

Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti

**IVA: LO SPLIT
PAYMENT**

Circolare del 31 Marzo 2015

F
N
C

ABSTRACT

La legge di stabilità 2015 (art. 1, comma 629, lett. b) della legge 23 dicembre 2014, n. 190) ha introdotto una nuova modalità di versamento dell'IVA con riferimento a determinate operazioni effettuate nei confronti della Pubblica Amministrazione, definita split payment.

La novella normativa ha da subito suscitato l'interesse degli interpreti sia per le difficoltà operative che comporta, sia per l'impatto finanziario che l'adozione del regime di split payment determina nei confronti dei fornitori della Pubblica Amministrazione.

Con la presente circolare si intende offrire delle prime indicazioni operative in merito alla corretta applicazione delle novità normative, tenuto conto sia delle disposizioni attuative recate dal D.M. 23 gennaio 2015, che delle indicazioni interpretative fornite dalla circolare 9 febbraio 2015, n. 1/E e dalla circolare 19 febbraio 2015, n. 6/E.

Si è ritenuto, infine, opportuno dedicare specifica attenzione alla matrice comunitaria delle modifiche normative adottate. Infatti, l'introduzione da parte di uno Stato membro del regime di split payment, in deroga al regime ordinario di applicazione dell'IVA, avrebbe necessitato del rilascio da parte del Consiglio dell'Unione europea della preventiva autorizzazione di cui all'art. 395 della Direttiva 2006/112/CE. Viceversa, il Legislatore nazionale, contrariamente a quanto inizialmente previsto nel disegno di legge di stabilità (art. 1, comma 632, del D.d.L AC n. 2679bis-B), ha introdotto il descritto regime senza attendere alcuna autorizzazione comunitaria, fermo restando che, se tale autorizzazione non dovesse intervenire, sarà necessario ripristinare l'applicazione ordinaria dell'IVA, nonché fare fronte al mancato verificarsi dell'incremento di gettito atteso. In funzione di questo dato, si è quindi ritenuto opportuno prendere le mosse proprio da una breve analisi della disciplina comunitaria di riferimento.

ABSTRACT

VAT: THE SPLIT PAYMENT *

The Stability Law 2015 (art. 1, paragraph 629 letter b, of the Law 23 December 2014, n. 190) introduced a new method for the payment of VAT, referred to as 'Split Payment', and applicable to specific transactions with the public sector entities.

The interpretation of the new rules has immediately become a debated issue due to the practical difficulties they create and to the related financial impact on suppliers to the public sector.

This circular letter is intended to provide operational guidance for a correct application of the new rules, taking into account both the implementing provisions included in the Ministerial decree D.M. 23 January 2015, and the interpretative indications provided for by the two circular letters: 9 February 2015, n. 1/E and 19 February 2015, n. 6/E.

This letter focuses also on the EU background of the regulatory changes. The adoption of the split payment method by a member State, derogating from the common VAT rules, requires the preliminary authorization by the EU Council, as provided for by article 395 of Directive 2006/112/EC. Nevertheless, the Italian lawgiver - contrary to what stated in the initial law bill (art. 1, paragraph 632, of D.d.L AC n. 2679bis-B) - introduced this new method without any preliminary EU authorization. If this authorization is not granted, it will be necessary to re-

establish the application of the common VAT rules, and address the non-occurrence of the expected growth of revenue. In the light of this, this letter starts from the analysis of the relevant EU legislation.

* Traduzione a cura dell'Ufficio traduzioni CNDCEC

Sommario: 1. Premessa. - 2. La matrice comunitaria dello *split payment* e sua efficacia temporale. Il nuovo art. 17-ter del d.P.R. n. 633 del 1972. - 3. L'esatta individuazione dell'ambito di applicazione del regime di *split payment*. - 4. Le modalità di fatturazione delle operazioni soggette a *split payment*. - 5. Il momento di esigibilità dell'imposta e le modalità di versamento dell'IVA da parte delle Pubbliche Amministrazioni cessionarie/committenti. - 6. Gli effetti finanziari. - 7. Le modalità di rimborso dell'eccedenza IVA detraibile.

1. Premessa

La legge di stabilità 2015 (art. 1, comma 629, lett. b) della legge 23 dicembre 2014, n. 190) ha introdotto una nuova modalità di versamento dell'IVA, operante esclusivamente con riferimento a determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti della Pubblica Amministrazione, definita "scissione dei pagamenti" e ormai più nota con il termine inglese di *split payment* e disciplinata dall'art. 17-ter aggiunto al d.P.R. n. 633 del 1972.

Il nuovo regime di *split payment* incide esclusivamente sulle modalità di versamento dell'IVA, non producendo alcun effetto sotto il profilo della fatturazione.

In sostanza, a fronte dell'operazione effettuata nei confronti della Pubblica Amministrazione, il cedente/prestatore deve emettere fattura con addebito dell'imposta, provvedere alla registrazione della stessa, senza tuttavia computare l'imposta a debito nelle liquidazione periodica IVA, l'obbligo di versamento dell'imposta, infatti, è posto a carico dell'Amministrazione committente/cessionaria. Questo ultimo soggetto deve quindi operare una scissione ("*splitting*") sulle somme complessivamente dovute al proprio fornitore e accreditare a quest'ultimo il solo importo del corrispettivo pattuito (al netto dell'IVA indicata in fattura), versando direttamente all'Erario il relativo tributo.

2. La matrice comunitaria dello *split payment* e sua efficacia temporale

2.1. La matrice comunitaria dello *split payment*

A livello comunitario, l'adozione di un meccanismo di *split payment* era stata ipotizzata nel documento della Commissione europea del 1° dicembre 2010 (COM (2010) 695 - il c.d. "Libro Verde

IVA"), nell'ambito di uno studio di fattibilità sui modi per migliorare e semplificare la riscossione dell'IVA.

In particolare, nel cennato documento, in relazione ad uno dei modelli individuati, si legge che *“l'acquirente o il destinatario incarica la propria banca di pagare i beni o i servizi e la banca scinde il pagamento tra l'importo imponibile, che viene versato al fornitore o al prestatore, e l'importo dell'IVA, che viene trasferito direttamente all'autorità fiscale. Questo modello elimina la frode dell'operatore inadempiente, ma richiederebbe cambiamenti sostanziali nel modo in cui le imprese e le amministrazioni fiscali gestiscono l'IVA.”*.

