



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF195

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

INFO FISCO

La Nuova Redazione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 13

+IstatOGGETTO	SPLIT PAYMENT - NUOVI CHIARIMENTI DELL'AGENZIA
RIFERIMENTI	CM 27/2017; ART. 17-TER DPR 633/72; ART. 1 C. 1-4TER DL 50/2017; DM 13/07/2017
CIRCOLARE DEL	10/11/2017

Sintesi: l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in materia di split payment in relazione alle novità introdotte dalla Manovra correttiva, con particolare riferimento:

- all'ampliamento dell'ambito soggettivo di applicazione dello split payment
- al nuovo concetto di esigibilità dell'Iva ed ai nuovi adempimenti delle PA e Società quotate/controllate
- al regime transitorio ed al regime sanzionatorio.

L'art. 1 del **DL 50/2017** (cd. "Manovra correttiva") ha modificato la disciplina dello split payment (art. 17-ter Dpr 633/72) a decorrere **dal 1/07/2017**.

In conseguenza di tali novità, il decreto attuativo originario (DM 23/01/2015) è stato integrato da due ulteriori decreti, il **DM 27/06/2017** ed il **DM 13/07/2017** (v. RF flash 166/2017).

L'Agenzia delle entrate è intervenuta con la recente **CM 27/2017** a fornire chiarimenti nel merito.

Lo split payment è stato poi oggetto di ulteriore modifica da parte del DL n. 148/2017 (cd. "Manovra collegata" alla Legge di bilancio 2018), con estensione dell'applicabilità alle società controllate in misura non inferiore al 70% da P.A., non oggetto di chiarimento da parte della CM 27.

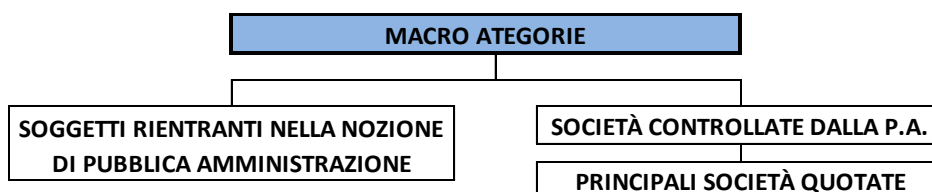
AMBITO SOGGETTIVO DELLO SPLIT PAYMENT

L'intervento più rilevante introdotto dal DL 50/2017 riguarda l'ampliamento dell'ambito soggettivo di applicazione dello split payment.

In particolare, il regime è stato esteso:

- a) a tutte le **Pubbliche Amministrazioni** destinatarie dell'obbligo di ricezione di **fattura elettronica**, alle **società controllate dalla P.A.** ed alle maggiori **società quotate** in borsa

In particolare, secondo l'Agenzia attualmente risultano individuabili **2 macro categorie**:



- b) alle **prestazioni soggette a ritenuta** alla fonte (in precedenza escluse dallo split):

- **lavoratori autonomi**
- agenti/intermediari, concessionari di brevetti, ecc.

PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI

Come noto, fino al 1/07/2017 l'individuazione delle pubbliche amministrazioni era fatto agli organi dello Stato di cui all'art. 6 c. 5 Dpr 633/72.

Successivamente, l'art. 5-bis DM 23/01/2015 (come modif. dal DM 27/06/2017) ha previsto doversi fare riferimento alle Pubbliche Amministrazioni incluse nell'elenco annuale dell'Istat.

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

Infine, la versione attuale di tale art. 5-bis (ex DM 13/07/2017) ha ricondotto l'ambito di applicazione:

- alle **pubbliche amministrazioni destinatarie dell'obbligo di ricezione della fattura con modalità elettronica** (ex art. 1 c. 209 L. 244/07)

Queste ultime includono:

- le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1 c. 1 L. 196/2009, che fa riferimento a:
 - gli **enti e i soggetti** (anche societari) indicati nell'**elenco annuale dell'ISTAT**
 - le **amministrazioni** di cui all'**art. 1 c. 2 Dlgs 165/2001**
 - le autorità indipendenti (cd. "**Autority**": sulla concorrenza, ecc.)
- e le **Amministrazioni autonome**.



