



# Split payment

Chiarimenti applicativi  
dell'Agenzia delle  
entrate

11 Febbraio 2015

## Premessa

Con la circolare 9 dicembre 2015, n. 1/E, l'Agenzia delle entrate ha fornito i primi chiarimenti applicativi in merito al meccanismo della scissione dei pagamenti ai fini IVA (c.d. split payment).

La legge di stabilità 2015 ha infatti introdotto un nuovo regime per il versamento dell'IVA relativa alla fornitura di beni e servizi nei confronti delle pubbliche amministrazioni, in base al quale, dal 1° gennaio 2015, al fornitore viene corrisposto il solo importo della base imponibile pagato dalla PA debitrice, al netto dell'IVA indicata in fattura, mentre l'imposta è sottratta dalla sua disponibilità e acquisita direttamente dall'Erario.

Poiché il meccanismo deroga alle ordinarie modalità di riscossione dell'imposta armonizzata, il dipartimento delle Finanze del MEF ha provveduto a richiedere la relativa autorizzazione alla Commissione Europea in conformità con l'art. 395 della direttiva 2006/112/CE. Tuttavia, nelle more del rilascio della stessa, lo split payment trova comunque applicazione, con decorrenza dalle fatture emesse dal 1° gennaio 2015, come espressamente previsto dalla normativa nazionale.

La circolare dell'Agenzia delle entrate, accogliendo le richieste di Confindustria volte ad ottenere maggiore certezza per gli operatori interessati dal nuovo regime, contribuisce a definire l'ambito oggettivo del meccanismo ed il perimetro dei soggetti pubblici coinvolti. Inoltre, il documento di prassi indica espressamente – accogliendo anche in questo caso le sollecitazioni provenienti dal Sistema - che non saranno applicate sanzioni per i comportamenti difforni tenuti dagli operatori, in buona fede, prima della pubblicazione dei chiarimenti in commento.

## Ambito oggettivo

L'articolo 1, comma 629, lettera b) della legge 23 dicembre 2015, n. 190 (legge di stabilità 2015) ha introdotto il nuovo articolo 17-ter nel d.P.R. n. 633/1972, in base al quale, per gli acquisti di beni e servizi documentati con fatture emesse dal 1° gennaio 2015, le pubbliche amministrazioni indicate nella norma saranno tenute a scindere l'IVA addebitata loro in fattura dal fornitore dal corrispettivo dovuto a quest'ultimo, riconoscendo la prima direttamente all'Erario.

Tale meccanismo deve essere applicato – ricorda l'Agenzia – per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, come definite agli artt. 2 e 3 del d.P.R. n. 633/1972, che non risultano sottoposte al regime dell'inversione contabile (c.d. *reverse charge*), in forza del quale è già l'acquirente, e non il fornitore, il soggetto tenuto a versare l'imposta.

La nuova disciplina riguarda tutti gli acquisti effettuati dalle pubbliche amministrazioni sia che avvengano nell'ambito della loro attività istituzionale (e quindi senza finalità commerciali), sia che verifichino nell'esercizio di un'attività d'impresa.

La scissione dei pagamenti, peraltro, si riferisce alle sole operazioni documentate mediante fattura emessa dai fornitori ai sensi dell'art. 21 del richiamato d.P.R. n. 633/1972. Devono quindi ritenersi escluse le operazioni, come ad esempio le piccole spese degli enti pubblici, certificate mediante il rilascio della ricevuta fiscale (ex art. 8 della legge n. 249/1976) o tramite scontrino fiscale (di cui alla legge n. 18/1983) o non fiscale (adottato dai soggetti che utilizzano la trasmissione telematica dei corrispettivi ai sensi dell'art. 1 co. 429 e ss. della legge n. 311/2004).

Per una più puntuale individuazione delle operazioni oggetto della normativa è stato ricordato, inoltre, che lo split payment va effettuato per le operazioni il cui corrispettivo è pagato dopo il 1 gennaio 2015 e sempre che le stesse non siano state fatturate prima di tale data. Possono ritenersi escluse tutte quelle operazioni per le quali è stata già emessa fattura entro il 31 dicembre 2014.

### **Ambito soggettivo**

Il testo del nuovo articolo 17-ter del d.P.R. n. 633/1972 elenca le categorie di soggetti della PA destinatarie della disciplina dello split payment<sup>1</sup>. La lista ricalca quella fornita dall'articolo 6, comma 5, del medesimo decreto in relazione al regime dell'esigibilità differita dell'IVA, tuttavia, l'Agenzia delle entrate ha precisato che, in ragione della diversa natura delle due norme (antielusiva la prima, agevolativa la seconda), le due elencazioni devono essere oggetto di interpretazioni differenti.

