

CIRCOLARE N. 69/2017

Pordenone, 18 Dicembre 2017

Ai gentili Clienti

Loro sedi

L'AGENZIA CHIARISCE LE REGOLE APPLICATIVE DELLO *SPLIT PAYMENT*

Tra le modifiche introdotte la scorsa primavera dal D.L. 50/2017 è presente un ampliamento della disciplina dello *split payment*, cui viene data efficacia 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.

I chiarimenti

Con la circolare n. 24/E/2017 l'Agenzia delle entrate fornisce il proprio punto di vista sulle modifiche introdotte dal D.L. 50/2017 alla disciplina della scissione dei pagamenti.

Di seguito di riportano i principali chiarimenti forniti.

La definizione di P.A.

Il D.M. 13 luglio 2017 ha stabilito che la disciplina della scissione dei pagamenti si deve applicare alle P.A. destinatarie delle norme in materia di fatturazione elettronica, queste sono:

- le P.A. di cui all'articolo 1, comma 2, L. 196/2009. Tale previsione menziona, a sua volta, espressamente
 - gli enti e i soggetti indicati nell'elenco Istat, che viene pubblicato annualmente entro il 30 settembre;
 - le Autorità indipendenti e, comunque, le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 165/2001, nella quale ricadono tutte le Amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende e amministrazioni dello Stato a ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le CCIAA e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Ssn, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (Aran), le Agenzie di cui al D.Lgs. 300/1999, nonché, fino alla revisione organica della disciplina di settore, il Coni.
- le Amministrazioni autonome.

	<p>L'Agenzia precisa che, ai fini dell'esatta individuazione delle P.A. tenute ad applicare la scissione dei pagamenti, occorre fare riferimento all'elenco pubblicato sul sito dell'Indice delle P.A., www.indicepa.gov.it (di seguito IPA), senza considerare, tuttavia, i soggetti classificati nella categoria dei "Gestori di pubblici servizi", che, pur essendo inclusi nell'anzidetto elenco, non sono destinatari dell'obbligo di fatturazione elettronica.</p> <p>Peraltro, le aziende speciali, qualora puntualmente individuate dall'anzidetto elenco, risultano essere destinatarie della disciplina sulla fatturazione elettronica obbligatoria nonché, di conseguenza, del meccanismo della scissione dei pagamenti</p>
Le società	<p>Il comma 1-<i>bis</i> dell'articolo 17-<i>ter</i>, D.P.R. 633/1972 prevede l'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti alle operazioni effettuate nei confronti delle società controllate dalla P.A. centrale e locale, nonché delle principali società quotate nella Borsa italiana.</p> <p>In particolare:</p> <ul style="list-style-type: none">• società controllate (di diritto o di fatto) direttamente dallo Stato, e più specificatamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;• le società controllate (in questo caso solo controllo di diritto, ossia maggioranza dei voti in assemblea ordinaria) direttamente da Regioni, Province, Città Metropolitane, Comuni e Unioni di Comuni;• le società controllate (anche in questo caso, solo di diritto), sia direttamente che indirettamente, dalle società sopra descritte. Si tratta, quindi, di società in cui le anzidette società controllate direttamente dalle P.A. centrali o locali hanno a loro volta, direttamente o indirettamente, il controllo di diritto. <p>Nell'ambito delle società controllate di cui alle citate lettere a), b) e c), sono incluse le società il cui controllo è esercitato congiuntamente. Al riguardo l'Agenzia precisa che il controllo congiunto di diritto, sussiste nel caso in cui, in applicazione di norme di legge o statutarie o di patti parasociali, per le decisioni finanziarie e gestionali strategiche è richiesto il consenso unanime di tutte le parti che condividono il controllo; detto requisito non sussiste, invece, nella differente di società per le quali sussistono solo partecipazioni minoritarie che, sommate, superano la percentuale del 50%.</p> <ul style="list-style-type: none">• le società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa Italiana, che sono società di primaria importanza ad elevata affidabilità fiscale. <p>Sul tema, l'articolo 5-<i>ter</i>. D.M. 23 gennaio 2015 prevede che:</p> <ul style="list-style-type: none">• in sede di prima applicazione, per le operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1° luglio 2017 fino al 31 dicembre 2017, lo <i>split payment</i> risulta applicabile alle società controllate o incluse nell'indice FTSE MIB alla data di entrata in vigore del D.L. 50/2017. Occorre a tal fine far riferimento agli elenchi pubblicati in maniera definitiva sul sito del Mef il 31 ottobre 2017;• dal 2018, la disciplina della scissione dei pagamenti si applica alle società controllate o incluse nell'indice FTSE MIB che risultano tali alla data del 30 settembre precedente. A tal fine occorre far riferimento agli elenchi appositamente approvati ogni anno; ciò che rileva per la decorrenza

	<p>dell'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti, è la presenza delle Società considerata negli elenchi pubblicati dal Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e finanze</p>
Inutilità dell'attestazione del cliente	<p>Il comma 1-<i>quater</i> dell'articolo 17-<i>ter</i>, 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, stante 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., 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 degli 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>
Compensi soggetti a ritenuta	<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>
Il reverse charge prevale sullo split payment	<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'Agenzia 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>
Regimi speciali	<p>L'Agenzia 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

	<p>viaggio).</p> <ul style="list-style-type: none">• così come per quelli che prevedendo l'addebito dell'imposta in fattura 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)
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.</p> <p>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 consta un importante chiarimento offerto 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. 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 (calcolato sulla base delle operazioni precedentemente realizzare "verso l'estero") 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>

	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
Compensazioni e permutate	<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'Agenzia in merito alla non applicabilità della scissione dei pagamenti in relazione a rapporti tra fornitori e P.A./Società che siano riconducibili nell'ambito di operazioni permutative. L'Agenzia 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 istituto 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>Lo <i>split payment</i>, a seguito delle modifiche introdotte dal D.L. 50/2017, vede importanti modifiche agli aspetti riguardanti l'esigibilità dell'imposta. Occorre comunque ricordare 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>" (e da questo punto di vista nulla è cambiato);• 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 (ossia, contabilmente come si comporta). 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

	<p>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> <p>L'Agenzia precisa che, 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 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'Agenzia 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 (di base, sanzione da 1.000 euro a 8.000 euro per la violazione degli obblighi contabili).</p> <p>Si ritiene, inoltre, che non sia 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>. 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</p>

del versamento all'Erario dell'imposta, pena l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 13, D.Lgs. 471/1997 (sanzione del 30% prevista per gli omessi o parziali versamenti).

Sul punto l'Agenzia 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

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Distinti saluti