Nota: la CM 27 chiarisce che si tratta di una "nozione ampia" di P.A., risultante dall'unione delle precedenti categorie, "che presentano ampie aree di sovrapposizione, ma non coincidono"; in tal senso:

- gli **Ordini professionali** non sono inclusi nell'elenco dell'Istat, ma rientrano nell'ambito delle amministrazioni di cui all'art. 1 c. 2 Dlgs 165/2001;
- una serie di enti economici e società a controllo pubblico sono ricompresi nell'elenco Istat ma non tra le amministrazioni di cui all'art. 1 c. 2 Dlgs 165/2001a

INDIVIDUAZIONE OGGETTIVA: la CM 27 chiarisce che per l'esatta individuazione delle PA obbligata allo split payment:

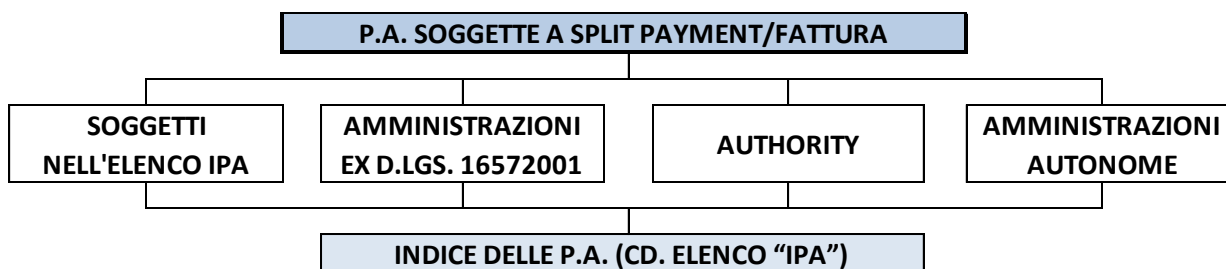
- **va fatto riferimento all'elenco** pubblicato sul sito dell'**Indice delle pubbliche amministrazioni** (cd. "IPA"), consultabile sul sito governativo <http://indicepa.gov.it>
- **escludendo** i soggetti classificati nella categoria "**Gestori di pubblici servizi**".



Nota: tale elenco contiene infatti:

- le P.A. ex art. 1 c. 2 Dlgs. 165/2001 (es: include gli Ordini professionali)
- i soggetti indicati a fini statistici dall'ISTAT (ivi inclusi gli enti di previdenza e assistenza)
- i Gestori di pubblici servizi (art. 57-bis c. 1 D.Lgs. 82/2005), da escludere

Amministrazione autonome: l'Agenzia non esamina tali soggetti; tuttavia, trattandosi di enti con una autonomia gestionale/patrimoniale controllati dagli enti locali, rientrano anch'esse nell'ambito dell'elenco IPA. Peraltro molte di esse rientrano tra le "aziende speciali" che in larga parte hanno i requisiti per l'iscrizione.



ATTENZIONE: l'accreditamento nell'elenco IPA è un **onere a carico della singola P.A.** (la quale auto certifica il possesso dei relativi requisiti); a tal fine l'Agenzia chiarisce che:

- pur non essendo un adempimento obbligatorio
- la mancata iscrizione non esime dall'obbligo di applicare la fatturazione elettronica/split payment e pertanto, laddove "non abbia comunicato al fornitore" l'applicabilità dello split payment "sarà comunque soggetta all'applicazione delle specifiche sanzioni".

In sostanza, **la verifica della presenza nell'elenco IPA sarà sufficiente per mettere in sicurezza il fornitore** da qualsiasi responsabilità.

