



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M.FANNO"**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E
COMUNITARIO**

CORSO DI LAUREA IN ECONOMIA

PROVA FINALE

"SPLIT PAYMENT E EVASIONE IVA"

RELATORE:

CH.MO PROF. MAURO BEGHIN

LAUREANDO/A: MONETTI BENEDETTA

MATRICOLA N. 1167827

ANNO ACCADEMICO 2019 – 2020

Il/la candidato/a, sottoponendo il presente lavoro, dichiara, sotto la propria responsabilità, che il lavoro è originale e che non è stato già sottoposto, in tutto o in parte, dal candidato/a o da altri soggetti, in altre Università italiane o straniere ai fini del conseguimento di un titolo accademico. Il/la candidato/a dichiara altresì che tutti i materiali utilizzati ai fini della predisposizione dell'elaborato sono stati opportunamente citati nel testo e riportati nella sezione "Riferimenti bibliografici" e che le eventuali citazioni testuali sono individuabili attraverso l'esplicito richiamo al documento originale.

Indice

INTRODUZIONE	4
CAPITOLO PRIMO: L'IVA E LO SPLIT PAYMENT	6
1.L'imposta sul valore aggiunto.....	6
2.Il meccanismo dello Split Payment	8
2.1. Quadro normativo	8
2.2. Origine comunitaria del meccanismo	9
2.3. Adozione nell'ordinamento nazionale	10
2.4. Efficacia temporale	11
3.Ambito soggettivo di applicazione.....	12
4.Ambito oggettivo di applicazione	16
CAPITOLO SECONDO: ADEMPIMENTI DELLE PARTI NELLO SPLIT PAYMENT	20
1.Adeempimenti del fornitore.....	20
1.1. Obbligo di fatturazione elettronica	21
2.Adeempimenti della Pubblica Amministrazione e delle Società	21
2.1. Acquisti in ambito istituzionale.....	22
2.2. Acquisti in ambito commerciale	23
2.3. Acquisti ad utilizzo promiscuo	23
3.Regolarizzazione delle fatture	24
3.1. Regolarizzazione da parte del fornitore	25
3.2. Regolarizzazione da parte dell'acquirente	26
3.3. Fattispecie di irregolarità	27
4.Regime dei rimborsi	27
CONCLUSIONE	30
RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI	32

INTRODUZIONE

L'imposta sul valore aggiunto, comunemente nota come IVA, è un'imposta di origine europea adottata da tutti gli Stati membri.

A livello nazionale costituisce la principale imposta indiretta sui consumi. Colpisce, infatti, tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo nell'esercizio di imprese, arti e professioni all'interno del territorio dello Stato.

Da un punto di vista finanziario tale imposta rileva come entrata tributaria e quindi contribuisce ad aumentare il gettito fiscale dello Stato in riferimento ai soli acquisti di beni e servizi effettuati dai soggetti in veste di consumatori finali, ovvero relativamente agli acquisti volti al soddisfacimento di bisogni personali o familiari e non in virtù di un'attività economica. Per gli operatori economici, infatti, l'imposta è neutrale.

Spesso accade che l'imposta dovuta non giunga all'Erario a causa di comportamenti di evasione e frode tenuti dai soggetti passivi stessi.

Tali condotte scorrette comportano importanti perdite per le casse erariali. Al riguardo, secondo alcune analisi statistiche, l'IVA costituisce il tributo maggiormente evaso in Italia.

Al fine di contrastare tale fenomeno, sia a livello comunitario che nazionale, sono state implementate diverse soluzioni in deroga al meccanismo ordinario di riscossione dell'imposta. Tra queste occupa un ruolo di rilievo lo Split Payment, un particolare meccanismo di riscossione dell'IVA volto a ridurre l'evasione dell'imposta nei rapporti economici intrattenuti con la Pubblica Amministrazione e con alcune Società alla luce del livello di affidabilità fiscale di tali soggetti considerato superiore a quello dei propri fornitori.

Nel presente elaborato si analizzerà la disciplina di tale recente meccanismo di liquidazione dell'IVA, noto anche come scissione dei pagamenti, proposto in prima istanza a livello comunitario e successivamente introdotto nell'ordinamento nazionale.

Partendo da un'analisi dell'imposta in generale, al fine di disporre di una visione più completa del contesto di riferimento, si procederà ad una panoramica sull'origine comunitaria del nuovo meccanismo. Ci si focalizzerà, quindi, sulle proposte fatte mediante il documento redatto dalla Commissione Europea riguardo al progetto di lotta all'evasione fiscale.

Si circoscriverà poi l'analisi a livello nazionale analizzando la risposta riguardo alla piaga dell'evasione fiscale fornita dall'Italia, ovvero il Paese europeo con il più alto tasso di evasione dell'IVA, ponendo particolare attenzione alla regolamentazione e alle fonti interpretative relative alla disciplina.

Si analizzerà, in prima istanza, il quadro normativo della disciplina e si procederà, poi, alla definizione del campo di applicazione sia da un punto di vista soggettivo che oggettivo ripercorrendo le diverse modifiche implementate fino ad oggi.

Nella seconda parte saranno definiti gli adempimenti cui sono tenuti le parti dei rapporti economici interessati dal regime di scissione, ovvero fornitori da un lato e Pubbliche Amministrazioni e Società coinvolte dall'altro.

Si approfondiranno gli adempimenti principali delle parti ovvero le modalità di fatturazione cui sono tenuti i soggetti fornitori e le modalità e tempistiche riguardanti il versamento dell'imposta cui sono tenuti i soggetti acquirenti.

Si esamineranno poi eventuali fattispecie concernenti irregolarità riscontrabili in una fase successiva alla fatturazione delle operazioni e gli strumenti idonei per la regolarizzazione quali le note di variazione.

Infine, si analizzerà il regime dei rimborsi IVA in via prioritaria introdotto alla luce della possibile situazione di credito IVA perenne comportante conseguenze negative da un punto di vista finanziario in capo al soggetto fornitore a causa del mancato incasso dell'IVA sulle vendite effettuate.

CAPITOLO PRIMO: L'IVA E LO SPLIT PAYMENT

1. L'imposta sul valore aggiunto

L'imposta sul valore aggiunto è la principale imposta indiretta vigente in Italia. Si tratta di un'imposta di matrice europea adottata da tutti gli Stati membri in risposta al progetto di armonizzazione fiscale dell'Unione.

Le fonti comunitarie a fondamento di tale imposta sono riconducibili alla prima e alla seconda Direttiva IVA: 67/227/CEE e 67/228/CEE, che sono state poi, a loro volta, poste alla base della legge delega per la riforma tributaria n. 825 del 9 ottobre 1971.

I principi di tale riforma sono stati recepiti dall'ordinamento italiano con il DPR 26 ottobre 1973, n.633 che ha portato all'introduzione dell'IVA in Italia con decorrenza 1 gennaio 1973. Tale Decreto è tuttora in vigore e costituisce il principale testo normativo di riferimento nella disciplina di tale imposta.

Nel corso del tempo il legislatore comunitario è intervenuto con ulteriori direttive al fine di rendere maggiormente omogenea la disciplina tra i vari Stati membri. Tra le varie direttive emanate la più importante è da ritenersi la VI direttiva che in seguito è stata sostituita dalla direttiva 2006/112/CEE del 28 novembre 2006, nota comunemente come Direttiva IVA. In tale Direttiva è oggi racchiusa l'intera disciplina comunitaria dell'imposta in esame.

L'imposta sul valore aggiunto è un'imposta generale, proporzionale, plurifase non cumulativa e neutrale.

Inoltre, si basa su tre presupposti: oggettivo, soggettivo e territoriale riassunti all'interno dell'articolo 1 DPR 633/72.

Il prelievo di tale imposta avviene mediante un particolare procedimento che vede il coinvolgimento di tutti i soggetti del ciclo produttivo-distributivo ma, in forza della sua caratteristica della neutralità, l'imposta grava stabilmente solo sul consumatore finale. I soggetti che si collocano nelle fasi della produzione e distribuzione precedenti vengono gravati solo provvisoriamente in quanto il tributo da questi versato viene traslato sul consumatore finale.

La neutralità dell'IVA è assicurata, quindi, da un sistema di detrazione e di rivalsa che consente al soggetto in veste di cedente di beni o prestatore di servizi di detrarre l'imposta sugli acquisti dei beni e servizi effettuati nell'esercizio d'impresa, arte o professione e di addebitare l'imposta, a titolo di rivalsa, ai propri clienti in qualità di acquirenti dei beni e committenti dei servizi offerti all'interno del territorio dello Stato.

L'incisione del consumatore finale si verifica dunque al momento dell'applicazione del prezzo¹. Altro principio alla base del meccanismo applicativo dell'imposta sul valore aggiunto è il principio della cartolarità. L'IVA, infatti, viene addebitata, dal soggetto che cede i beni o presta servizi nell'esercizio di un'attività economica, attraverso la fattura o un documento sostitutivo ad essa.

Un tempo tale documento sostitutivo era rappresentato dalla ricevuta fiscale o scontrino fiscale. A decorrere dal 1° gennaio 2020, in seguito all'emanazione dell'art. 2 del D.lgs. 127/2015 riguardante la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati relativi ai corrispettivi giornalieri e la loro funzione "*di assolvimento all'obbligo di certificazione fiscale dei corrispettivi*", tali documenti sostitutivi sono stati rimpiazzati, secondo quanto previsto dal DM 07 giugno 2016, dal documento commerciale.

Al fine di poter esercitare il diritto alla detrazione è necessario il verificarsi di determinati presupposti riconducibili al rilascio della fattura d'acquisto o del documento commerciale, alla relativa registrazione contabile e alla successiva liquidazione periodica dell'imposta, mensile o trimestrale, a seconda delle caratteristiche del soggetto imprenditore, professionista o artista². Nella normalità dei casi il soggetto cedente applica l'IVA in via di rivalsa al soggetto cessionario attraverso l'addebito in fattura o nel documento commerciale e successivamente procede al versamento all'Erario al netto dell'IVA pagata sugli acquisti effettuati.

