

IVA - Applicazione dello “*split payment*” nelle operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici

ABSTRACT

Con la legge n. 190 del 2014 è stato introdotto un particolare sistema di liquidazione dell'IVA denominato "split payment", in base al quale, nelle operazioni effettuate nei confronti di alcuni enti pubblici, il versamento dell'IVA deve essere effettuato dagli enti e non, come di regola accade, dai soggetti IVA che forniscono loro beni e servizi. Tali enti pagano, quindi, ai fornitori solo i corrispettivi dei beni e dei servizi acquistati, provvedendo a versare l'IVA all'Erario. L'applicazione del nuovo sistema di liquidazione è stata autorizzata dal Consiglio dell'Unione Europea il 14 luglio 2015 ma solo per il triennio compreso fra il 1° gennaio 2015 e il 31 dicembre 2017.

Lo "split payment" ha avuto e continua ad avere rilevanti riflessi sulla concreta operatività delle imprese fornitrici degli enti pubblici, fra cui l'insorgenza per tali soggetti di rilevanti crediti d'imposta. Di seguito si illustrano gli aspetti più significativi delle disposizioni che regolano il nuovo sistema di liquidazione dell'IVA, anche alla luce delle interpretazioni e dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate.

PROVVEDIMENTI COMMENTATI

Legge 23 dicembre 2014, n. 190, articolo 1, commi da 629 a 633

Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 23 gennaio 2015

Comunicato stampa del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 7 del 9 gennaio 2015

Circolare 9 febbraio 2015, n. 1/E dell'Agenzia delle Entrate

Risoluzione 12 febbraio 2015, n. 15/E dell'Agenzia delle Entrate

Circolare 19 febbraio 2015, n. 6/E dell'Agenzia delle Entrate

Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 20 febbraio 2015

Circolare 13 aprile 2015, n. 15/E dell'Agenzia delle Entrate

Decisione 14 luglio 2015, n. 2015/1401/UE del Consiglio dell'Unione Europea

INDICE

Introduzione	p. 4
1. Considerazioni generali	p. 7
2. Decorrenza dell’efficacia dello “split payment”	p.10
3. Presupposto oggettivo	p.10
3.1 Operazioni soggette allo “split payment”	p.10
3.2 Operazioni non soggette allo “split payment”	p.11
4. Presupposto soggettivo	p.17
4.1 Enti nei confronti dei quali si applica lo “split payment”	p.17
4.2 Enti nei confronti dei quali non si applica lo “split payment”	p.20
5. Formazione, trasmissione e conservazione delle fatture dei fornitori	p.23
6. Contenuto e registrazione delle fatture dei fornitori	p.26
7. Esigibilità dell’IVA per gli enti pubblici	p.28
8. Registrazione delle fatture ricevute, liquidazione e versamento dell’IVA da parte degli enti pubblici	p.29
8.1 Adempimenti degli enti pubblici soggetti passivi	p.30
8.2 Adempimenti degli enti pubblici non soggetti passivi	p.31
9. Variazioni delle operazioni assoggettate allo “split payment”	p.33
9.2 Variazioni in aumento	p.33
9.2 Variazioni in diminuzione	p.34
10. Sanzioni per le irregolarità commesse dai fornitori e dagli enti pubblici	p.35
11. Sanatoria delle violazioni in sede di prima applicazione dello “split payment”	p.37
12. Rimborso dei crediti IVA ai fornitori	p.38

Introduzione

La legge di Stabilità per il 2015 – legge 23 dicembre 2014, n. 190 – ha introdotto nel d.p.r. n. 633 del 1972 varie disposizioni finalizzate a contrastare l’evasione dell’IVA in alcuni settori economici nei quali, secondo l’Amministrazione finanziaria, il fenomeno si è manifestato in misura più accentuata¹.

Tali disposizioni, da un lato, hanno esteso² l’ambito applicativo di un particolare sistema di applicazione dell’IVA, l’inversione contabile (c.d. “reverse charge”), cui erano già soggette, a norma dell’art. 17 del d.p.r. n. 633 del 1972, alcune specifiche operazioni³, e dall’altro, hanno previsto⁴ un nuovo sistema di liquidazione del tributo in relazione alle forniture di beni o di servizi effettuate nei confronti di determinati enti pubblici, denominato scissione dei pagamenti o “split payment”.

In base a tale sistema l’imposta relativa alle fatture emesse nei confronti di determinate categorie di enti pubblici non è più liquidata e versata dal soggetto IVA cedente o prestatore, ma dall’ente pubblico cessionario o committente.

Come detto, il nuovo sistema dello “split payment” è stato adottato dal Governo proprio come misura di contrasto all’evasione dell’IVA ed in particolare quella tipologia di evasione che si realizza quando i soggetti IVA applicano il tributo, in via di rivalsa, sulle operazioni poste in essere, ma, una volta incassata l’imposta dal cessionario o committente, non la versano all’Erario.

Proprio per contrastare anche tale tipologia di evasione la direttiva comunitaria n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006, che attualmente disciplina il sistema comune dell’IVA, prevede la possibilità per gli Stati membri di derogare all’ordinario sistema di applicazione del tributo – che si basa, come è noto, sul meccanismo della rivalsa-

¹ Il 19 settembre 2013 la Commissione europea ha pubblicato i risultati di uno studio commissionato alla *Case Research* volto a quantificare il “tax gap” dell’IVA – e cioè il differenziale tra il gettito IVA potenziale e il gettito effettivamente riscosso – nei 27 Paesi dell’U.E. negli anni 2000-2011. Da tale studio è emerso che nel 2011 la perdita di gettito IVA stimata a livello europeo è stata pari a 193 miliardi di euro, pari, cioè, all’1,5 per cento del PIL dell’Unione Europea, ovvero al 18 per cento dell’IVA teorica complessiva. E’ anche emerso che il dato stimato per l’Italia risulta essere il più elevato dei Paesi dell’Unione: 36,1 miliardi di euro nel 2011, pari al 2,3 per cento del PIL italiano.

² Con il comma 629 dell’art. 1 della legge n. 190 del 2014 sono stati modificati il sesto comma dell’articolo 17 e il settimo comma dell’art. 74 del decreto IVA, estendendo l’applicabilità del sistema dell’inversione contabile ad alcune operazioni effettuate nel settore edile, nel settore energetico, nel settore della grande distribuzione organizzata, nonché alle cessioni di bancali di legno usati.

³ Trattasi, ad esempio, delle cessioni imponibili di oro da investimento, delle prestazioni rese da subappaltatori nel settore edile, delle cessioni di personal computer, ecc..

⁴ V. il comma 629 dell’art. 1 della legge n. 190 del 2014 che ha introdotto nel testo del d.p.r. n. 633 del 1972 il nuovo articolo 17-ter.

detrazione – consentendo di adottare il sistema dell'inversione contabile⁵ ovvero altri sistemi di applicazione del tributo diversi da quello ordinario, purché appositamente autorizzati dal Consiglio dell'Unione Europea⁶.

Non rientrando il sistema dello "split payment" fra quelli derogatori espressamente previsti dalla direttiva IVA, per la sua applicazione è stato necessario acquisire un'apposita autorizzazione da parte del Consiglio dell'Unione Europea: per dare immediata attuazione a tale misura antievasiva, tuttavia, la legge n. 190 del 2014, nelle more del rilascio dell'autorizzazione, ha previsto l'efficacia della misura a decorrere dal 1° gennaio 2015⁷.

L'autorizzazione è stata concessa dal Consiglio europeo con la decisione 14 luglio 2015, n. 2015/1401/UE⁸; l'Organo comunitario, tuttavia, pur riconoscendo la legittimità e l'utilità della deroga – riguardando essa un particolare settore economico (forniture di beni e servizi alle pubbliche amministrazioni) in cui in Italia si sono riscontrati fenomeni di evasione fiscale – ne ha però limitato temporalmente l'efficacia, concedendola solo per il periodo dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2017⁹.

⁵ Disciplinato dagli articoli 199 e 199-bis della direttiva n. 2006/112/CE del 2006.

⁶ Direttiva Comunità Europea del 28 novembre 2006, n. 112, art. 395: "1. Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali.

Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo complessivo delle entrate fiscali dello Stato membro riscosso allo stadio del consumo finale.

2. Lo Stato membro che desidera introdurre le misure di cui al paragrafo 1 invia una domanda alla Commissione fornendole tutti i dati necessari. Se la Commissione ritiene di non essere in possesso di tutti i dati necessari, essa contatta lo Stato membro interessato entro due mesi dal ricevimento della domanda, specificando di quali dati supplementari necessita.

Non appena la Commissione dispone di tutti i dati che ritiene necessari per la valutazione, ne informa lo Stato membro richiedente entro un mese e trasmette la domanda, nella lingua originale, agli altri Stati membri.

3. Entro i tre mesi successivi all'invio dell'informazione di cui al paragrafo 2, secondo comma, la Commissione presenta al Consiglio una proposta appropriata o, qualora la domanda di deroga susciti obiezioni da parte sua, una comunicazione nella quale espone tali obiezioni.

4. La procedura di cui ai paragrafi 2 e 3 deve essere completata, in ogni caso, entro otto mesi dal ricevimento della domanda da parte della Commissione.

5. Nei casi di imperativa urgenza previsti dall'articolo 199 ter, paragrafo 1, la procedura di cui ai paragrafi 2 e 3 è completata entro sei mesi dal ricevimento della domanda da parte della Commissione".

⁷ Legge 23 dicembre 2014, n. 190, art. 1, comma 632:

"... Le disposizioni di cui al comma 629, lettera b), nelle more del rilascio, ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE, della misura di deroga da parte del Consiglio dell'Unione europea, trovano comunque applicazione per le operazioni per le quali l'imposta sul valore aggiunto è esigibile a partire dal 1° gennaio 2015. ...".

⁸ La decisione è stata pubblicata sulla GUUE n. 217 del 18 agosto 2015.

⁹ V. l'art. 4 della decisione 14 luglio 2015, n. 2015/1401/UE. L'Italia si è inoltre impegnata a non chiedere la proroga della misura di deroga, anche tenuto conto delle maggiori possibilità di controllo che sulle operazioni soggette ad IVA consentirà la fatturazione elettronica resa obbligatoria, dal 31 marzo scorso, per tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizio effettuate nei confronti degli enti pubblici.

Il Consiglio, inoltre, preoccupandosi del fatto che – come si evidenzierà subito dopo – a seguito dell'applicazione dello “split payment” potrebbero venirsi a creare per i soggetti fornitori degli enti pubblici ingenti e strutturali eccedenze di credito IVA, ha altresì posto come condizione che lo Stato italiano trasmetta al Consiglio medesimo, entro 18 mesi dalla data di efficacia della misura di deroga¹⁰, una relazione sulla situazione generale dei rimborsi dell'IVA ai suddetti soggetti, specificando, in particolare, la durata media della procedura di rimborso¹¹.

In proposito, è da evidenziare che il sistema dello “split payment” crea per i fornitori degli enti pubblici rilevanti posizioni creditorie agli effetti dell'IVA. Tali soggetti, infatti, non incassando l'IVA dagli enti pubblici – il tributo, come detto, viene versato all'Erario da tali enti – non possono portare in detrazione l'imposta assolta sugli acquisti di beni e servizi¹²: i fornitori risultano, così, creditori nei confronti dell'Erario. Per limitare tale effetto finanziario negativo, la legge ha incluso tali soggetti, come si vedrà, fra i soggetti che, in presenza di specifiche condizioni, possono chiedere il rimborso delle eccedenze di credito IVA. Tuttavia, le difficoltà operative ed i ritardi che contraddistinguono i rimborsi dei crediti IVA danno luogo per coloro che applicano il sistema dello “split payment” a preoccupanti fenomeni di mancanza di liquidità.

A ciò è da aggiungere che, molto spesso, i soggetti IVA che devono applicare lo “split payment” pongono in essere anche operazioni rientranti nel regime ordinario dell'IVA, con la conseguenza che gli stessi devono adottare differenti sistemi contabili di gestione e liquidazione del tributo, con conseguenti ulteriori costi.

Inoltre, non si può trascurare il fatto che la procedura di fatturazione nei confronti degli enti pubblici deve avvenire esclusivamente in forma elettronica, in base alle vigenti disposizioni che obbligano tutti gli enti pubblici ad accettare dai loro fornitori di beni o servizi solo fatture in formato elettronico; ciò aumenta, evidentemente, gli oneri procedurali e finanziari (per i costi dell'informatizzazione della procedura di fatturazione) che sono obbligati a sopportare i soggetti passivi d'imposta che devono applicare lo “split payment”.

Come si può dunque ben comprendere, le nuove disposizioni della legge di Stabilità 2015 relative allo “split payment” sono state avvertite dalle imprese interessate come fonti di ulteriori oneri economici e di nuovi adempimenti procedurali, peraltro

¹⁰ E cioè entro il mese di giugno 2016, essendo la nuova disciplina divenuta efficace in Italia già dal 1° gennaio 2015.

¹¹ V. l'art. 3 della decisione 14 luglio 2015, n. 2015/1401/UE.

¹² D.p.r. n. 633 del 1972, art. 19, comma 1: “Per la determinazione dell'imposta dovuta . . . è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. . .”.

contrastanti con i principi di semplificazione degli adempimenti tributari cui si sono ispirate numerose disposizioni introdotte di recente dal legislatore.

Nell'intento comunque di agevolare le Associate nella corretta applicazione del nuovo sistema, riteniamo utile fornire di seguito un'illustrazione della normativa¹³ e della prassi ministeriale¹⁴ in materia, allo scopo di favorire la corretta individuazione degli obblighi e degli adempimenti procedurali a carico delle imprese fornitrici degli enti pubblici.

1. Considerazioni generali

Il nuovo art. 17-ter del d.p.r. n. 633 del 1972¹⁵ dispone che, per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli enti pubblici indicati nel medesimo articolo (Stato e suoi organi, enti pubblici territoriali, camere di commercio, aziende sanitarie locali, enti ospedalieri, ecc.) l'imposta è versata dai cessionari o committenti, con particolari modalità e termini.

In concreto, il nuovo sistema di liquidazione dell'IVA realizza una scissione fra il pagamento del corrispettivo e delle altre somme indicate nella fattura (diverse dall'IVA) dovute dall'ente pubblico al fornitore e il versamento dell'imposta che lo stesso ente deve effettuare all'Erario ("split payment", appunto).

