



Circolare n.12 del 10 luglio 2017

La disciplina dello "*split payment*" dopo le ultime novità.

Indice

1. Premessa	2
1.1. Principali chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate	2
1.2. Autorizzazione comunitaria	3
2. Novità del D.L. 50/2017 convertito	4
3. Presupposto soggettivo per le operazioni fatturate sino al 30.6.2017	5
3.1. Indice delle Pubbliche Amministrazioni	6
3.2. Soggetti esclusi	8
4. Presupposto soggettivo per le operazioni effettuate dall’1.7.2017	9
5. Operazioni soggette allo <i>split payment</i>	10
5.1. Operazioni soggette al <i>reverse charge</i>	10
5.2. Operazioni soggette ai regimi speciali	12
5.3. Prestazioni soggette a ritenuta	14
6. Adempimenti del fornitore	15
7. Regolarizzazione e note di variazione	17
8. Rimborsi	19
9. Sanzioni	21

1. Premessa

L'art. 1, co. 629, lett. b), della Legge 23.12.2014, n. 190 ha introdotto l'**art. 17-ter del D.P.R. 26.10.1972, n. 633**, secondo cui per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle Amministrazioni Pubbliche – come meglio individuate nel prosieguo – l'Iva è dovuta dal cessionario o committente, se non è debitore d'imposta in base alle vigenti disposizioni riguardanti il tributo, nel rispetto delle modalità e dei termini previsti in un apposito **Decreto del Ministero delle Finanze, emanato il 23.1.2015**, e successivamente modificato dal D.M. 20.2.2015. In altre parole, in relazione agli acquisti di beni e servizi effettuati dalle Amministrazioni Pubbliche contemplate dalla norma, per i quali queste non siano debitori d'imposta, ovvero per le operazioni non assoggettate al regime di inversione contabile (c.d. "*reverse charge*"), l'Iva addebitata dal fornitore nelle corrispondenti fatture deve essere versata dall'ente cessionario o committente direttamente all'Erario, anziché dal cedente o prestatore.

Tale meccanismo di scissione del pagamento del corrispettivo da quello della relativa imposta, meglio noto come ***split payment***, intende, pertanto, evitare il mancato versamento dell'imposta che può derivare dall'applicazione del regime ordinario e pone tale onere non al soggetto che effettua l'operazione (cedente o prestatore), bensì al **cessionario o committente**. Questo sistema si propone, quindi, di garantire, da un lato, l'Erario – dal rischio di inadempimento dell'obbligo di pagamento dei fornitori che addebitano in fattura l'imposta – e, dall'altro, gli acquirenti dal rischio di coinvolgimento nelle frodi commesse da propri fornitori o terzi.

A **differenza del *reverse charge***, nell'ambito del quale il cedente o prestatore non addebita per rivalsa l'imposta relativa all'operazione, che viene applicata direttamente dal cessionario o committente integrando il documento emesso dal soggetto che pone in essere l'operazione, nello ***split payment*** **l'imposta è indicata nella fattura emessa dal cedente o prestatore**, ma viene trattenuta e versata dal cessionario o committente Amministrazione Pubblica.

1.1. Principali chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

La **C.M. 9.2.2015 n. 1/E** ha definito l'**ambito soggettivo** di applicazione dell'originaria disciplina dello ***split payment***, chiarendo, tra l'altro, che:

- **l'elenco delle Pubbliche Amministrazioni** (destinatario delle operazioni in regime di "*scissione dei pagamenti*") **non deve essere necessariamente interpretato in maniera restrittiva**, atteso che la finalità dell'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972 è sostanzialmente quella di prevenire le frodi e l'evasione d'imposta;
- lo ***split payment*** è **applicabile alle sole operazioni documentate mediante fattura**, restando così escluse le operazioni certificate con scontrino (fiscale o non fiscale per i corrispettivi trasmessi telematicamente) e ricevuta fiscale, ovvero mediante altre modalità semplificate di certificazione dei corrispettivi.

La **C.M. 19.2.2015, n. 6/E** ha, poi, dedicato alcuni paragrafi (8.5, 8.6 e 8.7) a chiarimento di **quesiti specifici** inerenti il regime speciale dello *split payment*, con riferimento ai regimi speciali alle regolarizzazioni e ai compensi soggetti a ritenuta fiscale d'acconto.

La **C.M. 13.4.2015, n. 15/E** ha precisato che, tra gli enti a cui si rende applicabile il regime di *split payment*, sono compresi – oltre agli enti espressamente elencati nell'art. 17-ter del D.P.R. 633/72 – anche i soggetti pubblici che, in quanto qualificabili come immediata e diretta espressione di tali enti, sono immedesimabili negli stessi. Inoltre, è stato puntualizzato che il meccanismo di "*scissione dei pagamenti*" è applicabile alle **cessioni di beni** e alle **prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato** nei confronti delle Amministrazioni Pubbliche e **documentate mediante fattura**. Diversamente, restano **esclusi** dallo speciale regime di cui trattasi:

- gli **acquisti per i quali si applica il "reverse charge"**;
- le **operazioni certificate da documento** diverso rispetto alla fattura ordinaria;
- le **operazioni assoggettate ai regimi Iva speciali** (regimi monofase di cui all'art. 74 del D.P.R. 633/1972, regime del margine, regime speciale delle agenzie di viaggio, regime per le attività di intrattenimento e spettacolo, ecc.).

È stato altresì precisato che i **fornitori della Pubblica Amministrazione sono tenuti a emettere la fattura in formato elettronico**, indicando l'imposta e riportando l'annotazione *split payment* o "*scissione dei pagamenti*", a norma dell'art. 17-ter del D.P.R. 633/72.

1.2. Autorizzazione comunitaria

Lo *split payment* rappresenta una **deroga all'ordinario meccanismo di applicazione dell'Iva** e, per tale ragione, si è resa necessaria la richiesta, alla **Commissione Europea**, di una misura di deroga (ex art. 395 della Direttiva 2006/112/CE) che autorizzasse l'Italia a prevedere che, per le forniture di beni e servizi effettuate nei confronti delle Amministrazioni Pubbliche, queste ultime siano responsabili del pagamento dell'imposta. Sul punto, una prima **autorizzazione allo Stato italiano per la misura di split payment** (ante modifiche del D.L. 50/2017) è stata concessa **fino al 31.12.2017** (Decisione 14.7.2015, n. 2015/1401).

Recentemente, su apposita richiesta avanzata dal governo italiano (lettera protocollata dalla Commissione del 16.2.2017), il **Consiglio Europeo** (Decisione 25.4.2017, n. 2017/784, pubblicata sulla G.U. dell'Unione Europea 6.5.2017, n. L 118), ha **autorizzato nuovamente l'Italia**, in deroga all'art. 206 della direttiva n. 2006/112/CE, a disporre che l'Iva dovuta sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi a pubbliche amministrazioni, società controllate da pubbliche amministrazioni e società quotate in borsa – incluse nell'indice FTSE MIB (il cui elenco sarà pubblicato in Gazzetta Ufficiale e rivisto ogni anno, se necessario) – sia versata dal cliente su un apposito conto bancario bloccato dell'Amministrazione fiscale. L'Italia è, inoltre, **autorizzata a imporre** che nelle fatture emesse in relazione a tali cessioni di beni e prestazioni di servizi sia apposta una **specificata annotazione** secondo cui l'Iva deve essere versata su un

apposito conto bancario bloccato dell'amministrazione fiscale. L'Italia dovrà trasmettere alla Commissione **una relazione sulla situazione generale dei rimborsi dell'Iva** ai soggetti passivi interessati dallo *split payment*, in particolare, sulla durata media della procedura di rimborso, nonché sull'efficacia generale della misura per ridurre l'evasione dell'IVA nei settori interessati. Come evidenziato dal Consiglio UE, la misura di deroga in esame è *"proporzionata agli obiettivi perseguiti, in quanto è limitata nel tempo e circoscritta a settori che pongono notevoli problemi di evasione fiscale. Inoltre la misura di deroga non comporta il rischio che l'evasione si sposti in altri settori o in altri Stati membri"*.

