



Una delle modifiche introdotte dal D.L. 50/2017 è stato l'ampliamento della disciplina dello *split payment*, con effetto dal 1° luglio 2017.

L'articolo 17-ter, D.P.R. 633/1972 dispone che, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi eseguite nei confronti di enti della P.A., relative società controllate nonché nei confronti delle quotate, l'Iva venga in ogni caso versata dai cessionari o committenti.

Pertanto, i fornitori di beni e servizi nei confronti di tali soggetti, incasseranno l'importo del corrispettivo al netto dell'Iva, la quale verrà direttamente versata all'Erario dalla P.A. stessa.

È evidente che il cedente/prestatore, non incassando l'imposta, non dovrà farla concorrere alla relativa liquidazione dell'Iva.

Con la circolare n. 27/E/2017 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sulle modifiche introdotte dal D.L. 50/2017 alla disciplina della scissione dei pagamenti:

<p>Inutilità dell'attestazione del cliente</p>	<p>Il comma 1-<i>quater</i> dell'articolo 17-ter, D.P.R. 633/1972 prevede che, a richiesta dei cedenti o prestatori, i cessionari o i committenti di cui ai commi 1 e 1-<i>bis</i> 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 di cui al presente articolo.</p> <p>Nella circolare n. 27/E/17 l'Agenzia osserva che, vista la puntuale individuazione dei soggetti riconducibili nell'ambito di applicazione della scissione dei pagamenti con la pubblicazione sul sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze dell'elenco delle società nonché con il riferimento all'IPA per le P.A. www.indicepa.gov.it, la previsione richiamata sia stata rilevante solo in sede di prima applicazione della nuova disciplina fino alla emissione degli elenchi definitivi.</p> <p>A seguito della pubblicazione definitiva di detti elenchi contenenti l'indicazione puntuale dei soggetti riconducibili nell'ambito di applicazione della scissione dei pagamenti non è più utile per il fornitore, richiedere la predetta attestazione. L'eventuale rilascio dell'attestazione da parte del cessionario/committente in contrasto con il contenuto degli elenchi definitivi è da ritenersi priva di effetti giuridici; quindi, in definitiva, l'unico elemento rilevante è la presenza o meno all'interno dei citati elenchi</p>
<p>Compensi soggetti a ritenuta</p>	<p>Una delle novità apportate dal D.L. 50/2017 è il fatto che, a decorrere dallo scorso 1 luglio, anche le prestazioni i cui compensi sono assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di acconto o d'imposta sul reddito vengono interessate dall'istituto.</p> <p>Per la precisione, come osservato dall'Agenzia, la scissione dei pagamenti è applicabile anche ai compensi per prestazioni di servizi fatturate dal 1° luglio 2017 la cui imposta diviene esigibile a partire dalla medesima data</p>
<p>Il reverse charge prevale sullo split payment</p>	<p><i>Reverse charge</i> e <i>split payment</i> sono meccanismi alternativi, posto che l'inversione contabile non prevede addebito di Iva, mentre lo <i>split payment</i> prevede addebito (seppur virtuale) di imposta.</p> <p>Sul tema l'AdE si allinea ai precedenti di prassi (in particolare circolare n. 14/E/2015 e circolare n. 15/E/2015) affermando che sono esclusi dall'ambito applicativo della scissione dei pagamenti, per espressa previsione normativa, gli acquisti per i quali i cessionari o committenti sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto</p>
<p>Regimi speciali</p>	<p>L'AdE conferma, in linea con quanto già affermato nella circolare n. 15/E/2015, l'impossibilità di applicare la scissione dei pagamenti alle operazioni effettuate da fornitori nell'ambito di regimi Iva c.d. speciali:</p> <ul style="list-style-type: none"> • tanto per i regimi che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie (i regimi monofase quali editoria, generi di monopolio e fiammiferi, tabacchi lavorati, telefoni pubblici e utilizzo mezzi tecnici, documenti viaggio, documenti di sosta nei parcheggi, così come per il regime del margine, ed il regime speciale previsto per le agenzie di viaggio); • così come per quelli che prevedendo l'addebito dell'imposta in fattura