Tale procedura, della quale non constano precedenti in ambito comunitario, si ispira agli studi svolti dagli Organi comunitari per apportare modifiche al sistema comune dell'IVA – come delineato nella direttiva n. 112 del 2006 – al duplice fine di migliorarne l'efficienza e contrastare l'evasione del tributo: in tale ambito la liquidazione dell'imposta attraverso il sistema della scissione dei pagamenti è stata presa in

¹³ Decreti del Ministro dell'economia e delle finanze del 23 gennaio 2015 e del 20 febbraio 2015.

¹⁴ Circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E del 9 febbraio 2015, n. 6/E del 19 febbraio 2015 e n. 15/E del 13 aprile 2015 e risoluzione n. 15/E del 12 febbraio 2015.

¹⁵ D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 17-ter: "Per 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 e di quelli di previdenza, per i quali i suddetti cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto, l'imposta è in ogni caso versata dai medesimi secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze".

considerazione quale possibile misura di contrasto delle frodi all'IVA¹⁶, al pari del sistema del “reverse charge” già adottato in ambito sia comunitario che nazionale.

Sotto il profilo tecnico, è peraltro da notare che lo “split payment”, pur avendo effetti simili al sistema del “reverse charge” – in quanto, in entrambi i sistemi, l'imposta è versata dal cessionario o dal committente anziché, come normalmente avviene, dal cedente o dal prestatore – si differenzia da quest'ultimo in quanto nello “split payment” il soggetto passivo del tributo rimane comunque il soggetto cedente o prestatore: il cessionario o committente, infatti, è obbligato solamente a versare il tributo che è quantificato dal cedente o prestatore nella fattura.

Inoltre, mentre nel caso del “reverse charge” il cessionario o committente deve essere un soggetto IVA – essendo tenuto a quantificare, liquidare e versare il tributo – nel caso dello “split payment” il cessionario o committente può anche non essere un soggetto passivo: come si vedrà in seguito, infatti, tenuto a versare l'IVA in applicazione dello “split payment” può anche essere un ente pubblico che acquista beni o servizi nell'esercizio di un'attività istituzionale e non commerciale¹⁷.

Peraltro, il sistema dello “split payment” e quello del “reverse charge” sono fra loro alternativi. Ed invero, la disciplina dello “split payment” stabilisce espressamente che tali sistema non è applicabile alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli enti pubblici nei casi in cui gli stessi, in qualità di soggetti IVA, devono applicare il sistema del “reverse charge” (come accade, ad esempio, nel caso di acquisti intracomunitari di beni o di acquisizione di servizi di pulizia di edifici). In sostanza, quindi – come diremo più approfonditamente in seguito – se l'operazione rientra in una delle fattispecie per le quali si rende applicabile il sistema del “reverse charge”, quello dello “split payment” non si applica.

E' anche da rilevare che le operazioni interessate dall'applicazione dello “split payment” coincidono, in buona sostanza, con quelle poste in essere nei confronti degli enti pubblici indicati nell'art. 6, comma 5, del d.p.r. n. 633 del 1972¹⁸; per tali operazioni

¹⁶ Vedi, al riguardo, il “Libro Verde sul futuro dell'IVA”, di cui alla comunicazione della Commissione Europea COM(2010) 695 def., del 1° dicembre 2010, par.5.4.1. Con la successiva comunicazione del 6 dicembre 2011 (COM (2011) 851), dando atto degli esiti della consultazione pubblica avviata sul “Libro Verde IVA”, la Commissione aveva però evidenziato come reazioni fortemente negative in ordine allo “split payment” erano state assunte dal parte degli operatori interessate.

¹⁷ Come si dirà sono, ad esempio, soggetti allo “split payment” anche gli acquisti di beni o servizi effettuati dagli enti territoriali nell'ambito della loro attività istituzionale.

¹⁸ D.p.r. n. 633 del 1972, art. 6, comma 5: “L'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi diviene esigibile nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate secondo le disposizioni dei commi precedenti e l'imposta è versata con le modalità e nei termini stabiliti nel titolo secondo. Tuttavia per le cessioni . . . fatte allo Stato, agli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, agli enti pubblici territoriali e ai consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'articolo 25 della legge 8 giugno 1990, n. 142, alle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, agli istituti universitari, alle

la legge IVA prevede che l'esigibilità dell'imposta si realizza per i fornitori degli enti in parola al momento del pagamento del corrispettivo da parte di questi ultimi, restando comunque salva la facoltà per i fornitori di non differire l'esigibilità del tributo.

A differenza di quanto stabilito dal predetto art. 6, però, la normativa in materia di “split payment” stabilisce che l'esigibilità dell'imposta non si verifica più in capo ai fornitori, ma in capo agli enti pubblici e che detti enti possono versare l'IVA non necessariamente nello stesso momento del pagamento del corrispettivo ai loro fornitori, ma – come si evidenzierà in seguito – anche in epoca anteriore, e cioè al momento del ricevimento della fattura di acquisto.

E' ancora da tener presente, infine, che il sistema dello “split payment” ha rilevanti interconnessioni – come già si è fatto cenno e si illustrerà in seguito – con la fatturazione elettronica delle operazioni poste in essere nei confronti degli enti pubblici e, più in generale, a decorrere dal 31 marzo 2015, di tutti i soggetti appartenenti alla Pubblica Amministrazione.

Al riguardo occorre ricordare che la legge Finanziaria per il 2008 ha introdotto l'obbligo, per i soggetti IVA fornitori di beni e servizi alla Pubblica Amministrazione e agli enti pubblici in genere, di emettere le fatture nei confronti di tali clienti esclusivamente in formato elettronico¹⁹, pena il mancato incasso delle somme fatturate²⁰. Gli enti destinatari delle fatture elettroniche sono quelli indicati nel Conto Economico Consolidato della P.A., documento formato ogni anno dall'ISTAT e pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale²¹: fra essi sono compresi – come si dirà – anche gli enti pubblici nei confronti dei quali l'IVA deve essere liquidata con il sistema dello “split payment”.

unità sanitarie locali, agli enti ospedalieri, agli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, agli enti pubblici di assistenza e beneficenza e a quelli di previdenza, l'imposta diviene esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi, salva la facoltà di applicare le disposizioni del primo periodo. Per le cessioni di beni di cui all'articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettera b), l'imposta diviene esigibile nel mese successivo a quello della loro effettuazione”.

¹⁹ Legge 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 209: “Al fine di semplificare il procedimento di fatturazione e registrazione delle operazioni imponibili, a decorrere dalla data di entrata in vigore del regolamento di cui al comma 213, l'emissione, la trasmissione, la conservazione e l'archiviazione delle fatture emesse nei rapporti con le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, nonché con le amministrazioni autonome, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili, deve essere effettuata esclusivamente in forma elettronica, con l'osservanza del decreto legislativo 20 febbraio 2004, n. 52, e del codice dell'amministrazione digitale, di cui al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82”.

²⁰ Legge 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 210: “A decorrere dal termine di tre mesi dalla data di entrata in vigore del regolamento di cui al comma 213, le amministrazioni e gli enti di cui al comma 209 non possono accettare le fatture emesse o trasmesse in forma cartacea né possono procedere ad alcun pagamento, nemmeno parziale, sino all'invio in forma elettronica”.

²¹ L'ultimo elenco delle Amministrazioni Pubbliche è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, Serie Generale, n. 227 del 30 settembre 2015.

2. Decorrenza dell'efficacia dello “split payment”

Il comma 632 dell'art. 1 della legge di Stabilità 2015 ha previsto che il sistema dello “split payment” si applichi alle operazioni per le quali l'IVA *“è esigibile a partire dal 1° gennaio 2015”*. Come già sopra rilevato, il legislatore nazionale ha reso efficace la disposizione ancor prima di ottenere l'autorizzazione all'adozione della misura di deroga da parte del Consiglio dell'Unione europea, autorizzazione rilasciata, seppure con effetto retroattivo, il 14 luglio 2015.

Facendo la norma riferimento alla *“esigibilità dell'imposta”* e non al momento di effettuazione dell'operazione, era sorto il dubbio se la stessa fosse applicabile anche alle operazioni effettuate anteriormente alla data del 1° gennaio 2015, ma la cui esigibilità si fosse manifestata successivamente a tale data per effetto del richiamato meccanismo dell'esigibilità differita dell'imposta previsto dal comma 5 dell'art. 6 del d.p.r. n. 633 del 1972 per le operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici. In sostanza si dubitava se anche per le fatture emesse nel 2014, con corrispettivo incassato nel 2015, si dovesse applicare il sistema dello “split payment”.

Poiché ciò avrebbe comportato serie difficoltà nella gestione contabile delle fatture emesse nel 2014, l'articolo 9 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 23 gennaio 2015 ha opportunamente stabilito che il sistema dello “split payment” si applica *“alle operazioni per le quali è stata emessa fattura a partire dal 1° gennaio 2015”*.

Ne deriva che l'applicazione e la liquidazione dell'IVA devono continuare ad essere operate nei modi ordinari per tutte le fatture emesse entro il 31 dicembre 2014, anche se pagate dagli enti pubblici nel 2015.

3. Presupposto oggettivo

3.1 Operazioni soggette allo “split payment”

Come detto, il nuovo art. 17-ter del d.p.r. n. 633 del 1972²² ha stabilito, con riguardo alle operazioni imponibili ad IVA effettuate nei confronti degli enti pubblici indicati nello stesso articolo, la scissione del pagamento dell'IVA da quello delle somme, diverse dall'IVA, dovute al soggetto che ha emesso la fattura; in tal modo, gli enti pubblici

²² Vedi nota 15.

diventano responsabili del versamento del tributo, con l'applicazione di una sanzione²³ a loro carico in caso di inadempimento.

Il nuovo sistema di liquidazione dell'IVA riguarda, in via generale, salvo le eccezioni che appresso si illustreranno, tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, di cui agli articoli 2 e 3 del d.p.r. n. 633 del 1972, soggette ad IVA, effettuate nel territorio dello Stato nei confronti di determinate categorie di enti pubblici.

Il sistema si applica a prescindere dalla destinazione data dagli enti pubblici agli acquisti dei beni e dei servizi: gli acquisti possono quindi essere effettuati nell'esercizio di un'attività commerciale – per la quale gli enti sono soggetti passivi d'imposta – ovvero al di fuori di tale attività, ossia in veste istituzionale. Peraltro – lo si vedrà meglio in seguito – la destinazione del bene o del servizio acquistato all'attività commerciale o a quella istituzionale dell'ente assume rilievo agli effetti delle modalità di registrazione delle operazioni e del versamento del tributo.

Sono inoltre soggette allo “split payment” altresì le forniture di beni e servizi che vengono effettuate nei confronti degli enti pubblici da altri enti pubblici nell'esercizio di una propria attività commerciale rientrante nell'ambito di applicazione dell'IVA.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate²⁴, rientrano inoltre nello “split payment” anche le operazioni per le quali trovano applicazione le speciali modalità di registrazione e di fatturazione previste dall'art. 73 del d.p.r. n. 633 del 1972: trattasi di particolari operazioni (come, ad esempio, quelle effettuate tramite sedi secondarie, filiali e succursali, ecc. o quelle relative alla somministrazione di acqua, energia elettrica e gas) per le quali, pur essendo previste particolari semplificazioni contabili-amministrative, resta comunque fermo l'obbligo di emissione della fattura.

3.2 Operazioni non soggette allo “split payment”

Alcune categorie di operazioni, invece, pur avendo anch'esse ad oggetto forniture di beni e servizi nei confronti di enti pubblici, non risultano soggette allo “split payment”.

Sono da ritenere escluse dallo “split payment”, in primo luogo, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi non imponibili, esenti o fuori campo IVA: presupposto per l'applicabilità del sistema in parola, infatti, è l'assoggettamento all'imposta dell'operazione e la conseguente indicazione della stessa nella fattura emessa dal fornitore dell'ente pubblico.

²³ In base al comma 633 dell'art. 1 della legge n. 190 del 2014, per l'omesso o ritardato versamento dell'IVA l'ente pubblico è soggetto alla sanzione di cui all'art. 13 del decreto legislativo n. 471 del 1991 (attualmente, dal cento al duecento per cento dell'imposta non versata o versata in ritardo).

²⁴ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, par. 2.

Altre esclusioni, alcune delle quali previste dallo stesso art. 17-ter, sono, invece, motivate dalla circostanza che le operazioni alle quali in via di principio dovrebbe applicarsi il particolare sistema in questione sono disciplinate da regimi speciali o da normative particolari, per lo più introdotti per agevolare gli adempimenti contabili e dichiarativi dei soggetti IVA: in tali casi, quindi, l'applicazione della scissione dei pagamenti comporterebbe a carico di tali soggetti un ingiustificato aggravio economico o, comunque, maggiori oneri contabili.

Conseguentemente, rimangono escluse dallo "split payment" le operazioni che sono soggette a regimi speciali in forza dei quali l'IVA dovuta all'Erario, pur essendo addebitata dal fornitore dei beni o dei servizi, viene determinata con sistemi forfettari di detrazione²⁵.

E' tale il caso, ad esempio, delle operazioni rientranti:

- nei regimi speciali previsti per i produttori agricoli e per le attività connesse disciplinati dagli articoli 34 e 34-bis del d.p.r. n. 633 del 1972;
- nel regime agevolato riservato alle associazioni e società sportive dilettantistiche, disciplinato dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398;
- nel regime agevolato riservato alle associazioni senza scopo di lucro e ad altre associazioni ad esse assimilate, regolato dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398;
- nelle attività di intrattenimento di cui alla tariffa allegata al d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 640, cui si applicano, agli effetti dell'IVA, le disposizioni dell'articolo 74, sesto comma, del d.p.r. n. 633 del 1972;
- nel regime applicabile agli spettacoli viaggianti, nonché alle altre attività di cui alla tabella C allegata al d.p.r. n. 633 del 1972.

L'Agenzia delle Entrate²⁶ ha, poi, confermato l'esclusione dallo "split payment" di quelle operazioni alle quali tale sistema non può essere concretamente applicato in quanto per esse, in base alla legge, l'IVA non è distintamente evidenziata in fattura ed è assolta con regole particolari.