La **nuova autorizzazione** trova applicazione **dall'1.7.2017 al 30.6.2020**.

2. Novità del D.L. 50/2017 convertito

In tale contesto normativo e di prassi, è intervenuto il D.L. 24.4.2017 n. 50 convertito in legge 21.6.2017, n. 96 (pubblicato nella G.U. 23.6.2017 n. 144, S.O. n. 31), rendendo **applicabile** – limitatamente alle operazioni fatturate dall'1.7.2017 – la disciplina dello *split payment* **non solo alle Amministrazioni Pubbliche**, come definite dall'art. 1 co. 2 della Legge 31.12.2009, n. 196, ma **anche**:

- alle **società controllate** direttamente **dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri**, indipendentemente dal fatto che si tratti di controllo di diritto o di fatto (art. 2359, co. 1, nn. 1) e 2), c.c.);
- alle **società controllate di diritto direttamente dagli enti pubblici territoriali**;
- alle **società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana**;
- alle **società controllate di diritto**, direttamente o indirettamente, **dalle società di cui ai primi due punti dell'elenco sovrastante**.

Inoltre, a seguito dell'abrogazione del co. 2 dell'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972, la disciplina dello *split payment* è stata **estesa anche alle prestazioni di servizi assoggettate a ritenuta alla fonte**.

È altresì stabilito che i suddetti **cessionari o committenti** sono tenuti a rilasciare, su richiesta dei propri cedenti o prestatori, un **documento attestante** la loro riconducibilità a soggetti per i quali si applica l'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972: i cedenti o prestatori in possesso di questa attestazione sono, pertanto, tenuti ad osservare la disciplina dello *split payment* (art. 17-ter, co. 1-*quater*, del D.P.R. 633/1972).

Sono, invece, **esclusi** dal sistema della "scissione dei pagamenti" gli **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 (art. 17-ter, co. 1-*quinquies*, del D.P.R. 633/1972).

Queste novità si applicano alle **operazioni per le quali è stata emessa fattura a partire dall'1.7.2017**.

L'art. 1, co. 4-*bis*, del D.L. 50/2017 ha, inoltre, stabilito che – a decorrere dall'1.1.2018 – i **rimborsi tramite conto fiscale** di cui all'art. 78 della Legge 30.12.1991, n. 413 sono pagati direttamente ai contribuenti dalla struttura di gestione prevista dall'art. 22, co. 3, del D.Lgs. 241/1997: le relative disposizioni attuative saranno definite con un successivo Decreto del Ministero dell'Economia e delle

Finanze, da emanarsi entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della Legge di conversione del D.L. 50/2017.

3. Presupposto soggettivo per le operazioni fatturate sino al 30.6.2017

L'art. 17-ter, co. 1, del D.P.R. 633/1972 riporta un'elencazione dei soggetti destinatari della disciplina dello *split payment*, descritta in dettaglio nel prosieguo, di analogo contenuto rispetto a quella indicata dall'**art. 6, co. 5, secondo periodo, del D.P.R. n. 633/1972**, in materia di applicabilità – alle operazioni effettuate nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni ivi menzionate – dell'esigibilità differita dell'Iva all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi (c.d. *Iva per cassa*). Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha osservato che l'obiettivo di quest'ultima disposizione era quello di evitare, ai soggetti che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni, di anticipare l'imposta per operazioni per le quali il pagamento del corrispettivo e dell'Iva per rivalsa avviene generalmente con notevole ritardo: trattandosi, pertanto, di una norma speciale avente carattere agevolativo e natura derogatoria rispetto ai principi ordinari dell'Iva, non è possibile effettuare interpretazioni estensive della stessa (**C.M. 1/E/2015, par. 1**), in quanto lo *split payment* persegue la finalità di arginare l'evasione da riscossione dell'Iva.

In virtù di tali considerazioni, l'Amministrazione Finanziaria ritiene che, ai fini dell'individuazione dell'**ambito soggettivo di applicazione dell'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972**, sia necessario fare riferimento ai destinatari del precedente art. 6, co. 5, del D.P.R. 633/1972, effettuando comunque un'interpretazione del dettato della nuova disposizione fondata su valutazioni sostanziali di ordine più generale, che tengano conto della differente *ratio* che ha ispirato il legislatore nell'adozione di tale norma rispetto all'art. 6, co. 5, del D.P.R. 633/1972.

Alla luce di tale orientamento, l'Agenzia delle Entrate ha individuato i destinatari della disciplina dello *split payment*, quali cessionari o committenti, nei seguenti soggetti, a condizione che **non siano debitori d'imposta** ai sensi delle vigenti disposizioni in materia di Iva:

- **Stato** e altri soggetti qualificabili come organi dello stesso, ancorché dotati di personalità giuridica, compresi, ad esempio, le **istituzioni scolastiche** e quelle per l'Alta Formazione Artistica, Musicale e Coreutica (AFAM). Tali soggetti, ancorché dotati di personalità giuridica, devono, infatti, considerarsi a tutti gli effetti amministrazioni statali, in quanto del tutto compenetrati nell'organizzazione dello Stato, in ragione di specifici elementi distintivi (Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato del 20 marzo 2003, n. 16, e parere dell'Avvocatura dello Stato del 5 febbraio 2001, n. 14720);
- **enti pubblici territoriali (Regioni, Province, Comuni e Città Metropolitane)** e consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'art. 31 del D.Lgs. 18.8.2000, n. 267. L'Agenzia delle Entrate ritiene altresì riconducibili in tale categoria gli altri enti locali indicati dall'art. 2 del D.Lgs. n. 267/2000, ovvero **Unioni dei Comuni, Comunità montane ed isolane**: si tratta, infatti, di enti pubblici costituiti per l'esercizio

associato di una pluralità di funzioni o servizi comunali in un determinato territorio, i quali, in relazione ad essi, si sostituiscono, pertanto, agli stessi Comuni associati. Un'esclusione di tali enti dall'applicazione dello *split payment* non permetterebbe, a parere dell'Amministrazione Finanziaria, di raggiungere pienamente l'obiettivo del legislatore, limitando, di fatto, l'attuazione delle finalità antievasione dell'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972;

- **Camere di Commercio**, Industria, Artigianato ed Agricoltura, comprese le Unioni Regionali delle stesse, alle quali, peraltro, è obbligatoria l'adesione in forza della riforma recata dal D.Lgs. 15 febbraio 2010, n. 23;
- **istituti universitari**;
- **aziende sanitarie locali**, inclusi gli enti pubblici, appositamente costituiti, che sono subentrati ai soggetti del servizio sanitario nazionale nell'esercizio di una pluralità di funzioni amministrative e tecniche. Tale enti, infatti, **si sostituiscono integralmente alle aziende sanitarie locali e agli enti ospedalieri** nell'approvvigionamento di beni e servizi destinati all'attività di questi, svolgendo tale funzione esclusivamente per loro conto, con la conseguenza che una loro esclusione renderebbe sostanzialmente inapplicabile, in tali casi, la norma stessa al settore di riferimento;
- **enti ospedalieri**, ad eccezione degli enti ecclesiastici che esercitano attività ospedaliera, i quali – ancorché dotati di personalità giuridica – operano in regime di diritto privato;
- **enti pubblici di ricovero e cura** aventi prevalente carattere scientifico (IRCCS);
- **enti pubblici di assistenza e beneficenza**, ovvero Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza (IPAB) e Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona (ASP);
- **enti pubblici di previdenza** (INPS e Fondi pubblici di previdenza).