In alternativa, secondo la Commissione, la scissione dei pagamenti avrebbe potuto essere attuata anche con un modello “facoltativo” che elimina l'intermediazione della banca, prevedendo che il cessionario/committente versa l'IVA direttamente all'Erario e il corrispettivo netto al proprio cedente/prestatore. Esercitando tale opzione, il cessionario/committente si sarebbe potuto tutelare dal rischio di essere coinvolto in eventuali frodi IVA poste in essere dal proprio fornitore o da altri soggetti intervenuti nella catena delle operazioni.

L'adozione di un modello di *split payment*, infatti, secondo la Commissione conseguirebbe il duplice obiettivo di garantire l'Erario dal rischio di inadempimento dell'obbligo di versamento dei soggetti passivi che addebitano l'imposta e i soggetti passivi dal rischio di restare coinvolti in frodi commesse dai propri fornitori o da soggetti terzi.

Tuttavia, con la successiva comunicazione del 6 dicembre 2011 (COM (2011) 851), nel dare atto dell'esito della consultazione pubblica avviata sul Libro Verde IVA, la Commissione europea aveva evidenziato che la possibile adozione di un modello di *split payment* aveva suscitato reazioni fortemente negative da parte degli operatori del settore. Questi ultimi, infatti, erano preoccupati dell'impatto che detto regime avrebbe generato sui flussi di cassa, sui costi per gli adempimenti e sulle questioni commerciali.

Proprio sulla base di queste considerazioni, la Commissione UE si era riservata di esaminare *“ulteriormente la fattibilità della scissione dei pagamenti e le relative modalità di funzionamento per calmare le preoccupazioni espresse, in prospettiva di una decisione successiva sul seguito da dare a tale proposta”*.

In mancanza dell'adozione di apposita misura comunitaria, l'introduzione da parte di uno Stato membro del regime di *split payment*, in deroga al regime ordinario di applicazione dell'imposta,

avrebbe quindi necessitato del rilascio da parte del Consiglio dell'Unione europea della preventiva autorizzazione di cui all'art. 395 della Direttiva 2006/112/CE.

Ai sensi della richiamata disposizione, infatti, il Consiglio dell'Unione europea, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga (fra cui anche le misure di deroga al regime ordinario di fatturazione delle operazioni IVA), allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali. Fermo restando che le misure adottate dallo Stato membro non debbano influire, se non in misura trascurabile, sull'importo complessivo delle entrate fiscali dello Stato membro, riscosso dal c.d. "Stato del consumo".

Viceversa, il Legislatore nazionale, contrariamente a quanto inizialmente previsto nel disegno di legge di stabilità (art. 1, comma 632, del D.d.L AC n. 2679^{bis}-B), ha introdotto il regime di *split payment* senza attendere alcuna autorizzazione comunitaria, fermo restando che, se tale autorizzazione non dovesse intervenire, sarà necessario ripristinare l'applicazione ordinaria dell'IVA, nonché fare fronte al mancato verificarsi dell'incremento di gettito atteso, mediante applicazione della clausola di salvaguardia.

In proposito, l'art. 1, comma 632 della legge di stabilità 2015 prevede che in caso di mancato rilascio delle suddette misure di deroga, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (da adottare entro il 30 giugno 2015), l'aliquota dell'accisa sulla benzina e sulla benzina con piombo, nonché l'aliquota dell'accisa sul gasolio usato come carburante, saranno aumentate in misura tale da determinare maggiori entrate nette non inferiori a € 1.716.000,00.

2.2. L'efficacia temporale dello split payment

Fermo restando che la permanenza all'interno del nostro ordinamento della disciplina relativa allo *split payment* è condizionata all'effettivo rilascio delle necessarie misure di deroga, è utile svolgere qualche considerazione in ordine al termine di entrata in vigore delle disposizioni recate dall'art. 17-ter aggiunto al d.P.R. n. 633 del 1972.

In proposito, si osserva che il comma 632 dell'art. 1 della legge di stabilità 2015 ha previsto che il regime di *split payment* trova "comunque applicazione per le operazioni per le quali l'imposta sul valore aggiunto è esigibile a partire dal 1° gennaio 2015". La cennata disposizione, quindi, al fine di individuare le operazioni a decorrere dalle quali diviene applicabile il regime di *split payment*, fa esplicito riferimento al momento di esigibilità dell'imposta.

Tale dizione ha suscitato immediate reazioni negli interpreti, volte a sottolineare le difficoltà operative derivanti dal fatto che le operazioni effettuate nei confronti della Pubblica Amministrazione sono soggette ad un regime speciale di differimento dell'esigibilità dell'imposta (art. 6, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972).

Come noto, infatti, l'IVA è in via di principio esigibile nel momento di effettuazione delle singole operazioni, così come individuato ai sensi dell'art. 6, commi da 1 a 4, del d.P.R. n. 633 del 1972. Tuttavia, il successivo comma 5 del medesimo art. 6 del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede che, per le operazioni effettuate nei confronti dello Stato, degli organi dello Stato anche se dotati di personalità giuridica, degli enti pubblici e territoriali e dei consorzi fra essi costituiti, delle camere di commercio, degli istituti universitari, delle ASL, degli enti ospedalieri, degli enti pubblici di ricovero e cura a prevalente carattere scientifico, degli enti pubblici di assistenza e beneficenza e quelli di previdenza l'IVA diviene esigibile al momento del pagamento del corrispettivo, salvo la facoltà di optare per il regime ordinario.

L'adozione del regime di differimento dell'esigibilità dell'IVA, di cui al comma 5 dell'art. 6 del d.P.R. n. 633 del 1972, consente sostanzialmente di evitare l'anticipo finanziario di un'imposta che, normalmente, viene incassata a notevole distanza di tempo e cioè al momento del pagamento del corrispettivo (risoluzione 28 maggio 2002, n. 159/E). Secondo l'Amministrazione finanziaria, inoltre, l'esercizio o meno di detta opzione deve essere in ogni caso formalizzato mediante apposizione sulle fatture in questione di una delle due annotazioni: "IVA ad esigibilità differita", ovvero "IVA ad esigibilità immediata". Infatti, solo in tal modo è possibile evitare il sorgere di incertezze fra le parti in ordine alla scelta effettuata dal prestatore/cedente e, conseguentemente, al momento in cui il committente/cessionario può esercitare il diritto alla detrazione IVA (circolare 24 dicembre 1997, n. 328/E). In senso contrario si è viceversa pronunciata la giurisprudenza di legittimità (Cass. 10 dicembre 2013, n. 27597), correttamente affermando che l'adozione del regime ordinario di esigibilità dell'IVA, in luogo di quello differito, può desumersi anche soltanto dal comportamento concludente del prestatore, in mancanza di alcuna specifica dicitura nel documento contabile.