Il soggetto cessionario, pertanto, si vede l'applicazione dell'IVA attraverso la fattura relativa all'acquisto effettuato e provvede all'effettuazione del pagamento al proprio fornitore.

L'imposta sul valore aggiunto presenta diverse difficoltà applicative che danno luogo a comportamenti di evasione e di frode. Ciò si può osservare effettuando un'attenta analisi del VAT gap ovvero della differenza tra l'imposta teoricamente dovuta e il gettito effettivo.

Le frodi iva si inseriscono sul sopracitato principio della cartolarità. Esse si caratterizzano, principalmente, per anomalie nella fase del pagamento dell'imposta risultante dalle fatture di vendita a fronte delle detrazioni generate dagli acquisti.

Spesso, infatti, accade che il cedente, pur avendo emesso la fattura con addebito dell'IVA in rivalsa nei confronti del cessionario, non provveda al versamento dell'imposta all'Erario. Solitamente si tratta di omessi versamenti pianificati dal contribuente.

¹ Al riguardo il professore Mauro Beghin in "DIRITTO TRIBUTARIO, Per l'Università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche" CEDAM 2018 afferma che "*l'incisione del consumatore finale avviene dunque in occasione dell'applicazione del prezzo convenuto*".

² Il professore Mauro Beghin in "DIRITTO TRIBUTARIO, Per l'Università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche" CEDAM 2018 sostiene che "*...su di un piano generale, il primo presupposto per l'esercizio del diritto di detrazione è per l'appunto rappresentato dal rilascio della fattura d'acquisto, dalla registrazione in contabilità del documento e dalla successiva, conseguente liquidazione periodica dell'IVA dovuta o dell'IVA a credito*".

Negli ultimi anni, al fine di arginare il fenomeno dell'evasione da riscossione e le frodi, sono stati previsti dall'ordinamento nazionale due meccanismi alternativi tra loro³ e con finalità anti-evasive: il Reverse Charge e lo Split Payment.

L'evasione fiscale da riscossione è una particolare forma di evasione dovuta al mancato versamento delle imposte indirette da parte del debitore stesso.

Nel dettaglio, l'istituto dello Split Payment è un meccanismo di liquidazione dell'IVA, noto anche come "scissione dei pagamenti", che presenta il duplice scopo di innovare il sistema di riscossione dell'imposta e di contrastare i fenomeni di evasione e di frode ovvero evitare che l'emittente della fattura possa appropriarsi del tributo non adempiendo al suo dovere di eseguire il versamento all'Erario⁴.

Si tratta, pertanto, di uno strumento antifrode utilizzabile nei casi in cui il versamento dell'imposta all'Erario da parte del fornitore sia a rischio⁵.

Il perseguimento di tali obiettivi avviene ponendo in capo ai soggetti acquirenti l'obbligo di procedere al versamento dell'imposta addebitata in fattura direttamente all'Erario in luogo del versamento in via di rivalsa ai propri fornitori come previsto nel regime ordinario. In merito all'assolvimento degli obblighi di versamento, i soggetti acquirenti devono presentare un grado di "affidabilità fiscale" maggiore rispetto ai propri fornitori.

2. Il meccanismo dello Split Payment

2.1 Quadro normativo

L'istituto dello Split Payment è disciplinato dall'articolo 17-ter DPR 633/72 rubricato "Operazioni nei confronti degli enti pubblici".

La norma in oggetto è stata introdotta nel testo normativo citato mediante la lettera b) del comma 629 dell'art. 1 della legge 23 dicembre 2014 n.190 che ha trovato attuazione attraverso il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 23 gennaio 2015.

³ BRISACANI M., 2016, I complessi adempimenti degli Enti pubblici, il Fisco, 15, 1-1427 al riguardo precisa *"i due meccanismi split payment e reverse charge si presentano come alternativi tra di loro, anzi lo stesso art.17-ter stabilisce espressamente che la scissione dei pagamenti non trova applicazione per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di Enti pubblici qualora questi, in qualità di soggetti passivi, risultino debitori d'imposta in base al sistema del reverse charge. Da ciò deriva, che già in sede di effettuazione dell'acquisto, l'Ente deve essere in grado di definire se l'operazione debba rientrare nell'uno o nell'altro sistema fornendo opportuna comunicazione anche al fornitore..."*.

⁴ SPERA M., 2015, L'applicazione dello split payment nell'ordinamento nazionale tra criticità e dubbi operativi, il Fisco,10,1-925 al riguardo sancisce che *"l'adozione di tale meccanismo deriva da una possibile incoerenza di comportamento da parte dello Stato, qualora, da un lato, nella sua veste di acquirente, pagasse al proprio cedente/prestatore il corrispettivo delle forniture ricevute comprensivo dell'IVA e, dall'altro, nella sua funzione di Erario, non avesse la certezza di incassare tale imposta"*.

⁵ CENTORE P., 2015, L'occasione da non perdere con le regole di Split Payment, Corriere Tributario, 21, 1591

Effettuando un'attenta analisi del testo dell'articolo in oggetto è possibile osservare come esso si sia evoluto nel corso del tempo. Le maggiori modifiche, riconducibili a variazioni di contenuto e all'introduzione ed abrogazione di commi, sono state apportate principalmente dai Decreti Legge 24 aprile 2017 n.50 e 16 ottobre 2017 n.148.

L'Agenzia delle Entrate ha contribuito mediante una serie di proprie Circolari a fornire chiarimenti riguardo la corretta applicazione del meccanismo.

2.2. Origine comunitaria del meccanismo

Nel 2010 la Commissione Europea ha lanciato una consultazione pubblica sul futuro dell'IVA nota come "Libro Verde: verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente". Tale consultazione si è focalizzata sulle maggiori criticità del sistema IVA e sulla possibilità di attuare una revisione delle modalità di riscossione del tributo ritenuto non in linea con le moderne tecnologie. La Commissione UE ha, quindi, cercato di individuare dei possibili modelli operativi, tra i quali è emerso lo Split Payment, per migliorare e semplificare la riscossione dell'imposta e al contempo cercare di arginare il più possibile l'evasione.

La struttura di tale innovativo meccanismo di riscossione ipotizzava, a livello comunitario, due possibili alternative che si differenziavano per la presenza o meno dell'intermediazione di una banca.

La versione principale e più sofisticata prevedeva, per tutte le operazioni soggette ad IVA, il compito del cliente di incaricare la propria banca ad effettuare il pagamento dei beni e servizi al fornitore attribuendo alla banca stessa il dovere di scindere l'importo imponibile dell'operazione spettante al fornitore e l'importo dell'IVA spettante all'Erario.

La versione alternativa e facoltativa forniva, invece, una semplificazione, in quanto non richiedeva alcun cambiamento sostanziale riguardo alle modalità di gestione dell'imposta da parte delle imprese e delle amministrazioni pubbliche. Tale versione "semplificata" non prevedeva l'intermediazione di una banca e il cessionario o committente era tenuto a ripartire l'importo della fattura versando l'IVA direttamente al Fisco e l'importo al netto dell'imposta al proprio cedente o prestatore, a seconda dell'oggetto dell'operazione⁶.

⁶ SALVINI L., 2015, "Profili sistematici e di legittimità dello split payment", Corriere Tributario, 14,1041 interviene al riguardo affermando che "un riferimento al meccanismo di scissione si trova nel Green Paper della Commissione Europea sul futuro dell'IVA dove si ipotizzano due diversi casi di scissione: 1) per i casi in cui una banca interviene nei pagamenti delle forniture, essa corrisponde al fornitore il corrispettivo imponibile, e versa direttamente all'erario l'IVA; 2) come misura di carattere generale, potrebbe essere previsto un obbligo di scissione dei pagamenti nei rapporti tra soggetti passivi. Una tale misura viene prevista come possibile rimedio alle frodi IVA e semplificherebbe gli adempimenti dei contribuenti e i controlli delle autorità...".

La sezione numero 5 del documento citato ha raggruppato in 33 quesiti le principali questioni da indirizzare al pubblico al fine di ottenere in futuro un sistema IVA più solido, semplice ed efficiente.

In particolare, il quesito n.31 di tale sezione riguardava la fattibilità e la pertinenza di un sistema di scissione dei pagamenti nell'ipotesi di un'applicazione facoltativa limitata ai casi in cui vi fosse il rischio che il fornitore potesse non adempiere ai propri obblighi⁷.

Tale proposta non ha trovato pareri favorevoli in quanto è emerso il rischio di ripercussioni negative per i fornitori, dal punto di vista finanziario, e dell'influenza non positiva nei rapporti tra quest'ultimi e gli acquirenti.

2.3. Adozione nell'ordinamento nazionale

L'Italia è stato il primo, e attualmente l'unico, paese dell'Unione Europea ad inserire tale meccanismo all'interno del proprio ordinamento provvedendo ad adattarlo al contesto di riferimento⁸.

Il modello italiano, infatti, differisce da quello previsto a livello comunitario in quanto il suo campo di applicazione è limitato a determinati soggetti pubblici e non trova, quindi, un'attuazione generalizzata nei confronti di tutte le operazioni soggette ad IVA come proposto dalla Commissione UE.

Si tratta, pertanto, di un istituto nuovo sia nel contesto nazionale che europeo. Come accennato in precedenza, è possibile trovare un riferimento riguardo a tale meccanismo nel "Libro Verde sul Futuro dell'IVA" ma non vi è alcuna misura normativa a livello comunitario.

Tale assenza normativa è dovuta principalmente alle reazioni non positive riguardo alla fattibilità di tale istituto che hanno portato la Commissione UE a effettuare ulteriori indagini.