	<p>ma sono caratterizzati da un particolare meccanismo forfetario di determinazione della detrazione spettante (ad esempio regime speciale agricolo, regime speciale per le operazioni commerciali degli enti non commerciali ex L. 398/1991 e regime relativo all'attività di intrattenimento e spettacoli viaggianti)</p>
Scontrino e ricevuta	<p>La scissione dei pagamenti non si applica alle operazioni certificate dal fornitore mediante rilascio:</p> <ul style="list-style-type: none"> • della ricevuta fiscale, • dello scontrino fiscale, • ovvero dello scontrino non fiscale per i soggetti che si avvalgono della trasmissione telematica dei corrispettivi (L. 311/2004). <p>Come già chiarito nella circolare n. 15/E/2015 l'esclusione rileva anche quando, successivamente alla certificazione con le modalità semplificate, sia emessa comunque una fattura funzionale alla sola documentazione del costo e dell'Iva assolta dal cliente in relazione al bene o servizio acquistato. Diversamente, e questo deve essere rimarcato, l'operazione va ricondotta nello <i>split payment</i> quando la fattura sia emessa, su richiesta del cliente, in luogo dello scontrino o della ricevuta fiscale.</p> <p>La circolare n. 27/E/2017 aggiunge, quale ipotesi di esclusione, il compimento di operazioni esonerate dall'obbligo di certificazione fiscale in relazione alle quali i corrispettivi sono annotati nel registro dei corrispettivi; tra queste vengono evidenziate le operazioni rese nell'ambito dei contratti c.d. di <i>netting</i> tra gestori distributori e Compagnia petrolifera</p>
La lettera d'intento prevale sullo <i>split payment</i>	<p>Sul punto è stato espresso un importante chiarimento dalla circolare n. 27/E/2017:</p> <p><i>"... il meccanismo della scissione dei pagamenti non è applicabile nelle ipotesi in cui il soggetto passivo acquirente intende avvalersi, sussistendone i requisiti, della disciplina relativa agli acquisti senza pagamento dell'imposta, di cui all'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972".</i></p> <p>Per effetto della lettera di intento inviata dall'esportatore abituale, gli acquisti beneficiano del trattamento di non imponibilità e, pertanto, con riguardo ai medesimi acquisti non è applicabile la disciplina della scissione dei pagamenti.</p> <p>In tal modo, gli esportatori abituali che già, in considerazione dell'attività posta in essere, si trovano in una posizione creditoria Iva, potranno utilizzare il c.d. <i>plafond</i> disponibile (<i>calcolato sulla base delle operazioni precedentemente realizzare "verso l'estero"</i>) e conseguentemente il fornitore dovrà emettere la fattura in regime di non imponibilità.</p>
Corrispettivo nella disponibilità del fornitore	<p>La disciplina della scissione dei pagamenti non è applicabile alle fattispecie nelle quali la P.A. non effettua alcun pagamento del corrispettivo nei confronti del fornitore. Trattasi, in particolare, delle operazioni rese alla P.A. (ad esempio servizi di riscossione delle entrate e altri proventi) in relazione alle quali il fornitore ha già nella propria disponibilità il corrispettivo a lui spettante. Il fornitore trattiene tale corrispettivo, riversando alla P.A. committente un importo netto.</p> <p>Analoghe considerazioni (ossia non si applica la scissione dei pagamenti) valgono anche nel caso in cui il corrispettivo è nella disponibilità del fornitore in forza di un provvedimento giudiziale</p>
Compensazioni e permuta	<p>La circolare n. 27/E/2017 precisa come la disciplina della scissione dei pagamenti non trova applicazione nelle operazioni svolte tra P.A. e società - entrambe destinatarie del meccanismo della scissione dei pagamenti - ogni qual volta l'assenza di pagamento del corrispettivo nei confronti del fornitore trovi la sua giustificazione nella compensazione tra contrapposti rapporti di credito.</p> <p>Ad analoghe considerazioni perviene l'AdE in merito alla non applicabilità della scissione dei pagamenti in relazione a rapporti tra fornitori e</p>



