corrispondente alla variazione, annotandola in rettifica nel registro Iva.

La Circolare n.15/E/15 osserva che, in considerazione della circostanza che le P.A. e i fornitori, dal 1° gennaio 2015, hanno implementato i propri sistemi di fatturazione e contabilità alla disciplina della scissione dei pagamenti, si è dell'avviso 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 comunque applicare la disciplina della scissione dei pagamenti.

In ultimo si osserva 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 P.A. non abbia corrisposto alcun corrispettivo comprensivo di imposta, e detta imposta, per effetto della esigibilità differita disposta dall'art.6, co.5 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 e l'emissione di un nuovo documento contabile recante l'indicazione "scissione dei pagamenti".

In alternativa, si 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*".

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Distinti saluti

Studio Fossati