Di conseguenza, l'adozione del regime di Split Payment da parte di uno Stato membro dell'Unione, in quanto considerata una misura di deroga al regime ordinario, secondo quanto previsto dall'art. 395 della Direttiva IVA, necessita di un'autorizzazione da parte del Consiglio dell'UE.

Il comma 1 dell'articolo appena citato prevede, in caso di inserimento di eventuali misure speciali di deroga alla Direttiva aventi lo scopo "di semplificare la riscossione dell'imposta o

⁷ RIZZARDI, R., 2015, Lo "Split Payment" IVA nei rapporti con la Pubblica Amministrazione trova regolamento, Corriere Tributario, 9, 639 in merito afferma che: "il quesito 31 chiede l'opinione sulla fattibilità di uno split payment nell'ipotesi di una sua applicazione opzionale quando si teme che il fornitore possa eludere i propri obblighi".

⁸ CENTORE, P., 2014, Split Payment ed estensione del reverse charge: un attacco concreto al VAT GAP, Corriere Tributario, 43, 3316, al riguardo afferma: "...l'Italia si pone all'avanguardia, essendo, a quanto consta, il primo Paese dell'Unione a prevedere simile procedura".

di evitare evasioni o elusioni fiscali”, il rilascio di autorizzazione da parte del Consiglio UE deliberato all’unanimità su proposta della Commissione.

Per esigenze di gettito, il legislatore italiano, nonostante l’invio della richiesta di autorizzazione, tramite la Commissione europea, al Consiglio UE, ha previsto l’entrata in vigore dello speciale regime IVA in data 1° gennaio 2015, senza attendere l’ottenimento dell’autorizzazione comunitaria.

Il rilascio dell’autorizzazione richiede, un’articolata procedura di cui al comma 4 dell’art. 395 della Direttiva IVA, che deve essere completata entro otto mesi dal ricevimento della domanda. Inoltre, il legislatore nazionale, al fine di tutelarsi in caso di mancata concessione dell’autorizzazione da parte del Consiglio Europeo, aveva previsto una clausola di salvaguardia comportante l’aumento delle accise sui carburanti (benzina, benzina con piombo, gasolio), mediante provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, in misura tale da compensare i mancati introiti attesi con l’applicazione del nuovo meccanismo IVA.

La decisione del Consiglio è avvenuta il 14 luglio 2015 con scadenza prevista il 31 dicembre 2017.

Tale autorizzazione giustificava il meccanismo dello Split Payment come misura di contrasto all’evasione ponendo come condizioni la durata limitata nel tempo e la circoscrizione a determinati settori.

Tuttavia, alla luce delle modifiche apportate dal Decreto Legge 50/2017, che saranno approfondite in seguito, l’Italia ha richiesto all’Unione la proroga della data di scadenza. Tale richiesta ha trovato accettazione mediante la Decisione UE 2017/284 che ha sancito l’abrogazione della precedente Decisione e prorogato l’efficacia del meccanismo fino alla data del 30 giugno 2020.

Il meccanismo dello Split Payment rappresenta una deroga al meccanismo ordinario dell’IVA e richiede al soggetto acquirente di scindere l’importo dell’imposta dalla base imponibile e provvedere a due distinti pagamenti.

Tale soggetto è tenuto, infatti, ad effettuare il versamento dell’IVA direttamente all’Erario, secondo le modalità previste dalla normativa, e della base imponibile al soggetto fornitore.

2.4.Efficacia temporale

Il comma 632 dell’articolo 1 della Legge di Stabilità 2015 prevede l’applicazione del regime di Split Payment alle operazioni per le quali l’imposta sul valore aggiunto risulta esigibile a partire dal 1° gennaio 2015.

Tale comma, pertanto, riconduce al momento dell'esigibilità dell'imposta il punto di riferimento temporale per l'individuazione delle operazioni alle quali applicare il nuovo regime IVA.

Tale disposizione ha creato alcuni dubbi interpretativi. Attuando, infatti, un'interpretazione letterale del comma sopracitato il regime IVA si sarebbe dovuto applicare non solo alle operazioni fatturate a partire dal 1° gennaio 2015 ma anche alle operazioni fatturate in un momento antecedente all'entrata in vigore del nuovo articolo 17-ter, in quanto, trattandosi di operazioni sottoposte al principio dell'esigibilità differita, ai sensi dell'art 6 comma 5 DPR 633/72, l'esigibilità dell'IVA sorge al momento del pagamento del corrispettivo.

Stando a tale interpretazione, nella realtà si sarebbero creati dubbi applicativi al verificarsi di operazioni fatturate nel corso del 2014 e che per il principio dell'esigibilità differita avrebbero potuto dare luogo ad un'imposta esigibile in un momento successivo al 1° gennaio 2015.

Tali dubbi interpretativi sono stati superati dall'articolo 9 del decreto attuativo del regime di Split Payment che è intervenuto al riguardo rettificando la disposizione in merito alla decorrenza del nuovo regime e disponendo il coinvolgimento delle sole fatture emesse a partire dal 1 gennaio 2015.

Tale rettifica trova conferma e maggiori chiarimenti nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n.1/E del 9 febbraio 2015 che specifica l'applicazione del meccanismo alle sole operazioni per le quali l'emissione della fattura e il pagamento del corrispettivo siano avvenuti dopo il 1 gennaio 2015.

3 Ambito soggettivo di applicazione

Come accennato in precedenza, il modello italiano dell'Istituto dello Split Payment prevede la sua applicazione ad un insieme di soggetti circoscritto.

Al riguardo, l'art 17-ter del DPR 633/72 al comma 1 individua la platea dei soggetti destinatari del meccanismo in oggetto. Nel corso del tempo la formulazione della norma è stata interessata da significative modifiche, per opera del Dl 24 aprile 2017, n.50 e successivamente del Dl 16 ottobre 2017, n.148, che hanno ridisegnato il campo di applicazione soggettivo del regime.

La versione originaria dell'articolo prevedeva l'applicazione del meccanismo alle sole Pubbliche Amministrazioni.

I primi chiarimenti interpretativi al riguardo sono stati forniti dall'Agenzia delle Entrate mediante la Circolare 1/E/2015 che ha evidenziato l'uguaglianza, da un punto di vista testuale, dell'elencazione contenuta nel comma in esame con l'elenco dei soggetti tuttora destinatari della disciplina dell'esigibilità differita contenuto nell'art 6 comma 5 del medesimo DPR.

Al contempo, la Circolare ha evidenziato la diversa *ratio* perseguita dalle due norme ritenendo a tal fine necessario effettuare un'interpretazione maggiormente estensiva, basata su "valutazioni sostanziali di ordine più generale" per quanto riguarda i soggetti destinatari della scissione dei pagamenti.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta con un'ulteriore Circolare, la n. 15/E del 13 aprile 2015, mediante la quale ha precisato che, alla luce degli obiettivi perseguiti dal legislatore in materia di Split Payment, la disciplina, oltre che agli enti espressamente elencati nel comma 1 dell'art 17-ter fosse da applicarsi anche ai "*soggetti pubblici che, in quanto qualificabili come loro immediata e diretta espressione, (fossero) sostanzialmente immedesimabili nei predetti enti*".

Pertanto, originariamente, il campo di applicazione dello speciale meccanismo di scissione IVA era riconducibile alle seguenti categorie di soggetti: Stato e altri soggetti qualificabili come organi dello Stato; Enti pubblici territoriali (Regioni, Province, Comuni, Città metropolitane) e consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'art. 31 del Testo Unico di cui al D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni; Enti locali ossia Comunità montane, Comunità isolate, Unioni di Comuni; CCIAA; Istituti universitari; Aziende sanitarie locali; Enti ospedalieri; Enti pubblici di ricovero aventi prevalente carattere scientifico; Enti pubblici di assistenza e beneficenza; Enti pubblici di previdenza (INPS, Fondi pubblici di previdenza).

Per una più certa identificazione dei soggetti esclusi dall'ambito soggettivo di applicazione della disciplina, l'Agenzia, mediante la Circolare 1/E/2015, ha precisato che la natura pubblicistica dei destinatari costituisce un requisito essenziale. Originariamente venivano, quindi, esclusi dalla platea dei destinatari gli enti previdenziali privati o privatizzati, le aziende speciali, gli enti pubblici economici e tutti gli enti pubblici non economici autonomi rispetto alla struttura statale che perseguivano fini propri ancorché di interesse generale.

Tra i soggetti riconducibili a quest'ultima categoria vi erano gli Ordini professionali, gli Enti ed istituti di ricerca, le Agenzie fiscali, le Autorità amministrative indipendenti, le Agenzie regionali per la protezione dell'ambiente, gli Automobile club provinciali, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle PA, l'Agenzia per l'Italia Digitale, l'Istituto Nazionale per l'Assicurazione contro gli Infortuni sul Lavoro (INAIL), l'Istituto per lo Studio e la Prevenzione Oncologica.

Oltre a chiarire i soggetti destinatari e i soggetti esclusi dalla disciplina, la medesima Circolare, "*al fine di una più puntuale individuazione dei soggetti pubblici destinatari della disciplina della scissione dei pagamenti*", ha fornito un metodo di orientamento, utilizzabile dai fornitori, che permette loro l'identificazione delle Pubbliche Amministrazioni. Si tratta dell'Indice della PA, cd IPA: un archivio ufficiale, consultabile nel sito governativo www.indicepa.gov.it, a cui

gli enti sono tenuti ad accreditarsi dichiarando a quale categoria appartengono in forza dell'art 12 del Decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 31 ottobre 2000.

