

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 22/2018

PAGINA

1/8

OGGETTO

ASSOLVIMENTO DELL'IVA PER LE OPERAZIONI EFFETTUATE NEI CONFRONTI DELLO STATO O DI ENTI PUBBLICI c.d. "SPLIT PAYMENT"

AGGIORNAMENTO

1 MARZO 2018

RIFERIMENTI NORMATIVI

art. 17-ter D.P.R. 27.10.1972 n.633
art. 1 comma 629 lett b) e c) e comma 632 Legge 23.12.2014 n° 190 (Legge di Stabilità 2015),
art. 1 D.L. 24 aprile 2017 n.50, convertito dalla L. 21 giugno 2017 n.96
art. 3 D.L. 16 ottobre 2017 n.148 convertito dalla L. 4 dicembre 2017 n. 172
Circolare Agenzia delle Entrate 7.11.2017 n.27/E

ALLEGATI

CLASSIFICAZIONE

DIRITTO TRIBUTARIO
IVA
Art. 17-ter DPR 633/72- IVA SPLIT PAYMENT

CODICE CLASSIFICAZIONE

20
020
017 ter

COLLEGAMENTI

CIRCOLARE N. 57/2017 - ASSOLVIMENTO DELL'IVA PER LE OPERAZIONI EFFETTUATE NEI CONFRONTI DELLO STATO O DI ENTI PUBBLICI c.d. "SPLIT PAYMENT"

REFERENTE STUDIO

dott.ssa Anna NAPOLI

BRIEFING

Il meccanismo definito "SPLIT PAYMENT" a norma dell'articolo 17-ter nel D.P.R. n. 633/1972 prevede un particolare meccanismo di assolvimento dell'Iva per le operazioni effettuate nei confronti dello Stato o di Enti Pubblici.

Il meccanismo impositivo della scissione dei pagamenti prevede che l'IVA addebitata dal fornitore nelle relative fatture debba essere versata dal soggetto acquirente o committente (Pubblica Amministrazione o società) direttamente all'Erario, anziché allo stesso fornitore o prestatore, scindendo, quindi, il pagamento del corrispettivo dal pagamento della relativa imposta.

Pertanto, il cedente o prestatore emette la fattura con addebito dell'IVA, riportando sulla stessa l'annotazione "scissione dei pagamenti", ma non riceve l'imposta in rivalsa da parte del cessionario o committente.

L'art. 1 del DL 24.4.2017 n. 50, conv. L. 21.6.2017 n. 96, e l'art. 3 del DL 16.10.2017 n.148 conv. L. 4 dicembre 2017 n. 172 hanno modificato l'art. 17-ter del DPR 633/72, ed esteso l'ambito di applicazione del c.d. "split payment" (scissione dei pagamenti), sia per quanto riguarda i soggetti passivi IVA tenuti ad applicare lo speciale meccanismo alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate, sia per quanto riguarda i soggetti destinatari di tali operazioni. Di seguito, si riepiloga la disciplina dettata in tema di "split payment".

AMBITO SOGGETTIVO

SOGGETTO CEDENTE O PRESTATORE

La disciplina dello split payment si applica, in qualità di fornitori, a tutti i soggetti passivi IVA, vale a dire:

- Coloro che esercitano attività d'impresa ex. art. 4 del DPR 633/72;
- Coloro che esercitano arti e professioni ex. art. 5 del DPR 633/72.

A partire dal 1° luglio 2017 è entrato in vigore l'obbligo anche per i professionisti di emettere fattura in split payment nei rapporti con Pubblica Amministrazione e società individuate dal modificato art. 17-ter del D.P.R. 633/1972 per effetto delle novità introdotte con il DL 50/2017. Infatti, l'art. 1 del DL 50/2017 ha abrogato il co. 2 dell'art. 17-ter del DPR 633/72, in base al quale la disciplina dello split payment non si applicava ai compensi per prestazioni di servizi "assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito".

Il meccanismo della scissione dei pagamenti, pertanto, trova applicazione ai predetti compensi con riguardo alle prestazioni di servizi fatturate a partire dall'1.7.2017 e la cui imposta diviene esigibile da tale data.

