

Premessa

Con D.L. 50/2017, a far data dal 1° luglio 2017, è stata ampliata la sfera applicativa dell'articolo 17-ter del D.p.r. 633/1972 in tema di *split payment*. Quest'ultimo meccanismo è stato, inoltre, ulteriormente ampliato nella sua portata applicativa con il D.L. 148/2017, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 242 del 16 ottobre 2017. La scissione dei pagamenti è un sistema che va a derogare gli ordinari criteri di assolvimento dell'IVA ed è applicato già dal 1° gennaio 2015.

L'applicazione di questo meccanismo ha una funzione principalmente di tipo antielusivo ed è volta a contrastare il comportamento di quei soggetti che andavano ad incassare l'IVA a seguito di operazioni poste in essere con pubbliche amministrazioni ma che, successivamente, non andavano a versare la stessa imposta nelle casse dell'Erario. Così facendo, invece, il legislatore si è posto l'obiettivo di andare a ridurre il cosiddetto vat gap, ovvero recuperare una parte di imposta che risulta "dichiarata" ma non versata dai contribuenti.

In buona sostanza, l'applicazione dello split payment, richiede che il cessionario o committente deve scindere il pagamento in due parti. Al fornitore sarà corrisposto il corrispettivo al netto dell'Iva (l'imponibile e le eventuali spese anticipate escluse dal tributo). Invece il tributo sarà versato direttamente nelle casse dell'Erario.

Applicazione dello split payment

Il meccanismo di applicazione dello split payment è previsto dall'articolo 17-ter del D.p.r. 633/1972 e non va a modificare ordinarie regole di fatturazione previste dall'articolo 21 del Decreto IVA. Infatti, il MEF ha già avuto modo di confermare che "i soggetti passivi dell'Iva, che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di cui all'articolo 1, emettono la fattura secondo quanto previsto dall'articolo 21 del decreto n. 633 del 1972 con l'annotazione scissione dei pagamenti". Pertanto il cedente o prestatore che si ritrovi a dover emettere fattura nei confronti di un soggetto tenuto all'applicazione di questo meccanismo dovrà emettere un documento che segua le regole ordinarie, andando ad aggiungere la dicitura "scissione dei pagamenti".

Appare utile precisare che la scissione dei pagamenti riguarda solamente operazioni documentate mediante fattura emessa dai fornitori ai sensi dell'articolo 21 del D.p.r. 633/1972. Pertanto, devono ritenersi escluse dal predetto meccanismo le operazioni certificate dal fornitore mediante il rilascio della ricevuta fiscale ai sensi

dell'articolo 8 della legge 10 maggio 1976, n. 249, o dello scontrino fiscale di cui alla Legge 26 gennaio 1983, n. 18, e successive modificazioni.

Esempio fattura in *split payment*

Ditta Alfa Spa

Spett.

Comune di xxxxxxxx

Fattura n. 22 del 22/10/2017

Imponibile	€ 20.000,00
IVA 22%	€ 4.400,00
Totale fattura	€ 24.400,00

Scissione dei pagamenti – IVA a vs. carico ex art. 17-ter D.p.r. 633/1972

Netto a pagare	€ 20.000,00
-----------------------	--------------------

In tutto ciò bisogna tener presente che l'importo dell'IVA non dovrà concorrere alla formazione del saldo neanche all'interno della liquidazione IVA.

Per quanto riguarda le liquidazioni periodiche IVA, ai sensi di quanto previsto nelle Faq pubblicate dall'Agenzia delle Entrate è corretto per il cedente o prestatore compilare la Comunicazione riportando l'imponibile nel totale delle operazioni attive (rigo VP2) senza considerare l'imposta nell'IVA esigibile (rigo VP4). Andando ad analizzare l'operazione dal punto di vista del soggetto cessionario o committente questi dovrà suddividere il pagamento in due parti. Al fornitore sarà corrisposto il corrispettivo al netto dell'IVA (l'imponibile e le eventuali spese anticipate escluse dal tributo) mentre il tributo sarà versato direttamente nelle casse dell'Erario.