ELENCO IPA – suddivisione per “CATEGORIA DI ENTI”
Agenzie ed Enti per il Turismo
Agenzie ed Enti Regionali del Lavoro
Agenzie ed Enti Regionali di Sviluppo Agricolo
Agenzie ed Enti Regionali per la Formazione, la Ricerca e l'Ambiente
Agenzie Fiscali
Agenzie Regionali e Provinciale per la Rappresentanza Negoziale
Agenzie Regionali per le Erogazioni in Agricoltura
Agenzie Regionali Sanitarie
Agenzie, Enti e Consorzi Pubblici per il Diritto allo Studio Universitario
Altri Enti Locali
Automobile Club Federati ACI
Autorità Amministrative Indipendenti
Autorità di Ambito Territoriale Ottimale
Autorità di Bacino
Autorità Portuali
Aziende e Consorzi Pubblici Territoriali per l'Edilizia Residenziale
Aziende Ospedaliere, Aziende Ospedaliere Universitarie, Policlinici e Istituti di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico Pubblici
Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona
Aziende Sanitarie Locali
Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura e loro Unioni Regionali
Città Metropolitane
Comuni e loro Consorzi e Associazioni
Comunità Montane e loro Consorzi e Associazioni
Consorzi di Bacino Imbrifero Montano
Consorzi Interuniversitari di Ricerca
Consorzi per l'Area di Sviluppo Industriale
Consorzi tra Amministrazioni Locali
Enti di Regolazione dei Servizi Idrici e o dei Rifiuti
Enti e Istituzioni di Ricerca Pubblici
Enti Nazionali di Previdenza ed Assistenza Sociale in Conto Economico Consolidato
Enti Pubblici Nazionali Non Economici
Enti Pubblici Produttori di Servizi Assistenziali, Ricreativi e Culturali
Federazioni Nazionali, Ordini, Collegi e Consigli Professionali
Fondazioni Lirico, Sinfoniche
Forze di Polizia ad Ordinamento Civile e Militare per la Tutela dell'Ordine e della Sicurezza Pubblica
Gestori di Pubblici Servizi (NO SPLIT PAYMENT/FATT. ELETTRONICA – es: società di raccolta rifiuti, trasp. Pubblico, ecc.)
Istituti di Istruzione Statale di Ogni Ordine e Grado
Istituti Zooprofilattici Sperimentali
Istituzioni per l'Alta Formazione Artistica, Musicale e Coreutica - AFAM
Organi Costituzionali e di Rilievo Costituzionale
Parchi Nazionali, Consorzi e Enti Gestori di Parchi e Aree Naturali Protette
Presidenza del Consiglio dei Ministri, Ministeri e Avvocatura dello Stato
Province e loro Consorzi e Associazioni
Regioni, Province Autonome e loro Consorzi e Associazioni
Società in Conto Economico Consolidato
Teatri Stabili ad Iniziativa Pubblica
Unioni di Comuni e loro Consorzi e Associazioni
Università e Istituti di Istruzione Universitaria Pubblici

ATTESTAZIONE DELLA PA: il comma 1-quater dell'art. 17-ter Dpr 633/72 prevede l'obbligo per il cessionario/committente, su espressa richiesta del fornitore, di rilasciare un documento attestante l'eventuale possesso dei requisiti per l'applicazione dello split payment. Come chiarito dalla CM 27, ciò sarà rilevante in sede di prima applicazione delle novità, posto che, a regime, l'elenco dei soggetti interessati sarà puntualmente individuato dall'indice IPA (per le PA) o dagli elenchi del MEF (società).

Ulteriori soggetti esclusi: il nuovo comma 1-quinquies dell'art.7-ter dispone poi che lo split payment non trova applicazione

- per 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

DECORRENZA: in relazione agli enti (anche societari) indicati annualmente **nell'elenco ISTAT** l'art. 5-bis DM 27/06/2017 dispone che, in generale, va fatto riferimento agli **elenchi pubblicati entro il 30 settembre dell'anno precedente**. Più in particolare, occorre operare come segue:

2017	per le operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1° luglio fino al 31 dicembre 2017 si deve far riferimento alle pubbliche amministrazioni inserite nel conto economico consolidato, individuate dall'ISTAT , come da elenco pubblicato in G.U. n. 229 del 30/09/2016.
2018	a regime, si farà riferimento all'elenco pubblicato dall'ISTAT nella Gazzetta Ufficiale entro il 30 settembre dell'anno precedente (<u>es:</u> elenco ISTAT del 30/09/2017 per le operazioni fatturate nel 2018)..

SOCIETÀ CONTROLLATE DALLA P.A.

Come anticipato, il DL 50/2017 ha esteso l'applicazione dello split payment ai seguenti soggetti:

➔ **società controllate** dai seguenti soggetti:

	Controllata cui si applica lo split	Soggetto controllante	Tipo di controllo	
			Diretto o indiretto	Di diritto o di fatto (*)
a)	Società controllate dai soggetti di cui a fianco	Ministeri o Presidenza del CdM	diretto	di diritto o di fatto
b)		Regioni, province, città metropolitane, comuni e unioni di comuni	diretto (**)	di diritto
c)		Società di cui ai punti a) e b) precedenti	Diretto o indiretto	
d)		Società quotate all'indice FTSE MIB		
e)		Soggetti di cui all'art. 1 c. 2 L. 196/2009		

(*): controllo di diritto: maggioranza dei voti in assemblea; controllo di fatto: influenza dominante in assemblea

(**): la maggioranza in assemblea va ricondotta ad un singolo ente territoriale (es: non rileva se il 51% dei voti è riconducibile a 2 Comuni)

➔ **società quotate, inserite nell'indice FTSE MIB** della Borsa italiana.



