

*I Dossier Fiscali*

## **- SPLIT PAYMENT -**

# **IL PUNTO SUI CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

*(C.M. n. 1/E del 9 febbraio 2015 e C.M. n. 15/E del 13 aprile 2015)*

*Aprile 2015*

## Sommario

1. AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE COINVOLTE .....	3
2. OPERAZIONI INTERESSATE DAL MECCANISMO .....	5
3. OPERAZIONI ESCLUSE DAL MECCANISMO .....	5
4. ADEMPIMENTI DELLE IMPRESE FORNITRICI .....	6
5. ADEMPIMENTI DELLE PA .....	7
6. NOTE DI VARIAZIONE .....	8
7. REGOLARIZZAZIONE DI FATTURE .....	9
8. RIMBORSI .....	10
9. CASI PARTICOLARI .....	11
10. SANZIONI E NUOVA “CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA” .....	11
11. DECORRENZA DEL NUOVO MECCANISMO .....	12

### 1. AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE COINVOLTE

Confermando quanto già chiarito nella C.M. 1/E/2015, l'Agenzia precisa che il nuovo sistema di "scissione dei pagamenti" va applicato dalle Pubbliche Amministrazioni e dagli Enti già destinatari del meccanismo della cd. "IVA ad esigibilità differita" (previsto dall'art.6, co.5, del D.P.R. 633/1972, secondo il quale l'IVA è esigibile al momento del pagamento del corrispettivo<sup>1</sup>).

Tenuto conto però della diversa finalità delle due disposizioni, sono compresi nell'ambito soggettivo dello "split payment" anche i soggetti pubblici di immediata e diretta espressione degli Enti individuati a livello normativo.

In questo senso, **rientrano nell'ambito soggettivo del nuovo sistema:**

- **Stato, organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica.**

Tra questi sono compresi anche i Commissari delegati per la ricostruzione a seguito di eventi calamitosi, che gestiscono fondi di apposite contabilità speciali, in quanto Organi dello Stato.

Come già indicato nella precedente C.M. 1/E/2015, in tale categoria rientrano anche le istituzioni scolastiche e le istituzioni per l'alta formazione artistica, musicale e coreutica (AFAM), in quanto facenti parte dell'organizzazione dello Stato,

- **Enti pubblici territoriali e consorzi tra essi costituiti.**

A tale categoria sono riconducibili anche i Consorzi di bacino imbrifero montani, in quanto Consorzi tra Enti locali obbligatori ai sensi della legge 959/1953.

Si comprendono, inoltre, le Comunità montane, le Comunità isolate e le Unioni di Comuni, trattandosi di Enti pubblici costituiti per l'esercizio associato di una pluralità di funzioni e servizi comunali in un determinato territorio,

- **Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura.**

Sono comprese anche le Unioni regionali delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura,

- **Istituti universitari**, ivi compresi i Consorzi interuniversitari costituiti ai sensi dell'art.91 del DPR 382/1980.

- **Aziende sanitarie locali.** A tale categoria sono ricondotti anche gli Enti pubblici che, in alcune Regioni, sono subentrati alle ASL e agli Enti ospedalieri.

- **Enti ospedalieri.** Da questi sono esclusi gli Enti ecclesiastici che esercitano attività di assistenza ospedaliera, poiché operano in regime di diritto privato,

- **Enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico.**

---

<sup>1</sup> Sul punto, si ricorda che l'art.3, co.3, del DM attuativo del 23 gennaio 2015 stabilisce che, nella vigenza del sistema della "scissione dei pagamenti", il regime dell'"IVA ad esigibilità differita" (di cui all'art.6, co.5, del D.P.R. 633/1972) non è più applicabile, in considerazione dell'alternatività dei due meccanismi di versamento dell'imposta.

- **Enti pubblici di assistenza e beneficenza.** Si tratta delle Istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza (IPAB) e delle aziende pubbliche di servizi alla persona (ASP),
- **Enti pubblici di previdenza** (INPS e Fondi pubblici di previdenza). Sono esclusi da tale categoria gli Enti previdenziali privati o privatizzati.