Soggetti coinvolti

Come già affermato, con il D.L. 50/2017, è stato previsto un significativo aumento

dei soggetti coinvolti, con effetto a partire dal 1° luglio 2017. In primis, si troveranno ad applicare il meccanismo dello split payment soggetti che prima erano esclusi, come quelli effettuano prestazioni assoggettate a ritenuta alla fonte. Infatti, rientrano nel novero i lavoratori autonomi, i soggetti che esercitano arti o professioni, quelli che esercitano prestazioni di intermediazione, cessioni di brevetti nonché tutte le altre prestazioni per le quali è previsto l'obbligo di operare una ritenuta a titolo di acconto o di imposta da parte del committente ai sensi del D.p.r. 600/1973.

Caso pratico

Un professionista che effettui una prestazione nei confronti di un Ente assoggettato alla disciplina dello *split payment* come dovrà comportarsi?

A seguito delle modifiche apportate dal D.L. 50/2017 è aumentato il numero dei soggetti coinvolti nel meccanismo della scissione dei pagamenti. In particolare, questo meccanismo si estende anche ai professionisti che dovranno:

- emettere fattura con l'applicazione dell'IVA e l'indicazione "operazioni soggetta alla scissione dei pagamenti (split payment)" ai sensi dell'articolo 17-ter del D.p.r. 633/1972;
- incassare il solo imponibile (oltre ad oneri previdenziali e rimborsi spese) al netto della ritenuta d'acconto.

Restano, invece, esclusi da questo meccanismo quei soggetti che, in via generale, determinano i loro versamenti IVA in maniera forfetaria, come per esempio le Associazioni che hanno optato per l'adesione al regime previsto dalla Legge 398/1991.

Inoltre, con le modifiche normative è aumentato il numero di soggetti destinatari di questo meccanismo che, oltre alla generalità delle Amministrazioni Pubbliche ex articolo 1, comma 2, della Legge 196/2009, ricomprende i seguenti soggetti destinatari:

- le società controllate direttamente dalla Presidenza del Consiglio e dai Ministeri, sia mediante controllo "di diritto" ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1) Codice civile, ovvero del possesso della maggioranza delle quote, sia mediante controllo "di fatto" ai sensi dell'articolo 2359 comma 1 n. 2) Codice civile, ovvero esercizio di un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria

della controllata;

- le società controllate direttamente da Regioni, Province e Comuni, solo mediante controllo “di diritto” ex articolo 2359 comma 1 n. 1) Codice civile;
- le società controllate direttamente o indirettamente ex articolo 2359, comma 1, n. 1) Codice civile, da parte delle società sopra menzionate;
- le società quotate inserite nell’indice FTSE MIB della Borsa Italiana, con la possibilità che, con apposito decreto ministeriale, venga individuato un indice alternativo di riferimento.

Inoltre, con le recentissime modifiche previste dal D.L. 148/2017 sono stati ricompresi anche i seguenti soggetti:

- gli enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona;
- le fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70 per cento;
- le società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70 per cento, da amministrazioni pubbliche o dagli enti precedentemente menzionati;
- società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell’art. 2359, co.1, n. 1, c.c., anche da enti di cui ai punti precedenti.

Da un lato si può, quindi, notare che i destinatari di questa tipologia di fattura andranno a coincidere con i soggetti che hanno l’obbligo di ricevere fatture elettroniche nel formato “PA”. Ma, rispetto al passato, potranno anche esistere fatture in split payment in formato analogico, come per esempio quelle che verranno emesse nei confronti delle società quotate. Inoltre, l’ultimo ampliamento ha permesso di ricomprendere anche soggetti precedentemente esclusi, come le fondazioni di diritto privato, create da enti pubblici (locali), che svolgono varie attività, come quella teatrale o artistica, oppure le fondazioni