L'applicazione dello *split payment* riguarda tutti gli acquisti effettuati dalle predette Pubbliche Amministrazioni, a prescindere dal fatto che siano posti in essere nell'ambito dell'attività istituzionale o di quella commerciale (**C.M. 1/E/2015**).

3.1. Indice delle Pubbliche Amministrazioni

In virtù dell'obiettivo del legislatore, a parere dell'Agenzia delle Entrate, nell'ambito soggettivo di applicazione dello *split payment* devono essere compresi – oltre agli enti espressamente indicati dall'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972 – anche i soggetti pubblici che, in quanto qualificabili come loro **immediata e diretta espressione**, siano sostanzialmente immedesimabili nei predetti enti (C.M. 15/E/2015, par. 1). Conseguentemente, rientrano nella disciplina della scissione dei pagamenti i **Commissari delegati per la ricostruzione** a seguito di eventi calamitosi che gestiscono fondi di apposite contabilità speciali, qualificabili come organi dello Stato, nonché i Consorzi imbrifero montani – in conformità all'art. 31, co. 7, del D.Lgs. 18.8.2000, n. 267 – in quanto **enti locali obbligatori** ai sensi della Legge 27.12.1953, n. 959, e i consorzi interuniversitari costituiti ai sensi dell'art. 91 del D.P.R. 11.7.1980, n. 322 per il perseguimento di finalità istituzionali comuni alle università consorziate.

Coerentemente al predetto criterio, l'Amministrazione Finanziaria ritiene che – per ragioni di **semplicità operativa** e con l'intento di fornire **maggiori elementi di certezza** agli operatori, ovvero sia ai fornitori che agli enti pubblici acquirenti – possa essere utile avvalersi, al fine di una più puntuale individuazione dei soggetti pubblici destinatari dello *split payment*, dell'ausilio dell'Indice delle Pubbliche Amministrazioni, consultabile alla pagina web <http://indicepa.gov.it/documentale/ricerca.php> (C.M. 1/E/2015, par. 1.3). A questo proposito, si ricorda che l'IPA costituisce l'archivio ufficiale contenente i riferimenti delle Pubbliche Amministrazioni e dei gestori di pubblici servizi, tenuti ad accreditarsi presso tale Indice, dichiarando la categoria di appartenenza, ai sensi degli artt. 12 del D.P.C.M. 31.10.2000 e 57-*bis* del D.Lgs. 7.3.2005, n. 82.

In funzione della verifica della sussistenza dell'obbligo di applicazione dell'art. 17-*ter* del D.P.R. 633/1972, in materia di scissione dei pagamenti, il cedente o prestatore è, pertanto, tenuto ad **accertare direttamente, nell'anagrafica dell'IPA, la categoria di appartenenza** e i riferimenti dell'ente pubblico acquirente. A titolo esemplificativo, possono ritenersi riconducibili nell'ambito applicativo della predetta disposizione, in via generale, gli enti pubblici appartenenti alle seguenti categorie IPA:

Elenco di enti pubblici che soddisfano il requisito oggettivo per l'applicazione dello <i>split payment</i>	
Categoria	Codice Categoria
Regioni, Province Autonome e loro Consorzi e Associazioni	L4
Province e loro Consorzi e Associazioni	L5
Comuni e loro Consorzi e Associazioni	L6
Aziende Sanitarie Locali	L7
Aziende Ospedaliere, Aziende Ospedaliere Universitarie, Policlinici e Istituti di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico Pubblici	L8
Comunità Montane e loro Consorzi e Associazioni	L12
Università e Istituti di Istruzione Universitaria Pubblici	L17
Unione di Comuni e loro Consorzi e Associazioni	L18
Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona	L34
Istituti di Istruzione Statale di Ogni Ordine e Grado	L33
Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura e loro Unioni Regionali	L35
Istituzioni per l'Alta Formazione Artistica, Musicale e Coreutica (AFAM)	L43
Città Metropolitane	L45
"Presidenza del Consiglio dei Ministri, Ministeri e Avvocatura dello Stato	C1
Organi Costituzionali e di Rilievo Costituzionale	C2

Forze di Polizia ad Ordinamento Civile e Militare per la Tutela dell'Ordine e della Sicurezza Pubblica	C11
--	-----

Per quanto riguarda, invece, gli enti appartenenti alle restanti categorie IPA, l'Agenzia delle Entrate ritiene che l'inclusione degli stessi, nell'ambito delle categorie interessate dallo *split payment*, debba avvenire in base ai chiarimenti forniti nei diversi documenti di prassi (C.M. 1/E/2015): in caso di incertezza, i **fornitori possono attenersi alle indicazioni fornite dalla Pubblica Amministrazione cessionaria o committente**, nel presupposto che la stessa abbia tutti gli elementi per valutare i requisiti soggettivi per l'applicazione dello *split payment*, ferma restando la possibilità, da parte dell'ente, di presentare apposita **istanza di interpello** all'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'art. 11 della Legge 27.7.2000, n. 212 (c.d. *Statuto del Contribuente*). Per risolvere ogni dubbio in merito alla **natura del cessionario o committente**, non è escluso che il fornitore possa farsi rilasciare da quest'ultimo una dichiarazione attestante la sua natura giuridica, anche eventualmente redatta sotto forma di dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, ai sensi dell'art. 47 del D.P.R. 445/2000.

ENTE XXXX Via Milano, 10 24121 Bergamo	Spett.le Fornitore
<p>Oggetto: <i>Dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà (ex art. 47 del D.P.R. 445/2000) per l'applicazione della disciplina dello split payment alle forniture richieste</i></p> <p>Il sottoscritto nato a il , residente in Via, Codice Fiscale , in qualità di dell'Ente evidenziato in epigrafe</p> <p style="text-align: center;">DICHIARA CHE</p> <ul style="list-style-type: none"> • ai sensi dell'art. della legge istitutiva, l'Ente XXXX ha (non ha) natura di ente pubblico; • ai sensi dell'art., l'Ente XXXX rientra (non rientra) nella Categoria dell'Indice delle Pubbliche Amministrazioni; • alle forniture a Voi richieste a partire dall'1.1.2015 e, salvo successiva comunicazione, è (non è) applicabile la disciplina della "<i>scissione dei pagamenti</i>" di cui all'art. 17-ter del D.P.R. 633/72. <p>Bergamo, li</p> <p>FIRMA</p>	

3.2. Soggetti esclusi

Alla luce di quanto riportato nei precedenti paragrafi, lo *split payment* non è, pertanto, applicabile alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei seguenti soggetti (**C.M. 1/E/2015, par. 1.2**):

- gli **enti previdenziali privati o privatizzati**, in quanto la natura pubblica rappresenta un requisito imprescindibile per l'operatività dell'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972. Ai fini dell'individuazione della natura non pubblica dell'ente, è necessario avere riguardo alla **legge istitutiva dell'ente**, che qualifica lo stesso come ente avente natura pubblica o privatistica: in mancanza di tale disposto, deve essere effettuata un'**analisi specifica**, diretta ad accertare la sussistenza degli elementi sostanziali e formali che costituiscono indici distintivi dell'ente pubblico, e che devono formare oggetto di un giudizio complessivo. È il caso, ad esempio, della titolarità di poteri autoritativi ed amministrativi – che possono esplicarsi in poteri certificativi e disciplinari – e la potestà di autotutela, nonché l'ingerenza statale;
- gli **enti pubblici economici**, che operano mediante un'organizzazione imprenditoriale di tipo privatistico nel campo della produzione e dello scambio di beni e servizi, ancorché nell'interesse della collettività.