Ciò accade, ad esempio, nel caso delle operazioni soggette al regime speciale del margine²⁷, disciplinato dal decreto-legge n. 41 del 1995, applicabile alle cessioni di beni mobili usati, di beni di antiquariato, di oggetti d'arte o da collezione, nonché alle

²⁵ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, par. 2.

²⁶ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E del 2015, par. 8.5.

²⁷ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, par. 2.

cessioni effettuate dagli esercenti agenzie di vendite all'asta: i contribuenti che lo applicano devono, invero, indicare nell'eventuale fattura il corrispettivo comprensivo dell'imposta.

Del pari, sono escluse dallo "split payment" le operazioni effettuate dalle agenzie di viaggi e turismo, soggette al regime speciale previsto dall'art. 74-ter del d.p.r. n. 633 del 1972, in relazione alle quali l'IVA non può essere indicata in fattura separatamente dal corrispettivo²⁸.

Lo "split payment", inoltre, non si applica neanche alle operazioni soggette ai c.d. regimi monofase disciplinati dall'art. 74 del d.p.r. n. 633 del 1972²⁹, che si sostanziano in particolari procedure di liquidazione dell'IVA.

Rientrano in tali regimi le cessioni di sali e tabacchi; le cessioni di libri, giornali quotidiani e periodici³⁰, nonché di cataloghi, le cessioni di schede telefoniche, ricariche telefoniche e servizi analoghi; le cessioni di biglietti di trasporto pubblico urbano e sosta veicolare. Per tutti questi prodotti e servizi, invero, la normativa prevede che nelle fatture eventualmente emesse non deve esserci l'indicazione separata dell'IVA, che viene liquidata secondo le regole particolari fissate dall'art. 74 per ciascuna delle citate categorie di beni e servizi.

Ulteriori ipotesi di esclusione dall'ambito applicativo dell'art. 17-ter del d.p.r. n. 633 del 1972 sono state, poi, individuate dall'Agenzia delle Entrate³¹ per tutte quelle operazioni in relazione alle quali non deve essere emessa la fattura ai sensi dell'art. 21 del d.p.r. n. 633 del 1972, bensì diverse tipologie di certificazioni fiscali delle operazioni.

Ed invero, l'Agenzia ha precisato che *"devono . . . ritenersi escluse dal predetto meccanismo le operazioni (ad esempio, le piccole spese dell'ente pubblico) certificate dal fornitore mediante il rilascio della ricevuta fiscale, di cui all'art. 8 della legge 10 maggio 1976, n. 249, o dello scontrino fiscale, di cui alla legge 26 gennaio 1983, n. 18, e successive modificazioni, . . . ovvero non fiscale per i soggetti che si avvalgono della trasmissione telematica dei corrispettivi, ai sensi dell'art. 1, commi 429 e seguenti della*

²⁸ E' da rilevare che qualora le agenzie di viaggi e turismo optino, ai sensi del comma 8-bis dell'art. 74-ter del d.p.r. n. 633 del 1972, per l'applicazione dell'IVA con il regime ordinario alle prestazioni di organizzazione di convegni, congressi e simili, nel caso di acquisto di tali prestazioni da parte degli enti pubblici in parola si renderà applicabile il sistema dello "split payment".

²⁹ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, par. 2.

³⁰ Al riguardo è da rilevare che, come ha chiarito l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 23 del 24 luglio 2014, per la commercializzazione dei prodotti editoriali elettronici - come, ad esempio, gli abbonamenti a giornali e riviste *on line* - l'IVA è dovuta con le modalità ordinarie e con l'aliquota ordinaria; ne deriva che gli acquisti di tali prodotti da parte degli enti pubblici in questione sono soggetti al sistema dello "split payment".

³¹ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E del 2015, premessa.

legge 30 dicembre 2004, n. 311, ovvero altre modalità semplificate di certificazione specificatamente previste”.

Peraltro, l'Agenzia ha opportunamente riconosciuto che la non applicazione dello “split payment” permane *“anche quando, successivamente alla certificazione con le modalità semplificate di cui sopra, sia emessa comunque una fattura funzionale alla sola documentazione del costo e dell'IVA assolta dal cliente in relazione al bene o servizio acquistato”*³².

E' da evidenziare, tuttavia, che, secondo l'Agenzia, in presenza di operazioni per le quali l'art. 22 del d.p.r. n. 633 del 1972 non prevede l'obbligo di emettere fattura, ma tale documento sia emesso, su richiesta dell'ente pubblico acquirente del bene o del servizio, in luogo dello scontrino o della ricevuta fiscale, l'IVA si applica con il sistema dello “split payment”³³.

La stessa Agenzia ha anche ritenuto³⁴ escluse le operazioni certificate mediante la fattura semplificata di cui all'art. 21-bis del d.p.r. n. 633. In base a tale norma, invero, nelle fatture di ammontare complessivo non superiore a 100 euro il corrispettivo deve essere indicato cumulativamente con l'ammontare della relativa imposta.

L'Agenzia, nella circolare n. 15/E del 2015, ha esaminato, inoltre, una particolare fattispecie in cui lo “split payment” non si rende applicabile: è il caso in cui il fornitore di un ente pubblico ha nella propria disponibilità somme che dovrebbe riversare all'ente al netto, però, del corrispettivo dovuto dall'ente stesso per i beni o i servizi acquistati. Al riguardo l'Agenzia ha riconosciuto³⁵ che, se *“una disciplina speciale, contenuta in una norma primaria o secondaria”* lo consente³⁶, il fornitore può riversare all'ente le somme in suo possesso al netto del corrispettivo spettante: in tal caso, avendo già il fornitore nella sua disponibilità il corrispettivo e l'IVA dovuti dall'ente, viene a mancare il presupposto per l'applicabilità dello “split payment”.

Due specifiche categorie di operazioni cui il nuovo sistema di pagamento dell'IVA non è applicabile sono, poi, espressamente indicate dall'art. 17-ter del d.p.r. n. 633 del 1972.

Il secondo comma di tale articolo stabilisce, infatti, che *“le disposizioni di cui al comma 1 non si applicano ai compensi per le prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla*

³² Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, par. 2.

³³ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, par. 2.

³⁴ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, par. 2.

³⁵ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, par. 2.

³⁶ Nel caso esaminato dall'Agenzia si trattava dei servizi di riscossione delle entrate e altri proventi acquisiti dagli enti pubblici da soggetti IVA.

fonte a titolo di imposta sul reddito". Sebbene la norma sembri letteralmente escludere dal particolare sistema di pagamento dell'IVA solo i compensi soggetti a ritenuta a titolo definitivo, l'Agenzia delle Entrate, preso atto della non univoca formulazione della disposizione, ha chiarito³⁷ che devono comunque intendersi esclusi dallo "split payment" i compensi assoggettati dagli enti pubblici a ritenuta a titolo di acconto: di conseguenza sono escluse dallo "split payment" anche le prestazioni di servizi rese agli enti pubblici dai professionisti³⁸.

La stessa Agenzia ha peraltro precisato³⁹ che l'esclusione dallo "split payment" non riguarda le fattispecie in cui la ritenuta non è operata dall'ente pubblico acquirente o committente, ma da un soggetto terzo, come accade, ad esempio, nel caso della ritenuta operata dalla banca sui compensi per i servizi finalizzati al risparmio energetico prestati ad un ente pubblico; tali servizi, quindi, rientrano nell'ambito applicativo dello "split payment".

Il primo comma dell'art. 17-ter esclude, altresì, dallo "split payment" – come sopra detto⁴⁰ – gli acquisti di beni e di servizi per i quali gli enti pubblici acquirenti sono debitori dell'imposta in base alle norme che disciplinano il sistema del "reverse charge". Tale esonero riguarda, naturalmente, gli acquisti dei beni e dei servizi per i quali l'IVA è dovuta dagli enti pubblici in qualità di soggetti passivi d'imposta, in quanto svolgenti attività commerciali⁴¹.

L'esonero riguarda tutte le operazioni effettuate dagli enti pubblici come soggetti passivi d'imposta cui si applica il "reverse charge" e, quindi, sia le operazioni intracomunitarie, sia le operazioni "interne" soggette all'inversione contabile con finalità antievasiva.

Non si applica, quindi, lo "split payment", fra gli altri, agli acquisti, effettuati dagli enti pubblici soggetti IVA:

³⁷ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E del 2015, par. 8.7.

³⁸ **Non si applica, quindi, il sistema dello "split payment" alla consulenza legale resa da un avvocato ad un Comune.** Il motivo dell'esclusione delle prestazioni professionali dal particolare sistema di pagamento dell'IVA in esame va individuato, probabilmente, nell'intento del legislatore di non creare in capo ai professionisti posizioni creditorie agli effetti dell'IVA che andrebbero a gravare la già non facile situazione economico-finanziaria degli stessi in veste di fornitori di servizi agli enti pubblici, stante il notevole ritardo con cui notoriamente tali soggetti provvedono al pagamento dei beni e servizi acquistati.

³⁹ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E del 2015, par. 2.

⁴⁰ V. il paragrafo 1.

⁴¹ In concreto, quindi, sussistendo i presupposti per l'applicabilità dell'inversione contabile l'imposta sarà assolta dall'ente pubblico acquirente del bene o del servizio mediante integrazione della fattura del fornitore – oppure mediante emissione di un'autofattura (come nel caso, ad esempio, di acquisti da non residenti) – e successiva annotazione del documento nei registri IVA, anche al fine della detrazione dell'imposta.

- dei servizi indicati nel vigente art. 17, sesto comma, del d.p.r. n. 633 del 1972, come, ad esempio, i servizi di pulizia di edifici, l'installazione di impianti all'interno di edifici, i servizi resi nel settore edile da soggetti subappaltatori, ecc.;
- di beni da soggetti comunitari oltre la soglia annua di 10.000 euro: per tali acquisti gli enti, pur non svolgendo attività commerciale, devono acquisire la partita IVA, integrare le fatture estere ricevute con l'indicazione dell'aliquota e dell'imposta, registrare le stesse a norma dell'articolo 47 del decreto-legge n. 331 del 1993 e versare l'imposta con la particolare procedura di cui all'art. 49 dello stesso decreto-legge;
- di beni e di servizi da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 17, secondo comma, del d.p.r. n. 633 del 1972;
- dei rottami e degli scarti indicati nell'articolo 74, settimo comma, del d.p.r. n. 633 del 1972.

Poiché il sistema dello “split payment” e quello del “reverse charge” sono fra loro alternativi, particolari difficoltà applicative possono sorgere in relazione alle fattispecie in cui l'ente pubblico acquista beni o servizi rientranti, in via di principio, fra quelli soggetti al “reverse charge”, ma destinati in parte alla sua attività commerciale e, in parte, alla sua attività istituzionale: si pensi al caso dell'acquisto da parte di un Comune di un servizio di pulizia di un edificio comunale in parte utilizzato per lo svolgimento di un'attività commerciale (ad esempio, l'esercizio di una farmacia) – e, quindi, per tale parte del servizio, soggetto ad IVA con il sistema del “reverse charge” – ed in parte per lo svolgimento dell'attività istituzionale del Comune – in relazione alla quale l'IVA sarà applicata con il sistema dello “split payment” –.

Sulla questione l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti sia con la circolare n. 14/E del 2015, che ha delineato l'ambito applicativo del sistema del “reverse charge”, sia con la successiva circolare n. 15/E del 2015, che ha illustrato il sistema dello “split payment”.

Nella prima circolare l'Agenzia aveva sostenuto che, in presenza di un utilizzo “promiscuo” da parte dell'ente pubblico dei beni o dei servizi acquistati, i fornitori, per individuare la modalità di applicazione del tributo, dovevano “*far riferimento a criteri oggettivi. In particolare, per distinguere la quota di servizi da imputare alla gestione commerciale dell'ente, assoggettabile al meccanismo dell'inversione contabile, da quella imputabile all'attività istituzionale, occorrerà far riferimento, ad esempio, agli accordi contrattuali tra le parti, all'entità del corrispettivo pattuito, al carattere*

*dimensionale degli edifici interessati, ecc.*⁴². Tale orientamento addossava, di fatto, ai fornitori degli enti pubblici l'onere di individuare i “criteri oggettivi” da seguire per distinguere la parte di corrispettivo relativa ai servizi resi soggetti ad IVA con il sistema del “reverse charge” da quella relativa ai servizi soggetti all'applicazione dell'imposta con il sistema dello “split payment”.

Successivamente, tuttavia, in un'ottica di semplificazione, nella circolare n. 15/E l'Agenzia ha riconosciuto che, in presenza di acquisti di beni e servizi destinati dall'ente pubblico *“in parte alla sfera commerciale e in parte alla sfera istituzionale non commerciale”*, l'ente *“dovrà comunicare al fornitore la quota parte del bene o servizio acquistato da destinare alla sfera commerciale, determinata con criteri oggettivi, in relazione alla quale è applicabile il meccanismo del “reverse charge”. Alla quota parte del bene o servizio acquistato da destinare alla sfera istituzionale non commerciale tornerà applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti”*⁴³.

Sembra, quindi, logico ritenere che la non corretta fatturazione delle operazioni in parola, imputabile alla mancata o erronea comunicazione da parte dell'ente pubblico della destinazione dell'acquisto effettuato, non possa comportare sanzioni a carico del fornitore, purchè l'IVA sia stata assolta, anche se irregolarmente⁴⁴. Sarebbe auspicabile un'espressa conferma da parte dell'Agenzia delle Entrate.

4. Presupposto soggettivo

4.1 Enti nei confronti dei quali si applica lo “split payment”

Come rilevato nel precedente paragrafo, lo “split payment” riguarda – in via generale e salvo alcune eccezioni – tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi soggette ad IVA effettuate dai soggetti passivi d'imposta stabiliti nel territorio dello Stato nei confronti di specifici enti pubblici. Nell'ambito applicativo del nuovo sistema dovrebbero, quindi, rientrare anche le cessioni e le prestazioni effettuate da soggetti esteri operanti in Italia per il tramite di una stabile organizzazione.

⁴² Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14/E del 27 marzo 2015.

⁴³ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, par. 2.

⁴⁴ In proposito è da considerare che la non applicazione delle sanzioni è prevista dalla circolare n. 15/E del 2015 in una ipotesi assimilabile a quella in parola e cioè relativamente al caso in cui il fornitore non abbia applicato o abbia applicato erroneamente lo “split payment” attenendosi alle indicazioni fornite dall'ente pubblico in merito alla sussistenza o meno del presupposto soggettivo per l'applicazione del sistema in esame.

