
Il meccanismo dello split payment: altri chiarimenti dall'Agenzia delle entrate

di [Giovanna Greco](#)

Pubblicato il 11 Maggio 2015

l'applicazione dello split payment continua a generare dubbi; ecco altre istruzioni pratiche: l'ambito applicativo, soggetti esclusi, operazioni escluse, acquisti in Reverse Charge, operazioni con ritenuta d'acconto, regimi speciali iva, associazioni sportive in L. 398/91, regolarizzazione di fatture, note di variazione

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare Ministeriale n.15/E del 13 aprile 2015, interviene nuovamente in tema di "split payment" affrontando altri dubbi applicativi dopo i chiarimenti già forniti con la C.M. 1/E/2015 e 6/E/2015.

La nuova circolare fornisce ulteriori chiarimenti in relazione al meccanismo di cui all'art. 17-ter del DPR 633/72:

- sono stati raggruppati nella categoria degli Enti pubblici interessati, anche quelli qualificabili "come loro immediata e diretta espressione" (esclusi CONI e Banca d'Italia);
- è stata introdotta una esclusione soggettiva per i regimi speciali Iva (tra cui le associazioni in regime agevolato L. 398/91);
- viene chiarito il trattamento da riservare alle note di variazione (in aumento e diminuzione)
- è confermata l'esclusione dallo split payment per le operazioni documentate da scontrini, ricevute fiscali e da fattura semplificata;
- è stato chiarito che in presenza di un acquisto "promiscuo" di una operazione soggetta a reverse charge, l'Ente pubblico deve comunicare al fornitore la quota parte del bene/servizio destinato alla sfera commerciale alla quale applicare il reverse, alternativo allo split payment.

Ambito soggettivo

Tra i soggetti interessati vanno ricompresi, oltre agli enti espressamente elencati nell'art. 17-ter, **anche i soggetti pubblici che siano "assimilabili"** ai soggetti di cui all'art. 17-ter, in quanto qualificabili come "loro immediata e diretta espressione".

A tal fine, l'Agenzia richiama l'elencazione contenuta nella CM 1/2015 e quindi:

- a) Stato e altri soggetti qualificabili come organi dello Stato, ancorché dotati di autonoma personalità giuridica (esempio: le istituzioni scolastiche e le istituzioni per l'alta formazione artistica, musicale e coreutica – AFAM);
- b) Enti pubblici territoriali (Regioni, Province, Comuni, Città metropolitane) e consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'art. 31, TUEL di cui al D.Lgs. n. 267/2000 e le Comunità montane, Comunità isolate e Unioni di Comuni;
- c) CCIAA, sono ricomprese anche le Unioni regionali delle CCIAA alle quali è obbligatoria l'adesione in forza della Riforma di cui al D.Lgs. 23/2010 ;
- d) Istituti universitari;
- e) Aziende sanitarie locali, ivi inclusi gli enti pubblici che alcune Regioni hanno costituito per subentrare ai soggetti del SSN (ASL ed enti ospedalieri) nell'esercizio di una pluralità di funzioni tecnico-amministrative;
- f) Enti ospedalieri, ad eccezione degli Enti ecclesiastici che esercitano assistenza ospedaliera, i quali, ancorché dotati di personalità giuridica, operano in regime di diritto privato;
- g) Enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico (IRCCS);
- h) Enti pubblici di assistenza e beneficenza, ossia, Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza (IPAB) e Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona (ASP) i) Enti pubblici di previdenza (INPS, Fondi pubblici di previdenza).

Tra gli enti “**assimilabili**” agli enti pubblici di cui sopra, secondo l'Agenzia vi sono anche i Commissari delegati per la ricostruzione a seguito di eventi calamitosi che gestiscono fondi di apposite contabilità speciali, qualificabili come organi dello Stato i “BIM” , in quanto consorzi tra Enti locali obbligatori ai sensi della Legge n. 959/53 e i Consorzi interuniversitari costituiti “per il perseguimento di finalità istituzionali comuni alle università consorziate” (art. 91, DPR 382/80).