Sono, inoltre, esclusi gli **enti pubblici non economici, autonomi rispetto alla struttura statale**, che perseguono fini propri – sebbene di interesse generale – e, quindi, non riconducibili in alcuna delle tipologie soggettive annoverate dalla predetta disposizione (**CC.MM. 1/E/2015, par. 1.2., e 15/E/2015, par. 1.1**):

Soggetti esclusi dall'applicazione dello <i>split payment</i>
Aziende speciali della C.C.I.A.A
Ordini professionali
Enti ed istituti di ricerca
Agenzie fiscali
Autorità amministrative indipendenti, come quella per le garanzie nelle comunicazioni (AGCOM);
Agenzie regionali per la protezione dell'Ambiente (ARPA
Automobile club provinciali;
Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN);
Agenzia per L'Italia Digitale (AgID);
Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (INAIL);
Istituto per lo studio e la prevenzione oncologica (ISPO);
Banca d'Italia;
Comitato Olimpico Nazionale Italiano (CONI).

4. Presupposto soggettivo per le operazioni fatturate dall'1.7.2017

L'art. 1, co. 1, del D.L. 50/2017, come anticipato, estende – limitatamente alle operazioni fatturate dall'1.7.2017 – l'applicazione del meccanismo dello *split payment* alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi **verso le Amministrazioni Pubbliche**, come definite dall'art. 1, co. 2, della Legge 196/2009, **per le quali cessionari o committenti non sono debitori dell'imposta.**

È, inoltre, prevista l'**estensione dello *split payment*** alle operazioni effettuate nei confronti:

- delle **società controllate**, mediante controllo "di diritto" (art. 2359, co. 1, n. 1), c.c.) o "di fatto" (art. 2359 co. 1 n. 2 c.c.), **direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri**;
- delle **società controllate**, mediante controllo "di diritto" (art. 2359, co. 1, n. 1), c.c.), **direttamente dalle Regioni, Province, Città metropolitane, Comuni o unioni di Comuni**;
- delle **società controllate direttamente o indirettamente**, ai sensi dell'art. 2359, co. 1, n. 1), c.c., dalle società elencate ai punti precedenti;
- delle **società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana**, fermo restando la possibilità di individuare, con un apposito decreto ministeriale, un indice alternativo di riferimento per il mercato azionario.

5. Operazioni soggette allo *split payment*

La scissione dei pagamenti deve essere applicata **a tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate**, nel territorio dello Stato, nei confronti delle predette Amministrazioni Pubbliche – così come individuate nei paragrafi precedenti, per le quali non operino specifiche cause di esclusione – **documentate mediante la fattura** emessa dal fornitore, ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. 633/1972, con indicazione dell'imposta addebitata all'ente cessionario o committente: sono, pertanto, compresi anche gli **appalti di lavori**, in quanto prestazioni di servizi, nonché le operazioni per le quali trovano applicazione le modalità di fatturazione e i termini di registrazione speciali di cui all'art. 73 del D.P.R. 633/1972 (**C.M. 15/E/2015, par. 2**). Il presupposto oggettivo di applicazione della scissione dei pagamenti **ricomprende ogni operazione effettuata nei confronti delle predette Pubbliche Amministrazioni, a prescindere** dal fatto che siano poste in essere nell'ambito dell'**attività istituzionale** o di quella **commerciale**, sebbene – come meglio illustrato nel prosieguo – siano previste differenti modalità di versamento dell'imposta.

5.1. Operazioni soggette al *reverse charge*

La disciplina dello *split payment* non è applicabile, per espressa previsione dell'art. 17 *ter*, co. 1, del D.P.R. 633/1972, alle operazioni **per le quali l'Amministrazione Pubblica cessionaria o committente è debitore d'imposta**, ai sensi delle vigenti disposizioni in materia di Iva: è il caso, quindi, delle fattispecie già soggette al meccanismo dell'inversione contabile (c.d. "*reverse charge*"), in cui la qualità di debitore d'imposta non è attribuita al cedente o prestatore bensì al cliente, al quale non viene, pertanto, addebitata l'Iva in rivalsa, da parte del soggetto che effettua l'operazione imponibile. Al ricorrere di tale ipotesi, **sorge un debito Iva direttamente in capo all'Amministrazione Pubblica** (soggetto passivo acquirente), per i beni o servizi destinati alla sfera commerciale: al contrario, un'Amministrazione Pubblica che svolge

esclusivamente attività istituzionale (e non ha acquisito soggettività passiva) è equiparata, ai fini IVA, ad un soggetto privato ed, in quanto tale, impossibilitato ad applicare l'inversione contabile.

Può, tuttavia, accadere che i beni o servizi oggetto dell'operazione siano **destinati soltanto in parte alla sfera commerciale della Pubblica Amministrazione**, mentre la restante quota riguardi la sfera istituzionale, per cui l'ente acquirente non riveste la qualifica di soggetto passivo Iva. È il caso, ad esempio, delle **prestazioni di servizi di pulizia relativi ad edifici** (art. 17, co. 6, lett. a-ter), del D.P.R. 633/72), che potrebbero riguardare anche una parte del fabbricato riservata all'attività istituzionale. Al ricorrere di tali ipotesi, la Pubblica Amministrazione deve comunicare al fornitore **la quota del bene o servizio acquistato da destinare alla sfera commerciale** – per la quale si rende applicabile il *reverse charge*, con esclusione, quindi, del regime dello *split payment* – determinata in base ai criteri oggettivi: la restante parte, riferibile all'attività istituzionale, è, invece, soggetta alla disciplina della "scissione dei pagamenti". Tale ripartizione influenza, quindi, anche la modalità di compilazione della fattura, che non deve evidenziare la rivalsa dell'Iva per la quota parte "commerciale", mentre per quella "istituzionale" dovrà essere esposta l'imposta che sarà versata dall'ente in applicazione dello *split payment*.

Esempio

Un Ente pubblico acquista, al costo di Euro 5.000, un servizio di pulizia dei propri locali, costituiti da una superficie di mq 400, di cui mq 30 destinati all'esercizio di attività commerciali ed i restanti mq 370 adibiti allo svolgimento della propria attività istituzionale non commerciale.

La superficie del locale riservato all'attività commerciale (mq 30) rappresenta, pertanto, il 7,50% del totale (mq 400): lo spazio adibito all'attività istituzionale è, di conseguenza, pari al 92,50% dell'area oggetto del contratto.

