



IVA SPLIT PAYMENT

PREMESSA

1. Caratteristiche generali e i soggetti interessati

Il D.L. 24 aprile 2017, n. 50 con l'art. 1 ha operato una riformulazione dell'art. 17-ter del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972, ampliando il perimetro dei soggetti nei cui confronti dovranno essere emesse fatture in “*scissione dei pagamenti*” (c.d. split payment), non più limitato ai soli enti pubblici nei cui confronti l'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 prevedeva l'applicazione dell'esigibilità differita. Infatti, con la nuova formulazione della norma, questa modalità di adempimento dovrà essere utilizzata per tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei soggetti inseriti nel conto economico consolidato dello Stato ed individuati annualmente dall'ISTAT, ai quali vanno aggiunte anche le società direttamente controllate dalle amministrazioni centrali dello Stato e dagli enti locali, nonché le società a loro volta controllate (direttamente o indirettamente) da queste ultime. Infine, il meccanismo è esteso anche alle società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana.

Oltre alla Pubblica Amministrazione sono stati, successivamente individuati altri soggetti che saranno tenuti a rispettare questi obblighi, atteso che con l'abrogazione del previgente comma 2 dell'art. 17-ter, anche i soggetti (*per lo più i professionisti*) che rendono prestazioni di servizi i cui compensi sono assoggettati alla ritenuta alla fonte a titolo di imposta sui redditi dovranno adottare il regime dello split payment.

Dall'ampliamento della platea dei soggetti interessati emerge, innanzitutto, la necessità di una puntuale e corretta individuazione degli stessi, in quanto nei loro confronti dovrà essere emessa fattura con la specifica esposizione dell'IVA a debito e l'indicazione “*scissione dei pagamenti*”.

Come è noto, lo split payment si presenta come una misura di contrasto ai fenomeni di frode nel settore della riscossione, diretto ad arginare il rischio rappresentato dalla circostanza che i fornitori (di beni e servizi) delle Pubbliche Amministrazioni incassino oltre ai corrispettivi anche l'IVA, omettendo di versarla. Peraltro lo split payment è una misura temporanea, concessa con decisione del Consiglio dell'Unione Europea del 14-07-2015 n. 2015/1401, nella quale l'Italia è stata autorizzata ad applicare lo split payment fino al 31-12-2017, ma che poi a seguito di una nuova autorizzazione n. 2017/784 del 25-04-2017 consente all'Italia l'applicazione del meccanismo di scissione fino al 30-06-2020.

Le nuove disposizioni hanno effetto dalle operazioni per le quali è stata emessa fattura dal 1-07-2017. Perciò è da considerare esclusivamente **la data di emissione della fattura**, essendo invece

dal 1947

Consulenza Manageriale
Advisory Finanziaria
Controllo di Gestione
Consulenza Amministrativa
Organizzazione Aziendale
Valutazioni e Perizie

Contabilità e Bilancio
Controllo Legale dei Conti
Revisione e Certificazione
Consulenza Tributaria e IVA
Commerciale - del Lavoro
Servizi Telematici

Via Benedetto Croce 6 - 00142 Roma
Tel +39 (06) 5423 96
Cell +39 (377) 7075 698
Fax +39 (06) 5423 9631
www.studiotrementozzi.com | trementozzi@uni.net
P.IVA 06148070581



irrilevante, ad esempio, la circostanza che trattasi di una fattura differita con riferimento alla quale il documento di trasporto è stato emesso nel mese precedente. Giova inoltre ricordare che, in caso di emissione di una **nota di variazione IVA**, occorre tener conto del regime IVA applicato all'operazione originaria.

Pertanto se alla data di emissione della fattura non trovava applicazione il regime della scissione dei pagamenti, anche la nota di variazione, benchè emessa dopo il 1° luglio, deve seguire la disciplina ordinaria (circolare AdE 15/E/2015).

L'art. 1, capoverso 5-ter, comma 1, D.M. 27-06-2017 ha previsto che, al fine di assicurare certezza giuridica agli operatori, siano pubblicati sul sito istituzionale del Dipartimento delle Finanze gli elenchi delle pubbliche amministrazioni e società interessate dalle disposizioni in materia di scissione pagamenti.

I primi cinque elenchi sono stati pubblicati il 28-06-2017 e sono i seguenti:

1. Elenco delle Pubbliche Amministrazioni inserite nel conto consolidato;
2. Elenco delle società controllate di diritto dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri e delle società controllate da queste ultime;
3. Elenco delle società controllate di fatto dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri, e dei Ministeri e delle società controllate da queste ultime;
4. Elenco delle società controllate di diritto dalla Regioni, Province, città metropolitane, Comuni, unioni di comuni e delle società controllate da queste ultime;
5. Elenco delle società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana.

A causa del meccanismo alquanto macchinoso si ritiene, anche utile un confronto preventivo con lo stesso soggetto cessionario/committente che ha tutti gli elementi necessari per indicare al cedente/prestatore se debba o meno essere emessa fattura in inversione contabile.

Anche in questa occasione ci sembra utile ribadire l'opportunità di munirsi, **a fini probatori**, di **una specifica comunicazione della controparte**, oltre ad avere una conferma verbale sull'applicazione del meccanismo.

2. Soggetti esclusi

Il meccanismo della scissione dei pagamenti esclude le fattispecie con riferimento alle quali trova applicazione la disciplina del **reverse charge**.

Ma bisogna fare attenzione ed effettuare una distinzione tra il debito Iva che sorge in capo alla PA considerata soggetto passivo Iva (sfera commerciale) e quello che se sorge nell'ambito della sfera istituzionale considerata non soggetto passivo Iva.