Indice FTSE MIB: si tratta di un paniere che al 20/03/2017 conteneva le **40 società** italiane (anche con sede legale all'estero) quotate sul Mercato Telematico Azionario (MTA) con maggiore capitalizzazione e flottante.

Si noti che l'estensione dello split payment alle società controllate dalle società quotate al FTSE MIB ampliano notevolmente il novero dei soggetti.

DECORRENZA: per individuare le società interessate, l'art. 5-ter DM 23/01/2015 dispone che, in generale, va fatto riferimento alle società che risultano **quotate all'FTSE MIB al 30 settembre dell'anno precedente**. Più in particolare, occorre operare come segue:

2017	Operazioni per le quali è emessa fattura dal 1/07/2017 al 31/12/2017: va fatto riferimento alle società nell'indice FTSE MIB alla data del 24/04/2017
2018 e successivi	a regime, si farà riferimento alle società incluse nell'indice FTSE MIB alla data del 30/09 dell'anno precedente.

Entro il 15/11 di ciascun anno il MEF pubblica l'elenco definitivo delle società interessate a valere per le operazioni fatturate l'anno successivo.

N.B.: l'elenco è consultabile al seguente indirizzo web:

<http://www.finanze.it/opencms/it/fiscalita-nazionale/Manovra-di-Bilancio/Manovra-di-Bilancio-2017/Scissione-dei-pagamenti-d.l.-n.50-2017-3-Rettifica-elenchi-definitivi/>

Decorrenza del controllo o dell'inclusione nell'indice MIB (nuovo Art. 5 ter D.M. 23/01/2015):

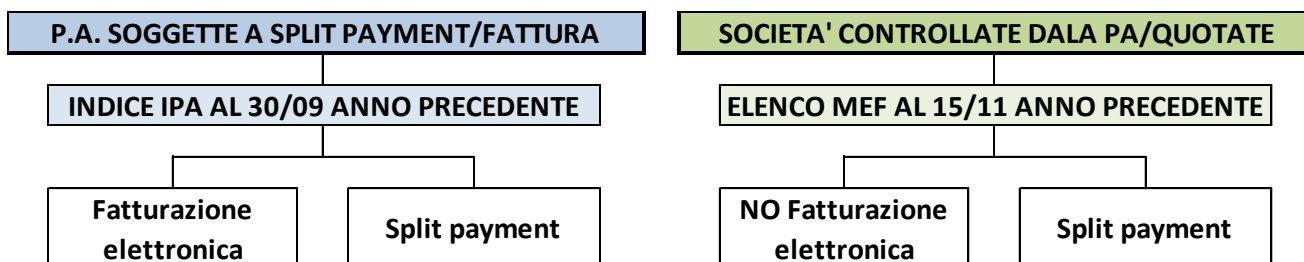
Controllo o inclusione nell'indice FTSE MIB		Viene meno controllo o inclusione nell'indice FTSE MIB	
entro il 30 settembre	post 30 settembre	entro il 30 settembre	post 30 settembre
le nuove società controllate o incluse nell'indice applicano lo split payment alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo	Le nuove società controllate o incluse nell'indice applicano lo split payment alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1° gennaio del secondo anno successivo	le società non più controllate o incluse nell'indice continuano ad applicare lo split payment alle operazioni per le quali è emessa fattura fino al 31 dicembre dell'anno	le società non più controllate o incluse nell'indice continueranno ad applicare lo split payment alle operazioni per le quali è emessa fattura fino al 31 dicembre dell'anno successivo

SOCIETÀ CONTROLLATE E FATTURAZIONE ELETTRONICA

L'estensione dello split payment alle società controllate dalla PA/società quotate al MIB

➔ **non implica l'estensione della fatturazione elettronica a tali soggetti.**

Infatti, la tale coincidenza vale solo per quanto riguarda le PA, non anche le società controllate.



Esempio1: Spa controllata da un Comune:

- risultante dall'indice IPA (e non esercente attività di pubblico servizio): sarà soggetta allo split payment ed all'obbligo di ricevere fattura elettronica.

Esempio2: Spa controllata da un Comune

- non risultante dall'indice IPA (o è esercente attività di servizio pubblico)
 - ma risultante dall'elenco pubblicato dal MEF
- sarà soggetta allo split payment ma non all'obbligo di ricevere fattura elettronica.