I predetti coefficienti possono, quindi, essere utilizzati – a parere dell'Amministrazione Finanziaria (C.M. 27.3.2015, n. 14/E) – come parametri oggettivi per stimare la quota di corrispettivo del servizio di pulizia imputabile alle due tipologie di attività:

- **commerciale:** Euro 5.000 * 7,50% = Euro 375 (operazione senza addebito di Iva, soggetta al regime del *reverse charge ex art. 17, co. 6, lett. a-ter*), del D.P.R. 633/1972);
- **istituzionale:** Euro 5.000 * 92,50% = Euro 4.625 (operazione soggetta a *split payment ex art. 17-ter* del D.P.R. 633/1972).

GAMMA s.r.l.
Via Torino, 12
24121 Bergamo
CF e P.IVA 01234567890

ENTE PUBBLICO VERDI
Via Brescia, 16
24121 Bergamo
CF e P.IVA 09876543210

Fattura n. 7 del 24.5.2017

Lavori di pulizia eseguiti all'interno del vostro stabile sito in Bergamo in Via Brescia, 16
Locali destinati ad attività commerciale Euro 375,00
Operazione senza addebito di imposta soggetta al regime del reverse charge ex art. 17, co. 6, lett. a ter) del D.P.R. n. 633/72. L'applicazione dell'IVA è a carico del destinatario della fattura.

Lavori di pulizia eseguiti all'interno del vostro stabile sito in Bergamo in Via Brescia, 16
Locali destinati ad attività istituzionale Euro 4.625,00
Iva al 22% Euro 1.017,50
Operazione soggetta a split payment ex art. 17-ter del D.P.R. 633/72

Netto a pagare Euro 5.000,00

La **C.M. 15/E/2015, par. 2**, ha, inoltre, ricordato che nell'ambito del **reverse charge** sono ricondotte sia le **operazioni intracomunitarie** – rispetto alle quali la traslazione dell'onere dell'assolvimento dell'imposta è legata all'esigenza di semplificare il trattamento Iva della fattispecie – che quelle interne, in cui la traslazione del predetto onere è connessa a motivi di contrasto alle frodi. È il caso, ad esempio, degli **acquisti**:

- effettuati nell'esercizio dell'impresa, soggetti al meccanismo dell'inversione contabile di cui all'**art. 17 del D.P.R. 633/1972**, in cui sono previste le fattispecie di inversione contabile per acquisti di beni e servizi rilevanti territorialmente in Italia – presso fornitori non residenti, anche se identificati ai fini Iva in Italia – nonché quelle relative al *reverse charge* domestico di cui al co. 6 della disposizione (prestazioni rese da subappaltatori nel settore edile, servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative ad edifici, ecc.);
- di **rottami di ferro**, posti in essere nell'esercizio dell'impresa, rientranti nel campo di applicazione del *reverse charge*, ai sensi dell'**art. 74, co. 7, del D.P.R. 633/1972**;
- **intracomunitari di beni**, effettuati – oltre il limite di euro 10.000 annui – da parte della Pubblica Amministrazione che non sia soggetto passivo Iva, ma **identificato, ai fini dell'imposta**, ai sensi dell'art. 47, co. 3, del D.L. 30.8.1993, n. 331.

5.2 Operazioni soggette a regimi speciali

Si ricorda, inoltre, che, a parere dell'Agenzia delle Entrate, sono **escluse** dalla disciplina della scissione dei pagamenti le operazioni assoggettate, ai fini Iva, ai c.d. *regimi speciali*, che non prevedono l'evidenza

dell'imposta in fattura, e ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie (**C.M. 6/E/2015, par. 8.5, e 15/E/2015, par. 2**):

- **regimi monofase disciplinati dall'art. 74 del D.P.R. 633/1972** (editoria, generi di Monopolio e fiammiferi, tabacchi lavorati, telefoni pubblici ed utilizzo di mezzi tecnici, Case d'asta, documenti di viaggio e sosta nei parcheggi);
- **regime del margine** (artt. 36 e ss. del D.L. 23.2.1995, n. 41);
- **regime speciale applicato dalle agenzie di viaggio** (art. 74-ter del D.P.R. 633/1972).

L'Amministrazione Finanziaria ritiene, tuttavia, che debbano ritenersi **escluse dallo *split payment*** anche alcune operazioni effettuate da fornitori che applicano i **regimi speciali**, che – pur prevedendo l'**addebito dell'Iva in fattura** – sono caratterizzati da un particolare meccanismo forfetario di determinazione della detrazione spettante (**C.M. 15/E/2015, par. 2**):

- regimi speciali di cui agli **artt. 34 e 34-bis del D.P.R. 633/1972**, ovvero quelli riguardanti i produttori agricoli ed i soggetti esercenti attività connesse all'agricoltura;
- regime previsto dalla Legge 16.12.1991, n. 398 (associazioni sportive dilettantistiche, **associazioni senza scopo di lucro, pro loco**, società sportive dilettantistiche – costituite in forma di società di capitali senza finalità di lucro, ai sensi dell'art. 90 della Legge 27.12.2002, n. 289 – e associazioni bandistiche, cori amatoriali, associazioni filodrammatiche, di musica e danza popolare, legalmente costituite senza obiettivi di lucro);
- regime relativo all'**attività di intrattenimento** di cui alla Tariffa allegata al D.P.R. 26.10.1972, n. 640, cui si applicano, agli effetti dell'Iva, le disposizioni dell'art. 74, co. 6, del D.P.R. 633/1972;
- regime applicabile agli **spettacoli viaggianti** e alle altre attività indicate nella Tabella C allegata al D.P.R. 633/1972.

L'Agenzia delle Entrate ritiene, infatti, che, nei predetti casi, le **particolari modalità di liquidazione dell'Iva** da parte del fornitore, in ragione dell'ammontare delle operazioni attive effettuate, inducano ad escludere tali fattispecie dall'ambito oggettivo di applicazione della scissione dei pagamenti.

La disciplina dello *split payment* **non è, inoltre, applicabile** alle cessioni di beni e prestazioni di servizi – come, ad esempio, le piccole spese dell'ente pubblico – certificate dal cedente o prestatore tramite il rilascio della **ricevuta fiscale** di cui all'art. 8 della Legge 10.5.1976, n. 249 o dello **scontrino fiscale** (Legge 26.1.1983, n. 18) o non fiscale per i soggetti che si avvalgono della **trasmissione telematica dei corrispettivi**, ai sensi dell'art. 1, co. 429 e ss., della Legge 30.12.2004, n. 311, ovvero altre modalità semplificate di certificazione specificatamente previste. A parere dell'Amministrazione Finanziaria, tale ipotesi di esclusione ricomprende anche le operazioni certificate mediante **fattura semplificata** (art. 21-bis del D.P.R. 633/1972), oppure il caso in cui – successivamente alla certificazione mediante le predette modalità semplificate – sia comunque emessa una fattura funzionale alla sola documentazione del costo o dell'Iva assolta dal cliente in relazione al bene o servizio acquistato. Diversamente, l'operazione deve essere ricondotta nell'ambito di applicazione dello *split payment* qualora la fattura sia emessa, su **richiesta**

della **Pubblica Amministrazione** cessionaria o committente, in luogo dello scontrino o della ricevuta fiscale.