SOGGETTI CHE APPLICANO LA DISCIPLINA

- **Amministrazioni pubbliche ex articolo 1, comma 2, Legge 196/2009**
- **Soggetti indicati a fini statistici dall’ISTAT ai sensi dell’articolo 1, comma 2, della legge 196/2009 e le Autorità indipendenti**
- **Amministrazioni autonome annoverate dall’articolo 1, comma 209, della legge 244/2007**

- **Società controllate dalla presidenza del consiglio dei ministri**
- **Società controllate direttamente da Regioni, Province e Comuni**
- **Società controllate direttamente o indirettamente da altre sottoposte al controllo della Presidenza del consiglio dei ministri, di Regioni, Province e Comuni**
- **Società quotate nell'indice FTSE MIB**
- **Enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona**
- **Fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70 per cento**
- **Società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70 per cento, da amministrazioni pubbliche o dagli enti precedentemente menzionati**
- **Società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell'art. 2359, co.1, n. 1, c.c., anche da enti di cui ai punti precedenti**

Come precisato dalla recentissima Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 27/E del 07 novembre 2017, ai fini dell'esatta individuazione delle PA tenute ad applicare la scissione dei pagamenti occorre fare riferimento all'elenco pubblicato sul sito dell'Indice delle Pubbliche Amministrazioni, www.indicepa.gov.it (di seguito IPA), senza considerare, tuttavia, i soggetti classificati nella categoria dei "Gestori di pubblici servizi", che, pur essendo inclusi nell'anzidetto elenco, non sono destinatari dell'obbligo di fatturazione elettronica.

Inoltre, in considerazione, dell'allargamento dell'ambito applicativo del meccanismo della scissione dei pagamenti, per assicurare certezza giuridica ai soggetti coinvolti nelle anzidette operazioni, l'espressa individuazione dei soggetti per i cui acquisti trova applicazione tale meccanismo viene effettuata dal Dipartimento delle finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze con appositi elenchi, l'inclusione nei quali determina un effetto costitutivo.

In particolare, in sede di prima applicazione occorre fare riferimento agli elenchi pubblicati, nella loro versione definitiva e corretta, in data 31 ottobre 2017 e reperibili al seguente link

http://www.finanze.it/opencms/it/fiscalita-nazionale/Manovra-di-Bilancio/Manovra-di-Bilancio2017/Scissione-dei-pagamenti-d.l.-n.50_2017-3-Rettifica-elenchi-definitivi/

SI TRATTA DI QUATTRO ELENCHI COMPRENDENTI:

- le società controllate di diritto dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri e le società controllate da queste ultime;
- le società controllate di fatto dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri e le società controllate da queste ultime;
- le società controllate di diritto da Regioni, Province, Città metropolitane, Comuni, Unioni di Comuni e le società controllate da queste ultime;
- le società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana. Al riguardo, si rileva che tali elenchi non comprendono: le società per le quali non ricorre il controllo di diritto da parte di una specifica pubblica amministrazione. In linea generale non sono state incluse, quindi, le società per le quali si è in presenza di partecipazioni minoritarie, possedute da pubbliche amministrazioni centrali o locali o da loro controllate, ancorché nel complesso superano la percentuale del 50 per cento;
- le società per le quali sussiste in capo agli enti partecipanti un mero controllo analogo congiunto, di cui all'articolo 2, comma 1, lettera d), del d.lgs. 19 agosto 2016, n. 175, ancorché fondato su apposita convenzione parasociale, posto che tale circostanza non implica, di per sé, l'esistenza di un controllo congiunto di diritto ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile;
- le società controllate, direttamente o indirettamente, da enti diversi dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri, dalle Regioni, Province, Città metropolitane, Comuni, Unioni di Comuni;
- gli enti pubblici economici e le fondazioni, dato che non rivestono forma societaria;
- le società controllate da quelle di cui ai punti precedenti.