Viene altresì confermato che tali soggetti sono interessati dalla nuova modalità di versamento dell'IVA, sia che agiscano nell'ambito dell'attività istituzionale (quindi, senza soggettività passiva IVA), sia che acquistino beni o servizi nell'esercizio di un'eventuale attività commerciale (pertanto, come soggetti passivi IVA, al pari delle imprese)<sup>2</sup>.

Di contro, è **esclusa dal sistema dello “split payment”** la **generalità degli Enti pubblici economici, che operano con un'organizzazione imprenditoriale di tipo privatistico** nel campo della produzione e nello scambio di beni e servizi, ancorché nell'interesse della collettività (devono così ritenersi escluse anche tutte le società di diritto privato, ancorché a partecipazione pubblica, quali, ad esempio, ANAS, ENI, ENEL, etc.).

In base a tale indirizzo, la C.M. 15/E/2015 precisa che sono **esclusi dal nuovo meccanismo la Banca d'Italia** ed il **CONI**, oltre agli **Enti previdenziali che non hanno natura pubblica**. A quest'ultimo riguardo, l'Agenzia chiarisce che, per l'individuazione della natura pubblica o privata dell'Ente previdenziale, occorre far riferimento alla qualificazione attribuita dalla legge istitutiva, o dalla sussistenza di elementi sostanziali e formali, quali, ad esempio, la titolarità di poteri autoritativi ed amministrativi, la potestà di autotutela e l'ingerenza statale.

Come già indicato nella precedente C.M. 1/E/2015, **sono inoltre esclusi** dalla platea delle amministrazioni interessate: 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)<sup>3</sup>.

In ogni caso, per semplicità operativa, al fine di una più puntuale individuazione dei soggetti pubblici destinatari della disciplina della scissione dei pagamenti, si può far riferimento all'*Indice delle Pubbliche Amministrazioni* (cd. IPA), consultabile alla pagina web <http://indicepa.gov.it/documentale/ricerca.php><sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> L'unico caso in cui lo “split payment” non si applica è relativo all'ipotesi in cui l'operazione è soggetta al meccanismo del “reverse charge” e, cioè, nel caso in cui la Pubblica Amministrazione agisca come soggetto IVA, nell'esercizio di un'attività commerciale, e l'operazione è soggetta al “reverse” (es. cessione di fabbricato strumentale a favore di un ente pubblico, che agisce nell'esercizio di attività commerciale).

<sup>3</sup> In questi casi, si tratta infatti di 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 dall'art.17-ter del D.P.R. 633/1972.

<sup>4</sup> Come precisato dalla stessa Agenzia delle Entrate, l'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 DPCM del 31 ottobre 2000, recante le “regole tecniche per l'adozione del modello informatico” e dell'art.57-bis del D.Lgs. 82/2005, recante il “Codice dell'Amministrazione Digitale”.

Sul punto, l’Agenzia precisa ulteriormente che, nell’ipotesi di dubbia individuazione degli Enti potenzialmente interessati dal meccanismo, le imprese fornitrici possono attenersi alle indicazioni fornite dalle stesse PA committenti o cessionarie, circa la loro riconducibilità ai soggetti pubblici tenuti all’applicazione dello “*split payment*”.

In questa ipotesi, in caso di errore, non verranno comunque applicate sanzioni alle imprese che si siano attenute alle indicazioni fornite dagli Enti committenti, sempre che l’imposta sia stata assolta.

Resta ferma, inoltre, la possibilità per le PA committenti di presentare istanza preventiva di interpello all’Agenzia delle Entrate (ai sensi dell’art.11 della legge 212/2000).

## 2. OPERAZIONI INTERESSATE DAL MECCANISMO

Circa l’ambito oggettivo della “*scissione dei pagamenti*”, la C.M. 15/E/2015 conferma quanto già precisato nella C.M. 1/E/2015, circa l’operatività del meccanismo alle cessioni di beni e le prestazioni di servizi di cui agli artt.2 e 3 del D.P.R. 633/1972, documentate da fattura emessa dal fornitore ai sensi dell’art.21 del medesimo D.P.R.633/1972.