Come precisato dalla Circolare stessa tale elenco non è da ritenersi esaustivo; pertanto, l'operatore interessato è tenuto a inoltrare istanza di interpello all'AE ai sensi dell'articolo 11 dello Statuto del Contribuente recante le "disposizioni in materia di Statuto dei diritti del Contribuente".

Con il DL 24 aprile 2017 n.50, conosciuto come "Manovra Correttiva", sono state introdotte alcune novità nell'ambito soggettivo dello Split Payment.

Ai fini della loro attuazione è stato necessario modificare il DM del 23 gennaio 2015 mediante l'emanazione del DM del 27 giugno 2017 e, successivamente, del DM 13 luglio 2017.

L'art 1 del Decreto Legge in esame è intervenuto sulla formulazione dell'art 17-ter del Decreto IVA portando un significativo ampliamento della sfera soggettiva, a decorrere dal 1 luglio 2017.

A partire da tal data la platea dei soggetti indicati al comma 1 dell'art 17-ter DPR 633/72 comprendeva:

- a. Le Pubbliche Amministrazioni di cui all'art.1, comma 2 della Legge n.196/2009;
- b. Le società controllate direttamente, ai sensi dell'art 2359, comma 1, n. 1 e 2, del c.c dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri attraverso voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;
- c. Le società controllate direttamente, ai sensi dell'art 2359, comma 1, n.1 del c.c., dalle Regioni, Province, città metropolitane, Comuni e Unioni di Comuni;
- d. Le società controllate, direttamente o indirettamente, ai sensi dell'art 2359, comma 1, n.1, del c.c., dalle società di cui alle lettere b. e c.;
- e. Le società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa Italiana

A chiarimento è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la Circolare 27/E del 7 novembre 2017 che ha evidenziato la possibilità di raggruppare i destinatari sopraelencati in due macro-categorie: quella dei soggetti rientranti nella nozione di PA e quella delle società controllate dalla PA e delle principali società quotate.

Per quanto concerne l'individuazione del requisito del controllo si fa riferimento a due condizioni di cui all'art.2359 c.c, comma 1, punti 1) e 2); ovvero, il possesso della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria e il possesso di voti sufficienti per poter esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria.

Allo scopo di individuare le Pubbliche Amministrazioni e le Società afferenti alla nuova sfera soggettiva dello Split Payment è intervenuto il DM 27 giugno 2017 deliberando l'inserimento degli articoli 5-bis e 5-ter nel DM 23 gennaio 2015 riguardanti, rispettivamente, le Pubbliche

amministrazioni e le Società. Entrambi gli articoli disponevano una diversa identificazione dei soggetti destinatari in base al momento temporale di emissione della fattura relativa alle operazioni.

Nel dettaglio, l'articolo 5-bis riguardante le Pubbliche Amministrazioni prevedeva:

- Applicazione nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni inserite nel conto economico consolidato, individuate dall'ISTAT, ai sensi dell'art 1, comma 3, della legge del 31 dicembre 2009, n.196 per tutte le operazioni con fattura emessa tra il 1 luglio 2017 ed il 31 dicembre 2017;
- Applicazione nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni inserite nel conto economico consolidato, individuate dall'ISTAT, ai sensi dell'art. 1, comma 3 della legge del 31 dicembre 2009 come da elenco pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, ai sensi della stessa norma, entro il 30 settembre dell'anno precedente per tutte le operazioni con fattura emessa nell'anno 2018 e successivi;

Il successivo articolo 5-ter riguardante le Società prevedeva:

- Applicazione del meccanismo alle società controllate o inserite nell'indice FTBE MIB, che risultano tali alla data del 24 aprile 2017, come individuate nell'elenco pubblicato sul sito del Ministero delle Finanze e dell'Economia per le operazioni con fattura emesse tra il 1 luglio 2017 al 31 dicembre 2017
- Applicazione alle società controllate o incluse nell'indice FTBE MIB risultanti tali alla data del 30 settembre dell'anno precedente per le operazioni con fattura emessa a partire dal 1 gennaio 2018 e negli anni successivi;

Successivamente è stato emanato il DM del 13 luglio 2017 che ha modificato il criterio di individuazione per quanto riguarda la categoria delle Pubbliche Amministrazioni.

Il nuovo DM, infatti, ha riformulato il comma 5-bis eliminando il riferimento all'elenco delle PA inserite nel conto economico consolidato, individuate dall'ISTAT, e prevedendo, come nuovo criterio di individuazione, i soggetti destinatari delle norme in materia di fatturazione elettronica ai sensi dell'art.1, commi da 209 a 214 della legge n.244/2007.

L'Agenzia mediante la Circolare 27/E/2017 e 6/E/2018 ha rilevato che l'articolo citato include:

- Soggetti di cui all'art.1, comma 2, D.lgs. n.165 del 2001
- Soggetti indicati ai fini statistici dall'ISTAT ai sensi dell'art 1, comma 2, della legge n.196 del 2009 e delle Autorità indipendenti;
- Delle Amministrazioni autonome annoverate dall'art 1, comma 209, della legge n.244 del 2007.

Un ulteriore ampliamento della platea dei soggetti destinatari della disciplina è stato implementato mediante l'art 3 del Dl 16 ottobre 2017 n.148, rubricato "Estensione Split payment a tutte le società controllate dalla PA", a decorrere dal 1 gennaio 2018.

Tale articolo al comma 1 sancisce la riformulazione del comma 1-bis dell'art 17 ter del DPR 633/72 espandendo il perimetro soggettivo di applicazione del meccanismo anche alle operazioni effettuate nei confronti di:

1. enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona;
2. fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%
3. società controllate direttamente o indirettamente dagli enti di cui ai punti n.1 e 2 sopra indicati, nonché dalle società soggetto allo split payment sulla base delle modifiche introdotte (art 17-ter, comma 1-bis, lett.c e d DPR 633/72)
4. società partecipate per una quota non inferiore al 70% da amministrazioni pubbliche o da enti e società soggette allo split payment

Le modifiche introdotte dal Dl. 148/2017 hanno trovato attuazione mediante il DM 9 gennaio 2018 che ha apportato ulteriori modifiche al DM 23 gennaio 2015 ridefinendo le modalità di attuazione della disciplina della scissione dei pagamenti.

Il D.L.50/2017 ha aggiunto al testo normativo dell'art 17-ter il comma 1-quinquies che prevede l'esclusione, dalla disciplina della scissione dei pagamenti, "degli enti pubblici gestori di demanio collettivo limitatamente alle cessioni e alle prestazioni di servizi afferenti alla gestione dei diritti collettivi di uso civico".

4 Ambito oggettivo di applicazione

Per l'identificazione dell'ambito oggettivo di applicazione del meccanismo di scissione dei pagamenti occorre fare riferimento alle cessioni di beni e prestazioni di servizi individuate rispettivamente negli articoli 2 e 3 del DPR 633/72. Tali operazioni devono essere effettuate nel territorio dello Stato⁹ nei confronti dei soggetti destinatari dell'art 17-ter, esaminati in precedenza, e documentate da fattura emessa ai sensi dell'art 21 del medesimo DPR recante la dicitura "*dell'imposta addebitata all'ente pubblico*".

⁹ SPERA M., 2015, L'applicazione dello split payment nell'ordinamento nazionale tra criticità e dubbi operativi, Il Fisco, 10, 1-925 al riguardo precisa "...la scissione dei pagamenti può operare solo in relazione ad operazioni territorialmente rilevanti nel territorio dello Stato e non potrebbe estendersi ad esempio ad operazioni di importazioni di beni provenienti dalla Repubblica di San Marino..."

Pertanto, la disciplina dello Split Payment trova applicazione in tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi imponibili¹⁰.

L'Agenzia delle Entrate, attraverso la Circolare 15/E/2015, ha fornito alcuni chiarimenti al riguardo, precisando che la disciplina in esame trova applicazione in tutti gli acquisti effettuati dalla platea dei soggetti destinatari, sia in ambito commerciale, ovvero nell'esercizio dell'attività di impresa, sia in ambito istituzionale¹¹.

È da considerarsi, quindi, irrilevante la destinazione dell'operazione ai fini della sussistenza del presupposto oggettivo dell'operazione.

Essa assume rilevanza per quanto riguarda le modalità di versamento dell'imposta da parte dell'Ente che risultano, infatti, essere diverse a seconda dell'ambito nel quale viene effettuata l'operazione.

Rientrano, inoltre, nell'ambito oggettivo anche le operazioni per le quali trovano applicazione le modalità di fatturazione e i termini di registrazione speciali previsti dall'articolo 73 del citato DPR. Esempi sono le operazioni effettuate tramite sedi secondarie, filiali e succursali o di somministrazione di acqua, energia elettrica e gas.

Il comma 1 dell'art. 17-ter del DPR 633/72, prevede espressamente l'esclusione dal campo di applicazione del meccanismo di scissione dei pagamenti degli acquisti di beni e servizi per i quali gli enti pubblici acquirenti siano debitori dell'imposta ai sensi delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto.

Ci si riferisce alle fattispecie di c.d. *reverse charge* nelle quali la veste di debitore d'imposta è attribuita al cessionario o committente e non, come di regola, a colui che cede il bene o presta il servizio.

In tali casi, al soggetto che riveste il ruolo di debitore d'imposta, non viene addebitata in rivalsa alcuna imposta da parte di colui che compie l'operazione e il debito IVA, per i beni e servizi destinati alla sfera commerciale, sorge in capo alla Pubblica Amministrazione,

Nella Circolare 15/E/2015, l'Agenzia precisa che sono da ricondurre all'ambito del reverse charge sia le operazioni intra-UE che le operazioni "interne".

