

La circolare n. 15 del 13 aprile dell'Agenzia delle entrate fa luce sul nuovo meccanismo

# Obblighi, esclusioni, rimborsi Split payment con regole chiare

Pagina a cura  
di **FRANCO RICCA**

**L'**Agenzia delle entrate fa luce sullo split payment dell'Iva. Con la circolare n. 15 del 13 aprile 2014, l'agenzia ha fornito importanti precisazioni sul perimetro oggettivo e soggettivo del meccanismo speciale di applicazione dell'imposta sulle forniture a determinati enti pubblici, chiarendo i dubbi e risolvendo le questioni aperte. Tra queste, la peculiare situazione delle imprese che si avvalgono di regimi speciali di detrazione (es. agricoltura, intrattenimenti, enti non profit): potranno continuare a riscuotere l'imposta, al fine di esercitare la detrazione. Riguardo all'individuazione degli enti pubblici ai quali si applica lo split payment, la circolare chiarisce che, in caso di dubbio, il fornitore dovrà attenersi alle indicazioni ricevute dall'ente cessionario/committente. Non mancano indicazioni di carattere pratico, come quelle sulla gestione delle note di variazione e sui rimborsi. Vediamo i passaggi più importanti del corposo documento di prassi.

**Operazioni escluse dallo split payment.** In base alle disposizioni dell'art. 17-ter del dpr 633/72, aggiunto dalla legge n. 190/2014 a decorrere dal 1° gennaio 2015, il meccanismo dello split payment si applica, in via di principio, a tutte le forniture effettuate da soggetti passivi dell'Iva nei confronti degli enti pubblici indicati nell'articolo stesso, indipendentemente dalla veste con la quale l'ente effettua l'acquisto (istituzionale o commerciale).

La norma esclude dal meccanismo soltanto:

a) le operazioni per le quali l'ente cessionario/committente assume la veste di debitore dell'Iva, ovvero sia le operazioni assoggettate al regime dell'inversione contabile

b) i compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito.

L'agenzia ha tuttavia riconosciuto ulteriori esclusioni, rese necessarie dalla particolarità del meccanismo o degli effetti causati su determinate tipologie di fornitori.

**Invisibilità dell'imposta.** Prima in occasione del forum di *ItaliaOggi* del 22 gennaio scorso, poi nella circolare n. 9/2015, l'agenzia ha dato atto che il meccanismo non può applicarsi nei casi in cui la fattura del fornitore, in forza di particolari disposizioni, non evidenzia l'Iva (per esempio, operazioni soggette al regime del margine, a quello dell'editoria ecc.), né alle operazioni non documentate da fattura, bensì da ricevuta o scontrino fiscale (es. piccoli acquisti degli enti pubblici effettuati presso commercianti al minuto). A quest'ultimo proposito, la circolare n. 15/2015 chiarisce ora che l'esclusione non viene meno neppure nel caso in cui, successivamente al rilascio dello scontrino o della ricevuta fiscale, viene emessa anche la fattura.

La circolare puntualizza inoltre che l'esclusione vale anche per le operazioni documentate da scontrini non fiscali rilasciati dagli esercizi della grande distribuzione che hanno optato per la trasmissione telematica dei corrispettivi, nonché per le

fatture semplificate di cui all'art. 21-bis, dpr 633/72.

**Fornitori particolari.** Un problema delicato riguardava i soggetti che si avvalgono di speciali regimi Iva che prevedono, in luogo della detrazione dell'imposta sugli acquisti, la riduzione del versamento di quella dovuta sulle vendite (forfettizzazione della detrazione), ad esempio il regime della legge n. 398/91 per le associazioni non lucrative. In tal caso, il mancato incasso dell'Iva sulle operazioni agli enti pubblici avrebbe privato il fornitore della possibilità di recuperare la detrazione forfetaria (es. il 50% dell'imposta sulle operazioni attive), che si sarebbe trasformata in un credito di non facile recupero, anche in considerazione

dell'esonerazione dalla dichiarazione annuale previsto in certi casi.