In funzione del descritto regime di differimento dell'imposta, un'operazione fatturata nel corso del 2014 potrebbe facilmente dare luogo ad un'imposta che diviene esigibile in un momento successivo al 1° gennaio 2015. Conseguentemente, in base ad una interpretazione letterale dell'art. 1, comma 632 della legge di stabilità 2015, lo *split payment* avrebbe potuto trovare applicazione non solo nei confronti delle operazioni fatturate a partire dal 1° gennaio 2015, ma anche nei confronti di

operazioni fatturate nel corso del 2014 (e, quindi, in un momento antecedente all'entrata in vigore dell'art. 17-ter del d.P.R. n. 633 del 1972).

L'adozione di un orientamento interpretativo di questo tipo avrebbe determinato notevoli difficoltà operative, fra cui emergevano per importanza, le criticità connesse alle cessioni di crediti effettuate in relazione a fatture emesse nei confronti della Pubblica Amministrazione prima del 1° gennaio 2015 e non ancora incassate a tale data.

In dette ipotesi, infatti, nella generalità dei casi il cedente avrebbe versato l'IVA esposta in fattura all'atto della cessione del credito così, di fatto, anticipando il momento di esigibilità dell'imposta. Qualora, poi l'incasso della fattura da parte del cessionario del credito fosse intervenuto successivamente al 1° gennaio 2015, sarebbe potuto accadere che la Pubblica Amministrazione committente/cessionaria versasse al cessionario del credito unicamente il corrispettivo dovuto, al netto dell'IVA esposta in fattura, in applicazione dell'introdotta regime di *split payment* (sempre che la Pubblica Amministrazione committente non avesse ritenuto che l'intervenuto versamento dell'imposta aveva di fatto anticipato al 2014 il momento di esigibilità della stessa e quindi avesse conseguentemente disapplicato l'introdotta regime di *split payment*).

A questo punto, l'originario cedente del credito si sarebbe potuto trovare costretto a restituire al proprio cessionario l'importo relativo all'IVA non incassato dalla Pubblica Amministrazione, subendo di fatto una doppia imposizione IVA.

La tematica, evidenziata da questa Fondazione già con la nota operativa del 15 gennaio 2015 (<http://www.fondazioneNazionaleCommercialisti.it/node/705>), è stata poi risolta al momento dell'adozione della disciplina attuativa dello *split payment*.

Infatti, al fine di superare le evidenziate difficoltà operative, le disposizioni attuative del regime di *split payment* hanno ulteriormente specificato che detto regime si applica “alle operazioni per le quali è stata emessa fattura” a partire dal 1° gennaio 2015 (art. 9 del D.M. 23 gennaio 2015). In proposito, tuttavia, si segnala che la circolare 9 febbraio 2015, n. 1/E, nel citare il testo del cennato art. 9 del D.M. 23 gennaio 2015, indica un dettato diverso da quello riportato nel testo del decreto pubblicato in Gazzetta Ufficiale. In ogni caso, l'interpretazione sul punto operata dall'Amministrazione finanziaria giunge alla medesima conclusione, vale a dire che il regime di *split payment* trova applicazione in relazione alle operazioni fatturate successivamente al 1° gennaio 2015.

Pertanto, come già anticipato da questa Fondazione nella nota del 15 gennaio u.s., lo *split payment* non si applica alle operazioni fatturate fino al 31 dicembre 2014, anche se incassate successivamente

al 1° gennaio 2015, mentre trova applicazione in relazione alle operazioni fatturate a partire dal 1° gennaio 2015, per le quali l'esigibilità dell'imposta si verificherà in un momento successivo a detta data.

Il tutto, è bene ricordarlo, sempre in attesa della concessione delle misure di deroga comunitarie di cui si è detto, la cui eventuale mancata concessione farebbe venir meno tutto l'impianto normativo descritto; con la conseguente necessità di disciplinare con riferimento agli effetti già prodotti, che verosimilmente saranno fatti salvi vista la complessità che diversamente ne scaturirebbe.

3. L'esatta individuazione dell'ambito di applicazione del regime di *split payment*

3.1. Le Pubbliche Amministrazioni committenti/cessionarie nei confronti delle quali trova applicazione lo split payment

In base al tenore letterale dell'art. 17-ter aggiunto al d.P.R. n. 633 del 1972, gli enti pubblici interessati dal regime di *split payment* sono i seguenti:

- lo Stato, gli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica;
- gli enti pubblici territoriali e i consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'art. 31 del D.lgs. 18 agosto 2000, n. 267;
- 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 (esclusi gli enti ecclesiastici che esercitano assistenza ospedaliera, che operano in regime di diritto privato);
- gli enti pubblici di assistenza e beneficenza e quelli di previdenza.

Nel complesso si tratta di un'elencazione di soggetti che, sotto il profilo testuale, risulta uguale a quella contenuta nel comma 5 dell'art. 6 del d.P.R. n. 633 del 1972 in relazione al descritto regime di differimento dell'imposta. Le due norme, pertanto, dovrebbero avere un analogo ambito di applicazione soggettivo.

In proposito, tuttavia, la circolare 9 febbraio 2015, n. 1/E ha affermato che, mentre il comma 5 dell'art. 6 del d.P.R. n. 633 del 1972 è una norma agevolativa e derogatoria rispetto ai principi ordinari dell'IVA (in senso analogo si erano già espresse le risoluzioni 30 luglio 2004, n. 99/E e 28 settembre 2007, n. 271/E), il regime di *split payment* persegue la diversa finalità di arginare il

fenomeno di evasione d'imposta. Pertanto, a differenza dell'interpretazione restrittiva comunemente operata dell'art. 6, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972, quella del dettato normativo dell'art. 17-ter del medesimo decreto dovrebbe essere ispirata a “*valutazioni sostanziali di ordine più generale, che tengano conto della differente ratio che ha ispirato il legislatore nell'adozione di tale norma*”.

