
Split payment: le novità di novembre 2017

di [Vincenzo D'Andò](#)

Publicato il 8 Novembre 2017

un primo riassunto della circolare di ieri in tema di split payment che illustra tutte le novità del 2017

1) Split payment: il fornitore non deve più chiedere l'attestazione alla P.A.

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 prevista attestazione.

Lo precisa l'**Agenzia delle entrate** nella **circolare n. 27/E del 7 novembre 2017**, che fornisce una serie di chiarimenti sulla disciplina della scissione dei pagamenti Iva.

Viene, infatti, chiarito che dopo la pubblicazione degli elenchi definitivi, infatti, l'eventuale attestazione resa dalla PA o Società dovrà trovare corrispondenza con quanto indicato negli stessi elenchi. L'eventuale rilascio dell'attestazione da parte del cessionario/committente in contrasto con il contenuto degli elenchi definitivi viene considerata priva di effetti giuridici.

2) Split payment: la mancata indicazione nella fattura comporta la sanzione

Per le forniture di beni e servizi effettuate nei confronti delle PA e Società, i fornitori devono emettere fattura con l'indicazione "scissione dei pagamenti" o "split payment".

L'**Agenzia delle entrate**, nella **circolare n. 27/E del 7 novembre 2017**, ricorda che, nel caso in cui la fattura non contenga tale indicazione, è comunque applicabile una sanzione amministrativa (art. 9, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997).

Altresì, non é applicabile la sanzione nei confronti dei fornitori che si sono attenuti alle comunicazioni fornite dalle PA, relative agli acquisti promiscui di prestazioni soggette a reverse charge.

Difatti, nel caso in cui il fornitore deve emettere una fattura nei confronti di pubbliche amministrazioni per un'operazione soggetta al regime del reverse charge, deve prima acquisire l'informazione se tale prestazione sia ricevuta dalla PA nell'ambito dell'attività istituzionale o commerciale, oppure è promiscua.

In relazione all'imposta addebitata dai fornitori, le PA e Società sono responsabili del versamento all'Erario dell'imposta.

L'omesso o ritardato adempimento del versamento all'Erario (per conto del fornitore) da parte delle PA e Società viene sanzionato ai sensi dell'art. 13 del D. Lgs. n. 471 del 1997.

Tuttavia, in virtù dei principi dello Statuto del contribuente, che in considerazione dell'incertezza in materia in sede di prima applicazione, vengono fatti salvi i comportamenti finora adottati dai contribuenti anteriormente all'emanazione del presente documento di prassi, sempre che l'imposta sia stata assolta, ancorché in modo irregolare.

Pertanto, qualora, dopo il 1° luglio 2017, siano state emesse fatture nei confronti di soggetti inclusi in detti elenchi con IVA erroneamente addebitata con il regime ordinario, non occorrerà effettuare alcuna variazione. In tali casi, infatti, l'imposta potrà essere assolta secondo le modalità ordinarie.

Parimenti, non è viene sanzionata 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 PA o Società acquirente può ottemperare agli adempimenti previsti dal DM per la liquidazione del tributo, dandone evidenza al fornitore, anche cumulativamente.

Laddove, invece, dopo la pubblicazione del presente documento di prassi siano state emesse fatture con erronea applicazione dell'IVA ordinaria o erronea indicazione della scissione dei pagamenti, il fornitore dovrà procedere a "regolarizzare" tale comportamento con l'emissione di apposita nota di variazione ex art. 26, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972 e l'emissione corretta di un nuovo documento contabile. In alternativa, si ritiene possibile l'emissione di un'unica nota di variazione che, facendo riferimento puntuale a tutte le fatture erroneamente emesse, le integri al fine di segnalare alla

PA o Società acquirente il corretto trattamento da riservare all'imposta ivi indicata.

3) Le operazioni in cd. plafond Iva fuoriescono dallo split payment

Fuoriescono dalla disciplina dello split payment le operazioni in regime di plafond Iva.

A seguito dell'ampliamento dell'ambito soggettivo di applicazione della nuova disciplina della scissione dei pagamenti, l'**Agenzia delle entrate**, nella **circolare n. 27 del 7 novembre 2017**, ha, infatti, precisato che il meccanismo della scissione dei pagamenti non sia 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), del DPR n. 633 del 1972.