Sotto il profilo soggettivo, è da notare che l'articolo 17-ter indica espressamente gli enti pubblici tenuti a versare l'IVA in applicazione del sistema dello “split payment”: come si dirà, peraltro, tale indicazione non è stata ritenuta tassativa dall'Agenzia delle Entrate.

Gli enti pubblici elencati nell'art. 17-ter sono:

- lo Stato;
- gli organi dello Stato, ancorché dotati di personalità giuridica⁴⁵;
- gli enti pubblici territoriali (Regioni, Province, Comuni e Città metropolitane) e i consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'art. 31 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni;
- le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura;
- gli istituti universitari;
- le aziende sanitarie locali;
- gli enti ospedalieri;
- gli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico;
- gli enti pubblici di assistenza e beneficenza e quelli di previdenza.

Come già rilevato⁴⁶, l'art. 17-ter del d.p.r. n. 633 del 1972 ha un contenuto sostanzialmente analogo a quello dell'art. 6, quinto comma, secondo periodo, dello stesso decreto. Al riguardo l'Agenzia delle Entrate⁴⁷ ha però evidenziato che, mentre il citato art. 6 deve interpretarsi restrittivamente – essendo una norma speciale di natura sostanzialmente agevolativa (consentendo ai fornitori degli enti pubblici di non anticipare il versamento dell'IVA esposta in fattura prima dell'incasso delle somme nella stessa indicate) – per l'art.17-ter deve essere adottata un'interpretazione estensiva in considerazione della sua specifica finalità di contrastare i fenomeni di evasione dell'IVA nell'ambito delle operazioni in cui sono coinvolti enti pubblici. L'Agenzia ha, quindi, ritenuto opportuno fornire una serie di precisazioni in merito all'individuazione dei soggetti nei confronti dei quali l'IVA si applica con il sistema dello “split payment”.

⁴⁵ Dovrebbero essere compresi fra tali soggetti, ad esempio, i Ministeri, la Corte Costituzionale, il Consiglio di Stato, la Corte dei Conti, il Consiglio Nazionale per le Ricerche (CNR), il Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro (CNEL), l'Avvocatura dello Stato.

⁴⁶ V. il paragrafo 1.

⁴⁷ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E del 2015, par. 1.

In particolare, con riguardo agli organi dello Stato dotati di personalità giuridica, l'Agenzia ha ricompreso fra essi anche le istituzioni scolastiche e le istituzioni per l'alta formazione artistica, musicale e coreutica (AFAM)⁴⁸.

L'Agenzia ha poi chiarito che fra gli enti pubblici territoriali rientrano anche gli altri enti che l'art. 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (Testo unico degli enti locali) comprende fra gli enti locali e cioè le Comunità montane, le Comunità isolate e le Unioni di Comuni⁴⁹: si tratta, invero, di enti pubblici costituiti per l'esercizio associato di una pluralità di funzioni o di servizi comunali.

Ai fini dell'applicazione dello “split payment” l'Agenzia ha inoltre assimilato alle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura le Unioni regionali di tali enti pubblici, che hanno la finalità di esercitare congiuntamente funzioni e compiti per il perseguimento degli obiettivi comuni del sistema camerale nell'ambito del territorio regionale di riferimento: al riguardo, l'Agenzia⁵⁰ ha evidenziato che l'adesione delle Camere di commercio provinciali alle Unioni regionali è obbligatoria a seguito della riforma dell'ordinamento delle Camere di commercio operata dal decreto legislativo 15 febbraio 2010, n. 23.

In merito, poi, al richiamo operato dall'art. 17-ter alle aziende sanitarie locali e agli enti ospedalieri, l'Agenzia, considerato che *“in alcune Regioni sono stati costituiti appositamente degli enti pubblici che sono subentrati ai soggetti del servizio sanitario nazionale nell'esercizio di una pluralità di funzioni amministrative e tecniche”*, ha ritenuto *“che anche tali enti debbano essere ricondotti nell'ambito applicativo della norma in commento”*⁵¹.

Agli effetti dell'individuazione degli Enti pubblici di assistenza e beneficenza richiamati dall'art. 17-ter in esame, ad avviso dell'Agenzia sono tali le Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza (IPAB) e le Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona (ASP), enti pubblici non economici con scopi di utilità sociale.

⁴⁸ Evidenzia la circolare n. 1/E del 2015 che *“tali soggetti, ancorché dotati di personalità giuridica, devono considerarsi a tutti gli effetti amministrazioni statali, in quanto del tutto compenetrati nella organizzazione dello Stato in ragione di specifici elementi distintivi (cfr. circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato n. 16 del 20 marzo 2003 – e parere dell'Avvocatura dello Stato n. 14720 del 5 febbraio 2001)”*.

⁴⁹ A tal proposito la circolare n. 1/E del 2015, sottolinea che *“una esclusione di tali enti dall'applicazione del meccanismo della scissione contabile non permetterebbe di raggiungere pienamente l'obiettivo del legislatore, limitando, di fatto, l'attuazione della finalità antievasione della norma in commento”*.

⁵⁰ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E del 2015, par.1.

⁵¹ La circolare n. 1/E del 2015 specifica che tali *“enti pubblici si sostituiscono integralmente alle aziende sanitarie locali e agli enti ospedalieri nell'approvvigionamento di beni e servizi destinati all'attività di questi, svolgendo tale funzione esclusivamente per loro conto . . . Una loro esclusione renderebbe sostanzialmente inapplicabile, in tali casi, la norma stessa al settore in argomento”*.

Sempre secondo l'Agenzia fra gli Enti pubblici di previdenza rientrano l'INPS ed i Fondi pubblici di previdenza; questi ultimi, come è noto, fanno parte del c.d. “secondo pilastro” del sistema pensionistico, il cui scopo è quello di integrare la previdenza pubblica di base obbligatoria, c.d. “primo pilastro”, affidata all'INPS.

In termini più generali, l'Agenzia ha chiarito che devono ritenersi in ogni caso obbligati ad applicare lo “split payment” anche *“i soggetti pubblici che, in quanto qualificabili come immediata e diretta espressione”* degli enti elencati nell'art. 17-ter, *“sono sostanzialmente immedesimabili nei predetti enti”*⁵². Tale è il caso, ad esempio:

- dei Commissari delegati per la ricostruzione a seguito di eventi calamitosi che gestiscono fondi di apposite contabilità speciali; tali enti sono qualificabili come organi dello Stato;
- dei Consorzi di bacino imbrifero montani che sono dei consorzi obbligatori fra enti locali;
- dei Consorzi interuniversitari, costituiti, ai sensi dell'art. 91 del d.p.r. n. 382 del 1980, per il perseguimento di finalità istituzionali comuni alle università consorziate.

4.2 Enti nei confronti dei quali non si applica lo “split payment”

Come detto, presupposto necessario perché il versamento dell'IVA relativa alla fornitura di un bene o di un servizio debba essere eseguito con il particolare sistema dello “split payment” è che l'acquirente sia un ente pubblico. In considerazione di ciò l'Agenzia delle Entrate ha individuato⁵³ alcuni enti che non avendo natura “pubblica” non sono soggetti al nuovo sistema di liquidazione dell'IVA⁵⁴.

Con riferimento agli enti elencati nell'art. 17-ter del d.p.r. n. 633 l'Agenzia ha quindi escluso dagli enti ospedalieri rientranti fra gli enti pubblici gli *“enti ecclesiastici che esercitano assistenza ospedaliera, i quali, ancorché dotati di personalità giuridica, operano in regime di diritto privato”*⁵⁵ e, dagli enti di previdenza, *“gli enti previdenziali privati o privatizzati”*⁵⁶.

⁵² Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, par. 1.

⁵³ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E del 2015, par. 1.2.

⁵⁴ Per alcuni di tali enti, l'Amministrazione finanziaria aveva già disconosciuto l'applicabilità della disposizione sull'esigibilità differita dell'IVA di cui all'art. 6 del d.p.r. n. 633 del 1972.

⁵⁵ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E del 2015, par. 1.2. Tali enti erano già stati esclusi dall'esigibilità differita dell'IVA, di cui all'art. 6 del d.p.r. n. 633 del 1972, con la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 28 maggio 2002, n. 159/E.

⁵⁶ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E del 2015, par. 1.2.

Secondo l'Agenzia⁵⁷, la disciplina dello “split payment” non trova applicazione neppure con riguardo alle forniture di beni e servizi effettuate in favore delle aziende speciali, ivi incluse quelle delle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e della generalità degli enti pubblici economici, operando tali soggetti con un'organizzazione imprenditoriale di tipo privatistico.

Sempre ad avviso dell'Agenzia⁵⁸, inoltre, la disciplina dello “split payment” non si applica ad una serie di enti pubblici non economici i quali, avendo una spiccata autonomia rispetto all'Amministrazione statale per quanto riguarda la struttura e le finalità, non rientrano tra i soggetti cui fa riferimento l'art. 17-ter del d.p.r. n. 633. Tali enti sono:

- gli Ordini professionali;
- gli Enti ed istituti di ricerca;
- le Agenzie fiscali⁵⁹;
- 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).

Del pari, sempre per la loro autonomia rispetto alla struttura statale, l'Agenzia⁶⁰ ha chiarito che sono esclusi dallo “split payment” la Banca d'Italia⁶¹ e il Comitato Olimpico Nazionale Italiano (CONI)⁶².

⁵⁷ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E del 2015, par. 1.2.

⁵⁸ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E del 2015, par. 1.2.

⁵⁹ L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha confermato, con la nota n. 17619 dell'11 febbraio 2015, la non applicabilità del sistema dello “split payment” nei suoi confronti.

⁶⁰ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, par. 1.1.

⁶¹ Per l'esclusione della Banca d'Italia dall'esigibilità differita dell'IVA di cui all'art. 6 del d.p.r. n. 633 del 1972 v. la risoluzione ministeriale 31 maggio 1982 n. 350678.

⁶² Per l'esclusione del CONI dall'esigibilità differita dell'IVA di cui all'art. 6 del d.p.r. n. 633 del 1972 v. la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 30 luglio 2004, n. 99/E.

La minuziosa elencazione, compiuta dall'Agenzia delle Entrate, degli enti che rientrano o meno nell'ambito applicativo dell'art. 17-ter del d.p.r. n. 633 comprova la difficoltà di individuare, in concreto, i soggetti nei confronti dei quali i fornitori di beni e servizi devono adottare il sistema dello “split payment”.

Proprio “per dare maggiori elementi di certezza agli operatori, sia ai fornitori che agli stessi enti pubblici acquirenti”⁶³, l'Agenzia delle Entrate ha indicato due strumenti per l'individuazione degli enti pubblici soggetti allo “split payment”: la consultazione dell'Indice delle Pubbliche Amministrazioni e la presentazione di un'istanza di interpello alla stessa Agenzia.

Ed invero, il fornitore di un ente può accertare nell'Indice delle pubbliche Amministrazioni⁶⁴ (IPA) la categoria di appartenenza dell'ente⁶⁵ e, quindi, se, in sede di fatturazione nei confronti dello stesso, deve o meno applicare lo “split payment”. L'IPA, invero, è un archivio, realizzato e gestito dall'Agenzia per l'Italia Digitale, che contiene informazioni dettagliate sugli enti pubblici e sui gestori di pubblici servizi, sulle loro strutture organizzative, sulle competenze dei singoli uffici e sui servizi offerti da tali soggetti.

E' da rilevare, peraltro, che – come si illustrerà nel paragrafo successivo – non tutti gli enti compresi nell'IPA, pur essendo enti pubblici, sono destinatari del sistema dello “split payment” e, quindi, il ricorso a tale strumento non elimina del tutto le difficoltà dei fornitori.

Nella circolare n. 1/E del 2015⁶⁶ l'Agenzia ha poi evidenziato che, nel caso in cui il fornitore di un ente non riesca per altra via ad accertare se lo stesso rientra o meno fra quelli cui si applica lo “split payment”, l'interessato può inoltrare all'Agenzia una specifica istanza di interpello ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212⁶⁷. Con la successiva circolare n. 15/E del 2015 la possibilità di presentare tale richiesta di chiarimenti è stata riconosciuta dall'Agenzia⁶⁸ anche agli enti pubblici acquirenti.

⁶³ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E del 2015, par. 1.3.

⁶⁴ L'IPA è consultabile alla pagina <http://indice.gov.it/documentale/ricerca.php>.

⁶⁵ Nella circolare n. 1/E del 2015, par. 1.3 l'Agenzia ha indicato alcune categorie di enti comprese nell'Indice delle Pubbliche amministrazioni nell'ambito delle quali si possono individuare gli enti pubblici cui l'IVA deve essere applicata con il sistema dello “split payment”.

⁶⁶ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E del 2015, par. 1.3.

⁶⁷ Legge 27 luglio 2000, n. 212, art. 11, comma 1: “Ciascun contribuente può inoltrare per iscritto all'Amministrazione finanziaria, che risponde entro centoventi giorni, circostanziate e specifiche istanze di interpello concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse . . .”.

⁶⁸ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, par. 1.2.

In sede di applicazione dell'art. 17-ter del d.p.r. n. 633, l'incertezza in merito alla natura pubblica o meno degli enti pubblici acquirenti i beni o i servizi ha creato spesso forti contrasti fra questi ed i loro fornitori, dando luogo all'allungamento dei tempi – a volte addirittura al blocco – della fatturazione, con sensibili riflessi economici negativi sulle imprese fornitrici. In considerazione di ciò l'Agenzia ha, quindi, riconosciuto che *“in caso di incertezza . . . per i fornitori è sufficiente attenersi alle indicazioni fornite dalla PA committente o cessionaria, nel presupposto che la predetta PA abbia tutti gli elementi per valutare i propri profili soggettivi in ordine alla riconducibilità della stessa nell'ambito applicativo della scissione dei pagamenti”*⁶⁹.

E' da evidenziare che se l'applicazione, o non applicazione, del sistema dello “split payment” da parte dei fornitori discende da erronee indicazioni fornite dagli enti pubblici, i fornitori stessi sono esonerati – come ha correttamente riconosciuto l'Agenzia⁷⁰ – dalla sanzione applicabile alla irregolarità commessa, purché l'IVA sia stata assolta, seppure irregolarmente. A tal fine sembrerebbe opportuno che i fornitori acquisiscano le suddette indicazioni degli enti pubblici attraverso idonea documentazione probatoria (dichiarazione scritta dell'ente, dichiarazione acquisita attraverso posta elettronica certificata, ecc.).

