

# STUDIO GUERRIERO

Napoli, lì 21 Giugno 2017

Spett.li Clienti

circolare inviata a mezzo mail

## **Ogg.: Split Payment dopo il D.L 50/2017 (legge 96/2017)**

La Manovra Correttiva di Aprile 2017, contenuta nel Decreto Legge 50/2017 convertito definitivamente nella L. n. 96/2017, è intervenuta sul sistema dello split payment, allargandone i confini di applicabilità a partire dal 1° luglio 2017.

Da tale data infatti, la “scissione dei pagamenti” è stata estesa anche alle operazioni effettuate nei confronti di:

- a) Società controllate direttamente dallo Stato, Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
- b) Società controllate direttamente dalle Regioni, Province, Città metropolitane, Comuni e Unioni di comuni;
- c) Società controllate direttamente o indirettamente dalle società di cui alle lettere a) e b), ovvero fra i soggetti della P.A. già interessati dallo split payment;
- d) Società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana.

Viene inoltre eliminata l'attuale disposizione secondo cui lo split payment non si applicava ai compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute, per cui ora è direttamente applicabile anche a tutti i professionisti, finora esclusi

Vista l'enorme estensione dell'applicazione dello split payment e, soprattutto, la difficoltà di sapere se il destinatario della merce o del servizio rientra in una delle aziende coinvolte, le nuove disposizioni prevedono che su richiesta dei cedenti/prestatori, il destinatario della fattura debba rilasciare un documento che attesti la loro riconducibilità ai soggetti che rientrano nel campo di applicazione dello split payment.

Vista l'ampliamento della normativa, riepiloghiamo nelle prossime pagine in cosa consiste il sistema di scissione dei pagamenti e quale ambito interessa.

## QUADRO RIASSUNTIVO SPLIT PAYMENT (aggiornato al 26/06/2017)

La legge di Stabilità 2015 ha introdotto nel nostro ordinamento il regime IVA denominato "Split Payment" o "scissione dei pagamenti" che interessa tutte le cessioni di beni o prestazioni di servizi nei confronti di enti pubblici a partire dal 1° gennaio 2015 (ovvero alle operazioni in relazione alle quali il corrispettivo sia stato pagato dopo il 1° gennaio 2015 e sempre che le stesse non siano state già fatturate anteriormente alla predetta data.

L'art.17-ter del DPR 633/1972, introdotto dal comma 629 lettera b) della Legge di Stabilità 2015 ed intitolato "*Operazioni effettuate nei confronti di enti pubblici*", sancisce in sostanza che, in relazione agli acquisti di beni e servizi effettuati dalle pubbliche amministrazioni contemplate dalla norma, l'IVA addebitata dal fornitore nelle relative fatture dovrà essere versata dall'amministrazione acquirente direttamente all'erario, anziché allo stesso fornitore, scindendo quindi il pagamento del corrispettivo dal pagamento della relativa imposta.

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta più volte sull'argomento, al fine di fornire maggiori chiarimenti e delucidazioni circa l'ambito applicativo ed il funzionamento del meccanismo di scissione dei pagamenti – Circolari n. 1/E del 9 febbraio 2015, n. 6/E del 19 febbraio 2015 e Circolare 15/E del 13 Aprile 2015.

### **Ambito Soggettivo di applicazione**

In particolare, la norma fa riferimento a cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti dello Stato e altri soggetti qualificabili come organi dello Stato, anche se dotati di autonomia giuridica, ivi comprese, ad esempio, le istituzioni scolastiche. Infatti tali soggetti, ancorché dotati di personalità giuridica, devono considerarsi a tutti gli effetti amministrazioni statali, in quanto del tutto compenetrati nella organizzazione dello Stato in ragione di specifici elementi distintivi.