In tali casi, 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, i soggetti c.d. esportatori abituali che già, in considerazione dell'attività posta in essere, si trovano in una posizione creditoria IVA, potranno utilizzare il cd. plafond disponibile e conseguentemente il fornitore dovrà emettere la fattura in regime di non imponibilità ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. c) del DPR n. 633 del 1972, conformemente alla lettera d'intento del cliente esportatore abituale, senza l'annotazione "scissione dei pagamenti".

4) Niente split payment sulle fatture in c.d. reverse charge

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'Iva.

Lo ricorda l'**Agenzia delle entrate**, con la **circolare n. 27/E del 7 novembre 2017**.

In particolare, si tratta delle fattispecie di c.d. reverse charge in cui la veste di debitore d'imposta non è attribuita, come di regola, a colui che cede il bene o presta il servizio, bensì al cessionario o al committente, ai quali, dunque, non viene addebitata (in rivalsa) alcuna imposta, da parte di colui che ha compiuto l'operazione imponibile. In tali casi, sorge un debito IVA direttamente in capo alla PA, soggetto passivo acquirente, per i beni o servizi destinati alla sfera commerciale.

Si tratta, ad esempio:

- degli acquisti, effettuati nell'esercizio d'impresa, soggetti al meccanismo dell'inversione contabile di cui all'art. 17 del DPR n. 633 del 1972 (beni o servizi acquisiti da fornitori non stabiliti nel territorio dello Stato, prestazioni di subappalto nel settore edile, servizi di pulizia, ecc.);
- degli acquisti, effettuati nell'esercizio di impresa, di rottami di ferro, ai quali si applica il meccanismo dell'inversione contabile ai sensi dell'art. 74, settimo comma, del DPR n. 633 del 1972;
- degli acquisti intra-Ue di beni effettuati, oltre la soglia di euro 10.000 annui, dall'amministrazione che non sia soggetto passivo dell'IVA ma che sia identificato agli effetti della stessa imposta, ai sensi degli artt. 47, comma 3, e 49 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

Come chiarito dalla pregressa circolare n. 15/E del 2015, la scissione dei pagamenti non si applica per le operazioni effettuate da fornitori nell'ambito di regimi IVA c.d. speciali, che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie. Si tratta, ad esempio:

- dei c.d. regimi monofase disciplinati dall'art. 74 del DPR n. 633 del 1972 (editoria, generi di Monopolio e fiammiferi, tabacchi lavorati, telefoni pubblici e utilizzo mezzi tecnici, documenti viaggio, documenti di sosta nei parcheggi);
- del regime del margine di cui all'art. 36 e ss. del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41.
- del regime speciale applicato dalle agenzie di viaggio di cui all'art. 74-ter del DPR n. 633 del 1972.

Viene confermata, poi, l'esclusione dalla scissione dei pagamenti per le operazioni rese da fornitori che applicano regimi speciali che, pur prevedendo l'addebito dell'imposta in fattura, sono caratterizzati da un particolare meccanismo forfetario di determinazione della detrazione spettante. Si tratta ad esempio:

- del regime speciale di cui agli articoli 34 e 34-bis del DPR n. 633 del 1972;
- del regime di cui alla legge n. 398 del 1991;
- del regime relativo all'attività di intrattenimento di cui alla tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640 cui si applicano, agli effetti dell'IVA, le disposizioni di cui all'articolo 74, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972;
- del regime applicabile agli spettacoli viaggianti, nonché alle altre attività di cui alla tabella C allegata al DPR n. 633 del 1972.

5) Split payment: altri chiarimenti delle Entrate

Nuova disciplina Iva della scissione dei pagamenti (split payment) applicabile dal 1° luglio 2017.