Nella medesima Circolare sono evidenziate le altre fattispecie escluse dall'applicazione del meccanismo di scissione dei pagamenti. Al riguardo, vengono richiamati gli acquisti di beni e

¹⁰ SPERA, M., 2016, Split Payment: difficoltà operative per i fornitori degli enti, il Fisco, 13, 1228 al riguardo afferma: "le operazioni [...] devono riguardare cessioni di beni e prestazioni di servizi imponibili, diverse perciò da quelle non imponibili, esenti o fuori campo IVA, vale a dire che dalla fattura deve emergere l'indicazione della relativa imposta."

¹¹ SPERA, M., 2015, L'applicazione dello Split Payment nell'ordinamento nazionale tra criticità e dubbi operativi, il Fisco, 10, 1-925 al riguardo precisa: "...destinatari della norma sembrano essere, in particolare, proprio gli enti che non pongono in essere alcuna attività di natura commerciale e che possono considerarsi operanti alla stessa stregua di privati consumatori".

servizi certificati dal fornitore mediante rilascio di ricevuta di cui all'art.8 della legge 10 maggio 1976, n.249, dello scontrino fiscale di cui alla legge 26 gennaio 1983, n.18, e successive modificazioni o rilascio di fattura semplificata ai sensi dell'articolo 21-bis della Legge IVA.

Altra fattispecie non rientrante nel campo di applicazione riguarda le operazioni assoggettate, ai fini IVA, a regimi cd speciali. In tale categoria sono inclusi sia i regimi che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie, sia di quelli che, pur prevedendo l'addebito dell'imposta in fattura, sono caratterizzate da un particolare meccanismo forfetario di determinazione della detrazione spettante.

Alla luce della ratio e delle caratteristiche del meccanismo analizzato sono da considerarsi escluse anche le fattispecie nelle quali la PA non effettua alcun pagamento del corrispettivo nei confronti del fornitore.

Tale ipotesi riguarda le operazioni effettuate nei confronti della PA, come i servizi di riscossione delle entrate, nelle quali il fornitore dispone già del corrispettivo spettantegli e trattiene lo stesso riversando all'ente committente un importo netto.

Inoltre, per esplicita previsione normativa, ai sensi del comma 2 dell'art 17-ter, abrogato mediante il DL 50/2017, fino alla data del 30 giugno 2017 erano da considerarsi esclusi dall'applicazione dello Split Payment anche i compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta sul reddito.

La disposizione in commento aveva creato notevoli dubbi interpretativi tra gli operatori riguardo a quali compensi escludere dal campo di applicazione. L'Agenzia delle Entrate è intervenuta mediante le Circolari n.6/E/2015 e 15/E/2015 sancendo che attraverso l'espressione "ritenuta alla fonte a titolo imposta sul reddito" erano da intendersi comprese anche le ritenute a titolo d'acconto.

Con decorrenza 1 luglio 2017, in seguito all'abrogazione del comma sopracitato, tali prestazioni sono state incluse nel campo di applicazione della disciplina.

Tuttavia, a partire dal 14 luglio 2018, il comma 1 dell'articolo 12 del DL 12 luglio 2018 n. 87 ha disposto l'aggiunta del comma 1-sexies nel testo normativo dell'art 17-ter del Decreto IVA sancendo l'eliminazione dell'obbligo, per la categoria dei professionisti, di applicare lo Split Payment e, quindi, la riesclusione dei compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o d'acconto dall'ambito oggettivo del meccanismo.

Il nuovo comma, però, non è da considerarsi una mera riproposizione del precedente comma 2 sopracitato in quanto limita l'esclusione dal campo applicativo ai soli compensi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito ovvero a titolo di acconto di cui all'art 25 del DPR 600/73. In seguito al Decreto Dignità è da ritenersi, quindi, ancora possibile l'applicazione dello Split Payment per i compensi inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di

mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari normati dal successivo articolo 25-bis DPR 600/73.

L'Agenzia delle Entrate attraverso la Circolare 27/E/2017 ha precisato l'esistenza di nuove fattispecie di esclusione da aggiungere alle precedenti con decorrenza 1 luglio 2017.

A partire da tale data anche le fattispecie esonerate dall'obbligo di certificazione fiscale, in relazione alle quali i corrispettivi sono annotati nel registro dei corrispettivi ex art.24 DPR 633/7 come, per esempio, i contratti cd di netting tra gestori distributori e Compagnie petrolifere.

Egualemente escluse sono anche le fattispecie in cui il soggetto passivo acquirente (cd esportatore abituale), intenda avvalersi della disciplina relativa agli acquisti senza pagamento dell'imposta ai sensi dell'art 8, comma 1 lettera c) del DPR n.633/72. In tali casi, mediante la lettera di intento, il cd esportatore abituale può utilizzare il plafond disponibile per l'effettuazione di acquisti senza pagamento dell'imposta; il fornitore è tenuto, poi, ad emettere la fattura in regime di non imponibilità.

Nella categoria delle operazioni escluse rientrano anche le operazioni in cui il fornitore dispone già del corrispettivo spettantegli in forza di un provvedimento giudiziale; le operazioni svolte tra PA e società, entrambe destinatarie della disciplina di scissione dei pagamenti, ogni qual volta il mancato pagamento verso il fornitore trova giustificazione nella compensazione tra contrapposti rapporti di credito; le operazioni permutative di cui all'art 11 del DPR 633/72 e le operazioni rese in favore dei dipendenti della PA e delle società assimilate quando la fattura viene emessa ed intestata al dipendente. Quest'ultimo caso riguarda le cessioni di beni o prestazioni di servizi rese in favore dei dipendenti, come vito e alloggio, nell'interesse del datore di lavoro riconducibile nell'ambito soggettivo dello split payment.

CAPITOLO SECONDO: ADEMPIMENTI DELLE PARTI NELLO SPLIT PAYMENT

Gli obblighi cui sono tenuti ad adempiere le parti interessate dal regime di Split Payment, ovvero fornitori da un lato e Pubbliche Amministrazioni e Società dall'altro, sono regolati dal DM 23 gennaio 2015 che, come più volte già ricordato, costituisce il decreto attuativo della disciplina del meccanismo.

1. Adempimenti del fornitore

L'articolo 2 del DM 23 gennaio 2015, rubricato "*Effetti su soggetti passivi fornitori*", dispone l'obbligo in capo ai fornitori, in quanto soggetti passivi IVA, di provvedere alla regolare emissione della fattura secondo quanto previsto dall'art 21 del Decreto IVA, indicando, in aggiunta, l'applicazione del particolare meccanismo IVA in esame mediante la dicitura "*scissione dei pagamenti*".

Le fatture devono indicare l'imponibile, l'aliquota applicata e l'ammontare dell'imposta in maniera separata. L'imponibile e l'ammontare dell'imposta non devono, quindi, essere sommati in quanto il debito dell'Ente pubblico nei confronti del soggetto debitore corrisponde alla sola base imponibile e ad eventuali somme fuori campo IVA.

In seguito, come sancito dal comma 2 del medesimo articolo, il fornitore deve registrare la fattura emessa secondo quanto previsto dagli articoli 23 e 24 del DPR 633/72, rispettivamente riguardanti la registrazione delle fatture e dei corrispettivi.

Tuttavia, l'imposta a debito non deve essere computata nelle liquidazioni periodiche IVA.

Per tale motivo, il registro delle operazioni attive, o eventualmente quello dei corrispettivi, deve riportare l'imposta utilizzando un apposito codice e un'apposita colonna.

Ciò è conseguenza del fatto che, come evidenziato dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate 15/E/2015, in seguito all'applicazione del meccanismo di scissione dei pagamenti il soggetto cedente o prestatore mantiene "*la qualifica di debitore d'imposta*" e rimane, pertanto, l'unico soggetto responsabile d'imposta. Quest'ultimo è tenuto ad osservare gli obblighi sanciti dal Decreto IVA riguardo all'applicazione dell'imposta in regime ordinario.

Mediante il meccanismo della scissione dei pagamenti si verifica, quindi, il solo trasferimento in capo al cessionario dell'obbligo di adempiere il versamento dell'imposta nei confronti dell'Erario.

Il fornitore è tenuto ad emettere fattura ordinaria con inserimento della rispettiva IVA ma non la incassa.

1.1. Obbligo di fatturazione elettronica

Il profilo della fatturazione delle operazioni soggette allo Split Payment si interseca con l'obbligo della fatturazione elettronica.

Come sancito al comma 1 dell'art 21 sopra menzionato, *“per fattura elettronica si intende la fattura che è stata emessa e ricevuta in un qualunque formato elettronico”*.

L'obbligo di fatturazione elettronica nell'ordinamento italiano è stato introdotto, per la prima volta, mediante l'articolo 1, comma 209, della Legge n.244 del 2007 e, successivamente, in maniera graduale, è stato esteso nei confronti di tutte le Amministrazioni Pubbliche. Le regole riguardanti l'emissione, la trasmissione e il ricevimento della fattura elettronica sono state sancite mediante il DM numero 55 del 3 aprile 2013 che ha, inoltre, contribuito al processo di allargamento del campo applicativo prevedendo, a partire dal 6 giugno 2014, l'estensione dell'obbligo nei confronti dei Ministeri e delle loro articolazioni, delle Agenzie Fiscali e degli enti di previdenza ed assistenza sociale.

Successivamente, per opera dell'art.25 del D.L. 24 aprile 2014 n.66, con decorrenza 31 marzo 2015, è stato esteso l'obbligo a tutte le Amministrazioni Pubbliche includendo, quindi, gli enti pubblici nazionali diversi da quelli in precedenza elencati e le Amministrazioni locali.

Pertanto, dal sorgere dell'obbligo, i fornitori di beni e servizi sono tenuti a gestire l'intero ciclo di fatturazione comprendente le fasi di emissione, trasmissione e conservazione esclusivamente in modalità elettronica. La fase di trasmissione ai soggetti destinatari, ovvero alle Pubbliche Amministrazioni e Società interessate dalla disciplina, è delegata al Sistema di Interscambio gestito dall'Agenzia delle Entrate.