In linea con siffatto orientamento interpretativo, in presenza degli altri requisiti, il regime di *split payment* troverebbe applicazione non solo nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni espressamente elencate all'art. 17-ter del d.P.R. n. 633 del 1972, ma anche, per esempio, nei confronti dei seguenti soggetti pubblici: istituzioni scolastiche e per l'alta formazione artistica, musicale e coreutica (AFAM); Comunità montane, Comunità isolate e Unioni di Comuni; enti pubblici appositamente costituiti per sostituirsi 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; Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza (IPAB), Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona (ASP); INPS e i Fondi pubblici di previdenza.

Stando a quanto riportato nella cennata circolare n. 1/E del 2015, in ipotesi di dubbi circa l'esatta individuazione dell'ambito soggettivo di applicazione dello *split payment*, si dovrebbe fare riferimento all'Indice delle Pubbliche Amministrazioni (c.d. IPA), consultabile alla pagina: <http://indicepa.gov.it/documentale/ricerca.php> (cfr. paragrafo 1.3 della circolare 9 febbraio 2015, n. 1/E). Qualora poi il richiamo alle categorie IPA non fosse sufficiente, in quanto non esaustivo, sarebbe necessario inoltrare apposita istanza di interpello, ai sensi dell'art. 11 della L. n. 212 del 2000 (il c.d. Statuto dei diritti dei contribuenti).

Ebbene, in merito a siffatta interpretazione estensiva, proposta dalla prassi amministrativa, si evidenzia che anche il regime di *split payment* è derogatorio del regime IVA ordinario; tant'è che, come si è visto, l'adozione dello stesso necessita delle autorizzazioni comunitarie di cui all'art. 395 della direttiva 2006/112/CE. Pertanto, nonostante l'indubbia finalità anti-evasiva della norma in esame (art. 17-ter aggiunto al d.P.R. n. 633 del 1972), sorgono delle perplessità in ordine al fatto che la medesima possa essere realmente oggetto di interpretazione estensiva quale quella voluta dall'Amministrazione finanziaria.

In ogni caso, anche ove si volesse sostenere la legittimità di un'interpretazione estensiva del dato normativo, va sottolineato che sarebbero comunque esclusi dall'ambito di applicazione dello *split payment* tutti gli enti pubblici non economici che, in quanto autonomi rispetto alla struttura statale, perseguono fini propri, ancorché di interesse generale. Fra tali soggetti si annoverano gli Ordini

territoriali, gli Enti e istituti di ricerca, le Agenzie fiscali, le Autorità amministrative indipendenti (quale, per esempio, l'AGCOM), le Agenzie regionali per la protezione dell'ambiente, gli Automobil club provinciali, etc...

Infine, sempre sotto il profilo soggettivo, sembra utile sottolineare la non coincidenza fra i soggetti interessati dagli obblighi di fatturazione elettronica e quelli interessati dall'applicazione del regime di *split payment* (sull'applicabilità o meno degli obblighi di fatturazione elettronica nei confronti degli Ordini territoriali si rinvia a alla news del 5 marzo 2015 in <http://www.cndcec.it/Portal/News>).

Come si legge, infatti, anche nella risposta resa dal Viceministro Casero all'interrogazione parlamentare n. 3-01735, presentata da Gianluca Rossi e Stefano Vaccari in materia di *split payment* e *reverse charge*, non esiste perfetta coincidenza tra le Amministrazioni nei confronti delle quali è obbligatoria la scissione dei pagamenti e quelle nei confronti delle quali è obbligatorio procedere con la fattura elettronica; l'elenco di queste ultime è decisamente più ampio delle prime e “*tra i due istituti, quindi, non pare possibile stabilire un perfetto parallelismo*”.

3.2. Le operazioni escluse dall'ambito di applicazione dello split payment

Al di fuori delle ipotesi di esclusione espressamente individuate dalla normativa di riferimento, lo *split payment* è un regime obbligatorio che trova applicazione in relazione a tutti gli acquisti effettuati dai cennati enti della Pubblica Amministrazione, sia quando agiscono nell'esercizio delle proprie attività istituzionali, sia quando agiscono in veste di soggetti passivi IVA.

Per espressa previsione normativa sono esclusi dall'applicazione dello *split payment*:

- 1) i compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte sull'imposta sul reddito;
- 2) le operazioni nelle quali le richiamate Pubbliche Amministrazioni risultano essere debitori dell'imposta.

Con riferimento alla prima ipotesi, si evidenzia che, stando al tenore letterale del comma 2 dell'art. 17-ter del d.P.R. n. 633 del 1972, lo *split payment* non si applica “ai compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito”. Pertanto, in base ad una lettura non corretta della norma, era inizialmente sorto il dubbio se la cennata esclusione riguardasse solamente le operazioni soggette a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o anche quelle che subivano una ritenuta a titolo di acconto.

In proposito, già con la nota operativa del 15 gennaio u.s. si era evidenziato che il dato normativo andava interpretato nel senso di escludere dall'ambito di applicazione dello *split payment* entrambe le tipologie di operazioni. Tale impostazione è stata poi confermata dall'Agenzia delle Entrate che, con la circolare 19 febbraio 2015, n. 6/E (paragrafo 8.7), ha definitivamente chiarito che sono esclusi dall'applicazione dello *split payment* i compensi resi a fronte di prestazioni di servizi, assoggettati a ritenute alla fonte sia a titolo di imposta che di acconto.

Con riferimento alla seconda ipotesi (operazioni nelle quali le Pubbliche Amministrazioni risultano essere debitori dell'imposta), si evidenzia che la medesima si verifica ogni qual volta l'operazione realizzata nei confronti della Pubblica Amministrazione va contabilizzata mediante applicazione del regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge* – per un approfondimento del tema inerente le operazioni soggette a inversione contabile, si rinvia alla circolare FNC del 30 gennaio 2015, in <http://www.fondazionenazionalecommercialisti.it/node/719>).