Ecco di seguito gli ulteriori chiarimenti sullo split payment, illustrati dall'Agenzia delle **entrate** nella **circolare n. 27/E del 7 novembre 2017**: Possibilità di versamento diretto dell'Iva con F24 entro il 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta diviene esigibile, senza compensazione e con apposito codice tributo

Si tratta del meccanismo in base al quale l'Iva relativa agli acquisti di beni e servizi è versata direttamente all'Erario dagli acquirenti, scindendo appunto il pagamento dell'imponibile (effettuato in favore del fornitore) da quello dell'imposta (effettuato direttamente in favore dell'Erario).

La nuova disciplina, è stata introdotta dall'articolo 1, DI 50/2017 (convertito, con modificazioni, dalla legge 96/2017), alla luce delle nuove modalità di attuazione definite dai decreti del 27 giugno 2017 e del 13 luglio 2017.

Essa si caratterizza anche per l'estensione dell'ambito di applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti alle operazioni effettuate nei confronti di tutte le pubbliche amministrazioni destinatarie delle norme in materia di fatturazione elettronica obbligatoria, nonché delle società controllate da pubbliche amministrazioni centrali e locali, nonché delle società quotate incluse nell'indice Ftse Mib ("Pa e società"); l'applicazione della scissione dei pagamenti ai compensi per prestazioni di servizi

assoggettati a ritenute ai fini delle imposte sul reddito (professionisti)

Sotto il profilo temporale, la nuova disciplina si applica alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1° luglio 2017 e la cui imposta sia divenuta esigibile dalla stessa data, fino al termine di scadenza della misura speciale di deroga rilasciata dal Consiglio dell'Unione europea, ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/Ce, ossia fino al 30 giugno 2020.

Ambito soggettivo di applicazione

La nuova disciplina della scissione dei pagamenti, applicabile dal 1° luglio 2017, riguarda gli acquisti di beni e servizi effettuati da soggetti rientranti nella nozione di pubblica amministrazione nonché da società controllate dalle Pa e dalle principali società quotate.

Individuazione delle Pubbliche Amministrazioni

Il meccanismo dello split payment si applica agli acquisti di beni e servizi effettuati dalle pubbliche amministrazioni destinatarie delle norme in materia di fatturazione elettronica obbligatoria (articolo 1, commi da 209 a 214, legge 244/2007), anche se questo elemento non è più determinante.

Si tratta:

- delle Pa inserite nel conto economico consolidato, individuate dall'Istat, e delle Autorità indipendenti
- dei soggetti di cui all'articolo 1, comma 2, Dlgs 165/2001, ossia: amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole e le istituzioni educative; aziende e amministrazioni dello Stato a ordinamento autonomo; regioni, province, comuni, comunità montane, e loro consorzi e associazioni; istituzioni universitarie, istituti autonomi case popolari, Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni; tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, amministrazioni, aziende ed enti del Servizio sanitario nazionale; Aran e Agenzie fiscali di cui al Dlgs 300/1999; Coni
- delle amministrazioni autonome.

Ai fini dell'esatta individuazione delle Pa tenute ad applicare la scissione dei pagamenti occorre fare riferimento all'elenco pubblicato sul sito dell'Indice delle pubbliche amministrazioni (Ipa),

www.indicepa.gov.it, 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.

La disciplina della scissione dei pagamenti non si applica, inoltre, agli 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. **Individuazione delle società**

La scissione dei pagamenti si applica agli acquisti effettuate dalle:

- società controllate, ai sensi dell’articolo 2359, primo comma, nn. 1) e 2), del codice civile, direttamente dalla presidenza del Consiglio dei ministri e dai ministeri
- società controllate, ai sensi dell’articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile, direttamente dalle regioni, province, città metropolitane, comuni, unioni di comuni
- società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell’articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile, dalle società di cui alle lettere a) e b), ancorché queste ultime rientrino fra le società di cui alla lettera d) ovvero fra i soggetti di cui all’articolo 1, comma 2, della legge 196/2009. In tale ambito sono incluse le società il cui controllo è esercitato congiuntamente dalle pubbliche amministrazioni centrali di cui alla citata lettera a) e/o da società controllate da queste ultime e/o dalle pubbliche amministrazioni locali di cui alla lettera b) e/o da società controllate da queste ultime
- società quotate inserite nell’indice Ftse Mib della borsa italiana.