	<p>P.A./Società che siano riconducibili nell'ambito di operazioni permutative. L'AdE afferma come, nonostante le singole prestazioni di servizi o cessioni di beni debbano essere valorizzate separatamente ai fini della disciplina Iva, comunque non debba trovare applicazione la scissione dei pagamenti, in quanto istituito inconciliabile:</p> <p>La scissione dei pagamenti opera, al contrario, con riferimento a eventuali conguagli.</p>
Vitto e alloggio dipendenti	<p>Altro chiarimento è in tema di applicabilità della scissione dei pagamenti alle fatture emesse dai dipendenti (il riferimento è in particolare alle fatture di vitto e alloggio):</p> <ul style="list-style-type: none"> • si deve escludere l'applicazione della scissione dei pagamenti quando la fattura sia stata emessa ed intestata nei confronti del dipendente della P.A. o società, in quanto la stessa si riferisce ad operazioni rese in favore del dipendente ancorché nell'interesse della P.A. o società; • al contrario, quando la fattura sia stata emessa ed intestata alla P.A. o società, è applicabile la disciplina della scissione dei pagamenti.
Adempimenti del cessionario / committente	<p>Si ricorda che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'articolo 3, comma 1, D.M. 23 gennaio 2015 stabilisce che <i>"L'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi di cui all'articolo 1 diviene esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi"</i>; • l'articolo 3, comma 2 dispone che <i>"Le P.A. e società possono comunque optare per l'esigibilità dell'imposta anticipata al momento della ricezione della fattura ovvero al momento della registrazione della medesima"</i>. <p>Al riguardo l'Agenzia precisa che l'eventuale scelta per l'esigibilità anticipata potrà essere fatta con riguardo a ciascuna fattura ricevuta/registrata, precisando che rileva il comportamento concludente del contribuente.</p> <p>In tal caso, non rileverà il pagamento del corrispettivo al fornitore, ma sarà possibile dare rilevanza, alternativamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • al momento della ricezione della fattura di acquisto ovvero • al momento della registrazione della medesima, che dovrà avvenire anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno (ossia gli attuali termini di registrazione previsti dall'articolo 25, D.P.R. 633/1972). <p>Qualora prima della registrazione sia effettuato il pagamento del corrispettivo, l'esigibilità non potrà più essere riferita alla registrazione e l'imposta sarà comunque dovuta con riferimento al momento del pagamento della fattura.</p> <p>In merito alla registrazione dei documenti per i soggetti che effettuano acquisti di beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali dispone quanto segue</p>
Acquisti promiscui	<p>Per gli acquisti di beni e servizi destinati ad essere utilizzati promiscuamente sia nell'ambito di attività non commerciali sia nell'esercizio d'impresa, la P.A., non debitore d'imposta (ossia quando non si applica l'inversione contabile), dovrà preventivamente individuare, con criteri oggettivi, la parte della relativa imposta da imputare rispettivamente alle due differenti attività, per le quali l'ente è tenuto ad eseguire separatamente i relativi adempimenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • versamento diretto per la parte istituzionale; • doppia annotazione nei registri Iva per la parte commerciale
Note di variazione	<p>Se la nota di variazione è in aumento è applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti.</p> <p>Al contrario, nel caso di nota di variazione in diminuzione che si riferisce a fatture originarie emesse prima dell'entrata in vigore della scissione dei</p>



	<p>pagamenti, queste dovranno essere emesse con le regole ordinarie (ossia con la consueta disciplina della rivalsa, ovviamente con segno negativo trattandosi di una nota di variazione in diminuzione).</p> <p>L'Agenda introduce una soluzione alternativa per rispondere a ragioni di semplificazione: ai fornitori che avevano già implementato i propri sistemi di fatturazione e contabilità alla disciplina della scissione dei pagamenti, è consentito applicare la predetta disciplina anche per le note di variazione emesse che si riferivano ad una fattura originaria emessa antecedentemente all'introduzione della disciplina della scissione dei pagamenti</p>
Sanzioni	<p>Qualora la fattura emessa non presenti l'indicazione "scissione dei pagamenti" è applicabile la sanzione amministrativa di cui all'articolo 9, comma 1, D.Lgs. 471/1997 <i>da 1.000,00 euro a 8.000,00 euro per la violazione degli obblighi contabili.</i></p> <p>Si ritiene, non sia invece applicabile la sanzione nei confronti dei fornitori che si siano attenuti alle comunicazioni fornite dalle P.A., relative agli acquisti promiscui di prestazioni soggette a <i>reverse charge</i>.</p> <p>Si ricorda, infatti, che, nel caso in cui il fornitore debba emettere una fattura nei confronti di P.A. per un'operazione soggetta al regime del <i>reverse charge</i>, deve preoccuparsi di acquisire l'informazione se tale prestazione è ricevuta dalla P.A. nell'ambito dell'attività istituzionale o commerciale, oppure è promiscua.</p> <p>In relazione all'imposta addebitata dai fornitori, le P.A. e società sono responsabili del versamento all'Erario dell'imposta, pena l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 13, D.Lgs. 471/1997 <i>del 30% prevista per gli omessi o parziali versamenti.</i></p> <p>Sul punto l'AdE precisa che, in considerazione dell'incertezza in materia in sede di prima applicazione, sono fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti anteriormente all'emanazione del presente documento di prassi, sempre che l'imposta sia stata assolta, ancorché in modo irregolare. Analogamente, si ritiene non sanzionabile l'ipotesi in cui siano state emesse fatture, entro la data di pubblicazione degli elenchi definitivi, erroneamente in regime di scissione dei pagamenti nei confronti di soggetti non inclusi in detti elenchi; in questi casi la P.A. o società acquirente può ottemperare agli adempimenti previsti dal D.M. per la liquidazione del tributo, dandone evidenza al fornitore.</p>

Lo Studio rimane a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento si dovesse rendere necessario.

Studio Mantovani & Associati s.s.

Dr. Sergio Mantovani