Soggetti esclusi

L'Agenzia ribadisce che la disciplina dello split payment non trova applicazione per:

- a) gli Enti previdenziali privati o privatizzati, in quanto la natura pubblica costituisce requisito indispensabile per l'applicazione del metodo in esame;
- b) gli 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;
- c) le aziende speciali incluse quelle delle CCIAA e gli Enti pubblici economici, operanti con un'organizzazione imprenditoriale di tipo privatistico nel campo della produzione e dello scambio di beni e servizi, ancorché nell'interesse della collettività;
- d) altri soggetti: Ordini professionali, Agenzie regionali per la protezione dell'ambiente (ARPA) ,Enti ed istituti di ricerca ,Authority indipendenti (es: AGCOM), Agenzia per l'Italia Digitale (AgID), INAIL,

Istituto per studio e prevenzione oncologica (ISPO) Automobile club provinciali, Agenzie fiscali, Agenzia per la rappresentanza negoziale delle PA (ARAN) . A tali esclusioni, la CM 15/2015 aggiunge la Banca d'Italia ed il Comitato Olimpico Nazionale Italiano (CONI).

Ambito oggettivo

Il meccanismo dello split payment si applica a tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi, pertanto, si ricomprendono anche gli appalti di lavori effettuate, nel territorio dello Stato, nei confronti delle Pubblica Amministrazione.

Operazioni escluse

A) **Operazioni senza corrispettivo:** fattispecie nelle quali la Pubblica Amministrazione non effettua alcun pagamento del corrispettivo verso il fornitore. Trattasi delle operazioni rese nei confronti della PA in relazione alle quali, il fornitore ha già nella propria disponibilità il corrispettivo spettante in quanto “trattiene lo stesso riversando alla PA committente un importo netto in forza di una disciplina speciale contenuta in una norma primaria o secondaria”. **Esempio:** i servizi di riscossione delle entrate e altri proventi.

B) **Acquisti in Reverse Charge:** in questo caso, infatti, il debito per IVA sorge direttamente in capo alla PA, il reverse charge si può applicare per i soli beni o servizi destinati alla sfera commerciale della PA. L'Agenzia ricorda che rientrano in tale ambito solo: gli acquisti intraUE di beni o servizi - gli acquisti interni riferiti a prestazioni di subappalto nel settore edile, a servizi di pulizia, di installazione impianti/ completamento relativi a edifici, a “rottami” (art. 74, DPR 633/72), ecc. - gli acquisti intraUE di beni effettuati oltre la soglia di €. 10.000 annui dalla PA non soggetto passivo dell'IVA che si sia identificato agli effetti dell'IVA e per acquisti promiscui.

Nel caso di **acquisti promiscui** è possibile che i beni o servizi siano destinati dalla PA in parte alla sfera commerciale eventualmente esercitata e solo in parte alla sfera istituzionale. In tali casi, la PA deve comunicare al fornitore la quota parte destinata alla sfera commerciale, determinata con criteri oggettivi, in relazione alla quale applicherà il reverse charge (e non lo split payment) e alla quota parte del bene o servizio destinato alla sfera istituzionale non commerciale tornerà invece applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti.

Esempio: una impresa di pulizie addebita il servizio di pulizia di palestra del palazzetto comunale dove quest'ultimo esercita - sia un'attività commerciale richiedendo delle rette mensili per l'accesso a dei corsi - sia l'addestramento di alcuni dipendenti pubblici (attività istituzionale). Il Comune dovrà comunicare all'impresa di pulizie la superficie destinata alla prima attività (su cui applicare il **reverse charge**) rispetto alla superficie destinata all'attività istituzionale (su cui applicare lo **split payment**).

C) **Ritenuta alla fonte a titolo d'acconto o di imposta:** lo split payment non si applica alle prestazioni di servizi resi alle PA che siano assoggettati a ritenuta alla fonte (art. 25 DPR 600/73 - sia a titolo d'imposta - che a titolo di acconto).