Viene, quindi, specificato che, per l’individuazione delle operazioni interessate, occorre far riferimento alla disciplina IVA e non, invece, alle definizioni del “*Codice dei contratti pubblici*” – D.Lgs. 163/2006. Pertanto, **anche gli “appalti pubblici di lavori” vanno ricondotti nella più ampia definizione di “prestazioni di servizi” rilevante ai fini IVA, ancorché la disciplina pubblicistica li distingue rispetto agli “appalti pubblici di servizi”.**

## 3. OPERAZIONI ESCLUSE DAL MECCANISMO

Sono, di contro, **escluse**:

- le operazioni assoggettate al regime del “*reverse charge*”<sup>5</sup>.

Sul punto, l’Agenzia precisa che, nei casi in cui la PA acquisisca beni o servizi ad uso “*promiscuo*”, ossia destinati in parte all’attività istituzionale ed in parte all’attività commerciale, occorrerà dividere la prestazione ed assoggettare a “*split payment*” la sola quota della stessa

---

<sup>5</sup> Si tratta, a titolo esemplificativo:

- degli acquisti effettuati dalla PA nell’esercizio d’impresa, soggetti al meccanismo dell’inversione contabile, ai sensi dell’art.17 del D.P.R. 633/1972 (servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici; prestazioni di subappalto nel settore edile, ecc.);
- degli acquisti, effettuati dalla PA nell’esercizio di impresa, di rottami di ferro, ai quali si applica il meccanismo dell’inversione contabile ai sensi dell’art.74, co.7, del medesimo D.P.R. 633/1972;
- degli acquisti intra-Ue di beni effettuati, oltre la soglia di 10.000 euro annui, dalla PA che non sia soggetto passivo IVA, ma che sia identificato agli effetti della stessa imposta (ai sensi degli artt.47, co.3, e 49 del D.L. 331/1993, convertito con modificazioni dalla legge 427/1993).

**destinata alla sfera istituzionale** (es. pulizia dell'edificio utilizzato dall'Ente committente sia per l'attività istituzionale che per quella commerciale).

A tal fine, la stessa PA committente dovrà comunicare al fornitore la quota parte del bene o servizio (determinata con criteri oggettivi) da destinare alla sfera commerciale, assoggetta al "reverse charge" e quella destinata alla sfera istituzionale, alla quale torna applicabile lo "split payment";

- le **operazioni per le quali il fornitore trattiene il corrispettivo a lui spettante, versando alla PA le sole somme eccedenti.**

Nello specifico, si fa esplicito riferimento, ad esempio, ai servizi di riscossione delle entrate, in relazione alle quali, il fornitore ha già nella propria disponibilità il corrispettivo che gli spetta (cd. aggio) e, in base alla disciplina speciale che regola la fattispecie, trattiene lo stesso riversando soltanto un importo netto alla PA committente (ossia, l'importo riscosso al netto dell'aggio trattenuto);

- le **operazioni attestate da ricevuta fiscale, scontrino fiscale e non fiscale, o da altre modalità semplificate di certificazione** delle prestazioni specificatamente previste;
- le **prestazioni di servizi rese alla PA i cui compensi sono assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito ovvero a ritenuta a titolo di acconto;**
- le **operazioni assoggettate**, ai fini IVA, **a regimi c.d. speciali**, che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura ed il cui assolvimento segue regole specifiche (ad esempio, le agenzie di viaggio), oppure assoggettate a meccanismi forfetari di determinazione delle detrazioni spettanti (es. Proloco).

#### **4. ADEMPIMENTI DELLE IMPRESE FORNITRICI**

I fornitori che effettuano cessioni o prestazioni di servizi assoggettate al meccanismo della "scissione dei pagamenti" devono comunque emettere fattura con indicazione dell'imponibile e dell'imposta e con l'annotazione "scissione dei pagamenti", ovvero "split payment ai sensi dell'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972".

Sul punto, si ricorda che, a decorrere dal 31 marzo 2015, l'obbligo di fatturazione elettronica è stato esteso alle operazioni effettuate nei confronti di tutti gli Enti pubblici nazionali e delle Amministrazioni locali.

Dal punto di vista operativo, nel nuovo formato di fattura elettronica, disponibile dallo scorso 2 febbraio 2015 sul sito [www.fatturapa.gov.it](http://www.fatturapa.gov.it), nel blocco informativo relativo ai dati di riepilogo, è stato aggiunto un nuovo campo, "scissione dei pagamenti", contrassegnato dalla lettera "S" nella sezione attinente all'esigibilità dell'IVA.

