

Ai gentili clienti
Loro sedi

Estensione dell'ambito applicativo dello "split payment"

Gentile cliente, con la presente desideriamo informarla che l'art. 1 del DL 24.4.2017, n. 50, convertito dalla Legge 21.6.2017, n. 96, ha **modificato l'art. 17-ter del DPR 26.10.1972, n. 633, relativo alla disciplina della "scissione dei pagamenti"**, che prescrive un **particolare meccanismo di versamento dell'imposta sul valore aggiunto**, circoscritto alle **operazioni effettuate nei confronti delle Amministrazioni Pubbliche**: l'imposta è **addebitata in fattura dal fornitore**, ma è versata dall'ente pubblico cessionario o committente. Le principali novità **riguardano l'ambito applicativo, esteso**, tra l'altro, **anche alle prestazioni di servizi assoggettate all'applicazione della ritenuta fiscale**. In sede di conversione, è stato altresì stabilito che **le Amministrazioni Pubbliche cessionarie o committenti** sono tenute 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 DPR 633/1972: i cedenti o prestatori in possesso di questa attestazione sono, pertanto, tenuti ad osservare la disciplina dello *"split payment"*. Queste modifiche si applicano alle **operazioni per le quali è stata emessa fattura a partire dall'1.7.2017**. A seguito delle novità del DL 50/2017 convertito, con il DM 27.6.2017 (pubblicato sulla G.U. 30.6.2017 n. 151) è stata aggiornata **la disciplina attuativa dello split payment**, apportando modifiche ed integrazioni al precedente DM 23.1.2015. Nel prosieguo della presente informativa **saranno esaminati gli aspetti riguardanti**: i) **l'ambito oggettivo**; ii) **l'ambito soggettivo**; iii) **il momento di esigibilità dell'imposta**; iv) **la modalità di emissione della fattura**; v) **il versamento dell'IVA da parte dell'acquirente**; vi) **il regime sanzionatorio**.

Premessa

Nel tentativo di contrastare fenomeni di frodi IVA, l'art. 1, co. 629, lett. b), della Legge 23.12.2014, n.190 (legge di stabilità 2015) ha inserito, all'interno del DPR 633/72, **il nuovo art. 17-ter** (c.d. meccanismo dello "*split Payment*" o della "*scissione dei pagamenti*"), in virtù del quale **per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli enti pubblici, l'Iva è dovuta dal cessionario o committente**, se non è debitore d'imposta in base alle vigenti disposizioni riguardanti il tributo.

Osserva

Dal lato pratico, il meccanismo della "*scissione dei pagamenti*" opera nel seguente modo: **in relazione agli acquisti di beni e servizi effettuati dalle Pubbliche Amministrazioni**, per i quali queste non siano debitori d'imposta (ossia per le operazioni non assoggettate al regime di "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) del bene (o del servizio).

Le disposizioni attuative dello "split payment" sono state fornite dal DM del Ministero dell'Economia e delle Finanze 23.01.2015 (pubblicato nella G.U. 03.02.2015 n. 27), il quale è stato successivamente **modificato dal DM 20.02.2015** (pubblicato nella G.U. 27.02.2015 n. 48).

Il meccanismo dello "*split payment*" è stato, inoltre, **oggetto di diversi chiarimenti** da parte dell'Agenzia delle Entrate, contenuti nei seguenti documenti di prassi.

DOCUMENTO DI PRASSI
C.M. 09.02.2015, n. 1/E
C.M. 19.02.2015, n. 6/E (par. 8.5, 8.6. e 8.7)
C.M. 13.04.2015 2015, n. 15/E

L'art. 1 del DL 24.4.2017 n. 50, conv. L. 21.6.2017 n. 96, modificando l'art. 17-ter del DPR 633/72, ha **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**.

Osserva

A seguito delle novità del DL 50/2017 convertito, con il DM 27.6.2017 (pubblicato sulla G.U.

30.6.2017 n. 151) è stata aggiornata **la disciplina attuativa dello split payment**, apportando modifiche ed integrazioni al precedente DM 23.1.2015.