Soggetti esclusi

La disciplina della scissione dei pagamenti non si applica, ai sensi del nuovo comma 1-quinquies dell'articolo 17-ter del D.p.r. 633/1972, "agli enti pubblici gestori di demanio collettivo, limitatamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi afferenti alla gestione dei diritti collettivi di uso civico" (quali diritti di pascolo, legna, funghi, caccia, pesca, acqua, sassi e semina).

Operazioni escluse: precisazioni circolare 27/E/2017

Trattando l'ambito oggettivo di applicazione della scissione dei pagamenti la

Circolare 27/E pubblicata il 07.11.2017 ha fornito alcune interessanti precisazioni.

In primo luogo ha confermato quanto specificato dalla Circolare 15/E/2015, ovvero che questo meccanismo viene applicato solamente alle operazioni certificate mediante fattura, escludendo **quelle che prevedono l'emissione di scontrino, ricevuta fiscale o fattura semplificata.**

Sono, inoltre, escluse le operazioni per le quali l'acquirente si avvale del regime previsto per gli esportatori abituali, di cui all'articolo 8, comma 1, lettera c) del D.p.r. 633/1972. In questo caso, il cedente può emettere la fattura nei confronti dell'esportatore abituale senza esercitare la rivalsa e a sua volta l'acquirente può evitare di alimentare il credito IVA dovuto alla non imponibilità delle successive cessioni all'esportazione. In questo caso la fattura emessa dal fornitore recherà l'indicazione della norma che prevede la non imponibilità dell'operazione senza l'annotazione scissione dei pagamenti. In pratica, l'Agenzia delle Entrate ha confermato la soluzione già proposta dall'Assonime con la Circolare n. 18/2017 del 25 luglio secondo la quale il meccanismo del plafond prevale sullo split payment.

Un'ulteriore ipotesi di esclusione riguarda le **operazioni permutative**, in quanto il meccanismo dello split payment prevede un'attribuzione di denaro a titolo di IVA risulta essere in contrasto con l'articolo 1552 del Codice civile.

Si precisa però che la scissione dei pagamenti sarebbe applicabile nel caso in cui la permuta prevedesse degli eventuali conguagli in denaro.

IMPORTANTE

E' importante sottolineare che la fattura emessa dovrà essere registrata, dall'emittente, **in modo differenziato rispetto alle altre**, questo perché non vi sarà una contribuzione di queste particolari tipologia di documenti alla determinazione del saldo IVA in sede di liquidazione del tributo.

Dal punto di vista contabile, la fattura andrà registrata come una normale fattura di vendita, tenendo conto però che l'incasso non avverrà per l'intero importo del documento emesso ma solo per la parte relativa all'imponibile.

Esempio

Un contribuente pone in essere un'operazione assoggettata alla disciplina dello *split payment* per un importo di Euro 20.000 + IVA. Le scritture contabili saranno le seguenti:

Crediti vs. Pubblica Amministrazione	a Diversi	24.400,00
	Ricavi di vendita	20.000,00
	Iva C/Split payment	4.400,00

Successivamente, ai sensi di quanto previsto 17-ter del D.p.r. 633/1972, si dovrà tenere conto della neutralizzazione dell'IVA di rivalsa che non viene incassata dal soggetto che emette la fattura.

Iva C/split payment	a Crediti vs. Pubblica Amministrazione	4.400,00
---------------------	--	----------

Dal punto di vista del cessionario/committente le scritture contabili relative alla stessa operazione saranno:

Costo di acquisto	a Diversi	24.400,00
	Debito verso fornitori	20.000,00
	Iva C/Split payment	4.400,00

Dovendo suddividere l'ipotesi in cui l'acquisto sia destinato alla sfera commerciale, la cui scrittura sarà la seguente:

Costo di acquisto	a Diversi	24.400,00
	Debito verso fornitori	20.000,00
	Iva C/Split payment	4.400,00

Dal caso in cui l'acquisto sia destinato alla sfera istituzionale e quindi la scrittura sarà la seguente:

Costo di acquisto	a Diversi	24.400,00
	Debito verso fornitori	20.000,00
	Iva C/Split payment	4.400,00

Da ultimo andrà rilevato il versamento dell'IVA all'Erario

Iva C/split payment	a Erario	4.400,00
---------------------	----------	----------

Rimborso IVA prioritario

Quei soggetti che si troveranno a porre in essere regolarmente operazioni di questo tipo vedranno generarsi un probabile aumento del credito IVA.