5. Formazione, trasmissione e conservazione delle fatture dei fornitori

Come già accennato⁷¹, le fatture che i fornitori devono emettere nei confronti degli enti pubblici con il sistema dello “split payment” devono essere formate elettronicamente ed essere inviate agli enti destinatari con una particolare procedura elettronica. Inoltre, tali fatture devono essere conservate dai fornitori e dagli enti pubblici con procedure informatiche (c.d. conservazione sostitutiva).

In sostanza, quindi, i fornitori degli enti pubblici devono gestire il proprio ciclo di fatturazione esclusivamente in modalità elettronica non solo nelle fasi di emissione e trasmissione, ma anche in quella di conservazione delle fatture.

Gli enti pubblici nei confronti di quali si deve applicare il sistema della scissione dei pagamenti rientrano infatti fra quegli enti, ben più numerosi, che, in base alla normativa

⁶⁹ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, par. 1.2.

⁷⁰ L'Agenzia ha infatti riconosciuto che *“resta salva la non applicazione della . . . sanzione nell'ipotesi in cui il fornitore . . . si sia attenuto alle indicazioni fornite dalla PA in merito alla riconducibilità della medesima nell'ambito soggettivo di applicazione della scissione dei pagamenti, sempre che l'imposta sia stata assolta, ancorché in modo irregolare”* (circolare n. 15/E del 2015, par. 13).

⁷¹ V. paragrafo 1.

introdotta dalla legge Finanziaria per il 2008⁷², devono ricevere le fatture relative ai beni ed ai servizi acquistati, solamente in formato elettronico⁷³.

Ed invero, i soggetti appartenenti alla Pubblica Amministrazione obbligati a ricevere le fatture elettroniche sono quelli indicati nel Conto Economico Consolidato della P.A.⁷⁴, documento formato ogni anno dall'ISTAT e pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale⁷⁵.

L'obbligo di accettare solo fatture elettroniche, peraltro, non è divenuto efficace per tutti gli enti appartenenti alla Pubblica Amministrazione a partire da un'unica data, ma a decorrere da due date differenti: a decorrere dal 6 giugno 2014, per i Ministeri, per le Agenzie fiscali e per gli Enti Nazionali di Previdenza e Assistenza; a decorrere dal 31 marzo 2015, per tutte le altre Amministrazioni centrali, per gli Enti locali e per tutti gli altri soggetti indicati nel Conto Economico Consolidato⁷⁶.

A differenza di quanto accade nel caso della trasmissione delle fatture cartacee, le fatture elettroniche non possono essere trasmesse dai fornitori direttamente ai soggetti appartenenti alla Pubblica Amministrazione, ma devono obbligatoriamente transitare attraverso il Sistema di Interscambio⁷⁷, gestito dall'Agenzia delle Entrate, il quale provvede all'invio delle fatture agli enti pubblici destinatari delle stesse⁷⁸.

Attraverso il Sistema di Interscambio, inoltre, l'Agenzia delle Entrate ottiene i dati – desumibili dalle fatture⁷⁹ – relativi alle transazioni che intervengono fra i soggetti IVA (imprese ed esercenti arti e professioni) e i soggetti appartenenti alla Pubblica

⁷² Legge 24 dicembre 2007, n. 244, art.1, commi da 209 a 214. La legge ha vietato ai soggetti appartenenti alla Pubblica Amministrazione sia di accettare fatture che non siano formate e trasmesse in formato elettronico, sia di effettuare il pagamento dei corrispettivi dei beni e servizi acquistati anteriormente al ricevimento di tali fatture.

⁷³ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, par. 3.

⁷⁴ Si tratta, nel complesso, di circa 20 mila soggetti. Ne fanno parte, fra gli altri, le Amministrazioni centrali, come la Presidenza del Consiglio, i Ministeri, le Agenzie fiscali, gli Enti e le istituzioni di ricerca e le Autorità indipendenti; le Amministrazioni locali, come i Comuni, le Province, le Regioni, le Camere di Commercio e le Aziende sanitarie; gli Enti nazionali di previdenza e assistenza, come l'INPS, l'INAIL e le Casse di Previdenza; numerosi altri enti e società i cui conti concorrono alla costruzione del Conto Economico Consolidato.

⁷⁵ L'ultimo elenco dei soggetti compresi nel Conto Economico Consolidato della P.A. è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, Serie Generale, n. 227 del 30 settembre 2015.

⁷⁶ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, par. 3.

⁷⁷ Il Sistema di Interscambio è stato istituito con il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 7 marzo 2008.

⁷⁸ Il Sistema di Interscambio adottato dall'Italia si ispira ad analoghe esperienze di altri Paesi europei (Danimarca, Finlandia, Austria, Svezia, Spagna, ecc.), che già da tempo (la Danimarca dal 1° febbraio 2005) hanno reso obbligatoria la fatturazione elettronica nei confronti delle Amministrazioni pubbliche.

⁷⁹ Si calcola che, a regime, transiteranno attraverso il Sistema di Interscambio oltre 60 di milioni di fatture all'anno.

Amministrazione, utili a contrastare l'evasione fiscale e, nel contempo, a monitorare la spesa pubblica⁸⁰.

Specifiche disposizioni disciplinano, poi, sia le procedure per la formazione e per la trasmissione delle fatture elettroniche emesse nei confronti della Pubblica Amministrazione, sia la procedura di conservazione di tali documenti. Le due prime procedure sono disciplinate dal decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 3 aprile 2013, n. 55⁸¹, mentre l'altra procedura è regolata dal decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 giugno 2014⁸².

Tali disposizioni devono dunque essere osservate anche dai fornitori di beni e servizi agli enti pubblici soggetti al sistema dello "split payment", attenendosi a tal fine alle specifiche regole tecniche per la formazione e la trasmissione delle fatture elettroniche riportate in alcuni siti INTERNET gestiti dall'Agenzia delle entrate e dall'Agenzia per l'Italia digitale (AGID)⁸³ che forniscono ai contribuenti anche informazioni ed assistenza nella gestione delle procedure informatiche.

Da un punto di vista operativo, in sostanza, i soggetti IVA tenuti ad applicare lo "split payment" devono predisporre le fatture in formato elettronico⁸⁴ inserendo in esse, oltre ai dati obbligatori previsti dalla legge IVA⁸⁵, alcuni dati particolari, previsti dalla richiamata normativa speciale, indispensabili ai fini di una corretta trasmissione della fattura al soggetto destinatario attraverso il Sistema di Interscambio (come, ad

⁸⁰ Un puntuale e tempestivo monitoraggio della spesa pubblica è una delle principali finalità che il legislatore ha inteso perseguire con l'istituzione del Servizio di Interscambio.

⁸¹ Il decreto ministeriale, composto da sei articoli e da cinque allegati, stabilisce: il formato della fattura elettronica (che deve essere il formato strutturato XML); le regole tecniche per la formazione e la trasmissione della fattura elettronica; le linee guida per la gestione della fattura elettronica; le misure di supporto per le Piccole e Medie Imprese fornitrici della P.A..

⁸² Il decreto ministeriale stabilisce le caratteristiche che i documenti in formato elettronico devono avere per essere rilevanti ai fini tributari, le modalità di conservazione di tali documenti, le procedure da seguire per dematerializzare i documenti analogici, le modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti informatici. La notevole mole di disposizioni che disciplinano i molteplici aspetti ed i numerosi adempimenti che i soggetti IVA interessati devono osservare per procedere correttamente all'emissione, trasmissione e conservazione delle fatture elettroniche nei confronti degli enti pubblici in genere hanno reso necessaria la diramazione da parte dell'Amministrazione finanziaria di ben tre circolari esplicative. Invero, con la circolare n. 1 del 31 marzo 2014 i Dipartimenti delle Finanze e della Funzione Pubblica hanno commentato le norme del decreto ministeriale. n. 55 del 3 aprile 2013; con la circolare n. 18/E del 24 giugno 2014 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito alcuni dubbi relativamente ai requisiti della fattura elettronica, alle modalità della sua trasmissione telematica e alla conservazione informatizzata della stessa; con la circolare n. 1 del 9 marzo 2015 il Dipartimento delle Finanze ha fornito precisazioni in merito ai criteri per l'individuazione delle Pubbliche Amministrazioni obbligate a ricevere le fatture solo in formato elettronico.

⁸³ Specifiche regole tecniche per la procedura della fatturazione elettronica sono reperibili sui siti www.mef.gov.it, www.fattura.gov.it, www.indicepa.gov.it, www.acquistinretepa.it; tali regole sono peraltro frequentemente aggiornate dall'Agenzia delle entrate e dall'Agenzia per l'Italia digitale (AGID).

⁸⁴ Il contenuto della fattura deve essere rappresentato in un file formato XML (*extensible markup language*). Alla fattura deve essere apposta la firma digitale.

⁸⁵ L'articolo 21 del d.p.r. n. 633 del 1972 stabilisce che nella fattura devono essere indicati gli elementi identificativi delle parti, la natura dei beni e dei servizi, la base imponibile, l'aliquota, ecc..

esempio, il codice IPA⁸⁶). La trasmissione delle fatture al Sistema di Interscambio⁸⁷ deve essere effettuata con le modalità elettroniche indicate nel decreto ministeriale n. 55 del 2013⁸⁸. Le fatture devono essere conservate in formato elettronico secondo le modalità e nei termini previsti dal decreto ministeriale del 17 giugno 2014⁸⁹.

Sembra utile evidenziare che, per facilitare le piccole e medie imprese nell'adempimento dell'obbligo di formare, trasmettere e conservare in formato elettronico le fatture da emettere nei confronti della P.A., la normativa in materia ha previsto apposite misure in loro favore⁹⁰.

6. Contenuto e registrazione delle fatture dei fornitori

Come già rilevato, il sistema dello "split payment" non fa venir meno per i fornitori la qualifica di debitori dell'imposta relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi oggetto delle fatture emesse nei confronti degli enti pubblici: tali soggetti, infatti, restano tenuti ad assolvere tutti gli ordinari obblighi previsti dalla legge IVA riguardo al contenuto e alla registrazione delle fatture in questione, essendo gli stessi esonerati

⁸⁶ Per poter ricevere le fatture elettroniche le Pubbliche Amministrazioni devono individuare gli uffici in possesso delle necessarie attrezzature informatiche e comunicare i dati di tali uffici al portale "Indice delle Pubbliche Amministrazioni" al fine di ottenere, per ciascuno di essi, un codice identificativo univoco: il codice IPA (decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 3 aprile 2013, n. 55, art. 3).

⁸⁷ Per consentire l'assolvimento dell'obbligo di emissione delle fatture elettroniche in applicazione del sistema dello "split payment" l'Agenzia delle Entrate ha aggiornato il *software* per la trasmissione delle fatture, rilasciando la versione 1.1 del formato FatturaPA, adottato a decorrere dal 2 febbraio 2015, che prevede con l'aggiunta di un valore (il carattere "S") tra quelli ammissibili per il campo "Esigibilità IVA", contenuto nel blocco informativo "Dati Riepilogo" della fattura. I valori selezionabili, nel campo "Esigibilità IVA", diventano dunque tre:

- "I" – IVA a esigibilità immediata;
- "D" – IVA a esigibilità differita;
- "S" – scissione dei pagamenti.

⁸⁸ Il Sistema di interscambio rilascia al soggetto che ha inviato la fattura una ricevuta di consegna, nel caso in cui l'inoltro abbia avuto esito positivo ovvero una notifica di mancata consegna, nel caso in cui l'inoltro abbia avuto esito negativo (decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 3 aprile 2013, n. 55, art. 3).

⁸⁹ Il decreto ministeriale 17 giugno 2014 ha sostituito il previgente decreto del 23 gennaio 2004, semplificando la procedura e allungando i tempi per la conservazione elettronica dei documenti aventi rilevanza fiscale. In particolare, attualmente il processo di conservazione delle fatture elettroniche deve essere completato entro il termine di tre mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'esercizio a cui le fatture si riferiscono.

⁹⁰ Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 3 aprile 2013, n. 55, art. 4. Le PMI abilitate al Mercato Elettronico della Pubblica Amministrazione (MEPA) possono usufruire di un servizio gratuito che consente la generazione delle fatture nel formato previsto dalla legge, la trasmissione delle fatture al Sistema di Interscambio e la loro conservazione elettronica. L'Agenzia per l'Italia digitale e Unioncamere hanno poi messo a disposizione, gratuitamente, delle PMI iscritte alle Camere di commercio strumenti informatici "open source" per la fatturazione elettronica alla P.A..

solo dal pagamento dell'imposta, che deve essere effettuato dalle proprie controparti contrattuali pubbliche.

A tale ultimo proposito, il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 23 gennaio 2015, modificato dal decreto ministeriale del 20 febbraio 2015, e la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, hanno previsto alcuni specifici obblighi a carico dei fornitori degli enti pubblici.

Le fatture emesse da tali soggetti devono contenere l'indicazione dell'IVA applicata all'operazione fatturata⁹¹; il citato decreto ministeriale del 23 gennaio 2015, inoltre, stabilisce che la fattura deve contenere *“l'annotazione scissione dei pagamenti o split payment”*⁹², al fine di segnalare all'ente pubblico destinatario che il pagamento dell'IVA è posto a suo carico.

Relativamente a tale annotazione, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che, *“nel caso in cui la fattura non contenga la predetta indicazione, è applicabile la sanzione amministrativa di cui all'art. 9, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997”*⁹³. Sul punto è stato osservato da più parti, non senza fondamento, che, in mancanza di un'espressa norma sanzionatoria della violazione in questione, l'orientamento dell'Agenzia in merito all'entità della sanzione applicabile nella specie suscita qualche perplessità, in quanto la sanzione appare eccessivamente onerosa rispetto ad una violazione che, di per sé, non comporta evasione dal tributo⁹⁴; tale eccessiva onerosità sembra, inoltre, porsi in contrasto con il principio della proporzionalità delle sanzioni, costantemente affermato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea⁹⁵.