- Enti Pubblici Territoriali e loro Consorzi: Regioni, Province, Comuni, Città metropolitane ma anche Comunità Montane, Isolane e le Unioni di Comuni;
- Camere di Commercio, Artigianato ed Agricoltura (CCIAA), incluse le Unioni regionali delle stesse;
- Istituti universitari;
- **Aziende Sanitarie Locali** ed Enti Pubblici appositamente costituiti in alcune Regioni
- **Enti Ospedalieri** (fatta esclusione per gli enti ecclesiastici che esercitano assistenza ospedaliera, in quanto operano in regime di diritto privato);
- Enti Pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico (IRCCS);
- Enti Pubblici di assistenza e beneficenza (IPAB, ASP);
- Enti pubblici di previdenza (**INPS**, Fondi pubblici di previdenza);
- Società controllate direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
- Società controllate direttamente dalle regioni, province, città metropolitane, comuni, unioni di comuni;
- Società controllate direttamente o indirettamente dalle società di cui sopra, ancorché queste ultime rientrino fra le società di cui al punto successivo, ovvero fra i soggetti della P.A. già interessati dallo split payment;

- Società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana.

Come chiarito dalla Circolare 1/E il fornitore può, inoltre, consultare l'**Indice delle Pubbliche Amministrazioni (IPA)** per verificare la categoria di appartenenza del singolo ente pubblico; la Circolare riconduce all'applicazione della norma i seguenti codici: L8, L34, L7, L35, L45, L6, L12, C11, L33, L43, C2, C1, L5, L4, L18, L17.

Con l'ultima normativa della Manovra 2017 è stata aggiunta la possibilità per il fornitore di richiedere al destinatario della fattura il rilascio di un documento che attesti la loro riconducibilità ai soggetti che rientrano nel campo di applicazione dello split payment.

### **Soggetti esclusi**

Essendo requisito imprescindibile per l'applicazione dello split payment la natura pubblica, restano esclusi dalla norma gli enti privati o privatizzati, anche se agiscono nell'interesse della collettività.

Devono, inoltre, ritenersi esclusi dalla platea dei destinatari del meccanismo della scissione dei pagamenti: gli Ordini professionali, gli Enti ed istituti di ricerca, le Agenzie fiscali, le Autorità amministrative indipendenti (quale, ad esempio, l'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni – AGCOM), le Agenzie regionali per la protezione dell'ambiente (ARPA), gli Automobile club provinciali, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN), l'Agenzia per l'Italia Digitale (AgID), l'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (**INAIL**), l'Istituto per lo studio e la prevenzione oncologica (ISPO).

Si tratta, infatti, in tali casi, di enti pubblici non economici, autonomi rispetto alla struttura statale, che perseguono fini propri, ancorché di interesse generale, e quindi non riconducibili in alcuna delle tipologie soggettive annoverate dalla norma in commento.

### **Ambito Oggettivo di applicazione**

Il meccanismo della scissione dei pagamenti si applica alle **cessioni di beni e alle prestazioni di servizi di cui agli artt. 2 e 3 del DPR n. 633 del 1972 effettuate, nel territorio dello Stato, nei confronti dei soggetti di cui sopra**, sia che queste agiscano nelle loro vesti istituzionali che in qualità di enti commerciali.

La scissione dei pagamenti riguarda le operazioni **documentate mediante fattura emessa dai fornitori, ai sensi dell'art. 21 del DPR n. 633 del 1972.**

### **Operazioni escluse**

- Operazioni certificate da ricevute fiscali, scontrini o altri meccanismi semplificati di certificazione dei corrispettivi, come le **Distinte Ricette (DCRU)** presentate da farmacisti