2. Gli adempimenti della Pubblica Amministrazione e delle Società

I soggetti cessionari o committenti che effettuano operazioni economiche in regime di Split Payment sono tenuti a versare l'imposta direttamente all'Erario a differenza di quanto accade nei rapporti economici regolati dal regime IVA ordinario nei quali l'imposta, come già in precedenza evidenziato, viene versata al soggetto fornitore.

I più importanti adempimenti di tali soggetti sono individuati agli articoli 3, 4, 5 e 6 del DM attuativo dello Split Payment e riguardano in via principale il versamento dell'imposta indicata in fattura.

Riguardo alle modalità di versamento si osservano differenze significative a seconda dell'ambito al quale sono riconducibili i beni e le prestazioni di servizi acquistati.

2.1. Acquisti in ambito istituzionale

Nel caso in cui le operazioni siano effettuate nell'ambito istituzionale, le modalità e le tempistiche riguardo al versamento IVA sono disciplinate dall'art 4 del DM in oggetto.

Secondo quanto sancito dal comma 1 dell'articolo citato i soggetti interessati sono tenuti ad adempiere al versamento dell'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui quest'ultima diviene esigibile.

Il comma 2 regola, invece, le diverse modalità, alternative tra loro, mediante le quali è possibile effettuare il versamento dell'imposta.

Nel dettaglio, le Pubbliche Amministrazioni e le Società interessate dalla disciplina, in via generale, provvedono all'effettuazione di un versamento cumulativo entro la data sopracitata. Quest'ultimi possono optare per dei distinti versamenti, su base giornaliera, in ciascun giorno del mese, per l'insieme delle fatture relativamente alle quali l'imposta diviene esigibile in tal giorno, oppure, in alternativa, effettuare dei singoli versamenti per ciascuna fattura ricevuta.

Inoltre, il medesimo articolo 4 fornisce specificazioni riguardo alle modalità di effettuazione dei versamenti d'imposta da un punto di vista operativo che si differenziano in base alla tipologia di conto corrente posseduto dal soggetto tenuto al pagamento.

Pertanto, gli Enti Pubblici in possesso di un conto presso la Banca d'Italia sono tenuti ad effettuare il versamento mediante il modello F24 Enti pubblici mentre le Pubbliche Amministrazioni autorizzate a detenere un conto corrente presso una banca convenzionata con l'Agenzia delle Entrate o presso Poste Italiane adempiono, invece, effettuando un versamento unificato tramite modello F24. I restanti soggetti non classificabili nelle categorie di cui sopra sono tenuti ad effettuare il versamento direttamente all'entrata del bilancio dello Stato.

Al fine di consentire il versamento, sono stati istituiti degli appositi codici tributo mediante la Risoluzione n.15/E del 12 febbraio 2015.

Inoltre, come ribadito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 15/E/2015, l'Amministrazione o la Società acquirente non può utilizzare l'importo dell'IVA dovuta per le operazioni in regime di Split Payment in compensazione orizzontale con altri crediti d'imposta eventualmente vantati.

Tale adempimento non comporta alcun aggravio finanziario in questi soggetti, in quanto agendo in veste di soggetti passivi d'imposta e non avendo, quindi, diritto alla detrazione avrebbero comunque dovuto procedere al versamento d'imposta.

L'unica differenza riguarda il soggetto destinatario del versamento, ovvero l'Erario in luogo del fornitore.

2.2.Acquisti in ambito commerciale

Per quanto riguarda, invece, il versamento dell'imposta per gli acquisti effettuati nell'esercizio di un'attività commerciale la disciplina è più complessa e nel corso del tempo sono state introdotte delle modifiche.

Tale fattispecie trova disciplina all'articolo 5 del DM attuativo del regime.

Originariamente, vi era la sola possibilità di applicare un meccanismo simile a quello del Reverse Charge. Secondo tale meccanismo l'IVA veniva computata a debito mediante annotazione nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi regolati rispettivamente dagli articoli 23 e 24 del DPR 633/72 entro il giorno 15 del mese successivo a quello di esigibilità dell'imposta. Tale imposta concorrevva, pertanto, alla liquidazione dell'imposta relativamente al periodo (mese o trimestre) in cui essa assumeva esigibilità.

Inoltre, la stessa fattura, secondo tale meccanismo, per il fatto di riferirsi ad un acquisto doveva essere annotata, ai sensi dell'articolo 25 DPR 633/72, anche nel registro degli acquisti. Ciò si rendeva necessario al fine di poter esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta e procedere, quindi, alla compensazione dell'IVA a debito con l'IVA a credito.

Tuttavia, l'annotazione contestuale in entrambi i registri comportava, al momento della liquidazione IVA, l'inesistenza di un debito d'imposta.

Tale previsione normativa dell'articolo 5 citato, riguardante l'annotazione della fattura ricevuta dalla PA o Società nel registro delle vendite, secondo la Circolare 15/E/2015, persegue come scopo principale la semplificazione degli adempimenti richiesti agli Enti pubblici, consentendo a quest'ultimi di versare l'imposta nella liquidazione IVA ordinaria.

In seguito alle novità introdotte dal DL 50/2017 sono state apportate delle modifiche riguardo alle modalità di versamento dell'IVA sugli acquisti afferenti all'ambito commerciale.

Il DM 27 giugno 2017, attuativo del DL in esame, ha, infatti, previsto l'aggiunta del comma 01 all'art 5 del DM 23 gennaio 2015, sancendo la possibilità di applicare, a partire dal 1 luglio 2017, anche alla sfera commerciale, la disciplina descritta in precedenza e originariamente prevista per i soli acquisti afferenti all'ambito istituzionale.

Pertanto, a decorrere dal 1° luglio 2017, per quanto riguarda gli acquisti in ambito commerciale, le Pubbliche Amministrazioni e Società hanno la possibilità di scegliere attraverso quale modalità effettuare il versamento dell'imposta tra le due alternative proposte.

2.3.Acquisti ad utilizzo promiscuo

Una difficoltà operativa per i soggetti in capo ai quali ricade l'onere di versare all'Erario l'IVA sugli acquisti concerne il caso di utilizzo promiscuo di una cessione di beni o prestazione di servizi. Al presentarsi di tale fattispecie diviene necessario disporre di criteri oggettivi al fine

di poter distinguere in maniera il più possibile esatta la quota parte dell'operazione riguardante la sfera commerciale e la parte afferente alla sfera istituzionale¹².

Tale distinzione rileva non solo per le diverse modalità, sopra descritte, con cui l'Ente è tenuto a adempiere al versamento nel caso in cui l'operazione sia soggetta interamente al meccanismo della scissione bensì nella fattispecie in cui si renda necessario applicare in parte il meccanismo dello Split Payment e in parte il meccanismo del Reverse Charge.

Un caso tipico riconducibile a tale fattispecie riguarda le prestazioni di servizi di pulizia dei locali di un edificio disciplinate dall'art. 17, comma 6, lett.a-ter, DPR 633/72 che possono riguardare parti di edifici riconducibili ad attività commerciali che richiedono, pertanto, l'applicazione del meccanismo del Reverse Charge, e parti di edificio destinate ad attività istituzionali e che vedono, quindi, l'applicazione del regime di Split Payment.

Tale difficoltà operativa è stata in parte risolta in seguito alle novità introdotte dal DL 50/2017 in merito alle modalità di gestione dei versamenti IVA analizzate in precedenza.

Di conseguenza, nel caso in cui avvenga un acquisto promiscuo riguardo al quale la PA o la Società acquirente, per la quota parte riguardante l'ambito commerciale, proceda al versamento IVA secondo le modalità introdotte dal DL e pertanto identiche a quelle attuate per la quota parte relativa alla sfera istituzionale, il soggetto acquirente è tenuto ad eseguire un unico versamento dell'imposta.

Tuttavia, anche in tale evenienza, risulta comunque necessario identificare mediante criteri oggettivi la parte di imposta da imputare alle due differenti sfere di attività ai fini di un corretto esercizio del diritto di detrazione dell'IVA che, come già precisato, risulta possibile per la sola parte commerciale.

3. Regolarizzazione delle fatture

La regolarizzazione delle fatture costituisce un aspetto rilevante della disciplina dello Split Payment riguardo al quale è necessario attuare una distinzione in base alla controparte che si attiva per porre rimedio a eventuali irregolarità che si presentano successivamente al compimento dell'operazione.

¹² GIULIANI.G, SPERA M., 2015, Split Payment: nuovi chiarimenti del Fisco su adempimenti e procedure, il Fisco, 22, 1-2151 al riguardo sottolinea *“..l'impresa fornitrice nella maggioranza dei casi potrebbe non essere in grado di determinare con esattezza quanto dell'operazione debba essere attribuito a ciascuna delle due parti, sicché è della massima importanza che l'Amministrazione pubblica dichiari i criteri con cui il fornitore deve effettuare la ripartizione”*.

3.1. Regolarizzazione da parte del fornitore

Nel caso in cui sia il soggetto fornitore ad intervenire nel processo di regolarizzazione delle fatture assumono rilevanza le note di variazione in aumento o in diminuzione emesse da quest'ultimo.

Come precisato dalla Circolare 15/E/2015 al paragrafo 7 e successivamente ribadito dalla Circolare 27/E/2017 la principale distinzione riguarda il diverso regolamento previsto a seconda si tratti di una nota di variazione in aumento o di una nota di variazione in diminuzione.

Nel caso in cui il fornitore emetta una nota di variazione in aumento, ai sensi del comma 1 dell'art 26 DPR 633/72, trova sempre applicazione la procedura di scissione applicata alla fattura originaria.

Il fornitore, quindi, emette la nota di debito per l'imponibile e per l'imposta o per la sola imposta e successivamente il cliente effettua il versamento diretto all'Erario della maggiore imposta dovuta.