In ordine alla specifica individuazione delle società per le quali trova applicazione la scissione dei pagamenti, occorre avere riguardo agli elenchi pubblicati sul sito istituzionale del dipartimento delle Finanze del ministero dell’Economia e delle Finanze. Tali elenchi, chiarisce l’Agenzia, hanno valore costitutivo e, a seguito della loro pubblicazione definitiva, non è più utile per il fornitore, richiedere alle Pa e società cessionari/committenti il rilascio di un documento attestante la loro riconducibilità a soggetti per i quali si applicano le disposizioni del presente articolo. L’eventuale rilascio dell’attestazione da parte del cessionario/committente in contrasto con il contenuto degli elenchi definitivi è, pertanto, evidenza l’Agenzia, da ritenersi priva di effetti giuridici.

Ambito oggettivo di applicazione

Novità della disciplina applicabile dal 1° luglio 2017 è rappresentata dal fatto che vengono ricondotte nell'ambito di applicazione dello split payment, oltre alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate, nel territorio dello Stato, alle pubbliche amministrazioni e alle società di cui sopra, anche le prestazioni di lavoro autonomo rese a favore delle stesse che, fino al 30 giugno 2017, erano escluse.

La scissione dei pagamenti riguarda le operazioni documentate mediante fattura emessa dai fornitori, ai sensi dell'articolo 21, Dpr 633/1972, che indichi, tra l'altro, l'imposta addebitata.

Il documento di prassi si sofferma sulle fattispecie escluse sulla scissione dei pagamenti, implementandole ulteriormente rispetto a quelle già vigenti. Si tratta delle seguenti fattispecie:

- acquisti per i quali i cessionari o committenti sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto (reverse charge)
- operazioni effettuate da fornitori che applicano regimi Iva "speciali"
- operazioni esonerate dall'obbligo di certificazione fiscale, in relazione alle quali i corrispettivi sono annotati nel registro dei corrispettivi di cui all'articolo 24, Dpr 633/1972
- operazioni in cui il soggetto passivo acquirente intende avvalersi, sussistendone i requisiti, del plafond di cui all'articolo 8, comma 1, lettera c, Dpr 633/1972
- operazioni nelle quali la Pa non effettua alcun materiale pagamento del corrispettivo nei confronti del fornitore in quanto il fornitore ha già nella propria disponibilità il corrispettivo spettantegli e – in forza di una disciplina speciale contenuta in una norma primaria o secondaria – trattiene lo stesso riversando un importo netto alla Pa committente
- operazioni in cui il fornitore ha già nella propria disponibilità il corrispettivo spettantegli, in forza di un provvedimento giudiziale (ad esempio, le prestazioni rese dal professionista delegato dall'autorità giudiziaria alla procedura di esecuzione immobiliare, in relazione alla fatturazione del compenso)
- operazioni effettuate tra Pa 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

- operazioni permutative di cui all'articolo 11, Dpr 633/1972
- operazioni rese in favore dei dipendenti (ad esempio, vitto e alloggio per trasferta dipendenti) nell'interesse del datore di lavoro (Pa e società) quando la fattura sia stata emessa e intestata nei confronti del dipendente della Pa o società.

Adempimenti dei fornitori

In relazione all'operazione effettuata nei confronti della Pa e società il fornitore dovrà consultare gli elenchi predisposti dal dipartimento delle Finanze del Mef per verificare che l'acquirente sia incluso tra i soggetti obbligati alla scissione dei pagamenti e, in tal caso:

- emettere la fattura con l'annotazione "scissione dei pagamenti" ovvero "split payment"
- operare la registrazione delle fatture emesse senza computare (a debito) l'imposta ivi indicata nella liquidazione periodica.