L'efficacia delle nuove disposizioni in materia di split payment, introdotte dal DL 50/2017, **decorre dalle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dall'1.7.2017.**

Ambito oggettivo

Ai sensi dell'art. 17-ter del DPR 633/72, come modificato dall'art. 1 del DL 50/2017, il meccanismo della scissione dei pagamenti **si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi** di cui agli artt. 2 e 3 del DPR 633/72, effettuate nei confronti delle **Pubbliche Amministrazioni** e delle **società indicate nel medesimo art. 17-ter co. 1 e 1-bis.**

Osserva

Continuano ad essere **escluse** dall'ambito applicativo dello split payment, fra le altre, le operazioni:

- **non documentate da fattura;**
- **soggette a reverse charge** (ossia le operazioni per le quali il cessionario o committente è debitore d'imposta);
- **soggette a regimi speciali di determinazione dell'IVA** (es. regime monofase dell'editoria ex art. 74 del DPR 633/72, regime del margine ex artt. 36 ss. del DL 41/95, ecc.).

Estensione dello split payment alle prestazioni soggette a ritenuta alla fonte

Con l'abrogazione del co. 2 dell'art. 17-ter del DPR 633/72, per effetto dell'art. 1 co. 1 lett. c) del DL 50/2017, il meccanismo dello split payment **deve applicarsi anche alle prestazioni di servizi assoggettate a ritenuta alla fonte** a titolo di imposta sul reddito, in precedenza escluse dall'ambito applicativo della disciplina in argomento.

Osserva

Si tratta, ad esempio, delle **prestazioni effettuate:**

- da **soggetti che percepiscono redditi di lavoro autonomo**, come gli esercenti arti e professioni;
- dagli **agenti o intermediari.**

Ambito soggettivo

In base alle nuove disposizioni, la disciplina dello split payment si applica alle operazioni effettuate nei confronti di un più ampio numero di soggetti. Ai sensi dell'art. 17-ter co. 1-bis del DPR 633/72, infatti, **sono soggette allo split payment**, per le cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevute:

- le **Pubbliche Amministrazioni** di cui all'art. 1 co. 2 della L. 196/2009 (si tratta di tutte le Pubbliche Amministrazioni inserite nel conto economico consolidato e per le quali la fattura deve essere emessa in formato elettronico ex art. 1 co. 209 della L. 244/2007);
- le **società controllate**, mediante controllo di diritto o di fatto ex art. 2359 co. 1 n. 1 e 2 c.c., direttamente dalla **Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri**;
- le **società controllate**, mediante controllo di diritto, direttamente **dagli enti territoriali** (Regioni, Province, Città metropolitane, Comuni, Unioni di Comuni);
- le **società controllate mediante controllo di diritto**, direttamente o indirettamente, dalle società di cui ai due punti precedenti;
- le **società quotate inserite nell'indice FTSE MIB** della Borsa Italiana.

Osserva

Fra le società controllate di cui ai punti precedenti **sono incluse anche quelle il cui controllo è esercitato congiuntamente da Pubbliche Amministrazioni** centrali e/o locali e/o da società controllate da dette Amministrazioni (nuovo art. 5-ter co. 5 del DM 23.1.2015, inserito dal DM 27.6.2017).

Individuazione dei soggetti destinatari

Ai sensi dei nuovi artt. 5-bis e 5-ter del DM 23.1.2015, inseriti dal DM 27.6.2017, ai fini della corretta individuazione dei soggetti destinatari di operazioni **soggette a split payment**, occorre fare riferimento:

- per le **Pubbliche Amministrazioni**, all'**elenco ISTAT pubblicato** nella Gazzetta Ufficiale **entro il 30 settembre dell'anno precedente**;
- per le **società controllate e le società quotate** di cui all'art. 17-ter co. 1-bis del DPR 633/72, agli **elenchi** appositamente predisposti e pubblicati **sul sito istituzionale del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia** e delle Finanze entro il 20 ottobre dell'anno precedente (e successivamente approvati in via definitiva con decreto ministeriale entro il 15 novembre del medesimo anno).