Devono quindi essere numerate, contenere l'esplicito riferimento alla fattura originaria e riportare l'importo della variazione e della relativa IVA.

Nell'ipotesi, invece, di emissione di una nota di variazione in diminuzione, è necessario procedere a due principali distinzioni che vedono come elemento di ripartizione rispettivamente l'applicazione o meno del meccanismo di scissione e l'ambito di acquisto da parte della PA o della Società, ovvero istituzionale o commerciale.

In base alla prima distinzione, se la fattura originaria è emessa in regime di Split Payment e quindi a decorrere dal 1° gennaio 2015, la nota di credito deve essere numerata e fornire indicazione dell'ammontare della variazione e della relativa imposta e, inoltre, contenere riferimento in maniera esplicita alla fattura originaria.

Il fornitore deve provvedere all'annotazione nel registro delle fatture emesse di cui all'articolo 23 DPR 633/72 ma ciò non deve determinare alcun effetto nella liquidazione IVA.

Quest'ultimo, pertanto, non può portare in detrazione, ai sensi dell'art. 19 del medesimo Decreto, l'imposta riguardante la variazione in quanto si tratta di una rettifica di un'imposta non confluita nella liquidazione periodica di tal soggetto.

A chiarimento di ciò, si stabilisce che non può attivarsi in capo al soggetto passivo il diritto-dovere di rivalsa in una fase ex-post all'operazione.

Nel caso in cui, invece, la nota di variazione in diminuzione si riferisca a fatture originarie emesse prima dell'entrata in vigore del meccanismo di scissione dei pagamenti, il fornitore ha diritto di portare in detrazione l'imposta e a tal scopo trovano applicazione le regole ordinarie di cui dell'articolo 19 sopracitato. L'imposta relativa alla variazione viene annotata in rettifica nel registro delle fatture emesse.

In base alla seconda distinzione, riguardante il differente ambito di acquisto, ovvero istituzionale o commerciale, è opportuno osservare gli adempimenti cui sono tenuti i committenti o cessionari a seconda che la nota di variazione in diminuzione sia correlata ad una fattura originaria emessa in regime di Split Payment o meno.

Nell'ipotesi di nota di variazione in diminuzione collegata ad una fattura originaria emessa in regime di scissione dei pagamenti e riferita ad un acquisto riferibile alla sfera commerciale, il committente/cessionario è tenuto a registrare la nota di variazione contestualmente sia nel registro "IVA vendite" ai sensi degli artt. 23 e 24 della Legge IVA, che nel registro "IVA acquisti" secondo l'art.25 della Legge stessa, allo scopo di stornare la parte di imposta precedentemente computata nel debito e procedere alla rettifica dell'imposta detraibile.

Nel caso in cui l'acquisto avvenga nell'ambito istituzionale, la PA o la Società interessata ha la possibilità di computare il maggiore versamento effettuato a scomputo dei successivi versamenti IVA effettuati nell'ambito dello Split Payment.

Nell'ipotesi in cui, invece, la nota di variazione in diminuzione sia collegata ad una fattura originaria emessa prima dell'entrata in vigore del regime di Split Payment e in riferimento ad un acquisto in ambito commerciale, il cessionario/committente è tenuto a registrare la variazione nel registro "IVA vendite" di cui agli artt.23 e 24 Decreto IVA. Inoltre, in tale fattispecie, quest'ultimo dispone del diritto a restituire l'importo pagato al cedente a titolo di rivalsa.

Nel caso di un acquisto riconducibile alla sfera istituzionale non viene effettuata alcuna variazione ma vige il diritto alla restituzione dell'importo originariamente pagato.

3.2. Regolarizzazione da parte dell'acquirente

Qualora il fornitore non regolarizzi la sua posizione irregolare attraverso l'emissione di una nota di variazione, come precisato dall'Agenzia delle Entrate mediante la Circolare 6/E/2015 e successivamente ribadito nella Circolare 15/E/2015, il soggetto committente o cessionario è tenuto, nella sola ipotesi di acquisto rientrante nella sfera commerciale, a regolarizzare la fattura secondo quanto previsto dall'art. 6 comma 8, lett. b) del Dlgs 471/1997 al fine di non incorrere nella sanzione prevista.

La norma in oggetto prevede la presentazione di un documento integrativo in duplice esemplare presso l'Agenzia delle Entrate entro 30 giorni dalla data di registrazione della fattura.

Nel caso in cui, invece, l'Ente agisce nell'ambito della sua attività istituzionale, non assumendo la qualifica di soggetto passivo, non può provvedere a regolarizzare in maniera autonoma l'operazione e tale onere ricade interamente sul cedente o prestatore.

3.3.Fattispecie di irregolarità

Una particolare situazione di irregolarità che può verificarsi e che ha presentato diversi dubbi circa l'operatività riguarda l'emissione da parte del fornitore di una fattura ritenendo, erroneamente, che per essa non trovi applicazione il meccanismo della scissione dei pagamenti. A titolo di chiarimento di tale fattispecie è intervenuta l'Agenzia delle Entrate mediante la risposta all'interpello n.111 del 18 dicembre 2018.

In tal caso il fornitore è tenuto ad emettere una nota di variazione secondo quanto disposto dall'art. 26 Legge IVA e un nuovo documento contabile contenente l'apposita dicitura "scissione dei pagamenti".

Nell'ipotesi in cui il fornitore non adempia, spetta al cessionario/committente procedere con la regolarizzazione dell'operazione secondo quanto previsto dall'art 6 comma 8, lett. b) Dlgs 471/1997 e in precedenza già descritto.

Un'altra fattispecie che può verificarsi riguarda l'accertamento successivo, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, dell'IVA effettivamente dovuta.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate attraverso la Risoluzione 75/E del 14 settembre 2016 nel caso in cui l'IVA venga accertata da parte dell'Amministrazione Finanziaria al soggetto fornitore, si rendono applicabili le regole del regime IVA ordinario in luogo della disciplina del meccanismo di scissione dei pagamenti.

Il fornitore, pertanto, è tenuto ad adempiere alla corresponsione nei confronti dell'Erario della maggiore IVA accertata a suo carico, in qualità di soggetto responsabile di imposta e, successivamente, procedere all'esercizio del diritto di rivalsa ex art. 60 ultimo comma nei confronti degli enti cessionari/committenti rientranti nel campo soggettivo dell'articolo 17-ter DPR 633/72.

La non applicabilità del regime di Split Payment è giustificata dal fatto che il tributo è già ottenuto dall'Erario mediante l'adempimento da parte del fornitore.

4. Regime dei rimborsi

Come già accennato in precedenza, il meccanismo dello Split Payment è derogatorio rispetto al regime ordinario IVA in quanto il soggetto cessionario o committente destinatario dell'articolo 17-ter, a fronte di un'operazione economica riconducibile nel campo di applicazione dell'istituto non versa l'IVA al fornitore bensì la trattiene e la versa direttamente all'Erario secondo le modalità e tempistiche previste.

Il soggetto fornitore, pur mantenendo la qualifica di debitore d'imposta, non incassa l'IVA in via di rivalsa relativamente alle fatture emesse secondo tale regime e non partecipa, pertanto, alla liquidazione periodica dell'imposta. Non vi è, quindi, possibilità di procedere alla "compensazione" dell'IVA a credito proveniente dagli acquisti effettuati dal soggetto fornitore stesso.

Tale situazione porta questi soggetti nell'ipotesi in cui intrattengano rapporti economici in via principale e non saltuaria con la Pubblica Amministrazione e con le Società destinatarie del regime ad una situazione di credito IVA permanente¹³.

Come principale conseguenza si possono osservare effetti negativi sulla liquidità delle aziende interessate peggiorando ulteriormente la situazione di squilibrio finanziario già esistente a causa dei ritardi di pagamento da parte della Pubblica Amministrazione.

Il metodo di trattamento delle situazioni di eccedenza a credito dell'IVA previsto dal DPR 633/72 non è da ritenersi adeguato alle situazioni di credito IVA perenne in cui si possono venire a trovare i soggetti che operano in regime di Split Payment.

Il Decreto IVA al verificarsi di un'eccedenza a credito dell'imposta prevede il diritto del contribuente a portare tale eccedenza in detrazione nell'anno successivo o, in alternativa, di portarla in compensazione con altri debiti d'imposta.

La possibilità di richiedere il rimborso può essere fatta solo al verificarsi di determinate situazioni espressamente previste all'articolo 30 del Decreto.

Al fine di mitigare gli effetti negativi derivanti dal regime di Split Payment, la lettera c) del comma 629, art.1, della Legge di Stabilità 2015 ha apportato una modifica all'articolo 30 comma 2 lettera a) di cui sopra.

Nel dettaglio, tale articolo include, tra i soggetti a cui è data la possibilità di chiedere il rimborso prioritario dell'eccedenza detraibile, i contribuenti che esercitano in maniera esclusiva o prevalente delle attività comportanti la realizzazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni.

Attraverso la riformulazione dell'articolo sono, quindi, riconducibili a questa fattispecie anche le operazioni effettuate in regime di Split Payment.

Pertanto, grazie alla modifica apportata, i fornitori che effettuano operazioni secondo tale regime, in sede di richiesta di rimborso, hanno la possibilità di computarle nel calcolo dell'aliquota media, tra le operazioni cd "ad aliquota zero".