Una volta emessa la fattura, il fornitore deve provvedere a registrarla nel "Registro fatture emesse" di cui all'art.23 del D.P.R. 633/1972, annotandola in modo distinto rispetto alle altre fatture (ad esempio, in apposita colonna ovvero mediante appositi codici), indicando l'aliquota applicata e l'ammontare dell'imposta, ma senza far concorrere la stessa nella liquidazione di periodo (trimestrale od annuale).

**5. ADEMPIMENTI DELLE PA**

Con riferimento alle operazioni alle quali si applica lo “*split payment*”, ai sensi dell’art.3 del D.M. 23 gennaio 2015, l’IVA esposta in fattura viene versata all’Erario direttamente dalle PA acquirenti/committenti.

L’imposta diviene esigibile al pagamento dei corrispettivi, fatta salva l’opzione riconosciuta all’Ente acquirente/committente di anticipare tale momento alla ricezione della fattura.

In tal ambito, la C.M. 15/E/2015 chiarisce che, con l’obbligo di fatturazione elettronica nei confronti delle PA, genericamente esteso dal 31 marzo 2015 a tutti gli Enti pubblici nazionali e alle Amministrazioni locali, il momento della ricezione della fattura coincide con “*il rilascio, da parte del Sistema di Interscambio, della ricevuta di consegna*”<sup>6</sup>.

**a) PA che operano in veste istituzionale**

In ordine al versamento dell’imposta, l’art.4 del D.M. 23 gennaio 2015 prevede che questo debba essere effettuato dalle PA, senza possibilità di compensazione (neppure “*orizzontale*” con altri crediti d’imposta vantati dalle stesse), secondo le modalità di seguito sinteticamente descritte, alla luce di quanto chiarito anche dalla precedente R.M. 15/E/2015.

PP.AA.	MODALITÀ	COD. TRIB.
Titolare di c/c Banca d'Italia	F24 Enti Pubblici	620E «IVA dovuta dalle PP.AA.- scissione dei pagamenti art.17- ter del DPR n.633/1972»
Titolare di c/c Banche convenzionate AdE o Poste Italiane	F24	6040 «IVA dovuta dalle PP.AA.- scissione dei pagamenti art.17- ter del DPR n.633/1972»
PP.AA. diverse dalle precedenti	Direttamente all’entrata del Bilancio dello Stato con imputazione ad un nuovo articolo del Capitolo 1203	

Per gli Enti titolari di c/c presso la Banca d’Italia, che versano l’imposta tramite Modello “F24 Enti Pubblici”, la C.M. 15/E/2015 specifica che:

- i versamenti devono essere addebitati esclusivamente sul conto dell’Ente, aperto presso la Banca d’Italia, e non già su conti correnti aperti presso istituti diversi dalla Banca d’Italia, oppure su conti postali,
- il Modello “F24 Enti Pubblici” può essere trasmesso esclusivamente tramite i servizi telematici dell’Agenzia delle Entrate (Entratel/Fisconline).

**b) PA che operano in veste commerciale**

Ai sensi dell’art.5 del DM 23 gennaio 2015, le PA, per gli acquisti commerciali, devono registrare le fatture ricevute e far concorrere l’IVA da “*split payment*” nell’ambito delle liquidazioni periodiche.

<sup>6</sup> Cfr. Circolare n.1/DF del 31 marzo 2014

In particolare, queste devono registrare la fattura sia nel «Registro delle fatture emesse» (art.23 DPR 633/1972) o nel «Registro dei corrispettivi» (art.24 DPR 633/1972) sia nel «Registro degli acquisti (art.25 PR 633/1972).

Potrebbe, quindi, verificarsi che nessun versamento debba essere eseguito dalla PA, potendo questa utilizzare, a differenza delle PA che operano in veste istituzionale, l'importo dell'IVA relativa all'operazione in compensazione con altri crediti IVA.

Nella diversa ipotesi in cui l'IVA relativa all'acquisto non venisse completamente neutralizzata in sede di liquidazione, l'eventuale eccedenza a debito sarà versata con i normali codici tributo dell'IVA periodica (mediante Modello F24 o " F24 Enti Pubblici" se ne ricorrono le condizioni).