- Operazioni che non danno luogo all'addebito dell'IVA (es. operazioni non imponibili, esenti e non soggette);
- Operazioni con corrispettivo già nella disponibilità del fornitore (es. servizio di riscossione delle entrate e altre proventi, per le quali il fornitore ha già nella propria disponibilità il corrispettivo a lui dovuto per l'attività svolta, che trattiene riversando alla PA l'importo netto);
- Acquisti per i quali la P.A. è debitore d'imposta: si tratta delle operazioni soggette a **reverse charge**, in cui l'obbligo di applicare l'imposta ricade sul committente/cessionario e non sul prestatore/cedente. In merito, la circolare chiarisce che l'esclusione di cui sopra si applica soltanto in riferimento agli acquisti in cui la P.A. si qualifica come debitore d'imposta, ossia gli acquisti destinati alla sfera commerciale dell'ente. Nel caso in cui l'operazione riguardi sia la sfera commerciale sia la sfera istituzionale, la P.A. dovrà comunicare al fornitore la quota parte del bene o servizio destinata alla sfera commerciale, in relazione alla quale è applicabile il meccanismo del reverse charge. Alla restante quota si applica il meccanismo dello split payment.
- Operazioni assoggettate a regimi "speciali" ai fini Iva, ossia quei regimi che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura ovvero prevedono l'addebito dell'imposta ma determinano la detrazione in modo forfetario (es. agenzie di viaggio art.74-ter, regimi monofase art.74 DPR 633/1972, regime del margine art.36 DL 41/1995, art.34 e 34-bis DPR 633/1972).

### **Meccanismo di funzionamento**

In base al meccanismo della scissione dei pagamenti **le PA**, ancorché non rivestano la qualità di soggetto passivo dell'IVA, **devono versare direttamente all'Erario, l'imposta sul valore aggiunto che è stata addebitata loro dai fornitori.**

Ne consegue, sotto il profilo degli adempimenti, che per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate, i fornitori emettono la fattura secondo quanto previsto dall'articolo 21 del decreto n. 633 del 1972 con l'annotazione "scissione dei pagamenti" ovvero "split payment", ai sensi dell'art. 17-ter del DPR n.633 del 1972.

Giova rammentare che a decorrere dal 6 giugno 2014, secondo il combinato disposto della finanziaria 2008 (L. n. 244 del 2007) e del D.M. n. 55 del 2013, la **fatturazione** nei confronti di Ministeri, Agenzie fiscali e Enti nazionali di previdenza deve avvenire necessariamente in **modalità elettronica.**

Il predetto obbligo di fattura elettronica riguarda, a decorrere dal 31 marzo 2015, anche le operazioni effettuate in favore di enti pubblici nazionali - diversi da Ministeri, Agenzie fiscali e Enti nazionali di previdenza - e Amministrazioni locali, ai sensi dell'articolo 25 del D.L. 24 aprile 2014, n. 66 (c.d. Decreto bonus Irpef 2014), convertito, con modificazioni, nella legge di conversione 23 giugno 2014, n. 89.

In caso di fatturazione elettronica, dunque, l'obbligo dell'indicazione "scissione dei pagamenti" si intende validamente assolto riportando nel campo "esigibilità IVA" il carattere "S".

Il meccanismo della scissione dei pagamenti non fa tuttavia venire meno in capo al fornitore la qualifica di debitore dell'imposta in relazione all'operazione effettuata nei confronti dell'ente pubblico; egli, pertanto, è tenuto all'osservanza degli obblighi di cui al DPR n. 633 del 1972 connessi all'applicazione dell'imposta nei modi ordinari.

In sede di registrazione della fattura, dunque, l'Iva verrà annotata nel registro Iva vendite ma non ricadrà nella liquidazione periodica. Lo storno dell'Iva può essere effettuato con una scrittura successiva alla registrazione della fattura, ovvero con apposita scrittura che indichi contestualmente alla registrazione della fattura l'ammontare dell'Iva sia in dare sia in avere.

I fornitori, quindi, ancorché debitori – verso l'Erario – dell'imposta addebitata in rivalsa alla PA, non devono computare nella liquidazione di periodo l'Iva a debito indicata in fattura, ancorché bisognerà registrare nel registro "Iva vendite" le operazioni effettuate e la relativa IVA non incassata dalla PA.

Al riguardo, si osserva che il fornitore dovrà provvedere ad annotare in modo distinto la fattura emessa in regime di scissione contabile (ad es. in un'apposita colonna ovvero mediante appositi codici nel registro di cui all'art. 23 del DPR n. 633 del 1972), riportando, altresì, l'aliquota applicata e l'ammontare dell'imposta, ma senza far concorrere la medesima nella liquidazione di periodo.