LAVORATORI AUTONOMI

Come anticipato:

- ➔ a decorrere dalle **fatture emesse** (o da emettere) **dal 1/07/2017**
- ➔ lo **split payment** è esteso alle prestazioni di servizi assoggettate a ritenuta alla fonte (a titolo d'acconto o d'imposta), come, ad esempio, da parte dei **lavoratori autonomi**.



N.B.: per le fatture il cui momento impositivo è scattato entro il 30/06/2017 permane l'esclusione da applicazione dello split payment, in applicazione del previgente comma 2 art. 17-ter.

AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE

Per quanto attiene l'ambito oggettivo dello split payment, la CM 27 conferma sostanzialmente quanto già chiarito nella precedente CM 15/2015: il meccanismo dello split payment si applica:

- a tutte le **cessioni di beni e prestazioni di servizi** (compresi, pertanto, gli appalti di lavori)
- effettuate, nel territorio dello Stato
- nei confronti delle PA, società quotate al MIB o società controllate dai soggetti precedenti.

Inoltre ribadisce che lo split payment riguarda:

- ➔ **solo operazioni documentate da fattura** (escludendo scontrini/ricevute fiscali), nella quale vi è obbligo di apporre l'indicazione "*Imposta addebitata all'ente pubblico*"
- ➔ **tutti gli acquisti effettuati dalle PA** individuate dalla norma:
 - sia nell'ambito **dell'attività istituzionale**
 - che nell'esercizio di **un'eventuale attività commerciale** svolta dall'ente pubblico.

Infine, chiarisce che **alle operazioni cui si applica lo split payment non risulta applicabile** il regime opzionale di liquidazione **Iva "per cassa"** (art. 32-bis DL 83/2012)

OPERAZIONI ESCLUSE DA SPLIT PAYMENT

a)	<p><u>ACQUISTI IN REVERSE CHARGE</u></p> <p>In tal caso, infatti, il debito per IVA sorge direttamente in capo alla PA; il reverse charge si può applicare per i soli beni/servizi destinati alla sfera commerciale della PA.</p> <p>L'Agenzia rammenta che rientrano in tale ambito:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ gli acquisti intraUE di beni o servizi ▪ gli acquisti interni riferiti a prestazioni di subappalto nel settore edile, a servizi di pulizia, di installazione impianti/ completamento relativi a edifici, a "rottami" (art. 74, DPR 633/72), ecc. ▪ gli acquisti intraUe di beni effettuati oltre la soglia di €. 10.000 annui dalla PA non soggetto passivo dell'IVA che si sia identificato agli effetti dell'IVA.
b)	<p><u>REGIMI SPECIALI IVA</u></p> <p>Lo split payment è escluso per le operazioni rese dal fornitore nell'ambito di regimi speciali:</p> <p>1) che non prevedono l'esposizione separata dell'Iva in fattura (v. anche CM 6/2016):</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ regimi monofase (editoria, generi di monopolio; schede telefoniche; biglietti di trasporto urbano; biglietti di sosta) ▪ regime dei beni usati (art. 36, DL 41/95) ▪ regime delle agenzie di viaggio (art. 74-ter, DPR 633/72) <p>2) oppure che si caratterizzano per un meccanismo forfettario di determinazione della detrazione:</p>