SOGGETTO CESSIONARIO O COMMITENTE

L'art. 1 del DL 24.4.2017 n. 507 ha modificato l'art. 17-ter del DPR 633/72, disponendo l'applicazione del meccanismo dello split payment, oltre che alle operazioni nei confronti di Amministrazioni Pubbliche, come definite dall'art. 1 co. 2 della L. 31.12.2009 n. 196, e successive modificazioni e integrazioni, anche alle operazioni effettuate nei confronti dei seguenti soggetti:

- a) società controllate, ai sensi dell'art. 2359 co. 1 n. 1 e 2 c.c., direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
- b) società controllate, ai sensi dell'art. 2359 co. n. 1 c.c., direttamente dalle Regioni, Province, Città metropolitane, Comuni, unioni di Comuni;
- c) società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell'art. 2359 co. 1 n. 1 c.c., dalle società di cui alle lett. a) e b), ancorché queste ultime rientrino fra le società di cui alla lett. d) ovvero fra i soggetti di cui all'art. 1 co. 2 della L. 31.12.2009 n. 196;
- d) società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana

Successivamente, l'art. 3 del DL 148/2017 ha modificato l'art. 17-ter del DPR 633/72, sostituendo il relativo co. 1-bis, in base al quale le disposizioni in materia di split payment si applicano, a partire dal 2018, non soltanto alle operazioni effettuate nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni (art. 17-ter co. 1), ma anche a quelle effettuate nei confronti dei seguenti soggetti:

- a) enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona;
- b) fondazioni partecipate da Amministrazioni Pubbliche di cui al co. 1 per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%;
- c) società controllate, ai sensi dell'art. 2359 co. 1 n. 2 c.c., direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
- d) società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell'art. 2359 co. 1 n. 1 c.c., da Amministrazioni Pubbliche di cui al co. 1 o da enti e società di cui alle lett. 0a), 0b), a) e c);

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 22/2018

PAGINA

3/8

- e) società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70%, da Amministrazioni Pubbliche di cui al co. 1 o da enti e società di cui alle lett. 0a), 0b), a) e b);
- f) società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana identificate agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto; con il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze di cui al co. 1 può essere individuato un indice alternativo di riferimento per il mercato azionario.

Sono espressamente esclusi dall'applicazione dello split payment, ai sensi dell'art. 17-ter co. 1- quinquies del DPR 633/72, gli enti pubblici gestori del demanio collettivo, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ricevute afferenti la gestione di diritti collettivi di uso civico.

INDIVIDUAZIONE SOGGETTI DESTINATARI

L'esatta individuazione delle Pubbliche Amministrazioni interessate dal meccanismo in esame avviene attraverso la consultazione dell'elenco pubblicato sul sito dell'Indice delle Pubbliche Amministrazioni ("IPA") www.indicepa.gov.it, senza considerare i soggetti classificati nella categoria "Gestori di pubblici servizi".

Rientrono nell'ambito dei destinatari dello split payment anche gli ordini professionali (circ. Agenzia delle Entrate 7.11.2017 n. 27/E).

Invece, l'individuazione delle società controllate avviene in base ad appositi elenchi pubblicati sul sito istituzionale del Dipartimento delle Finanze (art. 5-ter co. 1 - 2 del DM 23.1.2015). L'inclusione nei citati elenchi determina un effetto costitutivo (circ. Agenzia delle Entrate 7.11.2017 n. 27/E):

La pubblicazione degli elenchi avviene entro il 20 ottobre dell'anno precedente a quello nel quale gli elenchi risultano efficaci.

Per l'anno 2018 sono stati pubblicati in data 19.12.2017 e parzialmente aggiornati il 6.2.2018. Inoltre, la circ. Agenzia delle Entrate 7.11.2017 n. 27/E, a fronte della pubblicazione definitiva degli elenchi delle società destinatarie del meccanismo dello split payment sul sito del Dipartimento delle Finanze e del riferimento all'IPA per le Pubbliche Amministrazioni, ha precisato che:

- non è più utile per il fornitore richiedere al cessionario o committente il rilascio dell'attestazione circa la sua riconducibilità ai soggetti rientranti nella disciplina della scissione dei pagamenti (art. 17-ter co. 1-quater del DPR 633/72);
- l'eventuale attestazione resa dalla Pubblica Amministrazione o dalla società acquirente deve trovare corrispondenza con quanto indicato negli elenchi poiché, in caso contrario, l'attestazione è da ritenere priva di effetti giuridici.