### **Esigibilità dell'imposta**

L'art. 3, comma 1, del Decreto rubricato "Esigibilità dell'imposta" stabilisce che *"L'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di 13 servizi di cui all'art. 1 diviene esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi"*

Il successivo comma 3 dispone che "Per effetto dell'entrata in vigore dell'art. 17-ter del decreto n. 633 del 1972, alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi disciplinate dal medesimo articolo non è applicabile la disposizione di cui all'art. 6, quinto comma, secondo periodo, del decreto n. 633 del 1972".

Alla luce delle predette disposizioni, per le operazioni rientranti nell'ambito applicativo della scissione dei pagamenti il fornitore della PA non potrà più procedere all'emissione delle fatture ad esigibilità differita né, su opzione, con esigibilità immediata.

Ai sensi dell'art. 3, comma 2, del Decreto, "Le pubbliche amministrazioni possono comunque optare per l'esigibilità dell'imposta anticipata al momento della ricezione della fattura".

In tali casi, pertanto, ai fini degli adempimenti connessi alla scissione dei pagamenti non rileverà il pagamento del corrispettivo, ma il momento della ricezione della fattura.

Ciò posto, ai fini dell'individuazione del momento di ricezione della fattura giova richiamare quanto precisato nella circolare n. 1/DF del 31 marzo 2014 del Dipartimento delle Finanze – Dipartimento della funzione pubblica, in materia di fattura elettronica nei rapporti con la PA. Secondo il predetto documento di prassi *"il rilascio, da parte del Sistema di Interscambio, della ricevuta di consegna, è sufficiente a provare sia l'emissione della fattura elettronica, sia la sua ricezione da parte della pubblica amministrazione committente. Tale*

*ricevuta, infatti, è rilasciata in un momento sicuramente successivo a quello in cui la fattura è nella disponibilità della pubblica amministrazione committente”.*

### **Rimborso IVA**

I fornitori che applicano il regime dello split payment rientrano nei casi di erogazione dei rimborsi Iva in via prioritaria (art.38-bis, comma 10 DPR 633/1972), a partire dalla richiesta relativa al primo trimestre 2015.

Il rimborso prioritario non può comunque eccedere l'ammontare dell'Iva applicata in rivalsa nelle operazioni in questione effettuate nel periodo in cui si è formata l'eccedenza d'imposta detraibile di cui viene richiesto il rimborso.

Inoltre, in base al D.M. 20 febbraio 2015, per beneficiare del rimborso prioritario non è necessario che:

- l'attività sia esercitata da almeno tre anni;
- l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso sia almeno pari a 10.000 euro in caso di rimborso annuale o a 3.000 euro in caso di rimborso trimestrale;
- l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso sia almeno pari al 10% dell'importo complessivo dell'imposta assolta sugli acquisti e sulle importazioni effettuati nell'anno o nel trimestre di riferimento.

Per effetto della riformulazione dell'art. 30, comma 3, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, i fornitori degli enti della PA che applicano il regime dello split payment possono chiedere, in sede di presentazione della dichiarazione annuale o di modello TR, il rimborso dell'eccedenza detraibile, se di importo superiore a 2.582,28 euro.

A tal fine, è necessario che il richiedente eserciti esclusivamente o prevalentemente attività che comportino l'effettuazione di operazioni attive soggette ad imposta con aliquote inferiori rispetto a quelle relative agli acquisti e alle importazioni, computando a tal fine anche le operazioni soggette a split payment.

### **Sanzioni**

L'IVA versata erroneamente al fornitore da parte della PA, in relazione a fatture emesse dal 2015, e portata dal fornitore in liquidazione periodica non comporta la necessità di correzioni/variazioni.

L'emissione di una fattura dal 1° gennaio 2015 con l'applicazione erronea dello split payment, comporta la correzione della fattura stessa con esercizio e l'incasso della rivalsa nei metodi ordinari.

In caso di omissione dell'indicazione "scissione dei pagamenti" o "split payment" sulla fattura, il fornitore è sottoposto a sanzione amministrativa di cui all'art.9, comma 1 del

DLgs 471/1997. Le sanzioni non si applicano alle violazioni commesse entro il 13 aprile (data di pubblicazione della Circolare 15/E), sempre che l'imposta sia stata assolta.