⁹¹ E' opportuno evidenziare che nello “split payment” l'imposta deve essere indicata nella fattura dal cedente o prestatore – sebbene non debba esser versata dallo stesso soggetto –; ciò a differenza di quanto accade nell'applicazione dell'IVA con il sistema “reverse charge”, in cui il cedente o prestatore non indica l'IVA nella fattura, non addebitandola quindi per rivalsa alla controparte, ma è quest'ultimo soggetto che deve applicare l'imposta all'operazione, integrando a tal fine la fattura emessa dal cedente o prestatore.

⁹² Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 23 gennaio 2015, art. 2.

⁹³ Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, art. 9, comma 1: *“Chi non tiene o non conserva secondo le prescrizioni le scritture contabili, i documenti e i registri previsti dalle leggi in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto ovvero i libri, i documenti e i registri, la tenuta e la conservazione dei quali è imposta da altre disposizioni della legge tributaria, è punito con la sanzione amministrativa da euro 1.032 ad euro 7.746”*.

⁹⁴ L'orientamento dell'Agenzia è in linea l'interpretazione dell'art. 9 in parola fornita dal Ministero delle finanze con la circolare n. 99 del 25 gennaio 1999. In tale occasione, invero, il Ministero affermò *“che tra le violazioni cui torna applicabile la sanzione da lire duemilioni a lire quindicimilioni (eventualmente riducibile fino a un milione) prevista dal comma 1 dell'art. 9, sono da ricomprendere . . . l'emissione di fatture che non contengono le indicazioni prescritte dalla legge o che contengono indicazioni incomplete o inesatte tali da non consentire l'identificazione delle parti”*.

⁹⁵ Corte di giustizia UE, cause C-272/13 del 17 luglio 2014; C-95/07 e C-96/07 dell'8 maggio 2008; C-262/99 del 12 luglio 2001.

Il decreto ministeriale del 23 gennaio 2015, inoltre, nel confermare l'obbligo per i soggetti IVA fornitori di registrare la fattura con le modalità e nei termini indicati dall'articolo 23 (o dall'art. 24, in caso di annotazione della fattura nel registro dei corrispettivi) del d.p.r. n. 633, precisa che l'imposta indicata nella medesima non deve partecipare alla liquidazione periodica, mensile o trimestrale⁹⁶. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha precisato⁹⁷ che i fornitori devono provvedere all'annotazione separata della fattura, registrandola, ad esempio, in un'apposita colonna del registro delle fatture emesse ovvero utilizzando appositi codici in sede di registrazione⁹⁸.

7. Esigibilità dell'IVA per gli enti pubblici

Come già anticipato, il sistema dello "split payment" prevede che gli enti pubblici, anche quando non sono soggetti passivi d'imposta, devono versare l'IVA loro addebitata dai fornitori con le modalità e nei termini fissati dal decreto ministeriale del 23 gennaio 2015.

Il decreto stabilisce, anzitutto, il momento in cui l'imposta si considera esigibile in capo agli enti pubblici cessionari o committenti di beni o servizi.

Derogando, seppur parzialmente, ai criteri ordinari per l'individuazione ai fini IVA del momento di effettuazione delle operazioni⁹⁹, il comma 1 dell'art. 3 del decreto ministeriale stabilisce che *"l'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi . . . diviene esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi"*.

⁹⁶ Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 23 gennaio 2015, art. 2. E' da segnalare che i soggetti IVA che nel corso del 2015 hanno effettuato solo operazioni soggette allo "split payment" non sono tenuti al versamento dell'acconto dell'IVA da effettuare entro il 28 dicembre prossimo. Ed invero, posto che a norma dell'art. 6 della legge n. 405 del 1990 l'acconto IVA può essere parametrato, se il risultato è più favorevole al contribuente, all'imposta che si prevede di dover versare per l'ultimo mese o trimestre dell'anno, i soggetti in parola, non operando per tale periodo alcuna liquidazione IVA – essendo il tributo versato dagli enti pubblici – non sono tenuti a versare l'acconto.

⁹⁷ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, par. 3.

⁹⁸ L'indicazione dell'Agenzia di procedere all'annotazione separata delle fatture emesse con il sistema dello "split payment" è, probabilmente, da collegare anche alla circostanza che le stesse devono essere emesse e conservate – come detto al paragrafo precedente – solo in formato e con modalità elettroniche e che in relazione a tali fatture l'Agenzia delle Entrate ha previsto che se la loro annotazione è effettuata insieme a quella in formato analogico anche queste ultime dovranno essere conservate con modalità elettroniche (circolare n. 36/E del 6 dicembre 2006).

⁹⁹ L'art. 6 del d.p.r. n. 633 del 1972 individua, in via generale, il momento di effettuazione delle operazioni nella consegna o spedizione dei beni, per le cessioni di beni mobili e nel pagamento del corrispettivo, per le prestazioni di servizi.

Peraltro, al fine di semplificare gli adempimenti contabili degli enti pubblici, il successivo comma 2 dello stesso art. 3 del decreto prevede che gli enti possono optare per anticipare l'esigibilità dell'IVA al momento della ricezione delle fatture.

Relativamente alla prova del momento di ricezione delle fatture da parte degli enti, l'Agenzia delle Entrate¹⁰⁰ ha confermato che *“il rilascio, da parte del Sistema di Interscambio, della ricevuta di consegna, è sufficiente a provare sia l'emissione della fattura elettronica, sia la sua ricezione da parte della pubblica amministrazione committente. Tale ricevuta, infatti, è rilasciata in un momento sicuramente successivo a quello in cui la fattura è nella disponibilità della pubblica amministrazione committente”*¹⁰¹.

E' opportuno evidenziare che per le operazioni soggette allo “split payment” non si rende più applicabile¹⁰² l'istituto dell'esigibilità differita disciplinato dal quinto comma dell'art. 6 del d.p.r. n. 633 del 1972. Tale istituto è finalizzato ad evitare che i fornitori degli enti pubblici debbano anticipare il versamento dell'IVA per operazioni il cui corrispettivo e la relativa imposta vengono di norma pagati dagli enti con notevole ritardo: poiché nell'ipotesi in cui trova applicazione lo “split payment” al pagamento dell'IVA provvedono gli enti pubblici, l'istituto non è più applicabile. Naturalmente l'esigibilità differita può continuare ad essere applicata nelle ipotesi in cui le forniture agli enti pubblici non siano soggette allo “split payment”: tale è il caso, ad esempio, delle prestazioni di servizi rese dagli esercenti arti o professioni che, come già detto¹⁰³, esulano dal campo applicativo dello “split payment”.

8. Registrazione delle fatture ricevute, liquidazione e versamento dell'IVA da parte degli enti pubblici

Relativamente agli obblighi di registrazione delle fatture ricevute, di liquidazione e di versamento¹⁰⁴ dell'imposta gravanti sugli enti pubblici nei confronti dei quali l'IVA è

¹⁰⁰ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, par. 4.

¹⁰¹ Circolare n. 1/DF del 31 marzo 2014, emanata congiuntamente dai Dipartimenti delle Finanze e della Funzione pubblica,

¹⁰² Il comma 3 dell'art. 3 del decreto ministeriale 23 gennaio 2015 stabilisce che *“per effetto dell'entrata in vigore dell'art. 17-ter del decreto n. 633 del 1972, alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi disciplinate dal medesimo articolo non è applicabile la disposizione di cui all'art. 6, quinto comma, secondo periodo, del decreto n. 633 del 1972”*.

¹⁰³ V. il paragrafo 3.2.

¹⁰⁴ In relazione al versamento dell'IVA in applicazione dello “split payment”, al fine di agevolare gli enti pubblici, il comma 2 dell'art. 9 del decreto ministeriale del 23 gennaio 2015 aveva stabilito che *“fino all'adeguamento dei processi e dei sistemi informativi relativi alla gestione amministrativo contabile e,*

applicata con il sistema dello "split payment", il decreto ministeriale del 23 gennaio 2015 prevede una differente disciplina a seconda che gli acquisti di beni e servizi siano effettuati da tali soggetti nell'esercizio di un'attività commerciale oppure in veste istituzionale.

Nel caso, infatti, degli acquisti di beni o servizi effettuati da parte degli enti pubblici nell'esercizio di attività commerciali in qualità di soggetti passivi d'imposta¹⁰⁵, l'IVA indicata nelle fatture di acquisto confluisce nella liquidazione ordinaria del tributo operata dagli enti e potrà essere detratta: ne consegue che gli enti, annotando le fatture sia nel registro degli acquisti (per il calcolo dell'IVA a debito), che nel registro delle vendite (per il calcolo dell'IVA a credito) non rimarranno, di regola, incisi dal tributo, salvo il caso in cui sussistano limiti alla detrazione.

Diversamente, gli enti pubblici che effettuano acquisti di beni o servizi nella loro veste istituzionale, non essendo soggetti passivi non possono recuperare con il meccanismo della detrazione l'IVA esposta nelle fatture ricevute, e, dovendola versare direttamente all'Erario, rimangono in tal modo incisi dall'imposta¹⁰⁶.

Sempre con riferimento a questo aspetto – e cioè al fatto che, relativamente agli obblighi di registrazione delle fatture, di liquidazione e di versamento dell'imposta gravanti sugli enti pubblici, è prevista una differente disciplina a seconda che gli acquisti di beni e servizi siano effettuati da tali soggetti nell'esercizio di un'attività commerciale oppure in veste istituzionale – è da evidenziare come l'Agenzia delle Entrate abbia chiarito¹⁰⁷ che, nel caso in cui i beni o i servizi acquistati da enti pubblici non soggetti IVA siano destinati ad essere utilizzati promiscuamente sia nell'ambito dell'attività istituzionale che in quella commerciale, tali enti dovranno preventivamente individuare, con criteri oggettivi, la parte della relativa imposta da imputare a ciascuna delle due differenti attività, dato che, come di seguito si dirà, per ciascuna di esse sono previsti distinti adempimenti procedurali e contabili.

8.1 Adempimenti degli enti pubblici soggetti passivi

comunque, non oltre il 31 marzo 2015, le pubbliche amministrazioni individuate nell'art. 1 del presente decreto sono tenute ad accantonare le somme occorrenti per il successivo versamento dell'imposta, da effettuarsi in ogni caso entro il 16 aprile 2015".

¹⁰⁵ Si tratta, naturalmente, di acquisti di beni e servizi che non rientrano in una delle fattispecie per le quali si rende applicabile il sistema del "reverse charge": come si è detto, infatti, se le operazioni rientrano in tale regime, lo "split payment" non si applica.

¹⁰⁶ E' appena il caso di rilevare che gli enti che non svolgono attività commerciali, destinatari delle fatture emesse con il sistema dello "split payment", non subiscono, in realtà, nuovi effetti finanziari negativi dall'applicazione del sistema, atteso che prima dell'introduzione dello stesso gli enti erano comunque tenuti a pagare ai fornitori l'IVA loro addebitata in via di rivalsa.

¹⁰⁷ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, par. 6.

In base al comma 1 dell'art. 5 del decreto ministeriale del 23 gennaio 2015, gli enti pubblici che acquistano beni o servizi nell'esercizio di attività commerciali devono:

- annotare le fatture ricevute nel registro delle fatture emesse di cui all'art. 23 (o in quello dei corrispettivi, di cui all'art. 24) del d.p.r. n. 633 del 1972 entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile, ma con riferimento al mese precedente;
- annotare le medesime fatture nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 del d.p.r. n. 633 del 1972, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione della relativa imposta.

Come si è già rilevato, operando in tal modo, gli enti pubblici, per gli acquisti effettuati nell'ambito della propria sfera commerciale, potrebbero non essere tenuti ad alcun versamento d'imposta¹⁰⁸. Qualora, peraltro, in sede di liquidazione periodica emergesse un'eccedenza a debito, essa deve concorrere al calcolo dell'IVA dovuta in relazione al mese o al trimestre in cui si è verificata l'esigibilità¹⁰⁹.

Anche il versamento del tributo deve essere effettuato con le modalità e nei termini ordinariamente previsti, utilizzando il modello di versamento F24 – ovvero, ricorrendone i presupposti, il modello F24EP – e indicando nel modello gli ordinari codici tributo utilizzati per il versamento dell'IVA periodica¹¹⁰.

8.2 Adempimenti degli enti pubblici non soggetti passivi

Per gli acquisti di beni e servizi rientranti nell'ambito dell'attività istituzionale l'IVA deve essere versata dagli enti pubblici con le modalità e nei termini indicati dal decreto ministeriale del 23 gennaio 2015.

Ed invero, in base all'art. 4 di tale decreto, il versamento dell'IVA deve essere effettuato:

- nel caso di enti pubblici titolari di conti presso la Banca d'Italia, tramite il modello F24 Enti pubblici, approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 28 giugno 2013¹¹¹;

¹⁰⁸ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, par. 5.

¹⁰⁹ Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 23 gennaio 2015, art. 5.

¹¹⁰ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, par. 5.

¹¹¹ L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione 12 febbraio 2015, n. 15/E, per il versamento effettuato mediante il modello F24 Enti pubblici, ha istituito il codice tributo 620E, denominato "IVA dovuta dalle PP.AA. - Scissione dei pagamenti - art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972". Nello stesso documento l'Agenzia ha precisato che, in sede di compilazione di tale modello, occorre indicare:

- nella sezione "Contribuente", il codice fiscale e la denominazione/ragione sociale dell'ente pubblico che effettua il versamento;

- nel caso di enti pubblici diversi da quelli di cui sopra, autorizzati a detenere un conto corrente presso una banca convenzionata con l'Agenzia delle Entrate ovvero presso Poste italiane, tramite il modello F24 a norma dell'art. 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997¹¹²;

- nel caso di enti pubblici diversi da quelli citati, tramite imputazione della somma direttamente all'entrata del bilancio dello Stato¹¹³.

Lo stesso art. 4 del decreto ministeriale, infine, lascia agli enti pubblici non soggetti passivi ampi margini di scelta nella tempistica con cui ottemperare all'obbligo di versamento dell'IVA.

In via di principio, infatti, il versamento dell'IVA dovuta deve essere effettuato entro il giorno 16 di ciascun mese considerando tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel mese precedente. L'art. 4 del decreto ministeriale prevede peraltro il divieto per l'ente pubblico interessato di operare compensazioni "orizzontali" con eventuali crediti tributari vantati dallo stesso¹¹⁴.