¹³ PAPPALÀ F., 2018, Ancora qualche dubbio operativo in tema di scissione dei pagamenti, il Fisco, 2, 1-122 al riguardo enuncia "...tale conseguenza può realizzarsi con riferimento ai soggetti che operano principalmente con quelli oggi contemplati dall'art 17-ter, non può verificarsi, invece, alcun apprezzabile mutamento del flusso di cassa in capo a quegli operatori che solo saltuariamente effettuano operazioni attive nei confronti dei destinatari del metodo della scissione dei pagamenti"

Il rimborso dell’IVA in via prioritaria relativamente alle operazioni soggette a Split Payment può avvenire anche in maniera parziale.¹⁴

In aggiunta, il comma 630 dell’art 1 della citata Legge di Stabilità 2015 prevede l’inclusione di tali fornitori tra i soggetti nei cui confronti il rimborso avviene in via prioritaria, nei limiti dell’ammontare dell’imposta delle operazioni assoggettate al regime di scissione, come previsto all’articolo 8 comma 1 del DM 23 gennaio 2015 in seguito alle modifiche apportate dal DM 20 febbraio 2015.

In tale articolo trovano spazio maggiori precisazioni riguardo alla disciplina del rimborso in via prioritaria tra cui il momento a partire dal quale essa trova applicazione, ovvero il primo trimestre dell’anno di imposta 2015, e i presupposti che deve soddisfare ai sensi dell’articolo 30 secondo comma, lettera a) DPR 633/72.

A differenza delle altre categorie di operazioni soggette a rimborsi prioritari, non è richiesto il rispetto delle altre condizioni previste dall’art 2 DM 22 marzo 2007, quali l’esercizio dell’attività da almeno tre anni; il superamento di determinati limiti relativamente all’ammontare del credito IVA, differenti a seconda si tratti di rimborso annuale o trimestrale; il non superare, attraverso l’eccedenza, il 10% dell’imposta complessivamente assolta sugli acquisti/importazioni nel periodo di riferimento della richiesta.

Come disposto dal primo comma dell’art 38-bis DPR 633/72, il rimborso in via prioritaria deve essere eseguito entro tre mesi dalla data di presentazione della dichiarazione¹⁵.

Al fine di limitare ulteriormente gli effetti negativi dovuti al mancato incasso dell’IVA da parte dei fornitori delle PA e delle Società soggette a Split Payment, il comma 4-bis all’art.1 del Decreto Legge 50/2017 ha sancito, con decorrenza 1° gennaio 2018, l’erogazione dei rimborsi ai contribuenti direttamente da parte dell’Agenzia delle Entrate-Riscossione, accelerando, in tal modo, notevolmente i tempi.

Come evidenziato dalla Circolare 27/E/2017 tale nuova disposizione ha dato attuazione alla decisione di esecuzione UE 2017/784 del Consiglio del 25 aprile 2017 che ha concesso l’autorizzazione all’adozione del meccanismo a condizione dell’esistenza di un sistema di rimborsi funzionante in maniera corretta.

¹⁴ LISI P., DE PIRRO R., 2017, Le modifiche allo split payment entrano nel vivo, l’IVA, 8, 25 al riguardo afferma *“Diversamente dalle altre tipologie di rimborso prioritario, è, dunque, possibile che il rimborso da split payment sia prioritario solo per una parte dell’importo, mentre la parte restante rimane soggetta all’esecuzione ordinaria.”*

¹⁵ SALVINI L., 2015, *“Profili sistematici e di legittimità dello split payment”*, Corriere Tributario, 14, 1041 sul punto evidenzia *“...il rimborso deve essere effettuato entro un termine ragionevole e, in ogni caso, il sistema di rimborso adottato non deve far correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo”*.

CONCLUSIONE

Mediante tale elaborato si è cercato di analizzare l'evoluzione della disciplina del meccanismo dello Split Payment partendo dalla sua origine comunitaria e giungendo alla sua applicazione nel contesto nazionale focalizzandosi principalmente sul campo di applicazione, sia da un punto di vista soggettivo che oggettivo, e sugli adempimenti cui sono tenute le parti coinvolte.

Come si è potuto evincere dalla presente analisi, fin dalla sua introduzione nell'ordinamento, il meccanismo in esame ha presentato sia in ambito applicativo che interpretativo molti dubbi e criticità che nel tempo hanno trovato, almeno parzialmente, soluzione.

Al riguardo, più volte nel corso della trattazione, si è potuto osservare come lo Stato abbia cercato di intervenire con celerità al presentarsi delle varie difficoltà operative ed interpretative, attraverso l'emanazione di documenti normativi.

Di utile supporto sono stati anche gli interventi effettuati dall'Agenzia delle Entrate a titolo interpretativo e di chiarimento principalmente attraverso l'emanazione di Circolari che hanno rappresentato un valido punto di riferimento per i contribuenti indirizzando loro verso una linea di comportamento omogenea.

Attraverso l'adozione di tale meccanismo il legislatore italiano è riuscito a contrastare in buona misura il fenomeno dell'evasione IVA con effetti positivi osservabili in via principale attraverso l'incremento degli introiti nelle casse dell'Erario sin dalle prime applicazioni.

Tuttavia, tali effetti positivi sono stati accompagnati da effetti negativi riguardanti in particolar modo i soggetti fornitori che intrattengono rapporti economici principalmente con le Pubbliche Amministrazioni e le Società interessate dall'art 17-ter. Tali soggetti, come si è potuto evincere, a causa della mancata possibilità di applicazione degli strumenti della rivalsa e della detrazione si trovano spesso a fronteggiare perenni situazioni di credito IVA che contribuiscono a compromettere la situazione di equilibrio finanziario dei soggetti stessi.

Attualmente, a pochi giorni dalla scadenza prevista per il 30 giugno 2020 e, quindi, prossimi alla possibile disapplicazione del regime o alla molto probabile proroga per il successivo triennio, vista la richiesta già avanzata all'Unione Europea, le opinioni contrastanti non mancano.

Si può affermare che per gli enti pubblici tale meccanismo, dopo una fase di difficoltà iniziale, soprattutto da un punto di vista operativo, è andato oramai a consolidarsi; differente è invece la posizione dei fornitori che nonostante gli interventi normativi effettuati, volti ad accelerare i tempi di rimborso, continuano a subire gli effetti negativi che la strutturale situazione creditoria comporta da un punto di vista finanziario.

Attraverso un'attenta riflessione sul funzionamento del meccanismo si può constatare che la situazione di vantaggio per le casse dello Stato si è avuta solo durante il primo anno di applicazione attraverso l'incasso diretto e immediato dell'IVA relativa alle operazioni effettuate in regime di Split Payment.

Successivamente, a partire dal 2016, anno in cui lo Stato ha cominciato ad eseguire i primi rimborsi ai fornitori, il vantaggio reale per l'Erario ha cominciato a svanire in quanto le entrate tributarie relative all'importa versata dai soggetti acquirenti in regime di Split Payment sono diventate la fonte economica utilizzata dallo Stato stesso per fronteggiare i rimborsi richiesti dai soggetti fornitori.

Alla luce di ciò, la situazione è da ritenersi paradossale.

Un'eventuale disapplicazione del regime porterebbe l'Erario a dover rimborsare i fornitori che vantano situazioni creditorie maturate in precedenza senza però avere alcun introito IVA da parte dei soggetti acquirenti. Si verificherebbe, quindi, un capovolgimento della situazione finanziaria dell'Erario: da una posizione di vantaggio finirebbe in una posizione di netto svantaggio.

Al contempo l'eventuale proroga di tale meccanismo porterebbe difficoltà finanziarie per le imprese, soprattutto quello medio-piccole, che stanno già fronteggiando una situazione di criticità dovuta all'emergenza Covid-19.

Conteggio parole: 9638

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

- BEGHIN, M., 2018, *Diritto Tributario. Per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*. 4° edizione. Milano: CEDAM
- BRISACANI M., 2016, Split payment: i complessi adempimenti degli Enti pubblici. *Il Fisco*, 15, 1-1427
- CENTORE, P, 2015, L'occasione da non perdere con le regole di "split payment". *Corriere Tributario*, 21, 1591
- CENTORE, P., 2014, "Split Payment" ed estensione del "Reverse Charge": un attacco concreto al Vat Gap, *Corriere Tributario*, 43, 3316
- Circolare Agenzia delle Entrate del 13 Aprile 2015 n.15/E
- Circolare Agenzia delle Entrate del 7 Novembre 2017 n.27/E
- Circolare Agenzia delle Entrate del 9 Febbraio 2015 n.1/E
- D.M. 13 luglio 2017
- D.M. 23 gennaio 2015
- D.M. 27 giugno 2017
- Dl. 16 ottobre 2017, n.148
- Dl. 24 aprile 2017, n.50
- DPR 26 ottobre 1972, n.633
- GIULIANI G., SPERA M., 2015, Split payment: nuovi chiarimenti del Fisco su adempimenti e procedure. *Il Fisco*, 22, 1-2151
- Interpello n.111 18 Dicembre 2018
- LISI P., DE PIRRO R., 2017, Le modifiche allo split payment entrano nel vivo. *l'IVA* 8, 25
- PAPOTTI, F., 2018, Ancora qualche dubbio operativo in tema di scissione dei pagamenti. *Il Fisco*, 2, 1-122
- RICCA, F., 2014, Estensione del reverse charge e introduzione dello split payment per arginare frodi IVA. *Il Fisco*, 44, 1-4331
- Risoluzione n.75/E 14 Settembre 2016
- RIZZARDI, R., 2015. Lo "Split Payment" IVA nei rapporti con la PA trova il regolamento. *Corriere Tributario*, 9, 639
- ROSSETTI, D e DE PIRRO, R., 2018, Split Payment tra novità e chiarimenti di prassi. *L'IVA*, n.5, 40
- SALVINI, L., 2015. Profili sistematici e di legittimità dello "split payment". *Corriere Tributario*, 14, 1041

SPERA, M. 2015. L'applicazione dello split payment nell'ordinamento nazionale tra criticità e dubbi operativi. *Il Fisco*, 10, 1-925

SPERA, M., 2016, Split Payment: difficoltà operative per i fornitori degli enti. *Il Fisco*, 13, 1228