Per le fatture **emesse a partire dall'1.7.2017 e fino al 31.12.2017**, le disposizioni di cui all'art.17-ter del DPR 633/72 si applicano:

- alle **Pubbliche Amministrazioni indicate nell'elenco ISTAT** pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 30.9.2016 n. 229;
- alle **società controllate o incluse nell'indice FTSE MIB** di cui al co. 1-bis dell'art. 17-ter del DPR 633/72, che risultano tali alla data del 24.4.2017 di entrata in vigore del DL 50/2017 (individuate dagli elenchi pubblicati sul sito istituzionale del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze).

Attestazione del cessionario o committente

L'art. 17-ter co. 1-quater del DPR 633/72 prevede che, laddove sorgano dubbi circa la riconducibilità del cessionario o committente alla disciplina di cui al medesimo art. 17-ter, il cedente o prestatore può chiedere a quest'ultimo **il rilascio di un documento che attesti tale condizione**. In tale circostanza:

- le Pubbliche Amministrazioni e le società di cui all'art. 17-ter co. 1 e 1-bis **sono tenute a rilasciare detta attestazione;**
- il fornitore è **tenuto ad applicare il meccanismo della scissione** dei pagamenti all'operazione effettuata.

Il dubbio



È da chiarire, tuttavia, **il rapporto fra tale disposizione** e quelle di cui ai nuovi artt. 5-bis e 5-ter del DM 23.1.2015, che per l'individuazione degli acquirenti soggetti allo split payment **rinviano agli specifici elenchi predisposti dall'ISTAT e dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.**

Osserva

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.

Momento di esigibilità 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:

- ✓ al **momento di ricezione della fattura**;
- ✓ ovvero al **momento di registrazione della medesima**.

Modalità di emissione della fattura

Il cedente o prestatore che effettua operazioni nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni o delle società di cui all'art. 17-ter co. 1 e 1-bis del DPR 633/72 **è tenuto ad emettere la fattura**:

- in **formato elettronico**, ai sensi dell'art. 1 co. 209 della L. 244/2007, se il soggetto acquirente è una Pubblica Amministrazione di cui all'art. 1 co. 2 della L. 196/2009;
- alternativamente, in **formato cartaceo o elettronico**, se il soggetto acquirente è una società di cui all'art. 17-ter co. 1-bis del DPR 633/72.

Fattura in regime di "split payment"

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 "scissione dei pagamenti" ed, eventualmente, il riferimento all'art. 17-ter del dpr 633/72

Società A spa
Sede legale
Via n.....
Cap(.....)
Codice fiscale:
Partita IVA:

Comune di Milano
Via n. 6
Cap..... (MI)

Fattura n. 15 del 04.07.2017

Prestazioni di xx complementi di arredo per vostro stabile
 sito in Milano alla Via

Imponibile	Euro 10.000,00
IVA 22%	Euro 2.200,00
TOTALE FATTURA	Euro 12.200,00
Netto da pagare	Euro 10.000,00

Operazione soggetta a "split payment" ex art. 17-ter del DPR 633/72

Versamento dell'imposta da parte dell'acquirente

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**. 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.

Tuttavia, **ai fini dell'adeguamento dei sistemi informativi** e contabili:

- ✓ le Pubbliche Amministrazioni che applicano le disposizioni dell'art. 17-ter del DPR 633/72, per effetto delle modifiche apportate dal DL 50/2017, **possono effettuare entro il 16.11.2017 il versamento dell'imposta relativa alle fatture** per le quali l'esigibilità si verifica dall'1.7.2017 al 31.10.2017;
- ✓ le società di cui all'art. 17-ter co. 1-bis del DPR 633/72 **possono annotare le fatture per le quali l'esigibilità** si verifica dall'1.7.2017 al 30.11.2017 ed effettuare il relativo versamento entro il 18.12.2017 (in quanto il giorno 16 cade di sabato).