Infine, qualora gli acquisti di beni e servizi siano utilizzati promiscuamente sia nell'ambito di attività non commerciali sia nell'esercizio d'impresa, la PA dovrà preventivamente individuare, con criteri oggettivi, la parte della relativa imposta da imputare rispettivamente alle due differenti attività, per le quali l'ente è tenuto ad eseguire separatamente i relativi adempimenti.

## 6. NOTE DI VARIAZIONE

La C.M. 15/E/2015 affronta anche le ipotesi in cui il fornitore emetta note di variazione relative a fatture già emesse.

In estrema sintesi:

### a) note di variazione in aumento (art.26, co.1 del D.P.R. 633/1972)

Per le variazioni in aumento effettuate dal 2015, relative a fatture originarie emesse sia prima che dopo il 1° gennaio 2015, è sempre applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti.

La stessa nota di variazione dovrà essere numerata, indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla fattura originaria.

### b) note di variazione in diminuzione (art.26, co.2-3 del D.P.R. 633/1972)

Per le variazioni in diminuzione, invece, occorre distinguere a seconda se la fattura originaria sia stata emessa in regime di "split payment" o meno.

#### a) fattura originaria in "split payment" (emessa dal 1° gennaio 2015)

La nota di variazione dovrà essere numerata, indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla fattura originaria.

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. 633/1972, l'imposta corrispondente alla variazione, ma dovrà limitarsi ad annotare la rettifica nel registro di cui all'art. 23 del medesimo D.P.R. 633/1972, senza che si determini, quindi, alcun effetto nella relativa liquidazione IVA.

La PA che riceve detta nota di variazione:

- ✓ potrà scomputare l'imposta versata originariamente in eccesso dai successivi versamenti IVA da effettuare nell'ambito del meccanismo

dello “*split payment*”, qualora trattasi di acquisto effettuato nell’ambito della propria attività istituzionale,

- ✓ dovrà registrarla sia nel “*Registro degli acquisti*” di cui all’art.25 del D.P.R. 633/1972 sia nel “*Registro fatture emesse*” di cui all’art.23 del D.P.R. 633/1972, qualora trattasi di acquisto effettuato nell’ambito della propria attività commerciale.

**b) fattura originaria emessa secondo le regole ordinarie (emessa prima del 1° gennaio 2015)**

La nota di variazione può essere emessa secondo le ordinarie regole di fatturazione, con il conseguente diritto per il fornitore di portare in detrazione, ai sensi dell’art. 19 del D.P.R. 633/1972, l’imposta corrispondente alla variazione, annotandola nel citato registro di cui all’art. 23 del D.P.R. 633/1972.

La PA che riceve detta nota di variazione:

- ✓ non dovrà operare alcuna annotazione, qualora trattasi di acquisto effettuato nell’ambito della propria attività istituzionale, fermo restando il diritto alla restituzione da parte del fornitore dell’importo originariamente pagato,
- ✓ dovrà registrarla nel “*Registro fatture emesse*” di cui all’art.23 del D.P.R. 633/1972, qualora trattasi di acquisto effettuato nell’ambito della propria attività commerciale, fatto salvo il diritto di rimborso dell’importo pagato al cedente prestatore a titolo di rivalsa.

In questa ipotesi, tuttavia, **l’Agenzia delle Entrate ammette la possibilità per il fornitore di emettere nota di variazione in diminuzione in regime di “*split payment*”, anche se riferita a fatture originarie, emesse prima del 1° gennaio 2015, secondo le regole ordinarie.** Ciò per esigenze di semplificazione a vantaggio dei fornitori che hanno adattato i propri sistemi di fatturazione e contabilità alla disciplina della scissione dei pagamenti.

## **7. REGULARIZZAZIONE DI FATTURE**

L’Amministrazione finanziaria chiarisce, inoltre, la modalità di regolarizzazione di fatture erroneamente emesse, dal 1° gennaio 2015, in regime ordinario anziché in “*split payment*”, o viceversa.