### **Note di variazione**

Nell'ipotesi in cui il fornitore, ricorrendo i presupposti di cui dell'art. 26, del DPR n. 633 del 1972, emetta una nota di variazione in aumento, torna sempre applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti e, pertanto, la stessa dovrà essere numerata, indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla fattura originaria emessa

Quando la nota di variazione è in diminuzione, se la stessa si riferisce ad una fattura originaria emessa in sede di "scissione dei pagamenti" o "*split payment*", la stessa dovrà essere numerata, indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla suddetta fattura. In forza di ciò e trattandosi di una rettifica apportata ad un'IVA che non è confluita nella liquidazione periodica del fornitore, lo stesso non avrà diritto a portare in detrazione, ai sensi dell'art. 19 del DPR n. 633, l'imposta corrispondente alla variazione, ma dovrà limitarsi a procedere solo ad apposita annotazione in rettifica nel registro di cui all'art. 23, senza che si determini, quindi, alcun effetto nella relativa liquidazione IVA.

La circolare 15/E, inoltre, precisa che, nel caso in cui il fornitore, dopo il 1° gennaio 2015, abbia emesso fattura senza applicare il meccanismo della scissione dei pagamenti, erroneamente, e, conseguentemente, la PA abbia corrisposto il corrispettivo senza relativa imposta, e detta imposta non sia stata ancora liquidata dal fornitore, lo stesso provvede a regolarizzare la propria posizione con l'emissione di apposita nota di variazione e l'emissione di una nuova fattura sottoposta a split payment. *"In alternativa, si ritiene possibile l'emissione di un'unica nota di variazione che, facendo riferimento puntuale a tutte le fatture erroneamente emesse senza l'indicazione "scissione dei pagamenti", le integri al fine di rappresentare alla Pubblica Amministrazione che, al momento del pagamento dei corrispettivi documentati con le fatture ivi elencate, l'IVA ad essi relativa andrà trattenuta e versata con le regole dello split payment."*

Ove, invece, il fornitore abbia erroneamente emesso fattura con l'annotazione "scissione dei pagamenti" lo stesso dovrà correggere il proprio operato ed esercitare la rivalsa nei modi ordinari. In tal caso, le PA dovranno corrispondere al fornitore anche l'IVA relativa all'operazione ricevuta.

### **Split Payment e rivalsa da accertamento**

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 75 del 14 settembre 2016, ha chiarito che l'IVA versata dal fornitore della P.A. in sede di definizione dell'accertamento, in deroga alle ordinarie disposizioni in materia di split payment, può essere addebitata in via di rivalsa, ai sensi dell'art. 60, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, anche quindi in presenza di soggetti per i quali ordinariamente trovano applicazione le regole della scissione dei pagamenti.

Tale indicazione si giustifica in base al principio di neutralità che informa il sistema dell'imposta sul valore aggiunto, in forza del quale il legislatore ha introdotto il settimo comma dell'art. 60 del D.P.R. n. 633/1972, nella considerazione che un soggetto passivo

non può, in alcun caso, restare inciso dal tributo, neppure in presenza di contestazioni in sede di controllo.

Laddove, infatti, non si consentisse la rivalsa, l'imposta verrebbe versata due volte: una prima volta dal fornitore, in sede di definizione dell'accertamento, una seconda volta dalla P.A., che ricevendo la fattura con applicazione dello split payment sarebbe tenuta a versare l'imposta direttamente all'Erario.

Ne discende che la modalità di regolarizzazione indicata dalla circolare n. 15/E/2015, che considera applicabile lo split payment anche in caso di emissione della nota di variazione in aumento ex art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, non risulta applicabile quando l'imposta sia già stata versata dal fornitore a seguito di accertamento. Con la riscossione anticipata del credito erariale è, infatti, automaticamente eliminato il rischio di mancato incasso dell'IVA e, quindi, viene meno la necessità di applicare il regime della scissione dei pagamenti.

STUDIO GUERRIERO