

Normativa e prassi

Split payment: ancora dettagli per avviare al meglio il sistema

13 Aprile 2015

Nessuna “penalità” è prevista per le violazioni commesse prima della pubblicazione della circolare di oggi: l’imposta però deve essere stata assolta, anche se irregolarmente

Thumbnail
Image not found or type unknown

Con la **circolare n. 15/E** del 13 aprile 2015, l’Agenzia delle Entrate fornisce nuovi chiarimenti sul meccanismo della scissione dei pagamenti (o *split payment*), di cui all’**articolo 17-ter** del Dpr 633/1972. Meccanismo che si applica per le fatture emesse dai fornitori delle pubbliche amministrazioni dal 1° gennaio scorso, per le quali, ai fini dell’individuazione del momento di esigibilità, occorre riferirsi al momento del pagamento dei corrispettivi da parte della Pa, salvo opzione di quest’ultima per l’esigibilità anticipata al momento di ricezione della fattura.

Dal lato soggettivo

Con la **circolare n. 1/2015**, attraverso la quale erano stati forniti i primi chiarimenti sulla platea delle Pa destinatarie dello *split payment*, fornendone un’elencazione esemplificativa, era già stato precisato che, per individuare i destinatari della nuova norma, occorre fare riferimento a quelli dell’articolo 6, quinto comma, Dpr 633/1972, ma con un’interpretazione basata su valutazioni sostanziali di ordine più generale che tengano conto delle diverse finalità (antievazione la prima, agevolativa l’altra).

Il nuovo documento di prassi spiega, ulteriormente, che nell’ambito soggettivo di applicazione della norma devono essere compresi, oltre agli enti espressamente elencati nell’articolo 17-ter, anche i soggetti pubblici che, in quanto qualificabili come loro immediata e diretta espressione, siano sostanzialmente immedesimabili nei predetti enti.

Il meccanismo dello *split payment* non si applica, invece, agli enti pubblici autonomi rispetto alla struttura statale che perseguono fini propri, ancorché di interesse generale, e quindi non

riconducibili in alcuna delle tipologie soggettive citate dalla norma.

Riguardo alla possibilità di avvalersi dell'ausilio dell'indice delle Pa, con la circolare n.1/E, come già ricordato, è stata effettuata un'elencazione esemplificativa delle categorie di enti riconducibili nell'ambito applicativo della norma. Ora, con il nuovo documento, viene specificato che per gli enti appartenenti alle restanti categorie Ipa (indice delle pubbliche amministrazioni), non menzionate nella precedente circolare, la valutazione sull'applicabilità del meccanismo dovrà essere effettuata sulla base dei chiarimenti dati e, per i fornitori, sarà sufficiente attenersi alle indicazioni fornite dalla Pa in merito alla propria qualificazione.

Dal lato oggettivo

Il sistema della scissione dei pagamenti si applica a tutti gli acquisti effettuati dalle Pa, sia nell'ambito non commerciale in veste istituzionale sia nell'esercizio di attività d'impresa, purché documentati mediante fattura emessa dai fornitori, ai sensi dell'articolo 21 del Dpr 633/1972, o per i quali trovano applicazione le modalità di fatturazione e i termini di registrazione speciali di cui all'articolo 73 dello stesso Dpr.

Il documento di prassi precisa che **non** rientrano nell'ambito di applicazione dello *split payment*:

- le forniture per le quali l'ente pubblico è debitore d'imposta (si tratta delle fattispecie riconducibili nell'ambito applicativo del *reverse charge*). In proposito, si precisa che, in caso di acquisti promiscui, lo *split payment* è applicabile alla quota parte del bene o servizio acquistato da destinare alla sfera istituzionale
- le 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 che gli spetta e - in forza di una disciplina speciale contenuta in una norma primaria o secondaria - trattiene lo stesso riversando alla Pa committente un importo netto
- le prestazioni di servizi rese alle Pa i cui compensi sono assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito ovvero a ritenuta a titolo di acconto (articolo 25 del Dpr 600/1973)
- le operazioni (ad esempio, piccole spese dell'ente pubblico) certificate dal fornitore mediante rilascio della ricevuta o dello scontrino fiscale (ovvero non fiscale per i soggetti che si avvalgono della trasmissione telematica dei corrispettivi) o mediante fattura semplificata (articolo 21-*bis* del Dpr 633/1972)
- le operazioni assoggettate, ai fini Iva, a regimi speciali.

Adempimenti

Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell'ambito dello *split payment*, i fornitori dovranno emettere fattura con l'annotazione "scissione dei pagamenti" o "*split payment*" (articolo 2 del **Dm 23 gennaio 2015**). I fornitori non devono computare nella liquidazione di periodo l'Iva a debito indicata in fattura, sebbene bisognerà indicare, nel registro "Iva vendite", le operazioni effettuate e la relativa Iva non incassata dalla Pa.