**c) fattura emessa erroneamente in regime ordinario**

In questa ipotesi, occorre distinguere 2 casi:

- a) la PA non ha ancora pagato al fornitore né corrispettivo né IVA: il fornitore potrà procedere a “regolarizzare” la fattura emessa con l’emissione di apposita nota di variazione, ex art. 26, co.3, del D.P.R. 633/1972 (entro un anno dall’emissione della fattura originaria), e contestuale emissione di una nuova fattura recante l’indicazione “*scissione dei pagamenti*”;
- b) la PA ha già saldato la fattura ed il fornitore ha liquidato la relativa imposta: in questo caso, vengono confermate le precisazioni fornite nella C.M. 1/E/2015, secondo le quali, in considerazione dell’incertezza in materia e dell’entrata in vigore della nuova disciplina dal 1° gennaio

2015, non occorre effettuare alcuna variazione, ritenendosi l'imposta comunque assolta, ancorché irregolarmente.

**d) fattura emessa erroneamente in "split payment"**

In questa ipotesi, come già precisato dalla C.M. 1/E/2015, il fornitore dovrà correggere il proprio operato ed esercitare la rivalsa nei modi ordinari. Conseguentemente, le PA dovranno corrispondere al fornitore anche l'IVA relativa all'operazione.

## **8. RIMBORSI**

In considerazione del fatto che l'applicazione dello "split payment" comporta che il fornitore addebita l'imposta alla PA cessionaria/committente senza, tuttavia, incassarla, in capo a questo si determina una eccedenza di IVA detraibile.

Per stemperare gli effetti finanziari negativi per i fornitori della PA che quindi non incasseranno l'IVA dovuta sulle operazioni rese agli enti pubblici, la legge di Stabilità 2015 (art.1, co.629, lett. c della legge 190/2014) ha modificato la disciplina dei rimborsi.

In particolare, intervenendo sui requisiti previsti per accedere al rimborso del credito IVA, di cui all'art. 30, co.2, lett. a), del D.P.R. 633/1972, sono state incluse le operazioni effettuate in "split payment" tra quelle che incidono sul calcolo dell'"aliquota media" delle operazioni attive, considerandole ad "aliquota 0".

Infatti, una delle condizioni previste per accedere all'istituto del rimborso del credito IVA è l'effettuazione di operazioni attive con aliquote inferiori a quelle applicate sugli acquisti, con la conseguenza che le operazioni in "scissione dei pagamenti", proprio perché considerate ad "aliquota 0", abatteranno l'aliquota media delle operazioni attive.

In tema di rimborsi, è stata poi riconosciuta l'esecuzione degli stessi in via prioritaria per i fornitori della PA<sup>7</sup>, limitatamente al credito rimborsabile relativo alle operazioni soggette alla scissione dei pagamenti.

Sul punto, l'**Agenzia delle Entrate** precisa quindi che il rimborso in via prioritaria è riconosciuto solo:

- nel caso in cui il presupposto generale del rimborso sia quello dell'"aliquota media" delle operazioni attive inferiore a quella relativa alle operazioni passive,
- nei limiti dell'ammontare dell'imposta applicata a tali operazioni nel periodo di riferimento.

Diversamente, anche se in presenza di operazioni in "split payment", sarà riconosciuto il rimborso in via ordinaria:

- al contribuente che accede a tale istituto sulla base di un presupposto generale diverso da quello dell'"aliquota media", ovvero ai sensi dell'art.30, co.2, lett. b, c, d, ed e dello stesso D.P.R. 633/1972,
- sull'eventuale ammontare del credito IVA eccedente l'imposta derivante da operazioni in "split payment".

---

<sup>7</sup> Ai sensi del combinato disposto dell'art.1, co.630, della legge 190/2014 e dell'art.8 del D.M. 23 gennaio 2015, come modificato dal D.M. 20 febbraio 2015.

Sotto il profilo operativo, gli uffici dell'Agenzia procederanno all'istruttoria delle istanze di rimborso prioritario da "split payment", al pari degli altri rimborsi prioritari, con precedenza rispetto a quelli ordinari.

La priorità nell'esecuzione verrà poi garantita dall'attribuzione, nelle basi dati dell'Agenzia, di un numero progressivo, nell'ambito della rispettiva graduatoria (rimborsi trimestrali o annuali), tale da assicurare la precedenza dei suddetti rimborsi rispetto ai rimborsi non prioritari.