D) **Scontrino o ricevuta fiscale:** lo split payment non si applica alle operazioni certificate dal fornitore mediante rilascio di scontrino o ricevuta fiscale - scontrino “non fiscale” per i soggetti che adottano la trasmissione telematica dei corrispettivi - fattura semplificata (ex art. 21-bis, DPR 633/72).

E) **Regimi speciali iva :** lo split payment è escluso per le operazioni rese dal fornitore nell’ambito di regimi speciali:

1. che non prevedono l’esposizione separata dell’Iva in fattura, quindi: regimi monofase (editoria, documenti viaggio, sosta nei parcheggi, case d’asta) - regime dei beni usati (art. 36, DL 41/95) - regime agenzie di viaggio (art. 74-ter, DPR 633/72)
2. oppure che si caratterizzano per un meccanismo forfettario di determinazione della detrazione - regime forfettario Legge n. 398/91 - regime speciale dell’agricoltura (artt. 34 e 34-bis, DPR 633/72) - regime attività di intrattenimento (Tar. all. Dpr 640/72) - regime applicabile a spettacoli viaggiatori nonché alle altre attività di cui alla Tab.C DPR 633/72. **Esempio:** associazione sportiva in L. 398/91 emette fattura nei confronti del Comune per la pubblicità svolta a favore dei servizi svolti dal comune in occasione di una manifestazione: € 2.000 + 440 Iva: il Comune paga l’intera somma di € 2.440,00, non applicando lo split payment. L’Associazione versa poi l’Iva pari a € 220 (detrazione forfettaria del 50%). Alla luce dei chiarimenti forniti si risolve, quindi, in senso positivo il problema per le ASD e SSD in regime di Legge 398 che continueranno ad emettere anche nei confronti degli enti pubblici le fatture senza obbligo di indicare “**Scissione dei pagamenti - Iva versata dal committente ai sensi dell’articolo 17-ter D.P.R. 633/72**” e continueranno a versare l’Iva come previsto dalle disposizioni di cui al sesto comma dell’art. 74 del D.P.R. n. 633/1972 secondo cui l’Iva da versare è forfettizzata con l’applicazione, in via ordinaria, di una detrazione pari al 50% dell’imposta relativa alle operazioni imponibili.

Regolarizzazione e note di variazione Altro importante chiarimento riguarda le note di variazione in diminuzione che si riferiscono a fatture originariamente emesse prima dell’entrata in vigore dello “split payment”. In questo caso, si applicheranno le regole ordinarie: il fornitore avrà diritto a portare in detrazione, ai sensi dell’art. 19 del D.P.R. n. 633, l’imposta corrispondente alla variazione, annotandola in rettifica nel registro di cui all’art. 23.

In caso di fatture omesse/irregolari, come già chiarito dalla CM 6/2015, l’Agenzia conferma che, fermo restando il versamento dell’imposta addebitata in fattura secondo le regole proprie della “scissione dei pagamenti”, la P.A. dovrà fare ricorso alla procedura di regolarizzazione di cui all’art.6, co. 8 Dlgs 471/97. In particolare, qualora la PA:

a) non abbia ricevuto la fattura, entro 4 mesi dalla data di effettuazione dell’operazione deve presentare un’autofattura in duplice copia al competente Ufficio entro e non oltre il 30° giorno successivo, previo pagamento dell’imposta;

b) abbia ricevuto una fattura irregolare, deve presentare un documento integrativo in duplice copia al competente Ufficio, entro e non oltre il 30° giorno successivo a quello di registrazione, previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta.

Nell'ipotesi in cui il fornitore emetta una nota di **variazione in aumento**, torna sempre applicabile il meccanismo della “**scissione dei pagamenti**”; pertanto, la stessa dovrà essere numerata, dovrà indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla fattura originariamente emessa.

Quando la nota di **variazione è in diminuzione** è necessario distinguere a seconda che:

- a) la fattura originaria sia stata emessa con applicazione o meno dello split payment;
- b) l'acquisto da parte dell'Ente sia destinato alla sfera commerciale o istituzionale.

11 maggio 2105

Giovanna Greco