OBBLIGO DI FATTURA ELETTRONICA E SPLIT PAYMENT

Al fine di individuare le Pubbliche Amministrazioni destinatarie dello split payment l'art. 5-bis del D.M. 23.1.2015 fa riferimento alle PA per le quali vige l'obbligo di utilizzo della fattura elettronica.

Considerato che l'applicazione dello split payment non si limita a dette Pubbliche amministrazioni ma si "estende" anche alle Società controllate, da ciò consegue che, se una società controllata da una PA:

- non risulta iscritta nell'IPA o risulta iscritta nella categoria "Gestori di pubblici servizi";

• è inclusa negli elenchi pubblicati dal MEF;
la stessa è tenuta ad applicare lo split payment ma non rientra tra i soggetti tenuti a rispettare l'obbligo di fatturazione elettronica.

CASI DI ESCLUSIONE

I casi di oggettiva esclusione dal regime dello Split Payment possono essere sintetizzati in:

- operazioni soggette a reverse charge interno (quali i servizi di pulizia ricevuti dalle società o dalla pubblica amministrazione nell'ambito dell'attività commerciale);
 - operazioni soggette ad autofatturazione (quali le prestazioni di servizio ricevute da un soggetto non residente);
 - operazioni soggette a inversione contabile (acquisti intracomunitari);
 - fatture emesse per operazioni alle quali si applicano regimi Iva speciali (regime del margine, editoria, agenzie di viaggi);
 - fatture emesse per le cessioni delle associazioni pro-loco, sportive dilettantistiche, ecc. che applicano il regime speciale ex legge 398/1991 (c.d. regime Siae) e fatturano con Iva esposta;
 - fatture dei soggetti esercenti attività di agriturismo in regime speciale ai sensi dell'articolo 5, comma 2, della legge 413/1991 (con detrazione dell'Iva forfetizzata al 50%);
 - fatture per gli acquisti delle società esportatori abituali tramite utilizzo del plafond;
 - operazioni certificate dal fornitore mediante il rilascio della ricevuta fiscale o scontrino.
- Sino al 30.6.2017 erano escluse dalla disciplina le prestazioni di servizi assoggettate a ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito.

MOMENTO DI ESIGIBILITA' DELL'IMPOSTA

Ai sensi dell'art. 3 co. 2 del DM 23.1.2015, come sostituito dal DM 27.6.2017, per le fatture relative ad operazioni soggette a split payment, emesse a partire dall'1.7.2017, il momento di esigibilità dell'imposta:

- coincide con il momento del pagamento del corrispettivo da parte del cessionario o committente;
- può essere anticipato, in via opzionale, dal soggetto acquirente:
 1. al momento di ricezione della fattura;
 2. ovvero al momento di registrazione della medesima.

La fattura deve riportare, fra gli altri dati:

- la base imponibile;
- l'aliquota IVA applicabile;
- l'ammontare dell'imposta;
- l'annotazione "scissione dei pagamenti" (o "split payment") ed, eventualmente, il riferimento all'art. 17-ter del DPR 633/72 (in caso di emissione della fattura elettronica, l'obbligo è assolto riportando nel campo "esigibilità IVA" il valore "S").

Di seguito, si riepiloga lo schema di fattura dello split payment:

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 22/2018

PAGINA

5/8

Alfa Srl Via P.IVA	Spett.le Comune di.....
Fattura n. 11 del 20/07/2017	
Imponibile	€ 1.500,00
IVA 22%	€ 330,00
Totale fattura	€ 1.830,00
IVA a Vs carico ex art. 17- ter, DPR n. 633/72	-€ 330,00
Netto a pagare	€ .1.500,00
Operazione con "scissione dei pagamenti" di cui all'art.17. ter DPR 633/72	

ASPETTI OPERATIVI

In base al meccanismo della scissione dei pagamenti, quindi:

- le Pubbliche Amministrazioni, 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;
- i fornitori emettono la fattura con l'evidenza dell'IVA e con l'annotazione "scissione dei pagamenti" ovvero "split payment" ai sensi dell'articolo 17-ter, D.P.R. 633/1972;
- gli stessi fornitori operano la registrazione delle fatture emesse (annotandole in modo distinto in un'apposita colonna, ovvero mediante appositi codici) riportando, altresì, l'aliquota applicata e l'ammontare dell'imposta, ma senza far concorrere la medesima nella liquidazione di periodo;
- si genera un probabile aumento del credito Iva, pur se è stato previsto che l'articolo 17-ter concorre alla formazione dell'aliquota media sulle vendite, ai fini di guadagnare il requisito che ammette il rimborso del tributo.