In proposito, la relazione illustrativa al D.M. 23 gennaio 2015, ha individuato le seguenti ipotesi a titolo meramente esemplificativo:

- Pubblica Amministrazione che acquista nell'esercizio d'impresa beni o servizi da un soggetto non stabilito nel territorio dello Stato (operazione soggetta a inversione contabile, ex art. 17, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972);
- Pubblica Amministrazione che acquista nell'esercizio d'impresa rottami di ferro (operazione soggetta a inversione contabile, ex art. 74, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972);
- Pubblica Amministrazione non soggetto passivo, identificato agli effetti dell'IVA, che effettua acquisti intra-comunitari di beni oltre la soglia di euro 10.000,00 annui (le fatture sono da registrarsi ai sensi dell'art. 47, comma 3, del d.l. n. 331 del 1993 e la relativa IVA va versata ai sensi dell'art. 49 del medesimo decreto).

In aggiunta alle due richiamate ipotesi normative di esclusione dall'ambito di applicazione dello *split payment*, la circolare 19 febbraio 2015, n. 6/E (paragrafo 8.5) ha evidenziato che “*il predetto meccanismo (lo split payment, n.d.r.) non trova applicazione in relazione alle operazioni assoggettate a regimi speciali che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie.*”. In linea con siffatta indicazione, si ritiene che siano escluse dall'ambito di applicazione del regime di *split payment* anche le seguenti operazioni:

- operazioni soggette a regimi IVA speciali che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura (quali, per esempio, il regime del margine, il regime relativo alle agenzie di viaggio, regime di franchigia delle piccole imprese);
- operazioni (ad es., piccole spese dell'ente pubblico) certificate dal fornitore mediante il rilascio di ricevuta fiscale, di cui all'art. 8 della l. n. 249 del 1976, o dello scontrino fiscale, di cui alla l. n. 18 del 1983, ovvero non fiscale per i soggetti che si avvalgono della trasmissione telematica dei corrispettivi, ai sensi dell'art. 1, commi 429 e ss, della l. n. 311 del 2004, “*ovvero altre modalità semplificate di certificazione specificamente previste*” (circolare n. 1/E del 2015).

3.3. Regime transitorio

Posto che l'esatta individuazione dell'ambito di applicazione dell'art. 17-ter del d.P.R. n. 633 del 1972 ha richiesto diversi interventi chiarificativi, intervenuti successivamente all'entrata in vigore della normativa di riferimento, l'Amministrazione finanziaria ha correttamente ritenuto di dover intervenire a disciplinare le modalità di applicazione delle sanzioni con riferimento alle violazioni eventualmente commesse nel primo periodo di applicazione del regime di *split payment*.

In proposito, la circolare 9 febbraio 2015, n. 1/E ha evidenziato che, in considerazione dell'incertezza interpretativa esistente prima dei chiarimenti forniti con la medesima circolare, sono comunque fatti salvi i comportamenti adottati fino alla data di pubblicazione della stessa.

Sotto il profilo pratico, è stato chiarito che qualora una Pubblica Amministrazione abbia per errore corrisposto al proprio fornitore l'IVA ad essa addebitata in relazione ad operazioni soggette a *split payment* e, a sua volta, il fornitore abbia computato in sede di liquidazione, secondo le modalità ordinarie, l'imposta incassata, non occorrerà effettuare alcuna variazione. E la condotta tenuta, non è sanzionabile, ove intervenuta antecedentemente al 9 febbraio 2015.

Con riferimento all'ipotesi descritta, tuttavia, si ritiene potrebbe essere utile tenere separata evidenza dell'IVA versata con le modalità ordinarie, mediante specifica nota, in modo tale da poterla esibire all'eventuale Amministrazione richiedente.

Nella diversa ipotesi in cui il fornitore abbia erroneamente emesso fattura con l'annotazione “scissione dei pagamenti”, nei confronti di una Pubblica Amministrazione non rientrante nell'ambito soggettivo di applicazione dello *split payment*, lo stesso dovrà correggere il proprio operato ed

esercitare la rivalsa nei modi ordinari. In tal caso le Pubbliche Amministrazioni dovranno corrispondere al fornitore anche l'IVA relativa all'operazione ricevuta.

Da ultimo si segnala che l'Agenzia delle Dogane, con la nota prot. 17619/RU dell'11 febbraio 2015, dopo aver ricordato che il regime di *split payment* non trova applicazione nei confronti delle Agenzie fiscali (così come già detto in precedenza), ha invitato i propri Uffici a seguire le descritte indicazioni, fornite nella circolare dell'Agenzia delle Entrate 9 febbraio 2015, n. 1/E, per la correzione di eventuali errori commessi dai propri fornitori.

4. Le modalità di fatturazione delle operazioni soggette a *split payment*

Come anticipato in premessa, il regime di *split payment* incide esclusivamente sulle modalità di versamento dell'imposta, non producendo alcun effetto sotto il profilo della fatturazione. Pertanto, a fronte dell'operazione effettuata nei confronti della Pubblica Amministrazione, il cedente/prestatore deve emettere regolare fattura con addebito dell'imposta, ai sensi dell'art. 21 del d.P.R. n. 633 del 1972, limitandosi semplicemente ad apporre sul documento contabile la dicitura che l'operazione è soggetta a "scissione dei pagamenti".

Al fine di rendere compatibile con siffatto adempimento il software relativo alla trasmissione delle fatture elettroniche nei confronti della Pubblica Amministrazione, l'Agenzia delle Entrate, in qualità di gestore del Sistema di Interscambio, ha provveduto ad aggiornare detto software, rilasciando la versione 1.1 del formato FatturaPA.

In particolare, a decorrere dal 2 febbraio 2015, il Sistema di Interscambio è stato adeguato con l'aggiunta di un valore (il carattere "S") tra quelli ammissibili per il campo "EsigibilitàIVA", contenuto nel blocco informativo "DatiRiepilogo". La documentazione tecnica per l'emissione delle fatture elettroniche secondo il nuovo formato 1.1 è disponibile sul sito www.fatturapa.it.

La fattura emessa dal cedente/prestatore in regime di *split payment* dovrà quindi essere registrata, a cura del medesimo soggetto, ai sensi degli artt. 23 e 24 del d.P.R. n. 633 del 1972, senza tuttavia computare l'imposta a debito nelle liquidazione periodica IVA (art. 2, comma 2, del D.M. 23 gennaio 2015). Il fornitore/cedente, infatti, non è tenuto ad effettuare il versamento dell'imposta che è posto a carico dell'Amministrazione committente/cessionaria. Tale ultimo soggetto deve quindi operare una scissione (*splitting*) sulle somme complessivamente dovute al proprio fornitore e accreditare a questo ultimo il solo importo del corrispettivo pattuito, al netto dell'IVA indicata in fattura.