Per rendere più snella e rapida la tempistica dei versamenti dell'IVA dovuta da tali enti, specie per quelli meno "strutturati" sotto l'aspetto amministrativo-contabile, il comma 2 dell'art. 4 ha dato agli stessi la possibilità di effettuare, sempre entro il giorno 16 del mese successivo a quello di esigibilità:

- distinti versamenti del tributo in ciascun giorno del mese, relativamente a tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile in tale giorno;

- distinti versamenti del tributo in ciascun giorno del mese, relativamente a ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile nel medesimo giorno¹¹⁵.

- nel sezione "Dettaglio versamento": nel campo "sezione", il valore "F" (Erario); nel campo "codice tributo/causale", il codice tributo; nel campo "riferimento A", il mese per cui si effettua il pagamento, nel formato "00MM"; nel campo "riferimento B", l'anno d'imposta per cui si effettua il pagamento, nel formato "AAAA".

¹¹² L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione 12 febbraio 2015, n. 15/E, per il versamento mediante il modello F24 ha istituito il codice tributo 6040 denominato "IVA dovuta dalle PP.AA. - Scissione dei pagamenti - art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972". In tale documento è stato precisato che, in sede di compilazione del modello F24, il codice 6040 deve essere indicato nella sezione "Erario" in corrispondenza delle somme da indicare nella colonna "importi a debito versati", con l'indicazione nei campi "rateazione/regione/prov./mese rif." e "anno di riferimento" del mese e dell'anno d'imposta per cui si effettua il pagamento, rispettivamente, nei formati "00MM" e "AAAA".

¹¹³ L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione 12 febbraio 2015, n. 15/E, ha specificato che tale somma deve essere imputata al capo 8 del capitolo 1203, articolo 12, del bilancio dello Stato.

¹¹⁴ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, par. 6.

¹¹⁵ Il Ministero dello Sviluppo Economico, in considerazione del fatto che le spese effettuate dagli enti pubblici relativi ai Programmi Operativi Interregionali per le energie rinnovabili, per poter gravare sui fondi comunitari, devono essere sostenute entro il 31 dicembre 2015, con la circolare del 27 novembre 2015 ha invitato gli enti pubblici interessati a versare all'Erario l'IVA indicata in ciascuna fattura non appena l'imposta diviene esigibile: ciò al fine di poter rispettare il suddetto termine finale.

I versamenti degli enti pubblici sono monitorati e controllati dall'Agenzia delle Entrate in base alle disposizioni dell'art. 6 del decreto ministeriale del 23 gennaio 2015¹¹⁶.

9. Variazioni delle operazioni assoggettate allo “split payment”

In considerazione delle particolari modalità di applicazione dell'istituto dello “split payment”, l'Agenzia delle Entrate ha opportunamente precisato anche i criteri con cui devono essere operate le variazioni dell'imponibile o dell'imposta relative alle operazioni oggetto di fatturazione, chiarendo le regole da seguire per emettere e registrare le note di variazione disciplinate dall'art. 26 del d.p.r. n. 633 del 1972, sia quelle in aumento dell'imponibile o dell'imposta, la cui emissione è obbligatoria a norma del primo comma di tale articolo, sia quelle in diminuzione dell'imponibile o dell'imposta, la cui emissione è invece facoltativa a norma del secondo comma¹¹⁷.

Le modalità stabilite dall'Agenzia per effettuare le variazioni in parola riguardano sia le operazioni fatturate dal 1° gennaio 2015 – soggette al sistema dello “split payment”¹¹⁸ – sia le operazioni fatturate anteriormente a tale data.

9.1 Variazioni in aumento

Relativamente alle variazioni in aumento dell'imponibile o dell'imposta¹¹⁹ indicati nelle fatture emesse con il sistema dello “split payment”, l'Agenzia ha precisato che anche nelle relative note di variazione deve essere riportata l'indicazione “scissione dei pagamenti”, oltre al riferimento alla fattura originaria. Tali note dovranno poi essere annotate dai fornitori nei registri di cui agli articoli 23 o 24 del d.p.r. n. 633 del 1972,

¹¹⁶ L'articolo 6 del decreto ministeriale del 2015 stabilisce che l'Agenzia delle entrate, previa intesa con la Ragioneria generale dello Stato, acquisisce ed elabora le informazioni dei versamenti effettuati nonché le informazioni contenute nelle fatture elettroniche trasmesse dai fornitori agli enti pubblici attraverso il Sistema di Interscambio. Peraltro, in caso di verifiche, controlli o ispezioni, gli enti pubblici devono mettere a disposizione dell'Amministrazione finanziaria, eventualmente in formato elettronico, la documentazione utile per verificare la corrispondenza tra l'importo dell'IVA dovuta e quello dell'imposta versata per ciascun mese di riferimento. Il decreto ministeriale in parola stabilisce, inoltre, che gli organi interni di revisione e di controllo vigilino, nell'ambito delle proprie competenze istituzionali, sulla corretta esecuzione dei versamenti dell'imposta da parte degli enti pubblici.

¹¹⁷ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, par. 7

¹¹⁸ Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 23 gennaio 2015, art. 9: “Le disposizioni del presente decreto si applicano alle operazioni documentate con fatture emesse dal 1° gennaio 2015, la cui imposta diviene esigibile a partire dalla medesima data”.

¹¹⁹ D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 26, comma 1: “Le disposizioni degli articoli 21 e seguenti devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24 l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione”.

senza però che la maggiore imposta in esse indicata concorra alla liquidazione periodica di tali soggetti, essendo il pagamento dell'IVA a carico degli enti pubblici acquirenti.

Tali enti, dal canto loro, se hanno operato in veste di soggetti passivi d'imposta, dovranno annotare le note di variazione ricevute nel registro dell'art. 23 del d.p.r. n. 633 del 1972 al fine di liquidare la maggiore imposta dovuta, nonché nel registro dell'art. 25 dello stesso decreto per operare la detrazione dell'IVA liquidata. Nel caso invece in cui gli enti pubblici hanno operato in veste istituzionale, è da ritenere – in mancanza di specifici chiarimenti al riguardo da parte dell'Agenzia delle Entrate – che essi dovranno versare all'Erario la maggiore imposta dovuta secondo le modalità ed i termini individuati dal più volte citato decreto ministeriale del 23 gennaio 2015.

In relazione alle variazioni in aumento dell'imponibile o dell'imposta operate dal 1° gennaio 2015 relativamente alle fatture emesse fino al 31 dicembre 2014 (emesse, quindi, con le regole ordinarie), l'Agenzia ha chiarito che si rende anche ad esse applicabile il sistema dello "split payment", con la conseguenza che il versamento del maggior tributo dovuto è sempre direttamente a carico degli enti pubblici, originari acquirenti o committenti.

9.2 Variazioni in diminuzione

Quanto alle variazioni in diminuzione dell'imponibile o dell'imposta¹²⁰ indicati nelle fatture soggette allo "split payment", l'Agenzia, confermando l'obbligo per i fornitori degli enti pubblici di numerare le relative note di variazione e di indicare nelle stesse il riferimento alle fatture variate, ha evidenziato che tali soggetti devono limitarsi ad annotare le note di variazione nel registro di cui all'art. 23 del d.p.r. n. 633 del 1972 per dar conto delle variazioni intervenute rispetto all'originaria fattura registrata, ma non hanno titolo per portare in detrazione l'imposta corrispondente alle variazioni in diminuzione, non essendo l'IVA confluita nelle loro liquidazioni periodiche.

Relativamente agli adempimenti degli enti pubblici che ricevono le note di variazione in diminuzione, l'Agenzia ha precisato che, se tali soggetti hanno operato in veste di soggetti passivi d'imposta, dovranno annotare le note di variazione in diminuzione nei

¹²⁰ D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 26, comma 2: "Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25. Il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi di quest'ultimo articolo, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'art. 23 o dell'art. 24, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa".

registri di cui agli articoli 23 o 24 del d.p.r. n. 633 del 1972 al fine di stornare la parte di imposta computata a debito, nonché nel registro dell'art. 25 dello stesso decreto per rettificare in diminuzione l'imposta detraibile. Nel caso invece in cui gli enti pubblici hanno operato in veste istituzionale, l'Agenzia ritiene che essi potranno utilizzare la quota di imposta precedentemente versata in eccesso a scomputo dei successivi versamenti del tributo da effettuare in applicazione dello "split payment".

Con riguardo alle variazioni in diminuzione dell'imponibile o dell'imposta operate dal 1° gennaio 2015 relativamente a fatture emesse fino al 31 dicembre 2014, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che si rendono applicabili le regole ordinarie dell'IVA, in base alle quali i fornitori hanno il diritto di detrarre l'imposta oggetto delle variazioni in diminuzione e gli enti acquirenti hanno diritto alla restituzione della maggiore IVA pagata.

La circolare n. 15/E dell'Agenzia, infine, riconosce comunque ai fornitori, in relazione alle note di variazione in diminuzione emesse successivamente al 1° gennaio 2015 ma riferite a fatture emesse fino al 31 dicembre 2014, la possibilità di applicare la disciplina dello "split payment", in tal modo convalidando l'operato di quei fornitori che, avendo tempestivamente provveduto ad implementare il proprio sistema informatico di fatturazione, avevano applicato lo "split payment" anche a tali note di variazione.

10. Sanzioni per le irregolarità commesse dai fornitori e dagli enti pubblici

Le violazioni delle disposizioni relative all'emissione e annotazione delle fatture, nonché alla liquidazione e dichiarazione dell'imposta riguardanti le operazioni rientranti nell'ambito applicativo dell'art. 17-ter del d.p.r. n. 633 del 1972 commesse dai fornitori restano soggette alle ordinarie sanzioni previste dal decreto legislativo n. 471 del 1997¹²¹.

¹²¹ Il decreto legislativo n. 471 del 1997 è stato ampiamente modificato dal decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158, che ha revisionato il sistema delle sanzioni per le violazioni delle norme tributarie.

Le modifiche alle sanzioni applicabili per le violazioni delle disposizioni concernenti l'IVA si connotano, al pari di quelle riguardanti l'imposizione diretta, per una tendenziale riduzione dell'entità delle sanzioni c.d. sostanziali, quelle che danno luogo ad un minor versamento del tributo, e per una revisione delle sanzioni c.d. formali attuata attraverso la previsione di nuove tipologie di sanzioni o la modifica di quelle già esistenti, prevedendosene in via di principio l'applicazione in misura fissa.

In base all'art. 32 del decreto legislativo n. 158, le nuove disposizioni dovrebbero entrare in vigore il 1° gennaio 2017, ma la legge di Stabilità per il 2016 potrebbe anticiparne l'entrata in vigore al 1° gennaio 2016.

Come già evidenziato¹²², peraltro, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto applicabile una specifica sanzione a carico dei fornitori che non inseriscono nelle fatture l'annotazione "scissione dei pagamenti", in violazione dell'art. 2 del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 23 gennaio 2015, e cioè la sanzione amministrativa da 1.032 a 7.746 euro prevista dall'art. 9, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997¹²³. Si è del pari già rilevato che l'applicabilità di tale sanzione suscita notevoli perplessità tenuto conto della sproporzione dell'ammontare della sanzione rispetto ad una violazione che non si sostanzia in una evasione dal tributo. La stessa Agenzia delle Entrate¹²⁴ ha comunque riconosciuto che tale sanzione non è applicabile se la suddetta mancata annotazione è dipesa dalla dichiarazione rilasciata dall'ente pubblico circa la non applicabilità allo stesso del sistema dello "split payment", purché l'imposta sia stata comunque assolta.

Le sanzioni ordinarie si rendono applicabili anche alle violazioni degli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione, versamento e dichiarazione dell'IVA commesse dagli enti pubblici che acquistano beni o servizi nell'ambito dell'attività commerciale e, quindi, in qualità di soggetti IVA.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che a tali enti si applicano, fra le altre:

- la sanzione, pari al 100 per cento dell'imposta, stabilita dall'art. 6, comma 8, del decreto legislativo n. 471 del 1997, nel caso in cui essi non regolarizzino le fatture irregolari ricevute per l'acquisto di beni o servizi¹²⁵;
- la sanzione, pari al 30 per cento dell'importo dovuto, prevista dall'art. 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997, nel caso in cui essi omettano o ritardino il versamento dell'IVA indicata nelle fatture ricevute¹²⁶.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, peraltro, tale ultima sanzione è applicabile anche nel caso il cui l'omissione o il tardivo versamento dell'IVA indicata nelle fatture ricevute siano posti in essere dagli enti pubblici che acquistano beni o servizi nell'ambito dell'attività istituzionale¹²⁷.

¹²² V. il paragrafo 6.

¹²³ In base all' art. 5, comma 1, lett. i), del decreto legislativo n. 158 del 2015 tale sanzione dal 1° gennaio 2017 (o, forse, dal 1° gennaio 2016) sarà applicabile nella misura da 1.000 a 8.000 euro.

¹²⁴ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, par. 7.

¹²⁵ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E del 2015, par. 8.6.

¹²⁶ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, par. 7.

¹²⁷ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, par. 7.

La stessa Agenzia¹²⁸, infine, ha fornito un'interessante precisazione con riguardo alla regolarizzazione delle fatture ricevute nelle quali l'IVA è indicata in misura inferiore rispetto a quella effettivamente applicabile. Ricorrendo tale ipotesi, per regolarizzare l'operazione – a norma dell'art. 6, comma 8, del decreto legislativo n. 471 del 1997 – gli enti pubblici che agiscono nell'esercizio di un'attività commerciale¹²⁹ devono liquidare e versare l'ammontare dell'IVA indicata nelle fatture irregolari con il sistema dello “split payment”, mentre devono versare direttamente all'Erario (utilizzando il modello di versamento F24) l'ammontare della restante parte del tributo.

11. Sanatoria delle violazioni in sede di prima applicazione dello “split payment”

In considerazione delle incertezze manifestate sia dai fornitori che dagli enti pubblici sulla corretta applicazione dell'art. 17-ter del d.p.r. n. 633 del 1972, con le circolari n. 1/E¹³⁰ e n. 15/E¹³¹ del 2015, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che non saranno applicate sanzioni per le violazioni commesse dai soggetti interessati prima del 13 aprile 2015 (data di emanazione della circolare n. 15/E) purché l'ammontare dell'IVA dovuta venga versato all'Erario.