ASPETTI CONTABILI DELLO SPLIT PAYMENT

Per gli aspetti contabili viene formulato un esempio in cui si ipotizza che un'azienda ceda un bene ad una pubblica amministrazione, al valore di 10.000 euro, con al fattura emessa come segue:

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 22/2018

PAGINA

6/8

Alfa Srl - (dati anagrafici)		
Spett.le Comune di xxxx (dati anagrafici)		
Fattura numero 100 del 28 febbraio 2018		
DESCRIZIONE	IMPONIBILE	IVA 22%
N. 1 (descrizione del bene)	10.000,00	2.200,00
TOTALE FATTURA		12.200,00
Netto a pagare		10.000,00
Iva non incassata ai sensi dell'articolo 17-ter, D.P.R. 633/1972 (split payment).		

Contabilmente occorrerà registrare la fattura emessa come si fa usualmente:

Crediti vs clienti ente pubblico	a	Divers		12.200,00
	a	Ricavi di vendita	10.000,00	
	a	Iva a debito ex articolo 17-ter	2.200,00	

Sapendo che l'Iva non sarà incassata e non dovrà essere posta a debito nella liquidazione, deriva anche che il credito verso il cliente dovrà essere depurato dell'importo del tributo.

Iva a debito ex articolo 17-ter	a	Crediti vs clienti ente pubblico	2.200,00
---------------------------------	---	----------------------------------	----------

In tal modo:

- il credito verso il Comune risulta pari a 10.000 euro, importo che sarà realmente incassato;
- non si evidenzia alcun debito verso l'Erario, per Iva, in quanto al versamento provvederà il cliente.

Banca c/c	a	Crediti vs/ comune	10.000,00	10.000,00
-----------	---	--------------------	-----------	-----------

VERSAMENTO DELL'IMPOSTA DA PARTE DEL CESSIONARIO - COMMITTENTE

Per le Pubbliche Amministrazioni non titolari di partita IVA sono confermate le modalità di versamento dell'imposta di cui all'art. 4 del DM 23.1.2015, ovvero entro il 16 di ciascun mese con riferimento alle operazioni per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel mese precedente. Invece, per le Pubbliche Amministrazioni identificate ai fini IVA che agiscono nell'ambito di attività commerciali, nonché per le società di cui all'art. 17-ter, co. 1-bis del DPR 633/72, vengono previste due modalità alternative di versamento:

- mediante F24, entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui è sorta l'esigibilità, senza possibilità di compensare l'IVA a credito;
- annotando le fatture sia sul registro degli acquisti che sul registro delle vendite, e computando l'imposta nell'ambito della liquidazione IVA periodica.

RIMBORSO IVA

In base a quanto previsto dall'art. 30 co. 2 lett. a) del DPR 633/72, il soggetto passivo può richiedere, in sede di dichiarazione annuale, il rimborso dell'eccedenza IVA detraibile, se di

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 22/2018

PAGINA

7/8

importo superiore a 2.582,28 euro, quando esercita esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni attive soggette ad imposta con aliquote inferiori rispetto a quelle relative agli acquisti e alle importazioni, computando a tal fine con aliquota "zero" anche le operazioni di cui all'art. 17-ter del DPR 633/72. Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 15/2015, l'effettuazione di operazioni soggette al regime dello "split payment" non costituisce un "presupposto autonomo", ossia sufficiente, ai fini della richiesta di rimborso. Le operazioni di cui all'art. 17-ter del DPR 633/72 devono essere considerate unitamente alle altre operazioni attive poste in essere dal fornitore nel corso del periodo di riferimento (trimestre o anno solare) al fine di verificare la sussistenza del presupposto della c.d. "aliquota media" di cui all'art. 30 co. 2 lett. a) del DPR 633/72. Secondo quanto previsto dall'art. 8 del DM 23.1.2015, i soggetti passivi che hanno effettuato operazioni con il sistema dello "split payment" possono, comunque, beneficiare del rimborso IVA in via prioritaria, nei limiti dell'ammontare complessivo dell'IVA applicata mediante "splitpayment".