L'IVA viene così sottratta alla disponibilità del fornitore/cedente, per essere versata alle casse dell'Erario direttamente dall'ente pubblico, secondo le modalità individuate con le disposizioni attuative recate dal D.M. 23 gennaio 2015 sulle quali si tornerà fra breve.

Infine, con riferimento alle modalità di contabilizzazione delle operazioni si rinvia alle indicazioni fornite con la nota operativa FNC del 15 gennaio 2015, già più volte richiamata.

5. Il momento di esigibilità dell'imposta e le modalità di versamento dell'IVA da parte delle Pubbliche Amministrazioni cessionarie/committenti

5.1. Il momento di esigibilità dell'imposta

Prima di entrare nel merito delle nuove regole dettate con riferimento all'individuazione del momento di esigibilità dell'IVA, in presenza di operazioni soggette a *split payment*, è utile ricordare come tale dato acquisisca una certa rilevanza unicamente per le Pubbliche Amministrazioni cessionarie/committenti che, in base alla normativa attualmente vigente, sono i soli soggetti tenuti al versamento dell'imposta espressa in fattura.

Ciò posto, va osservato che il D.M. 23 gennaio 2015, nel dettare la disciplina attuativa dello *split payment*, ha introdotto alcune regole specifiche per l'individuazione del momento di esigibilità dell'imposta, derogatorie di quanto disposto dal già richiamato art. 6, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972. In particolare, l'art. 3 del D.M. 23 gennaio 2015 prevede che, in via di principio, l'IVA relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi soggette al regime di *split payment* diviene esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi.

Tuttavia, il comma 2 della medesima disposizione fa salva la possibilità per le Pubbliche Amministrazioni di optare per l'esigibilità dell'imposta anticipata al momento della "ricezione" della fattura da parte del prestatore/cedente.

Per espressa previsione normativa, dunque, unicamente nel caso di esercizio dell'opzione da parte dell'Amministrazione committente/cessionaria, l'esigibilità dell'IVA anziché operare al momento del pagamento del corrispettivo, viene anticipata al momento di "ricezione" (e non a quello di "emissione") della fattura da parte del cedente/fornitore.

5.2. Le modalità di versamento dell'imposta

Il versamento dell'IVA "splittata" (vale a dire separata dal pagamento del corrispettivo al proprio fornitore) da parte della Pubblica Amministrazione cessionaria/committente va effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile, secondo le seguenti modalità:

- a) un versamento cumulativo, entro il giorno 16 di ciascun mese, dell'IVA dovuta considerando tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel mese precedente;
- b) un distinto versamento dell'IVA dovuta per ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile;
- c) un distinto versamento dell'IVA dovuta, in ciascun giorno del mese, considerando tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile in tale giorno.

Ciò posto, fino all'adeguamento dei sistemi informativi relativi alla gestione amministrativo contabile delle Pubbliche Amministrazioni interessate e comunque non oltre il 31 marzo 2015, le stesse Amministrazioni devono accantonare le somme occorrenti per il successivo versamento dell'IVA, che deve in ogni caso essere effettuato entro il 16 aprile 2015.

Sotto il profilo operativo, il comma 1 dell'art. 4 del D.M. 23 gennaio 2015 ha chiarito che detto versamento va effettuato come segue:

- a) tramite modello "F24 Enti pubblici", per le Amministrazioni titolari di conti presso la Banca d'Italia (utilizzando il codice tributo "620E" denominato "IVA dovuta dalle PP.AA. – Scissione dei pagamenti – art. 17-ter del DPR n. 633/1972");
- b) tramite versamento unificato (ex art. 17 del D.lgs n. 241 del 1997), per le Amministrazioni diverse dalle precedenti (di cui alla lett. a), autorizzate a detenere un conto corrente presso una banca convenzionata con l'Agenzia delle Entrate, ovvero presso Poste italiane (utilizzando il codice tributo "6040" denominato "IVA dovuta dalle PP.AA. – Scissione dei pagamenti – art. 17-ter del DPR n. 633/1972");
- c) direttamente all'entrata del bilancio dello Stato con imputazione al capo 8, capitolo 1203, articolo 12 del bilancio dello Stato, per le Amministrazioni diverse da quelle di cui alle precedenti lett. a) e b).

Rimane espressamente esclusa la possibilità di effettuare il versamento mediante utilizzo della compensazione orizzontale con crediti derivanti da altre imposte.

Sempre con riferimento alle modalità di versamento dell'imposta, disposizioni specifiche sono dettate per le Pubbliche Amministrazioni che hanno soggettività passiva IVA, in quanto effettuano acquisti di beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali.

Per questi soggetti, infatti, l'imposta dovuta a fronte delle operazioni acquistate in regime di *split payment* partecipa alla liquidazione periodica del mese in cui è divenuta esigibile o, comunque, nel relativo trimestre IVA. A tal uopo, l'art. 5 del D.M. 23 gennaio 2015 specifica che le relative fatture dovranno ovviamente essere annotate nel registro di cui agli artt. 23 e 24 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Nell'ipotesi in cui la Pubblica Amministrazione riceva dal proprio cedente/fornitore una fattura indicante l'imposta in misura inferiore a quella dovuta in relazione all'operazione effettuata, l'Amministrazione committente/cessionaria dovrà fare ricorso alla procedura di regolarizzazione di cui all'art. 6, comma 8, del D.Lgs n. 471 del 1997 (cfr. circolare 19 febbraio 2015, n. 6/E, paragrafo 8.6).

Ai sensi di tale ultima disposizione, il cessionario/committente che abbia acquistato beni o servizi, senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge (ipotesi, ovviamente, che difficilmente potrebbe verificarsi nei confronti della Pubblica Amministrazione) o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente, è punito, salva la responsabilità del cedente/prestatore, con una sanzione amministrativa pari al 100% dell'imposta, sempreché non provveda a regolarizzare l'operazione con le seguenti modalità:

- a) se non ha ricevuto la fattura, entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, presentando all'ufficio competente nei suoi confronti, previo pagamento dell'imposta, entro il trentesimo giorno successivo, un documento in duplice esemplare dal quale risultino le indicazioni prescritte dall'art. 21 del d.P.R. n. 633 del 1972;
- b) se ha ricevuto una fattura irregolare, presentando all'ufficio competente nei suoi confronti, entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione, un documento integrativo in duplice esemplare recante le indicazioni medesime, previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta.