OSSERVA

Alla luce di quanto sopra, è importante distinguere i **comportamenti** che si devono tenere per le **fatture emesse fino al 30 giugno e quelle emesse dal 1° luglio 2017**. Tra le diverse fattispecie segnaliamo il comportamento da tenere per:

Data emissione fattura	Adempimenti clienti e fornitori
Fatture emesse dal 1° luglio 2017	<ul style="list-style-type: none"> • il fornitore emette fattura con esposizione dell'Iva ed annota la stessa nel registro vendite, avendo cura

	<p>di non far concorrere l'imposta nella liquidazione periodica.</p> <ul style="list-style-type: none"> • il cliente (Pa in ambito istituzionale) provvede al pagamento del tributo, con versamento diretto con F24 entro il 16 del mese successivo all'esigibilità stessa; • il cliente (PA e società in ambito commerciale) può annotare la fattura nel registro delle fatture di vendita o dei corrispettivi (oltre che negli acquisti), per le modalità ordinarie di liquidazione, potendo altresì beneficiare della moratoria sui versamenti di cui all'art. 2 del Dm 27 giugno 2017 che consente alle pubbliche amministrazioni, per l'adeguamento dei sistemi informativi e contabili, di effettuare il versamento per le fatture emesse e ricevute dopo il 1° luglio 2017 entro il 16 novembre 2017.
<p>Fatture emesse prima del 1° luglio 2017 nei confronti di un cliente che prima di detta data era fuori dal meccanismo dello split payment.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Il fornitore ha emesso una fattura in regime ordinario e conseguentemente annoterà la fattura nel registro delle fatture di vendita o nei corrispettivi e liquiderà l'imposta nella propria contabilità; • il cliente verserà al fornitore sia il corrispettivo che la relativa imposta; • il fornitore non liquiderà l'imposta fino al momento in cui la stessa verrà pagata dal cliente, se quest'ultimo è fuori dallo split payment, ma nel regime dell'esigibilità differita.
<p>Ftture emesse dal 1° gennaio 2015 al 30 giugno 2017 e dal 1° luglio in poi nei confronti di un soggetto che era già soggetto a split payment</p>	<p>Le fatture emesse a favore del cliente saranno tutte soggette al meccanismo della "scissione dei pagamenti" in continuità con i comportamenti del regime, ma con una distinzione. Infatti, per le fatture emesse a carico del cliente fino al 30 giugno 2017, quest'ultimo dovrà provvedere al versamento dell'imposta al momento dell'esigibilità, senza che si possa invocare la moratoria di cui all'art. 2 del Dm 27 giugno 2017 che consente, come detto in precedenza, alle PA di effettuare il versamento per le fatture emesse e ricevute dopo il 1°</p>

	luglio 2017 entro il 16 novembre 2017.
Fatture emesse prima del 1° gennaio 2015 a esigibilità differita che divengono esigibili dopo il 1° luglio nei confronti di un soggetto già soggetto a split payment	Nel momento in cui l'Iva diventa esigibile, il cliente verserà l'imposta , unitamente ai corrispettivi, al fornitore che provvederà a liquidare regolarmente la stessa , non applicandosi lo split payment.

Modalità di versamento dell'acconto IVA

L'art. 2 co. 4 del DM 27.6.2017 stabilisce che le **Pubbliche Amministrazioni** che operano nell'ambito delle attività commerciali e **le società di cui all'art. 17-ter co. 1 e 1-bis del DPR 633/72**, laddove effettuino il versamento dell'acconto IVA sulla base del metodo "storico", determinano l'importo da **versare entro il 27.12.2017 tenendo conto anche dell'ammontare dell'imposta relativa agli acquisti soggetti a split payment**, divenuta esigibile:

- nel **mese di novembre 2017**;
- nel **terzo trimestre del 2017**.

Regime sanzionatorio

Sotto il **profilo sanzionatorio** si ritengono, in parte, applicabili i chiarimenti forniti dalla circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2015 n. 15 (§ 13), per cui:

- in caso di **omessa indicazione della dicitura "scissione dei pagamenti" sulla fattura emessa** dal fornitore che effettua operazioni ex art. 17-ter del DPR 633/72, si applica la **sanzione amministrativa da 1.000,00 a 8.000,00 euro** di cui all'art. 9 co. 1 del DLgs. 471/97;
- **l'omesso o ritardato versamento dell'imposta all'Erario** da parte della Pubblica Amministrazione o società destinataria dell'operazione soggetta a split payment **è punito ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 471/97**, con la sanzione amministrativa pari al 30% dell'importo non versato o versato in ritardo, salve le previste riduzioni in caso di ritardo non superiore a 15 o 90 giorni.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Cordiali saluti

DOTTORESSA ANNA FAVERO