La fattura emessa dal fornitore e ricevuta dalla Pa, che agisce in qualità di soggetto passivo, è annotata da quest'ultima nel registro di cui agli articoli 23 o 24 del Dpr 633/1972 nonché nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 del Dpr 633/1972, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione della relativa imposta.

Per quanto riguarda gli acquisti effettuati dalla Pa nell'ambito delle proprie attività istituzionali non commerciali, quest'ultima dovrà effettuare solo il versamento dell'imposta dovuta, secondo le modalità di cui all'articolo 4 del Dm e utilizzando i codici tributo istituiti con la **risoluzione 15/2015**.

Regolarizzazione e note di variazione

Il documento di prassi ribadisce, poi, come già precisato dalla circolare 6/2015, che nel caso in cui la Pa, in veste di soggetto passivo, riceva una fattura irregolare, fermo restando il versamento dell'imposta addebitata in fattura secondo le regole proprie della scissione dei pagamenti, la stessa Pa dovrà fare ricorso alla procedura di regolarizzazione (articolo 6, comma 8, Dlgs 471/97) e, quindi, l'imposta "regolarizzata" andrà corrisposta con le modalità previste da tale procedura.

Riguardo alla gestione delle note di variazione di cui all'articolo 26, del Dpr 633/1972, viene precisato che, per le variazioni in aumento effettuate nel 2015, è sempre applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti. Quando, invece, la nota di variazione è in diminuzione, se la stessa si riferisce a una fattura originaria emessa in sede di "scissione dei pagamenti", il fornitore non avrà diritto a portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, ma dovrà limitarsi a procedere solo ad apposita annotazione in rettifica nel registro di cui all'articolo 23, senza che si determini, quindi, alcun effetto nella relativa liquidazione Iva.

In considerazione della circostanza che le Pa e i fornitori, dall'1 gennaio 2015, hanno implementato i propri sistemi di fatturazione e contabilità alla disciplina della scissione dei pagamenti, la circolare ammette che anche per le note di variazione in diminuzione ricevute dopo il 1° gennaio 2015, che si riferiscono a una fattura originaria emessa dal fornitore prima di tale data, il fornitore potrà applicare la disciplina della scissione dei pagamenti.

Sanzioni

Viste le obiettive condizioni di incertezza, sempre che l'imposta sia stata assolta, anche se in modo irregolare, nessuna "penalità" è prevista per le violazioni commesse anteriormente alla data di pubblicazione della circolare odierna. Ciò, anche nelle ipotesi in cui il fornitore si sia attenuto alle indicazioni fornite dalla pubblica amministrazione in merito alla riconducibilità della medesima nell'ambito soggettivo di applicazione della scissione dei pagamenti.

A regime, tuttavia, l'omesso o ritardato adempimento del versamento all'erario (per conto del fornitore) da parte delle Pa è sanzionato ai sensi dell'articolo 13 del Dlgs 471/1997 e le somme che l'ente pubblico avrebbe dovuto versare saranno rimosse mediante atto di recupero (articolo 1, comma 421, della legge 311/2004).

Rimborsi

Per arginare gli effetti finanziari negativi per i fornitori della Pa che, a seguito dell'applicazione del meccanismo in argomento, non incasseranno l'Iva dovuta sulle operazioni rese agli enti pubblici, torna "utile" la disciplina dei rimborsi (articolo 30, comma 2, lettera a), del Dpr 633/1972) che, nell'individuare i contribuenti autorizzati a chiedere in tutto o in parte il rimborso dell'eccedenza Iva detraibile (se di importo superiore a 2.582,28 euro), include l'ipotesi in cui questi esercitino esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette a imposta con aliquote inferiori a quelle relative agli acquisti e alle importazioni, computando, a tal fine, anche le operazioni effettuate a norma dell'articolo 17, commi 5, 6 e 7, "nonché", nella nuova formulazione, "a norma dell'articolo 17-ter".

In proposito, l'Agenzia chiarisce che la realizzazione di operazioni soggette al regime dello *split payment*, quindi, 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". In tali casi, il rimborso è eseguito in via prioritaria limitatamente al credito rimborsabile relativo alle operazioni soggette alla scissione dei pagamenti. La priorità nell'esecuzione è garantita dall'attribuzione, nei *data base* dell'Agenzia, di un numero progressivo, nell'ambito della rispettiva graduatoria (trimestrali o annuali), tale da assicurare la precedenza dei suddetti rimborsi rispetto a quelli non prioritari.

Infine, se il contribuente che effettua operazioni soggette al regime della scissione dei pagamenti non ha i requisiti per chiedere il rimborso con il presupposto "aliquota media", può comunque ottenerlo sulla base degli altri presupposti previsti dall'articolo 30 del Dpr 633/1972, ove sussistenti. In questo caso, però, il rimborso non sarà ammesso all'esecuzione prioritaria.

di

Manuela Dolei

Antonino Iacono

sistema