Una volta eseguita la regolarizzazione, l'ufficio restituisce al contribuente un esemplare del documento, con l'attestazione della regolarizzazione e del pagamento, che deve essere registrato ai sensi dell'art. 25 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Il controllo della regolarità dei versamenti IVA effettuati dalle Pubbliche Amministrazioni interessate dal regime di *split payment* spetta all'Agenzia delle Entrate, alla quale gli enti pubblici committenti/cessionari dovranno mettere a disposizione, anche in formato elettronico, la documentazione necessaria per verificare la corrispondenza tra l'imposta dovuta e quella versata per ciascun mese di riferimento. In caso di omesso versamento dell'IVA dovuta troveranno applicazione le sanzioni previste per gli omessi o tardivi versamenti.

Infine, il comma 3 dell'art. 6 del D.M. 23 gennaio 2015 prevede che gli organi interni di revisione e controllo delle Pubbliche Amministrazioni, nell'ambito delle proprie competenze istituzionali, debbano vigilare sulla corretta esecuzione dei versamenti dell'imposta da parte delle Pubbliche Amministrazioni.

6. Gli effetti finanziari

Come correttamente evidenziato dalla Commissione dell'Unione europea in occasione delle pubbliche consultazioni avviate sul "libro Verde IVA", l'introduzione del descritto regime di *split payment* è destinata a produrre importanti effetti finanziari in capo ai fornitori della Pubblica Amministrazione.

In applicazione di detto regime, infatti, il fornitore che intrattiene rapporti solo con la Pubblica Amministrazione si verrà a trovare in una posizione di costante credito IVA, il cui effetto finanziario si va a sommare alla situazione di sofferenza frequentemente generata dalle note tempistiche di pagamento degli enti pubblici.

Un caso particolare che si ritiene poi utile evidenziare riguarda le specifiche difficoltà che si trovano ad affrontare i fornitori della Pubblica Amministrazione organizzati in forma consortile, che agiscono in nome proprio e per conto delle consorziate. A tal proposito, vanno premesse alcune brevi considerazioni in ordine alle modalità di fatturazione delle prestazioni rese da consorzi. Come noto, il consorzio con attività esterna è soggetto passivo IRES (ex art. 73, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986) e IVA (art. 4, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972) e può agire come mandatario con o senza rappresentanza dei suoi consorziati nei confronti dei terzi.

In ordine alle modalità di fatturazione in presenza di prestazioni rese da imprese consorziate a Pubbliche Amministrazioni, la risoluzione 4 agosto 1987, n. 460437 ha individuato le seguenti ipotesi, facendo ricorso proprio alla figura del mandato con o senza rappresentanza:

1. Consorzio che esegue direttamente l'opera, agendo in nome e per conto proprio: il consorzio emette fattura nei confronti dell'Amministrazione committente/cessionaria a fronte del pagamento del corrispettivo ed emette documenti contabili interni, non soggetti ad IVA, nei confronti dei consorziati per imputare a questi ultimi i costi e le spese di competenza, nonché ripartire i corrispettivi riscossi;
2. Consorzio che agisce in nome e per conto dei consorziati: i consorziati emettono direttamente fattura nei confronti dell'Amministrazione committente/cessionaria, ciascuno pro-quota e il consorzio sarà soggetto passivo IVA unicamente per i compensi eventualmente lui corrisposti dai consorziati per l'attività di intermediazione (risoluzione 2 febbraio 1979, n. 363852);
3. Consorzio che per l'esecuzione dell'opera si avvale dei propri consorziati, agendo in nome proprio ma nell'interesse di questi ultimi: il consorzio emette fattura nei confronti dell'Amministrazione committente/cessionaria a fronte del pagamento del corrispettivo e i consorziati emettono fatture soggette ad IVA nei confronti del consorzio, in relazione alle rispettive prestazioni rese al consorzio (risoluzione 11 giugno 1981, n. 382237 e risoluzione 29 novembre 1988, n. 550253).

Dei modelli descritti, quello che più frequentemente viene adottato nella prassi è il terzo; nella maggior parte dei casi, infatti, i consorzi non svolgono attività operativa in proprio, avendo una mera funzione di rappresentanza delle consorziate. Ebbene, l'entrata in vigore del regime di *split payment* determinerà i più severi effetti finanziari proprio nei confronti della forma di organizzazione consortile più frequentemente adottata dai fornitori della Pubblica Amministrazione.

Il consorzio (di cui al precedente punto 3), infatti, versando all'Erario l'IVA "a debito" mediante applicazione dello *split payment*, non può in alcun modo andare ad abbattere il corrispettivo credito IVA derivante dalle fatture emesse nei suoi confronti dai propri consorziati; trovandosi così in una costante situazione di credito IVA. Sotto il profilo finanziario, inoltre, il medesimo consorzio deve trasferire ai propri consorziati importi superiori a quelli incassati dall'Amministrazione committente/cessionaria (in quanto gravati dell'IVA che sul fronte delle fatture attive non è mai entrata nella disponibilità del consorzio), così anticipando risorse che solo in un momento successivo saranno rimborsate dall'Erario.

L'effetto finanziario descritto potrebbe essere integralmente neutralizzato in capo al consorzio esclusivamente qualora i consorziati fatturino al consorzio, a loro volta, senza addebitare l'IVA. In proposito, tuttavia, si deve escludere che, nei confronti della fattispecie in esame, possano trovare

applicazione analogica i chiarimenti forniti dalla risoluzione 11 ottobre 2007, n. 287/E con riferimento al regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*).

Il cennato documento di prassi, come noto, ha chiarito che qualora la prestazione principale (resa dal consorzio all'Amministrazione committente/cessionaria) sia soggetta a regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) o ad aliquota IVA agevolata, il medesimo regime IVA deve essere applicato anche nei rapporti interni fra consorzio e consorziati. Infatti, ai sensi di quanto disposto dall'art. 3, comma 3, ultimo capoverso, del d.P.R. n. 633 del 1972 le prestazioni rese dai consorziati al consorzio assumono, ai fini IVA, la stessa valenza delle prestazioni rese dal consorzio verso i soggetti terzi.