Sono, inoltre, **escluse** dalla scissione dei pagamenti, in considerazione della *ratio* e delle caratteristiche di tale meccanismo, le fattispecie nelle quali la Pubblica Amministrazione **non effettua pagamento del corrispettivo nei confronti del fornitore** (C.M. n. 15/E/2015, par. 2): in particolare, si tratta delle operazioni – ad esempio, i servizi di riscossione delle entrate ed altri proventi – in relazione alle quali il fornitore ha già nella propria disponibilità il corrispettivo ad esso spettante e, in forza di una disciplina speciale contenuta in una norma primaria o secondaria, trattiene lo stesso, riversando all'ente committente un importo netto. In tale circostanza, l'esclusione dallo *split payment* è, quindi, motivata dal fatto che **l'imponibile e la corrispondente Iva sono già nella disponibilità del prestatore.**

5.3. Prestazioni soggette a ritenuta

La disciplina dello *split payment* **non si applica**, fino al prossimo 30.6.2017, o meglio fino alle operazioni per le quali è stata emessa fattura entro il 30.6.2017, ai **compensi per prestazioni di servizi "assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito"**, ai sensi dell'art. 17-ter, co. 2, del D.P.R. 633/1972 (disposizione abrogata dal D.L. 50/2017, per le operazioni fatturate, appunto, dall'1.7.2017). L'Agenzia delle Entrate ha precisato che la scissione dei pagamenti, relativa a prestazioni fatturate entro il 30.6.2017, non è applicabile in presenza di **compensi assoggettati a qualunque tipo di ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito**, ivi comprese quelle operate a titolo d'acconto, ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. 600/1973. L'orientamento dell'Amministrazione Finanziaria è, pertanto, maggiormente estensivo rispetto all'originaria formulazione letterale dell'art. 17-ter, co. 2, del D.P.R. 633/1972: l'Agenzia delle Entrate ritiene, infatti, che la *ratio* perseguita dal legislatore, con l'espressione "*ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito*", sia quella di ricomprendere tra le operazioni escluse dallo *split payment* anche i compensi pagati a soggetti che rendono all'Amministrazione Pubblica prestazioni di lavoro autonomo, i cui compensi sono assoggettati a ritenuta a titolo d'acconto (C.M. 6/E/2015). A questo proposito, è stato altresì chiarito che **tale esclusione fa riferimento soltanto alle ipotesi in cui è lo stesso ente pubblico committente che corrisponde il compenso** a dover effettuare la ritenuta: l'inapplicabilità della "*scissione dei pagamenti*" non è, pertanto, invocabile, in base al citato art. 17-ter, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972, **se il meccanismo procedurale comporta che la ritenuta sia operata**, in concreto, **da un soggetto diverso, come la banca del prestatore.** È il caso di questo del c.d. "*bonus energia*", in cui il compenso per prestazioni finalizzate al risparmio energetico è assoggettato alla ritenuta dell'8% da parte dell'intermediario finanziario.

Novità dall'1.7.2017

Diversamente, in virtù delle modifiche apportate dal D.L. 50/2017, dovranno essere **assoggettate allo speciale meccanismo dello *split payment***, le fatture emesse dalla data dell'1.7.2017, per le quali è

prevista la ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito, come le prestazioni professionali. In altri termini, a decorrere dall'1.7.2017, viene meno l'esclusione dall'applicazione del meccanismo dello *split payment* che era stata prevista *ex art. 17-ter* co. 2 del D.P.R. 633/1972 per i compensi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta. Conseguentemente, anche i **soggetti che percepiscono redditi di lavoro autonomo** dovranno applicare lo *split payment* per le prestazioni di servizi rese nei confronti delle Amministrazioni Pubbliche, delle società controllate pubbliche e delle società quotate coinvolte. Ciò comporta, inevitabilmente, che i **professionisti** dovranno adattare, in un lasso di tempo davvero molto breve, il loro sistema di fatturazione per emettere le fatture nei confronti delle Amministrazioni Pubbliche in ossequio alle nuove disposizioni. In particolare, **l'IVA dovrà essere esposta in fattura, ma la stessa non sarà incassata**, non venendosi a generare in questo modo un debito d'imposta nei confronti dell'Erario.

6. Adempimenti del fornitore

La disciplina dello *split payment*, come anticipato, comporta per l'Amministrazione Pubblica cessionaria o committente – anche se non riveste la qualifica di soggetto passivo, salvo che ricorra uno dei predetti casi di esclusione soggettiva oppure oggettiva – l'obbligo di versare, direttamente all'Erario, l'Iva che le è stata addebitata in fattura dal fornitore. Il cedente o prestatore è, pertanto, tenuto ad **emettere la fattura** secondo quanto previsto dall'art. 21 del D.P.R. 633/1972, con l'**annotazione "scissione dei pagamenti"** (art. 2, co. 1, del D.M. 23.1.2015), ovvero *split payment*, ai sensi dell'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972 (**C.M. 15/E/2015, par. 3**).

Fattura in regime di <i>split payment</i>
Data di emissione
Numero progressivo che la identifichi in modo univoco
Ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cedente o prestatore, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti
Numero di partita IVA del soggetto cedente o prestatore
Ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cessionario o committente
Numero di partita IVA del soggetto cessionario o committente
Natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione
Corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compresi quelli relativi ai beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono
Corrispettivi relativi agli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono
Aliquota, ammontare dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro
Annotazione " <i>scissione dei pagamenti</i> " ed eventualmente il riferimento all'art. 17-ter del D.P.R. 633/72

Il fornitore è tenuto, altresì, all'emissione della fattura in formato elettronico.

L'obbligo di riportare sulla fattura elettronica l'annotazione "scissione dei pagamenti" è assolto riportando il valore "S" nel campo rubricato "esigibilità IVA" (art. 2 del D.M. 23.1.2015).

Alfa s.r.l. Via Torino, 12 24121 Bergamo CF e P.IVA 01234567890		Comune di Bergamo Via Cremona, 6 24121 Bergamo Partita Iva: 02468135790
Fattura n. 5 del 2.2.2017		
Prestazioni di xxxx complementi di arredo per vostro stabile sito in Bergamo alla Via		
Imponibile	Euro	20.000,00
IVA 22%	Euro	4.400,00
TOTALE FATTURA	Euro	24.400,00
Netto a pagare	Euro	20.000,00
<i>Operazione soggetta a split payment ex art. 17-ter del D.P.R. 633/72</i>		

In tale sede, l'Agenzia delle Entrate (C.M. 15/E/2015) ha, inoltre, chiarito che il meccanismo della scissione dei pagamenti non fa venire meno, in capo al cedente o prestatore, la qualifica di **debitore dell'imposta** in relazione all'operazione posta in essere nei confronti della Pubblica Amministrazione: conseguentemente, il fornitore è tenuto all'osservanza degli **obblighi previsti dal D.P.R. 633/1972** connessi all'applicazione dell'Iva nei modi ordinari. In particolare, l'**art. 2, co. 2, del D.M. 23.1.2015** precisa che, con riguardo alla fattispecie soggetta allo *split payment*, il cedente o prestatore **registra la fattura emessa**, ai sensi degli artt. 23 e 24 del D.P.R. n. 633/1972, **senza computare nella liquidazione periodica l'Iva a debito** indicata in tale documento (non incassata dalla Pubblica Amministrazione), in quanto non è tenuto al versamento: a questo proposito, la C.M. 15/E/2015, par. 3, ha precisato che il fornitore deve provvedere ad **annotare, in modo distinto, la fattura emessa in regime di scissione contabile** – ad esempio, in un'apposita colonna, ovvero mediante specifici codici nel registro di cui all'art. 23 del D.P.R. 633/1972 – riportando, inoltre, l'aliquota applicata e l'ammontare dell'imposta, ma senza far concorrere la medesima nella liquidazione di periodo.