L'art. 1-quater del DL 50/2017 ha previsto, a decorrere dal 1° gennaio 2018, che i rimborsi IVA effettuati mediante conto fiscale saranno pagati ai contribuenti direttamente dalla struttura di gestione prevista dall'art. 22 comma 3 del DLgs. 241/97, determinando così un'accelerazione nei tempi di erogazione dei rimborsi stessi.

REGOLAZIONE E NOTE DI VARIAZIONE

La circ. Agenzia delle Entrate 7.11.2017 n. 27/E, richiamando i chiarimenti della precedente circ. 13.4.2015 n. 15/E relativamente alle operazioni fatturate prima dell'entrata in vigore del meccanismo dello split payment, ha chiarito che:

- nel caso in cui il fornitore emetta una nota di variazione in aumento, torna sempre applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti e, pertanto, la predetta nota di variazione dovrà essere numerata, indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla fattura originaria;
- qualora il fornitore emetta una nota di variazione in diminuzione, la quale si riferisce a fatture originarie emesse prima dell'entrata in vigore della disciplina dello split payment, si applicheranno le regole ordinarie. Al fornitore che abbia già implementato i propri sistemi di fatturazione e contabilità alla disciplina della scissione dei pagamenti è consentito, tuttavia, applicare tale disciplina anche per le note di variazione emesse dopo l'entrata in vigore della scissione dei pagamenti, ma riferite a una fattura originaria emessa precedentemente all'introduzione della disciplina dello split payment.

REGIME SANZIONATORIO

VIOLAZIONI DEI FORNITORI

Ai fornitori che emettono fatture senza l'indicazione "scissione dei pagamenti" o "split payment", relativamente a operazioni soggette a tale meccanismo, è applicata la sanzione amministrativa da 1.000,00 a 8.000,00 euro (art. 9 co. 1 del DLgs. 471/97).

VIOLAZIONI DEGLI ACQUIRENTI

Alle Pubbliche Amministrazioni e alle società interessate dalla disciplina dello split payment che omettono o ritardano il versamento dell'IVA all'Erario per conto del fornitore è irrogata la

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 22/2018

PAGINA

8/8

sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato o versato tardivamente, salva l'applicazione delle riduzioni previste dall'art. 13 del DLgs. 471/97.

SANATORIA" PER I COMPORAMENTI DIFFORMI PREGRESSI

La circ. Agenzia delle Entrate 7.11.2017 n. 27/E ha stabilito che sono fatti salvi i comportamenti adottati dai soggetti passivi in data anteriore alla sua emanazione, purché l'imposta sia stata assolta, ancorché irregolarmente.

Ne consegue che non occorre effettuare alcuna variazione e non saranno irrogate sanzioni se, a partire dall'1.7.2017 e anteriormente all'emanazione della predetta circolare:

- sono state emesse fatture addebitando erroneamente l'IVA con il regime ordinario nei confronti di soggetti inclusi negli elenchi relativi alla disciplina dello split payment; in detta ipotesi l'IVA potrà essere assolta con le modalità ordinarie;
- sono state emesse fatture, entro la data di pubblicazione degli elenchi definitivi, applicando erroneamente il meccanismo dello split payment nei confronti di soggetti non presenti nei citati elenchi; in tal caso, la Pubblica Amministrazione o la società acquirente può ottemperare agli adempimenti previsti dal DM 23.1.2015 per la liquidazione del tributo, dandone evidenza al fornitore, anche cumulativamente.

Se le fattispecie sopra descritte si sono verificate dopo la pubblicazione della circ. 7.11.2017 n. 27/E, quest'ultima chiarisce che il fornitore dovrà procedere alternativamente:

- all'emissione di apposita nota di variazione ex art. 26 co. 3 del DPR 633/72 e di un nuovo documento contabile corretto;
- all'emissione di un'unica nota di variazione che, riferendosi puntualmente a tutte le fatture erroneamente emesse, le integri al fine di segnalare alla Pubblica Amministrazione o società acquirente il corretto trattamento da riservare all'imposta ivi indicata.

COORDINAMENTO CON LO STUDIO ADRIANI

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI
(Un associato)

dott.ssa Adriana ADRIANI