Tale ultima disposizione, tuttavia, si ritiene non possa essere richiamata al fine di estendere l'applicabilità del regime di *split payment* anche ai rapporti fra consorzio e consorziati, in assenza di specifici interventi di tipo normativo.

Infatti, l'applicabilità del regime di *split payment*, a differenza di quello di inversione contabile (o *reverse charge*), si caratterizza per il fatto che il soggetto committente/cessionario è una Pubblica Amministrazione e, proprio in funzione di questo dato, sono state dettate le specifiche modalità di versamento dell'IVA “*splittata*” dal corrispettivo versato al cedente/prestatore.

7. Le modalità di rimborso dell'eccedenza IVA detraibile

Allo stato attuale della normativa, a fronte dei descritti effetti finanziari derivanti dall'applicazione dell'introdotta *split payment* (comunque ravvisabili, seppure in diversa misura, su tutti i fornitori della Pubblica Amministrazione), il legislatore ha previsto degli strumenti solo in parte idonei a stemperarne la portata.

In particolare, in contemporanea con l'adozione del regime di *split payment*, è stata prevista a favore dei fornitori interessati dalle operazioni in esame, la possibilità di chiedere il rimborso dell'eccedenza IVA detraibile, ai sensi di quanto disposto dall'art. 30 del d.P.R. n. 633 del 1972 (come modificato dall'art. 1, comma 629, lett. c) della legge di stabilità 2015).

A seguito delle ricordate modifiche, il comma 2, lett. a) dell'art. 30 del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede per il contribuente la possibilità di chiedere il rimborso dell'eccedenza IVA detraibile, se di importo superiore a € 2.582,28, all'atto della presentazione della dichiarazione, qualora eserciti 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 in regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*), nonché di *split payment*.

A tal proposito, si osserva che l'art. 3, comma 6, del D.L. n. 250 del 1995, convertito con modificazioni dalla legge n. 349 del 1995, ha disposto che la fattispecie prevista dalla citata disposizione ricorre quando l'aliquota IVA mediamente applicata su tutti gli acquisti e su tutte le importazioni, supera quella mediamente applicata su tutte le operazioni effettuate, maggiorata del 10%, non tenendo conto nel calcolo degli acquisti, delle importazioni e delle cessioni di beni ammortizzabili. Ebbene, la circostanza che il legislatore, modificando l'art. 30 del d.P.R. n. 633 del 1972, abbia indicato espressamente la necessità di considerare anche le operazioni soggette a *split payment*, va interpretata nel senso che tali operazioni assumono rilievo ai fini del computo della media come se alle medesime fosse stata applicata l'IVA con aliquota zero.

In via incidentale, è utile sottolineare un altro problema scaturito dalle modifiche normative apportate all'art. 30 del d.P.R. n. 633 del 1972, le quali risulterebbero del tutto inefficaci ad attenuare l'effetto finanziario distorsivo derivante dall'applicazione dello *split payment* nei confronti di quegli enti non commerciali che applicano il regime speciale IVA di cui alla l. n. 398 del 1991, qualora anche detti soggetti rientrassero nell'ambito di applicazione dello *split payment*. Tali soggetti, infatti, non essendo tenuti alla presentazione della dichiarazione IVA, non potrebbero accedere ai normali canali di rimborso IVA per recuperare il proprio credito d'imposta.

A nostro avviso, tuttavia, non sembra corretto ritenere che i soggetti che applicano il regime speciale IVA di cui alla l. n. 389 del 1991 rientrino nell'ambito di applicazione dello *split payment*. I medesimi, infatti dovrebbero essere ricondotti all'esclusione di cui al paragrafo 8.5 della circolare 19 febbraio 2015, n. 6/E, secondo il quale “*il predetto meccanismo (lo split payment, n.d.r.) non trova applicazione in relazione alle operazioni assoggettate a regimi speciali che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie.*”.

In ogni caso, posti i dubbi interpretativi da alcuni manifestati, sul tema potrebbe essere opportuno un esplicito intervento normativo, il quale potrebbe essere adottato anche nell'ambito della più ampia riforma del terzo settore attualmente all'esame del Parlamento (DdL “Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del Servizio civile universale” A.C. 2617, le osservazioni presentate dal CNDCEC al Disegno di legge A.C. 2617, nel corso dell'audizione che si è tenuta il del 9 novembre 2014 sono consultabili al sito:

<http://www.commercialisti.it/Portal/Documenti/Dettaglio.aspx?id=d285af3c-28ee-4fc7-9210-8c0d618be26f>).

Inoltre, sempre al fine di attenuare il descritto effetto finanziario, l'art. 8 del D.M. 23 gennaio 2015 attribuisce ai fornitori della Pubblica Amministrazione la possibilità di ottenere i rimborsi IVA, anche trimestrali, in via prioritaria. La disposizione ha effetto a partire dalle richieste relative al primo trimestre 2015 e il rimborso in via prioritaria sarà erogato entro il limite dell'ammontare complessivo dell'IVA applicata alle operazioni effettuate, in regime di *split payment*, nel periodo in cui si è formato il credito.

A seguito delle modifiche da ultimo apportate al cennato art. 8 dall'art. 1 del D.M. 20 febbraio 2015, in presenza di operazioni soggette a *split payment*, il diritto al rimborso prioritario non è più subordinato alla sussistenza delle condizioni richieste dall'art. 2 del D.M. 22 marzo 2007. Pertanto, al fine di poter accedere a detto beneficio, non è più necessario che, al momento della richiesta, sussistano 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 in caso di richiesta di rimborso annuale e a € 3.000,00 in caso di richiesta di rimborso trimestrale;
- c) eccedenza detraibile richiesta a rimborso di importo pari o superiore al 10% dell'importo complessivo dell'imposta assolta sugli acquisti e sulle importazioni effettuati nell'anno o nel trimestre a cui si riferisce il rimborso richiesto.

In proposito si osserva che, la scelta di eliminare il vincolo della sussistenza dei descritti requisiti (di cui all'art. 2 del D.M. 22 marzo 2007) evidenzia l'intenzione di limitare gli effetti finanziari derivanti dall'adozione di detto regime, sia con riferimento ai soggetti di minori dimensioni che a quelli ad inizio attività. Infatti, mentre i primi sono interessati dalla eliminazione del limite di cui alla precedente lett. b), i secondi beneficiano dell'eliminazione del limite di cui alla precedente lett. a).

Viviana Capozzi – 31 marzo 2015