Modalità di registrazione della fattura

Il fornitore (cedente o prestatore) dell'Amministrazione Pubblica è tenuto a rilevare l'emissione della fattura anche ai fini della **contabilità generale**: anche le scritture in partita doppia devono, infatti, tenere conto del fatto che l'acquirente non è più tenuto a corrispondere al fornitore l'imposta gravante sull'operazione. Le tecniche di registrazione contabile della fattura emessa in regime di *split payment* sono state illustrate dalla **Fondazione Nazionale dei Commercialisti (Nota Operativa del 12.1.2015)**, secondo cui l'imposta indicata in fattura dovrà essere:

- regolarmente registrata in contabilità dal cedente o prestatore, utilizzando uno specifico conto (ad es. "IVA ex art. 17-ter D.P.R. 633/72"), in luogo dell'ordinario conto "IVA a debito";
- stornata contestualmente alla registrazione della fattura, oppure con un'apposita scrittura dal totale del credito acceso verso l'ente pubblico.

Scritture contabili con storno contestuale

<i>Diversi</i>	a	<i>Diversi</i>		12.200,00
Crediti vs cliente ENTE PUBBLICO X			10.000,00	
IVA c/ <i>split payment</i>			2.200,00	
		Ricavi per prestazioni	10.000,00	
		IVA c/ <i>split payment</i>	2.200,00	

Scritture contabili con storno successivo

Crediti vs cliente ENTE PUBBLICO X	a	<i>Diversi</i>		12.200,00
		Ricavi per prestazioni	10.000,00	
		IVA c/ <i>split payment</i>	2.200,00	
IVA c/ <i>split payment</i>	a	Crediti vs cliente ENTE PUBBLICO X		2.200,00

7. Regolarizzazione e note di variazione

La **C.M. 6/E/2015, par. 8.6**, ha chiarito che, qualora l'Amministrazione Pubblica riceva una fattura per acquisto di beni e servizi effettuati nell'esercizio di un'attività commerciale, che **espone l'Iva in misura inferiore a quella dovuta**, l'ente cessionario o committente – fermo restando il versamento dell'imposta addebitata in fattura secondo le regole proprie dello *split payment* – deve fare ricorso alla **procedura di regolarizzazione** prevista dall'art. 6, co. 8, del D.Lgs. 471/1997, ovvero emettendo un documento integrativo, entro il 30° giorno successivo a quello di registrazione della fattura, previo versamento della relativa imposta: l'Iva oggetto di tale iter deve, pertanto, essere corrisposta con le modalità previste da tale procedura.

La **C.M. 15/E/2015, par. 7**, ha, invece, esaminato il caso in cui il fornitore – ricorrendo i presupposti di cui dell'art. 26 del D.P.R. 633/1972 – emetta una **nota di variazione in aumento**: in tale ipotesi deve ritenersi, naturalmente, applicabile la disciplina della **scissione dei pagamenti**, con l'effetto che tale documento rettificativo deve essere numerato, indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla fattura originaria emessa.

Alfa s.r.l.
Via Torino, 12
24121 Bergamo
CF e P.IVA 01234567890

Comune di Bergamo
Via Cremona, 6
24121 Bergamo
Partita Iva: 02468135790

Nota di variazione in aumento n. 10 del 10.5.2017

Fornitura di n. 5 armadi e arredi di ufficio

Imponibile Euro 2.000,00

Variazione in aumento relativa a fatt. 5 del 01.02.2017

IVA 22% Euro 440,00

Netto a pagare Euro 2.000,00

Operazione soggetta a *split payment* ex art. 17-ter del D.P.R. 633/72

Rimane, naturalmente, inteso che **il fornitore dovrà registrare la nota di variazione nel registro delle fatture emesse** secondo le regole generali di cui agli art. 23 e 24 del D.P.R. 633/1972, **avendo cura di non computare l'IVA nella liquidazione periodica**.

Diversamente, se **la nota di variazione è in diminuzione** e si riferisce a una fattura originaria emessa in regime di *split payment*, la stessa deve essere numerata, riportare l'ammontare della variazione e della corrispondente Iva e fare esplicito riferimento alla suddetta fattura: trattandosi, di una **rettifica apportata a un'imposta che non è confluita nella liquidazione periodica del cedente o prestatore**, costui non ha diritto di detrarre, ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 633/1972, l'Iva corrispondente alla variazione. Il fornitore deve, pertanto, limitarsi ad effettuare un'apposita annotazione in rettifica nel registro di cui all'art. 23 del D.P.R. 633/1972, senza che si determini, quindi, alcun effetto nella relativa liquidazione Iva.

Alfa s.r.l.
Via Torino, 12
24121 Bergamo
CF e P.IVA 01234567890

Nota di variazione in diminuzione n. 10 del 10.5.2017

Fornitura di n. 5 armadi e arredi di ufficio

Imponibile Euro 2.000,00

Var. in diminuzione relativa a fatt. 5 del 01.02.2017

IVA 22% Euro 440,00

Netto a pagare Euro 2.000,00

Operazione soggetta a *split payment* ex art. 17-ter del D.P.R. 633/72

In presenza di una **nota di variazione in diminuzione**, il fornitore sarà tenuto a registrare la stessa, nel rispetto delle ordinarie regole, **procedendo ad annotare la stessa**, alternativamente:

- **con segno negativo**, nel registro delle fatture emesse, di cui agli artt. 23 e 24 del D.P.R. 633/1972;
- **con segno positivo nel registro degli acquisti**, di cui all'art. 25 del D.P.R. 633/1972.

Peraltro, trattandosi di una rettifica apportata a un'imposta che non è confluita nella liquidazione periodica del cedente o prestatore, costui **non ha diritto di detrarre**, ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 633/72, **l'Iva corrispondente alla variazione**.

8. Rimborsi

La disciplina dello *split payment*, come anticipato, **deroga all'ordinario meccanismo di funzionamento dell'Iva**, caratterizzato dallo schema della rivalsa-detrazione con conseguente neutralità dell'imposta per l'operatore economico: il fornitore, infatti, addebita il tributo all'Amministrazione Pubblica cessionaria o committente, senza, tuttavia, incassare, con l'effetto che potrebbe, pertanto, maturare un'**eccedenza di Iva detraibile**. Conseguentemente, **l'estensione dell'ambito applicativo dello *split payment* previsto dal D.L. 50/2017**, unitamente all'inasprimento dei vincoli per l'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta, **potrebbe rendere più problematica la gestione del credito IVA sul piano finanziario ed economico**.

A questo proposito, si ricorda che, a seguito delle novità del D.L. 50/2017, **è stata ridotta, da Euro 15.000 ad Euro 5.000**, la soglia oltre la quale **l'utilizzo in compensazione ex art. 17 del D.Lgs. 241/1997** (c.d. compensazione orizzontale) dei crediti per imposte dirette, Irap e Iva **è subordinato all'apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione dalla quale emerge il relativo credito**, oppure la sottoscrizione della stessa, per attestazione, da parte del soggetto incaricato della revisione legale dei conti. Queste nuove disposizioni si applicano con riferimento alle **dichiarazioni**

presentate a partire dal 24.4.2017; i precedenti vincoli si applicano, invece, alle **dichiarazioni già presentate entro il 23.4.2017 prive del visto di conformità** (R.M. 4.5.2017, n. 57/E). Una disposizione analoga è prevista per l'utilizzo in compensazione del credito infrannuale IVA, ai sensi del novellato art. 10, co. 1, lett. a), n. 7), del D.L 78/2009, per effetto del quale il contribuente che intende utilizzare in compensazione il credito trimestrale IVA per importi superiori ad euro 5.000 ha l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità sull'istanza da cui emerge il relativo credito (modello TR).