In particolare, per quanto concerne il novero dei soggetti tenuti all'applicazione dello split payment, viene ritenuta possibile un'interpretazione estensiva delle categorie riportate all'articolo 17-ter, tesa a ricomprendere:

- lo Stato e altri soggetti qualificabili come organi dello Stato, ancorché dotati di autonoma personalità giuridica, ivi compresi, ad esempio, le

---

<sup>1</sup> L'art. 17-ter specifica che sono assoggettate a s.p. "le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato, degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, degli enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'articolo 31 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 e successive modificazioni, delle 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...."

- istituzioni scolastiche e le istituzioni per l'alta formazione artistica, musicale e coreutica (AFAM)
- gli enti pubblici territoriali (Regioni, Province, Comuni, Città metropolitane) ed i consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'art. 31 del TUEL (d.lgs. n. 267/2000), così come gli altri enti locali indicati all'articolo 2 dello stesso TUEL (Comunità montane, isolate e Unioni di Comuni),
  - le Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura (C.C.I.A.A.) e le Unioni regionali tra di esse.
  - gli istituti universitari
  - le aziende sanitarie locali e gli enti pubblici che, in alcuni casi, sono subentrati a queste quali soggetti del servizio sanitario nazionale
  - gli enti ospedalieri, ad eccezione degli enti ecclesiastici che esercitano assistenza ospedaliera operanti in regime di diritto privato
  - gli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico (I.R.C.C.S.)
  - gli enti pubblici di assistenza e beneficenza, ossia le Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza (IPAB) e le Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona (ASP)
  - gli enti pubblici di previdenza (INPS, Fondi pubblici di previdenza)

In ragione di quanto appena richiamato, l'Agenzia delle entrate ha altresì fornito esempi di esclusione soggettiva dal meccanismo della scissione dei pagamenti, citando:

- gli enti previdenziali privati o privatizzati (mancando del requisito della natura pubblica),
- le aziende speciali, (incluse quelle delle C.C.I.A.A.) e la generalità degli enti pubblici economici che operano con organizzazioni imprenditoriali di tipo privatistico, anche se nell'interesse della collettività.
- gli ordini professionali,
- gli enti e gli istituti di ricerca,
- le agenzie fiscali,
- le autorità amministrative indipendenti (quali, ad esempio, l'AGCOM)
- le Agenzie regionali per la protezione dell'ambiente (ARPA)
- gli Automobile club provinciali,
- l'Agenzia per la rappresentanza negoziale della PA (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)

Per agevolare la puntuale individuazione dei soggetti pubblici destinatari della disciplina è stata avallata la possibilità di ricorrere all'Indice delle Pubbliche Amministrazioni (c.d. IPA), già utilizzato come anagrafica di riferimento per quanto concerne la fatturazione elettronica. A titolo

esemplificativo, la circolare dell'Agenzia delle entrate riporta una lista di categorie IPA comprensive dei relativi codici, che devono ritenersi incluse nel perimetro dello SP, precisando, tuttavia, che gli enti privati restano esclusi anche se inquadrati nelle predette categorie, e che il permanere di eventuali dubbi in merito alla classificazione del soggetto PA può trovare soluzione, in ultima analisi, attraverso il ricorso allo strumento dell'interpello ordinario all'Agenzia delle entrate (ex art. 11 legge n. 212/2000).

### **Sanzioni**

Importanti precisazioni sono state fornite infine, circa la sanzionabilità di comportamenti non conformi tenuti dagli operatori in assenza delle indicazioni applicative dell'Amministrazione finanziaria.

Al riguardo, nel rispetto dei principi dello Statuto del Contribuente (legge n. 2000/2012), l'Agenzia delle entrate ha esplicitamente escluso che possano essere applicate sanzioni per le violazioni relative alle modalità di versamento dell'IVA afferente alle operazioni soggette a split payment intercorse prima della pubblicazione della circolare (prima cioè del 9 febbraio 2015).

Quindi, laddove le PA soggette alla disciplina abbiano corrisposto, dopo il 1° gennaio 2015, l'IVA ai fornitori per operazioni fatturate a partire dalla stessa data, e il fornitore abbia computato l'imposta incassata in sede di liquidazione secondo le modalità ordinarie non sarà necessario effettuare alcuna variazione.

Diversamente laddove il fornitore abbia emesso fattura con l'annotazione "scissione pagamenti", lo stesso dovrà correggere il proprio operato esercitando la rivalsa in modo ordinario. In tal caso, le PA dovranno quindi corrispondere al fornitore l'IVA sulla prestazione ricevuta.