In merito a questo importo dovuto il legislatore ha previsto che l'articolo 17-ter concorre alla formazione dell'aliquota media sulle vendite, ai fini di determinare il requisito che ammette il rimborso del tributo.

Inoltre questi soggetti possono godere del beneficio del rimborso in via prioritaria per un ammontare non superiore al quantitativo di imposta applicata alle operazioni fatturate con il meccanismo dello *split payment* effettuate nel periodo in cui è stata riscontrata l'eccedenza di imposta detraibile oggetto della richiesta di rimborso.

Esempio

La società Alfa srl, nel corso del terzo trimestre ha maturato un credito IVA complessivo di Euro 8.000 di cui 4.400 relativi ad operazioni assoggettate a *split payment*. Nel modello IVA TR presentato ad ottobre decide di chiedere a rimborso Euro 7.000.

Si avrà: Rimborso IVA erogato in via prioritaria € 4.400;

Importo erogato secondo le regole ordinarie € 2.600.

Attestazione delle PA e Società acquirenti

Ai fini della corretta esecuzione degli adempimenti da parte dei fornitori, il comma 1-quater dell'articolo 17-ter del D.p.r. 633/1972, introdotto dal comma 1 del DL n. 50 del 2017, ha previsto che "A richiesta dei cedenti o prestatori, i cessionari o i committenti di cui ai commi 1 e 1-bis devono rilasciare un documento attestante la loro riconducibilità a soggetti per i quali si applicano le disposizioni del presente articolo. I cedenti e prestatori in possesso di tale attestazione sono tenuti all'applicazione del regime (...)".

ATTESTAZIONE RICHIESTA DI APPLICAZIONE SPLIT PAYMENT DA PARTE DEL DESTINATARIO DELLA PRESTAZIONE

Spett.le società/ente/amministrazione

Via, n.....

CAP, Luogo

Oggetto: richiesta di attestazione per l'applicazione in fattura della scissione dei pagamenti ex art. 17 - ter del D.P.R. n. 633/1972

Con la presente, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 17 - ter, comma 1 - quater, del D.P.R. n. 633/72, come modificato dalla L. 96/2017, si chiede il rilascio di una dichiarazione sotto la vostra responsabilità che attesti che codesto Ente è soggetto alla disciplina prevista dalla predetta norma.

Tale attestazione comporterà che tutte le fatture che emetteremo a decorrere dal 1° luglio 2017 nei vostri confronti in qualità di cedente/prestatore saranno assoggettate alla particolare modalità di assolvimento dell'imposta e rechneranno la dizione "scissione dei pagamenti" con versamento dell'Iva a Vostra cura nelle casse dello Stato.

In caso di mancata risposta alla presente richiesta e nell'incertezza dell'applicazione della disciplina continueremo ad emettere fatture con il regime ordinario, ma vi considereremo responsabili per ogni pretesa che ci dovesse essere rivolta dall'Agenzia delle entrate ai fini dell'accertamento dell'Iva.

Luogo....., data

.....

Il rappresentante legale _____

Secondo quanto riportato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 27/E/2017, stante la pubblicazione degli elenchi definitivi dei soggetti tenuti all'applicazione questa attestazione non sembra essere più necessaria. Tuttavia, nel caso in cui sia stata rilasciata, dovrà trovare corrispondenza alle risultanze degli elenchi pubblicati, altrimenti dovrà considerarsi priva di alcun effetto giuridico.