Al fine di limitare gli effetti finanziari negativi per il cedente o prestatore che non incassa l'Iva dovuta sulle operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici, e ferma restando la possibilità di applicare le regole ordinarie sulla compensazione, l'art. 1, co. 629, lett. c), della Legge 190/2014 **ha modificato la disciplina dei rimborsi** di cui all'**art. 30, co. 2, lett. a), del D.P.R. 633/1972**, che individua i contribuenti che possono chiedere in tutto o in parte il rimborso dell'eccedenza detraibile (se di importo superiore ad Euro 2.582,28): in particolare, l'ipotesi dei soggetti passivi che effettuano operazioni soggette ad aliquote Iva inferiori a quelle relative agli acquisti e alle importazioni – originariamente prevista per le operazioni effettuate a norma dell'art. 17, co. 5 e 6, del D.P.R. 633/1972 – è stata estesa anche alle fattispecie previste dal successivo **art. 17-ter del D.P.R. 633/1972**. Ciò al fine di consentire ai fornitori della Pubblica Amministrazione, in sede di richiesta di rimborso avanzata nella dichiarazione annuale o nell'istanza trimestrale, di computare nel calcolo dell'**aliquota media**, tra le c.d. *operazioni ad aliquota zero*, le cessioni di beni e prestazioni di servizi soggette alla disciplina della scissione dei pagamenti: l'effettuazione di operazioni rientranti nel campo di applicazione della scissione dei pagamenti non costituisce, quindi, un presupposto autonomo ai fini della richiesta di rimborso, ma concorre, unitamente alle altre fattispecie del periodo di riferimento, alla verifica del requisito dell'aliquota media.

L'**art. 8 del D.M. 23.1.2015**, in attuazione dell'art. 1, co. 630, della Legge 190/2014, ha, poi, stabilito che l'art. 38-*bis*, co. 10, del D.P.R. 633/1972 – che prevede l'erogazione dei rimborsi in via prioritaria dell'eccedenza d'imposta detraibile – si applica ai soggetti passivi che hanno effettuato operazioni nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni di cui all'art. 17-*ter* del D.P.R. 633/1972, nel rispetto dei presupposti di cui al successivo art. 30, co. 2, lett. a), del D.P.R. 633/1972. A differenza delle altre categorie di rimborsi prioritari, non è previsto – per effetto dell'**art. 1, co. 1, del D.M. 20.2.2015**, modificativo dell'art. 8, co. 1, del D.M. 23 gennaio 2015 – il rispetto delle condizioni stabilite dall'art. 2 del D.M. 22.3.2007, ampliando così la platea dei rimborsi prioritari da *split payment*.

L'**art. 8, co. 2, del D.M. 23.1.2015** ha, inoltre, stabilito che i predetti rimborsi di cui al precedente co. 1 sono erogati, in via prioritaria, per un **ammontare non superiore a quello complessivo dell'imposta applicata alle operazioni di cui all'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972**, "*effettuate nel periodo in cui si è avuta l'eccedenza d'imposta detraibile oggetto della richiesta di rimborso*".

Esempio

Caso I

Caso II

Iva applicata su operazioni soggette al meccanismo dello <i>split payment</i> , ai sensi dell'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972	30.000	8.000
Iva applicata secondo l'ordinario regime	15.000	2.000
Eccedenza detraibile che può essere chiesta a rimborso	45.000	10.000
Eccedenza detraibile che "effettivamente" viene chiesta a rimborso	36.000	9.000
Importo rimborsabile in via prioritaria	30.000	8.000
Importo rimborsabile secondo le regole ordinarie	6.000	1.000

Le operazioni soggette alla disciplina della scissione dei pagamenti attribuiscono, pertanto, il diritto all'erogazione prioritaria esclusivamente nel caso in cui il presupposto del rimborso sia quello dell'aliquota media e nel limite dell'ammontare dell'Iva applicata a tali operazioni nel periodo di riferimento: diversamente dalle altre tipologie di rimborso prioritario, è dunque **possibile che il rimborso da *split payment* sia prioritario esclusivamente per una sola quota dell'importo**, mentre la restante parte rimane soggetta all'esecuzione ordinaria (C.M. 15/E/2015, par. 11). In tale sede, l'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, chiarito che, qualora il contribuente – che effettua operazioni soggette al regime della scissione dei pagamenti – non abbia i requisiti per richiedere il rimborso con il presupposto dell'aliquota media, può comunque accedervi sulla base degli **altri requisiti previsti dall'art. 30 del D.P.R. 633/1972**, ove sussistenti: al ricorrere di tale ipotesi, tuttavia, il rimborso non è ammesso all'esecuzione prioritaria, in quanto riservata – a norma dell'art. 8, co. 1, del D.M. 23.1.2015 – al solo presupposto dell'aliquota media. La **priorità nell'esecuzione** è garantita dall'attribuzione, nelle basi dati dell'Agenzia delle Entrate, di un numero progressivo, nell'ambito della rispettiva graduatoria (annuali o trimestrali), tale da assicurare la precedenza dei suddetti rimborsi rispetto a quelli ordinari: l'**istruttoria** sulla richiesta di rimborso sarà necessariamente unica per l'intero importo, in quanto ciò è necessario ai fini della **verifica della sussistenza del presupposto**, mentre la **liquidazione** del rimborso verrà effettuata con **priorità** soltanto per la parte corrispondente all'ammontare dell'Iva applicata alle operazioni da *split payment*, con l'effetto che per la quota restante sarà rispettato il consueto ordine cronologico.

9. Sanzioni

I cedenti di beni o prestatori di servizi, nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni, devono emettere – ad eccezione del caso in cui ne siano esonerati, salvo richiesta dell'ente cessionario o committente – la **fattura**, come anticipato, con l'**indicazione "scissione dei pagamenti"** (o *split payment*): in mancanza di tale annotazione, è applicabile la **sanzione amministrativa** prevista per le violazioni degli obblighi contabili dall'art. 9, co. 1, del D.Lgs. 471/1997, ovvero da euro 1.000 ad euro 8.000. Tale misura pecuniaria è, tuttavia, esclusa se il fornitore si è attenuto alle istruzioni fornite dalla Pubblica Amministrazione in

merito alla riconducibilità della stessa nell'ambito soggettivo di applicazione dell'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972 e l'imposta è stata assolta, ancorché in modo irregolare.

L'**Amministrazione Pubblica** cessionaria o committente è **responsabile del versamento all'Erario** dell'Iva addebitata in fattura dal fornitore: l'omesso o il ritardato pagamento dell'imposta, per conto del fornitore, da parte della Pubblica Amministrazione, è punito con la **sanzione del 30%, ovvero del 15%** per i **versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni** (art. 13, co. 1, del D.Lgs. 471/1997) e le somme che l'ente pubblico avrebbe dovuto versare saranno rimosse mediante **atto di recupero** di cui all'art. 1, co. 421, della Legge 311/2004.