Pertanto se le prestazioni di beni e servizi vengono destinate alla PA nella sfera commerciale si deve applicare il meccanismo del reverse charge, se invece sono destinate alla sfera istituzionale si deve applicare il meccanismo della scissione dei pagamenti.

Il meccanismo della scissione pagamenti non si applica alle operazioni assoggettate, ai fini Iva, a regimi speciali che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo le regole proprie (ad esempio regime a margine, regimi monofase, regime speciale applicato alle agenzie di viaggio ecc.).

3. Adempimenti Iva

Il meccanismo della scissione dei pagamenti si fonda su di una serie di adempimenti che coinvolgono, da un lato, il fornitore e, dall'altro, i clienti tenuti a versare l'IVA all'Erario. Per



questi ultimi, in ragione della diversa platea di soggetti interessati dal meccanismo, potrebbero risultare differenti le modalità con cui va assolto l'onere del versamento diretto dell'IVA all'Erario.

Invero, per quanto riguarda il soggetto fornitore dei beni e servizi, gli adempimenti saranno i seguenti:

- emissione della fattura (completa di tutti gli elementi previsti dall'art. 21 del D.P.R. n.633/1972) con addebito dell'imposta e con l'indicazione "scissione dei pagamenti";

- annotazione della stessa fattura distintamente nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, senza che l'imposta a debito confluisca nella liquidazione periodica, in quanto al soggetto viene corrisposto solamente l'imponibile e non l'IVA di riferimento all'operazione.

Più complessa, invece, si presenta la situazione in capo al soggetto cliente, in quanto gli adempimenti si presentano differenziati a seconda che l'ente pubblico agisca nell'ambito di un'attività di natura economica ovvero agisca nell'ambito della sua attività istituzionale.

Nel caso di svolgimento di attività istituzionale, l'ente sarà tenuto a versare l'IVA entro il giorno 16 di ciascun mese successivo cumulativamente per le operazioni in cui l'imposta è divenuta esigibile nel mese precedente o con versamenti distinti per ciascuna fattura (ovvero per il totale delle fatture giornaliera).

Qualora, invece, l'ente pubblico operi nell'ambito di un'attività economica, non viene effettuato il materiale versamento dell'imposta, ma questa viene assolta mediante un meccanismo molto simile all'inversione contabile. Infatti, la fattura di acquisto deve essere annotata dall'ente cessionario/committente nel registro delle fatture emesse (art. 23 del D.P.R. n. 633/1972); la stessa fattura andrà annotata, poi, nel registro degli acquisti. In questo modo, di fatto, viene consentito, in presenza di diritto a detrazione totale, una compensazione tra l'IVA a debito (non versata al fornitore) e l'IVA a credito emergente dal registro degli acquisti.

I due diversi metodi di adempimento fanno emergere qualche problema in caso di acquisti promiscui per i quali la parte afferente l'attività istituzionale comporterà il materiale versamento dell'imposta all'Erario, mentre la parte afferente l'attività economica verrà assolta con la metodologia sopra evidenziata.

Un problema da segnalare è che potrebbe riguardare i soggetti che agiscono nell'ambito dell'attività istituzionale potrebbe riguardare il momento in cui l'imposta diventa esigibile, infatti, il nuovo ambito soggettivo impone di distinguere gli enti per i quali l'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 prevede l'esigibilità differita, rispetto agli altri enti che acquistano beni e servizi nell'ambito di una attività diversa da quella economica.

Nel primo caso, l'esigibilità si realizza con il pagamento del corrispettivo, mentre, nel secondo, l'esigibilità va ricollegata con l'effettuazione dell'operazione, che potrebbe portare all'obbligo di effettuare il versamento dell'imposta in un termine più breve.

4. Responsabilità

Lo split payment è soltanto un meccanismo di riscossione, pertanto è il cessionario a dover versare l'Iva all'Erario, e non il cedente.

Gli effetti di questo particolare meccanismo non si estendono oltre.

E' quindi sempre il cedente ad essere responsabile ai fini Iva dell'operazione, mentre in capo al cessionario sorge solo una responsabilità connessa al versamento dell'imposta.

A seguito dell'errata applicazione dello split payment l'unico soggetto sanzionabile è il cedente/prestatore.



5. *Il credito Iva*

Con il meccanismo dello split payment, aumentano le ipotesi in cui i contribuenti potrebbero trovarsi a credito di Iva.

Al fine di compensare il danno finanziario derivante dall'applicazione del meccanismo dello split payment, con il D.M. del 23-01-2015 si evidenzia quanto segue:

- le operazioni effettuate in regime di split payment confluiscono tra quelle idonee a realizzare il presupposto dell'aliquota media, ai sensi dell'art. 30 DPR 633/72;
- per la sola parte del credito Iva derivante dalle operazioni di split payment può essere richiesto il rimborso in via prioritaria.

A seguito della L. 96/2017, conversione del D.L. 50/2017, oltre alle richiamate disposizioni, è previsto il pagamento diretto ai contribuenti dei rimborsi in conto fiscale.

ANGELO TREMENTOZZI

Fonti normative:

- D.L. 24 aprile 2017 n. 50 art. 1;
- Art. 17-ter D.P.R. 633/72;
- Decisione del Consiglio dell'Unione Europea n. 2017/784 del 25 aprile 2017;
- D.M. del 27 giugno 2017 art. 1, capoverso 5-ter;
- D.M. del 23 gennaio 2015;
- Circolare AdE 15/E/2015;
- Art. 21 del D.P.R. 633/72;
- Art. 23 del D.P.R. 633/72;
- Art. 6 del D.P.R. 633/72;
- Art. 30 D.P.R. 633/72.