Il problema è stato risolto dalla circolare in modo radicale, ovvero collocando al di fuori dell'area dello split payment le operazioni effettuate da fornitori che applicano regimi speciali che, pur prevedendo l'addebito dell'imposta in fattura, sono caratterizzati, per l'appunto, da un particolare meccanismo forfetario di determinazione della detrazione, quali quelli appresso richiamati:

- regime speciale di cui agli articoli 34 e 34-bis del dpr n. 633/72, riguardanti i produttori agricoli e ittici;

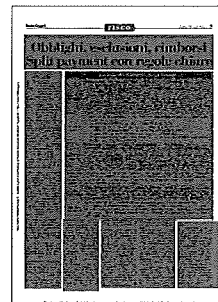
- regime speciale di cui alla legge n. 398/91, riguardante le associazioni e società sportive dilettantistiche, le proloco e gli enti non lucrative in genere;

- regime speciale di cui all'art. 74, sesto comma, dpr 633/72, concernente le attività di intrattenimento;

- regime speciale per gli spettacoli viaggianti e per le altre attività di cui alla tabella C allegata al citato dpr.

Secondo l'agenzia, sono inoltre escluse dallo split payment, in considerazione della ratio e delle caratteristiche di tale meccanismo, le operazioni nelle quali l'ente pubblico destinatario non effettua alcun pagamento nei confronti del fornitore, per esempio servizi di riscossione, in quanto il corrispettivo è già nella disponibilità del fornitore stesso, che lo trattiene dalle somme dovute all'ente.

—© Riproduzione riservata—



## I principali chiarimenti delle Entrate

<b>Enti pubblici destinatari</b>	<p><b>Soggetti inclusi</b> Nell'elencazione degli enti pubblici tenuti al pagamento dell'Iva con lo split payment, fornita dall'art. 17-ter, devono ritenersi inclusi anche:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• i commissari delegati per la ricostruzione a seguito di eventi calamitosi che gestiscono fondi di apposite contabilità speciali</li><li>• i consorzi di bacino imbrifero montani</li><li>• i consorzi interuniversitari costituiti, ai sensi dell'art. 91 del dpr 382/80, per il perseguimento di finalità istituzionali comuni alle università consorziate.</li></ul> <p><b>Soggetti esclusi</b> Sono invece esclusi, in generale, gli enti pubblici non economici, autonomi rispetto alla struttura statale, che perseguono fini propri, ancorché di interesse generale, tra i quali anche la Banca d'Italia e il Coni</p>
<b>Fornitori esclusi</b>	<p>Devono ritenersi esclusi dallo split payment i fornitori che applicano regimi speciali di detrazione forfetaria dell'Iva, quali:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• il regime per i produttori agricoli e ittici (art. 34, dpr 633/72)</li><li>• il regime per le attività connesse a quelle agricole (art. 34-bis);</li><li>• il regime per le associazioni non lucrative e assimilati (legge n. 398/91);</li><li>• il regime per le attività di intrattenimento (art. 74, sesto comma);</li><li>• il regime per gli spettacoli viaggianti e le altre attività di cui alla tabella C allegata al dpr 633/72 (art. 74-quater, comma 5)</li></ul>
<b>Operazioni escluse</b>	<p>La legge esclude dallo split payment le operazioni sottoposte al regime dell'inversione contabile e i compensi per prestazioni assoggettati a ritenuta. Il meccanismo particolare non può inoltre applicarsi:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• se la fattura non reca evidenza dell'Iva per effetto di particolari disposizioni (es. regime del margine, dell'editoria ecc.)</li><li>• se l'operazione è stata certificata da documenti che non evidenziano l'Iva, quali scontrini, ricevute fiscali, fatture semplificate, scontrini non fiscali della gdo; l'esclusione non viene meno neppure se è stata emessa anche la fattura</li></ul>
<b>Inversione contabile e acquisti promiscui</b>	<p>Gli enti pubblici che acquistano beni e/o servizi soggetti al regime contabile dell'inversione contabile, ma destinati promiscuamente sia all'attività commerciale che alla sfera istituzionale, devono individuare e comunicare al fornitore le rispettive quote parti, ai fini dell'applicazione dell'Iva secondo le corrispondenti regole</p>
<b>Note di accredito</b>	<p>L'ente pubblico che riceve una nota di credito riferita ad una fattura assoggettata allo split payment può recuperare l'Iva trattenendola dai versamenti da effettuare ai sensi dell'art. 17-ter. Il fornitore che ha emesso la nota, naturalmente, non ha diritto a detrarre l'imposta accreditata, ma deve limitarsi a rettificare la contabilità Iva, senza effetti sulla liquidazione periodica</p>
<b>Rimborsi ai fornitori</b>	<p>Le operazioni fatturate in regime di split payment si considerano ad aliquota zero ai fini del presupposto del rimborso basato sull'aliquota media. Il rimborso spetta con carattere prioritario per la parte di credito del periodo (annuale o infrannuale) corrispondente all'imposta non incassata per effetto dello split payment, sempreché sia stato richiesto in base al presupposto dell'aliquota media</p>