## 9. CASI PARTICOLARI

La C.M. 15/E/2015 fornisce inoltre indicazioni su specifici aspetti legati all'esecuzione dei pagamenti da parte della PA, ed in particolare, in tema di:

### a) verifica preventiva ex art.48-bis del D.P.R. 602/1973 per pagamenti di importo superiore a 10.000 euro

Come noto, in base alla citata disposizione, le Pubbliche Amministrazioni (e le società a prevalente partecipazione pubblica) possano sospendere i pagamenti, per importi superiori a 10.000 euro, nell'ipotesi in cui il beneficiario risulti inadempiente rispetto all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle esattoriali, per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo.

Prima dell'introduzione dello "split payment", il limite dei 10.000 euro doveva ritenersi riferito al "pagamento" complessivo (corrispettivo più IVA)<sup>8</sup>, mentre ora, con riferimento alle sole operazioni in "split payment", detto limite dovrà riferirsi esclusivamente all'importo del corrispettivo al netto dell'imposta addebitata.

### b) DURC negativo

Come noto, gli artt. 4 e 6 del D.P.R. 207/2010, prevedono che prima di effettuare pagamenti a favore dei propri fornitori le PA provvedano a richiedere il DURC e, in presenza di irregolarità, attivino il c.d. "intervento sostitutivo" che consiste nel pagare l'importo dovuto direttamente all'istituto previdenziale o assicurativo creditore.

Anche in tale ipotesi, sulle fatture soggette allo "split payment", il procedimento deve essere avviato in riferimento all'importo dell'imponibile della fattura, quindi escluso IVA.

## 10. SANZIONI E NUOVA "CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA"

In considerazione dell'incertezza sull'operatività della disposizione ed in attuazione dei principi dello Statuto del contribuente (legge 212/2000), l'Agenzia estende la "clausola di salvaguardia", già riconosciuta nella C.M. 1/E/2015 ai comportamenti adottati dai contribuenti sino all'emanazione delle istruzioni contenute nella C.M. 15/E/2015.

Pertanto, non verranno applicate sanzioni per le eventuali violazioni relative alle modalità di versamento dell'IVA commesse anteriormente al 13 aprile 2015 (data di emanazione della stessa C.M. 15/E/2015).

---

<sup>8</sup> Cfr. Circolare 29 luglio 2008, n.22/RGS.

Allo stesso tempo, l'Agenzia fornisce i profili sanzionatori applicati per le violazioni commesse a decorrere dal 13 aprile 2015 sia dai fornitori (in caso di errata fatturazione) sia dalle PA committenti (in caso di omesso o ritardato versamento dell'IVA).

In particolare:

- in capo al **fornitore che emette fattura senza annotazione “scissione dei pagamenti”**, verrà irrogata una sanzione amministrativa da 1.032,91 a 7.746,85 euro, ai sensi dell'art.9, co.1, del D.Lgs. 471/1997.

La predetta sanzione non verrà comunque applicata nel caso in cui il fornitore:

- o si sia attenuto alle indicazioni fornite dalla PA in merito alla riconducibilità della medesima nell'ambito soggettivo di applicazione della scissione dei pagamenti,
  - o abbia comunque assolto, ancorché in modo irregolare, al versamento all'Erario dell'imposta.
- in capo alla **PA che omette o ritarda il versamento dell'IVA all'Erario**, verrà irrogata una sanzione amministrativa pari al 30% dell'importo non versato, ai sensi dell'art.13 del medesimo D.Lgs. 471/1997.

#### **11. DECORRENZA DEL NUOVO MECCANISMO**

Circa l'efficacia del nuovo sistema di versamento dell'IVA, l'Agenzia conferma l'operatività dello “*split payment*” per le sole fatture emesse a decorrere dal 1° gennaio 2015, con pagamento successivo a tale data.

A tal fine, risulta, pertanto, irrilevante che la fattura, emessa nel 2014, sia stata acquisita al protocollo della PA acquirente nel 2015, ritenendosi comunque esclusa anche in questa ipotesi l'applicazione dello “*split payment*”.