Esigibilità dell'imposta

La nuova disciplina della scissione dei pagamenti presenta, rispetto alla precedente, alcune novità sotto il profilo dell'esigibilità dell'imposta. Analogamente, è previsto che l'imposta, relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, diviene esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi. La novità è, tuttavia, rappresentata dalla circostanza che le Pa e le società cessionarie/committenti possono comunque optare per l'esigibilità dell'imposta anticipata al momento della registrazione della fattura di acquisto. **Adempimenti delle Pa e società acquirenti**

Una novità che caratterizza la nuova disciplina della scissione dei pagamenti riguarda la modalità di versamento dell'Iva all'Erario da parte di Pa e società che effettuano acquisti di beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali. In tali ipotesi, pa e società cessionarie/committenti potranno effettuare il versamento diretto all'Erario dell'imposta dovuta con modello F24 entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta diviene esigibile, senza possibilità di compensazione e utilizzando un apposito codice tributo.

In alternativa, le Pa e società potranno continuare ad avvalersi della possibilità, già prevista nella precedente disciplina, di annotare le fatture di acquisto nel registro di cui agli articoli 23 o 24, Dpr

633/1972, entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile, con riferimento al mese precedente nonché nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25, Dpr 633/1972, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione della relativa imposta.

In sede di prima applicazione, con lo scopo di agevolare l'adeguamento dei processi e dei sistemi informativi relativi alla gestione amministrativo-contabile e, comunque, non oltre il 31 ottobre 2017, le pubbliche amministrazioni accantonano le somme occorrenti per il successivo versamento dell'imposta, da effettuarsi in ogni caso entro il 16 novembre 2017.

Il differimento del versamento dell'Iva da scissione dei pagamenti, tuttavia, non è applicabile alle pubbliche amministrazioni che già applicavano tale meccanismo a partire dal 1° gennaio 2015.

Le società tenute all'applicazione della scissione dei pagamenti possono annotare le fatture, per le quali l'esigibilità si verifica dal 1° luglio 2017 al 30 novembre 2017, ed effettuare il relativo versamento dell'imposta, entro il 18 dicembre 2017.

Regolarizzazione e note di variazione

Chiarisce il documento di prassi che, a decorrere dal 1° luglio 2017, nell'ipotesi in cui il fornitore emetta nei confronti delle nuove pubbliche amministrazioni e società interessate dalla rinnovata disciplina una nota di variazione in aumento, torna sempre applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti. Diversamente, quando il fornitore emette una nota di variazione in diminuzione, che si riferisce a fatture originarie emesse prima dell'entrata in vigore della nuova disciplina della scissione dei pagamenti, alla stessa si applicheranno le regole ordinarie. Si conferma la semplificazione, già prevista in passato, per cui ai fornitori che hanno 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 in diminuzione emesse dopo il 1° luglio 2017 che si riferiscono ad una fattura originaria emessa antecedentemente a tale data, ossia prima dell'introduzione della nuova disciplina dello split payment.

Acconto Iva

Con riferimento all'acconto Iva, la circolare precisa che le Pa e società cessionarie/committenti, laddove soggetti passivi Iva, nel determinare il versamento dell'acconto Iva da effettuare nel mese di dicembre devono tenere conto anche dell'imposta divenuta esigibile ai sensi della disciplina della scissione dei pagamenti.

Per l'anno 2017, tuttavia, pa e società che determinano l'acconto Iva con il "metodo storico", ossia secondo le risultanze dell'anno 2016, dovranno operare un ulteriore versamento di acconto, determinato sulla base dell'ammontare dell'imposta da scissione dei pagamenti divenuta esigibile nel mese di novembre 2017, ovvero, in caso di liquidazione trimestrale, nel terzo trimestre del 2017.

Rimborsi Al fine di limitare gli effetti finanziari negativi per i fornitori che, a seguito della disciplina della scissione dei pagamenti, non incasseranno l'Iva dovuta sulle operazioni rese a pubbliche amministrazioni e società, la circolare rammenta la possibilità per i contribuenti di chiedere in tutto o in parte, nella dichiarazione annuale o nell'istanza trimestrale, il rimborso dell'eccedenza detraibile (se di importo superiore a 2.582,28 euro), computando le operazioni effettuate in regime di split payment tra le operazioni cosiddette ad aliquota zero. Tali operazioni danno diritto, inoltre, all'erogazione prioritaria del rimborso nel limite dell'ammontare dell'imposta applicata a tali operazioni nel periodo di riferimento.

8 novembre 2017

Vincenzo D'Andò