In particolare l'Agenzia, esaminando alcune delle fattispecie nelle quali sono stati più di frequente riscontrati comportamenti non conformi alla vigente normativa in materia, ha specificato che:

- nel caso in cui il fornitore abbia erroneamente applicato l'IVA alla cessione o prestazione effettuata e l'abbia incassata dall'ente pubblico, se l'imposta è stata liquidata dal fornitore con le modalità ordinarie non occorre effettuare alcuna rettifica dell'operazione, ritenendosi l'imposta comunque assolta, ancorché irregolarmente;

- nel caso in cui il fornitore abbia erroneamente applicato l'IVA alla cessione o prestazione effettuata ma l'ente pubblico non abbia ancora pagato né il corrispettivo né l'IVA, il fornitore potrà “regolarizzare” l'operazione con l'emissione di una nota di variazione – ai sensi del comma 3 dell'art. 26 del d.p.r. n. 633 del 1972 – e la contestuale emissione di una nuova fattura recante l'indicazione “scissione dei pagamenti”;

¹²⁸ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E del 2015, par. 8.6.

¹²⁹ Da tale chiarimento sembra potersi dedurre che, qualora gli enti pubblici agiscano nell'ambito dell'attività istituzionale, la regolarizzazione dell'IVA indicata in misura inferiore a quella dovuta e la relativa sanzione sono poste a carico dei loro fornitori.

¹³⁰ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E del 2015, par. 2.

¹³¹ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, par. 7.

- nel caso in cui il fornitore abbia erroneamente applicato lo "split payment" alla cessione o prestazione effettuata dovrà esercitare la rivalsa dell'IVA nei modi ordinari, con la conseguenza che l'ente pubblico, nel saldare la fattura, dovrà pagare al fornitore, oltre al corrispettivo, anche l'IVA.

Si evidenzia che, per la correzione degli errori commessi dai propri fornitori in relazione all'applicazione o meno dello "split payment", l'Agenzia delle Dogane, con la nota prot. 17819/RU dell'11 febbraio 2015, dopo aver ricordato in via generale che tale sistema non trova applicazione per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizio effettuate nei propri confronti, ha invitato gli Uffici dipendenti a seguire le indicazioni fornite al riguardo dall'Agenzia delle Entrate.

12. Rimborso dei crediti IVA dei fornitori

Come si è già rilevato¹³², i soggetti IVA che effettuano operazioni assoggettate al tributo con il sistema dello "split payment", non incassando l'imposta e non potendo quindi operare la detrazione di tale imposta da quella precedentemente versata ai propri fornitori, maturano eccedenze di credito, che diventano "strutturali" quando i soggetti in parola operano esclusivamente con gli enti pubblici più sopra individuati¹³³.

I soggetti IVA in questione, di conseguenza, sono costretti a "recuperare" le eccedenze di credito chiedendone il rimborso all'Erario, trimestralmente o annualmente, ovvero utilizzandole nelle compensazioni c.d. "orizzontali" (cioè con debiti tributari, diversi dall'IVA, o contributivi). Peraltro, poiché il rimborso e la compensazione di tali crediti possono essere operati nei limiti e alle condizioni previsti dalla normativa in materia¹³⁴,

¹³² V. l'introduzione.

¹³³ *Fra i soggetti fornitori degli enti pubblici che più hanno risentito degli effetti finanziari negativi, per l'aumento dei crediti IVA, derivanti dall'applicazione dello "split payment" vi sono i consorzi aggiudicatari di appalti pubblici. Ed invero, tali consorzi, da un lato, devono fatturare le prestazioni rese agli enti committenti applicando lo "split payment", senza, quindi, incassare l'IVA in via di rivalsa, dall'altro, ricevono dalle imprese consorziate, per i servizi dalle stesse prestati, fatture con addebito dell'IVA: a motivo di ciò i consorzi si trovano, appunto, in una condizione di credito strutturale. Al fine di porre rimedio a tale situazione, in sede di esame del disegno di legge di Stabilità 2016 la Commissione Bilancio della Camera dei Deputati ha approvato il 10 dicembre u.s. un emendamento con il quale si prevede che ai consorzi che sono aggiudicatari di appalti pubblici le imprese consorziate devono fatturare le prestazioni rese applicando l'IVA con il sistema del "reverse charge": in tal modo si evita che il consorzio resti inciso dal tributo. L'efficacia della disposizione è comunque sottoposta all'autorizzazione dei competenti organi della Comunità Europea, posto che il sistema del "reverse charge" costituisce una deroga al normale sistema di liquidazione del tributo.*

¹³⁴ Non può non rilevarsi come costituisca un notevole limite per i fornitori degli enti pubblici al recupero in tempi rapidi delle eccedenze di credito IVA l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate secondo cui i crediti IVA trimestrali non possono formare oggetto di cessioni a soggetti terzi (ad esempio, banche o società di factoring) efficaci nei confronti dell'Amministrazione finanziaria (v. circolare n. 6/E del 13 febbraio 2006 e

in capo ai fornitori si vengono a creare seri problemi di liquidità, oltretutto aggravati dai noti ritardi con cui di norma gli enti pubblici provvedono al pagamento dei propri acquisti di beni e di servizi.

Al fine di rendere meno onerosa la posizione finanziaria dei fornitori degli enti pubblici che applicano il sistema dello “split payment”, la legge di Stabilità per il 2015¹³⁵ ha previsto, in primo luogo, che tali soggetti rientrano fra quelli che possono chiedere il rimborso delle eccedenze detraibili, con periodicità annuale o trimestrale, ai sensi e per gli effetti dell’art. 30, comma 3, lettera a), del d.p.r. n. 633 del 1972.

In sostanza, la legge ha assimilato i fornitori degli enti pubblici ai soggetti IVA che possono chiedere il rimborso delle eccedenze di credito IVA in quanto esercitano, esclusivamente o prevalentemente, attività che comportano l’effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle applicate sugli acquisti e sulle importazioni che tali soggetti effettuano¹³⁶: a tal fine le operazioni soggette allo “split payment” sono considerate – come ha precisato l’Agenzia¹³⁷ – come operazioni attive ad aliquota zero.

La legge di Stabilità ha, in secondo luogo, stabilito¹³⁸ che i fornitori degli enti pubblici, limitatamente alle eccedenze di credito rimborsabili relative alle operazioni soggette

risoluzione n. 49/E del 4 aprile 2006; v., in senso difforme, Corte di Appello di Venezia, sentenze n. 844 del 27 maggio 2013 e n. 2252 del 20 ottobre 2013).

¹³⁵ Legge 23 dicembre 2014, n. 190, art. 1, commi 629 e 630.

¹³⁶ D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 30, comma 3: *“Il contribuente può chiedere in tutto o in parte il rimborso dell’eccedenza detraibile, se di importo superiore a 2.582,28 euro, all’atto della presentazione della dichiarazione:*

a) quando esercita esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l’effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell’imposta relativa agli acquisti e alle importazioni, computando a tal fine anche le operazioni effettuate a norma articolo 17, quinto, sesto e settimo comma nonché a norma dell’articolo 17-ter”.

¹³⁷ Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, par. 11.

¹³⁸ Legge 23 dicembre 2014, n. 190, art. 1, comma 630.

allo “split payment”, sono inclusi tra i soggetti¹³⁹ nei confronti dei quali il rimborso dell'IVA deve essere eseguito in via prioritaria¹⁴⁰, e cioè entro tre mesi dalla richiesta¹⁴¹.

In attuazione di tale previsione di legge, l'articolo 8, comma 1, del decreto ministeriale 23 gennaio 2015¹⁴² ha disposto che, nei confronti dei soggetti che effettuano le operazioni di cui all'articolo 17-ter del d.p.r. n. 633 del 1972, i rimborsi IVA devono essere eseguiti in via prioritaria già a partire dalla richiesta relativa al primo trimestre dell'anno d'imposta 2015. Lo stesso articolo, peraltro, ha stabilito¹⁴³ anche che i rimborsi sono erogati per un ammontare non superiore all'ammontare complessivo dell'imposta applicata alle operazioni soggette allo “split payment” effettuate nel periodo in cui si è maturata l'eccedenza di credito chiesta a rimborso.

Un ulteriore beneficio è stato, poi, concesso ai fornitori degli enti pubblici: il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 20 febbraio 2015¹⁴⁴, modificando il

¹³⁹ Le categorie di contribuenti che possono attualmente beneficiare, ai sensi dell'art. 38-bis, comma 10, del d.p.r. n. 633 del 1972, dell'erogazione in via prioritaria dei rimborsi IVA, annuali e infrannuali, sono le seguenti:

- subappaltatori edili che applicano il “reverse charge”(identificati con un codice attività compreso nella sezione F della Tabella ATECO 2007) – D.M. 22 marzo 2007;
- operatori economici con codice ATECO 2007 38.32.10 (attività di recupero e preparazione per il riciclaggio di cascami e rottami metallici) – D.M. 25 maggio 2007;
- operatori economici con codice ATECO 2007 24.43.00 (attività di produzione di zinco, piombo e stagno, nonché di semilavorati degli stessi metalli) – D.M. 18 luglio 2007;
- operatori economici con codice ATECO 2007 24.42.00 (attività di produzione di alluminio e semilavorati) – D.M. 21 dicembre 2007;
- operatori economici con codice ATECO 2007 30.30.09 (fabbricazione di aeromobili, di veicoli spaziali e dei relativi dispositivi) – D.M. 10 luglio 2014;
- operatori economici con codice ATECO 2007 59.14.00 (attività di proiezione cinematografica) – D.M. 27 aprile 2015.

¹⁴⁰ D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 38-bis, comma 10: “Con decreti del Ministro dell'economia e delle finanze sono individuate, anche progressivamente, in relazione all'attività esercitata ed alle tipologie di operazioni effettuate, le categorie di contribuenti per i quali i rimborsi di cui al presente articolo sono eseguiti in via prioritaria”.

¹⁴¹ La circolare n. 15/E del 2015 (par. 11) evidenzia che la priorità nell'esecuzione dei rimborsi è garantita dall'attribuzione, nei *data base* dell'Agenzia delle Entrate, di un numero progressivo, nell'ambito della rispettiva graduatoria (rimborsi annuali o trimestrali), tale da assicurare la precedenza dei suddetti rimborsi rispetto a quelli non prioritari.

¹⁴² Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 23 gennaio 2015, art. 8, comma 1: “La disposizione di cui all'art. 38-bis, comma 10, del decreto n. 633 del 1972, e successive modificazioni, che prevede l'erogazione dei rimborsi in via prioritaria dell'eccedenza d'imposta detraibile, si applica, a partire dalla richiesta relativa al primo trimestre dell'anno d'imposta 2015, ai soggetti passivi che hanno effettuato operazioni nei confronti delle pubbliche amministrazioni di cui all'art. 17-ter dello stesso decreto n. 633 del 1972, fermo restando quanto previsto dall'art. 2 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 22 marzo 2007, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 76 del 31 marzo 2007, e nel rispetto dei presupposti di cui all'art. 30, secondo comma, lettera a), del decreto n. 633 del 1972”.

¹⁴³ Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 23 gennaio 2015, art. 8, comma 2: “I rimborsi di cui al comma 1 sono erogati in via prioritaria per un ammontare non superiore all'ammontare complessivo dell'imposta applicata alle operazioni, di cui all'art. 17-ter del decreto n. 633 del 1972, effettuate nel periodo in cui si è avuta l'eccedenza d'imposta detraibile oggetto della richiesta di rimborso”.

¹⁴⁴ Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 20 febbraio 2015, art. 1: “All'art. 8, comma 1, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 23 gennaio 2015, pubblicato nella Gazzetta

richiamato comma 1 dell'art. 8 del decreto del 23 gennaio 2015, ha riconosciuto a tali soggetti IVA la possibilità di ottenere il rimborso in via prioritaria anche in assenza delle specifiche condizioni¹⁴⁵, poste a tutela degli interessi dell'Erario, stabilite dal decreto ministeriale del 22 marzo 2007¹⁴⁶.

In proposito è da evidenziare che l'assenza delle condizioni in parola consente di usufruire dei rimborsi dei crediti in questione, fra gli altri, anche ai soggetti IVA di minori dimensioni e a quelli che iniziano l'attività.

E' da sottolineare, inoltre, che i fornitori degli enti pubblici che non hanno i requisiti previsti dalla lettera a) dell'art. 30 del d.p.r. n. 633 del 1972 potranno comunque chiedere il rimborso delle eccedenze di credito IVA sulla base degli altri presupposti previsti da tale articolo

, ove sussistenti: in questo caso, tuttavia, il rimborso non sarà eseguito, neppure parzialmente, in via prioritaria¹⁴⁷.

Riguardo alla procedura per la liquidazione del rimborso dell'eccedenza di credito IVA relativa alle operazioni soggette allo "split payment", infine, l'Agenzia delle Entrate¹⁴⁸ ha precisato che, nel caso in cui il rimborso debba essere eseguito in parte in via prioritaria e in parte con la tempistica ordinaria, l'istruttoria dell'Ufficio in merito alla relativa richiesta sarà unica per l'intero importo dello stesso, dovendosi verificare unitariamente la sussistenza, o meno, dei presupposti per il riconoscimento del credito IVA.

Il Direttore Generale

Micossi

Ufficiale n. 27 del 3 febbraio 2015, sono soppresses le parole «fermo restando quanto previsto dall'art. 2 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 22 marzo 2007, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 76 del 31 marzo 2007, e».

¹⁴⁵ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, par. 11.

¹⁴⁶ Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 22 marzo 2007, art. 2, comma 1: "I rimborsi di cui al primo e al secondo comma dell'art. 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono eseguiti in via prioritaria a favore dei contribuenti individuati nell'art. 1, qualora al momento della richiesta sussistano contestualmente le seguenti condizioni:

a) esercizio dell'attività da almeno tre anni;

b) eccedenza detraibile richiesta a rimborso d'importo pari o superiore a 10.000,00 euro in caso di richiesta rimborso annuale ed a 3.000,00 euro in caso di richiesta di rimborso trimestrale;

c) eccedenza detraibile richiesta a rimborso di importo pari o superiore al 10 per cento dell'importo complessivo dell'imposta assolta sugli acquisti e sulle importazioni effettuati nell'anno o nel trimestre a cui si riferisce il rimborso richiesto".

¹⁴⁷ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, par. 11.

¹⁴⁸ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2015, par. 11.