	<ul style="list-style-type: none"> ▪ regime forfetario Legge n. 398/91 ▪ regime speciale dell'agricoltura (artt. 34 e 34-bis, DPR 633/72) ▪ regime attività di intrattenimento (Tar. all. Dpr 640/72) ▪ regime applicabile a spettacoli viaggianti nonché alle altre attività di cui alla Tab.C Dpr 633/72 <p><u>Esempio</u>: associazione sportiva in L. 398/91 emette fattura nei confronti del Comune per la pubblicità svolta a favore dei servizi svolti dal comune in occasione di una manifestazione: € 1.000 + 220 Iva:</p> <ul style="list-style-type: none"> - il Comune paga l'intera somma di € 1220, non applicando lo split payment - l'associazione versa poi l'Iva pari a € 110 (detrazione forfettaria del 50%).
c)	<p><u>ESPORTATORI ABITUALI</u></p> <p>Lo split payment non si applica nei confronti degli esportatori abituali che hanno rilasciato la lettera di intento (si tratta quasi esclusivamente delle Società quotate/controllate).</p> <p>Prevale, infatti, la non imponibilità, con la conseguente mancata applicazione dell'Iva in fattura.</p>
d)	<p><u>SCONTRINO/RICEVUTA FISCALE</u></p> <p>Lo split payment non si applica alle operazioni (<u>es</u>: piccole spese dell'ente) certificate dal fornitore mediante rilascio di:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ scontrino / ricevuta fiscale ▪ scontrino "non fiscale" per i soggetti che adottano la trasmissione telematica dei corrispettivi ▪ fattura semplificata (ex art. 21-bis, DPR 633/72) <p><u>Corrispettivo seguito da fattura</u>: l'esclusione si applica anche quando, unitamente allo scontrino/ricevuta fiscale, viene emessa anche fattura <i>"funzionale alla sola documentazione del costo e dell'IVA assolta dal cliente in relazione al bene o servizio acquistato"</i>.</p> <p>L'operazione rientra nello split payment solo quando la fattura sia emessa, <u>su richiesta del cliente</u>, in luogo dello scontrino o della ricevuta fiscale.</p>
e)	<p><u>OPERAZIONI CHE NON PRESUPPONGONO UN PAGAMENTO DELLA PA/SOCIETÀ'</u></p> <p>Fattispecie nelle quali la PA/Società non effettua alcun pagamento del corrispettivo verso il fornitore in quanto quest'ultimo ha già la disponibilità del corrispettivo in forza:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ di una norma primaria o secondaria (<u>es</u>: servizi di riscossione delle entrate e altri proventi) ▪ di un provvedimento giudiziale (<u>es</u>: prestazioni del professionista delegato dal giudice alla procedura di esecuzione immobiliare).
f)	<p><u>OPERAZIONI PERMUTATIVE</u></p> <p>Come nel caso precedente, la PA/Società quotata/controllata non procede, infatti, ad alcun pagamento nei confronti del fornitore.</p> <p>Analogamente sono escluse le operazioni tra PA e/o Società quotate/controllate entrambe soggette allo split payment, laddove si proceda alla compensazione legale (senza quindi movimento di denaro)</p>
g)	<p><u>OPERAZIONI CON I DIPENDENTI</u></p> <p>Sono escluse da split payment le cessioni di beni/prestazioni di servizi</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ rese a favore di dipendenti delle PA o Società quotate/controllate (<u>es</u>: spese per trasferte) ▪ qualora la fattura sia intestata nei confronti del dipendente (caso raro) <p><u>N.B.</u>: lo split payment torna applicabile se la fattura è intestata nei confronti della PA o Società</p> <p><u>Esempio</u>: una Spa controllata da una PA manda in trasferta un dipendente; l'albergo presso cui pernotta:</p> <ul style="list-style-type: none"> - viene emessa nei confronti del dipendente: la fattura non è soggetta a split payment - viene emessa nei confronti della Spa: l'albergo dovrà applicare lo split payment indipendentemente che la fattura sia pagata in via anticipata dal dipendente.

ADEMPIMENTI DEI FORNITORI

In merito agli obblighi di fatturazione, annotazione e liquidazione dell'IVA in capo ai fornitori tenuti all'applicazione dello split payment, l'Agenzia ribadisce che il cedente/prestatore:

→ nella fattura emessa con IVA **deve riportare l'annotazione**:

"scissione dei pagamenti o split payment di cui all'art. 17-ter, DPR n. 633/72"

→ è **debitore dell'imposta** evidenziata in fattura; permane, quindi, in capo allo stesso l'obbligo di annotazione nel registro delle fatture emesse/corrispettivi; al fine di non computare l'Iva nella liquidazione periodica, tali fatture vanno **distintamente annotate**:



"ad es. in un'apposita colonna ovvero mediante appositi codici nel registro..., riportando, altresì, l'aliquota applicata e l'ammontare dell'imposta, ma senza far concorrere la medesima nella liquidazione di periodo"

→ **non può scegliere di applicare l'esigibilità differita/immediata ex art. 6 c. 5 Dpr 633/72** (tale scelta è infatti transitata sulla PA/Società ricevente la fattura).

ADEMPIMENTI IN CAPO AGLI ENTI PUBBLICI

Considerato che l'obbligo di versamento dell'Iva transita in capo alla PA/Società, per quest'ultima è fondamentale determinare il momento in cui l'imposta si rende esigibile.

ESIGIBILITÀ DELL'IMPOSTA

In materia di "esigibilità dell'imposta", l'Agenzia rammenta che, ai sensi dell'art. 3 c. 1 e 2 DM 23/01/2015 (come modificato dal DM 27/6/2017) l'Iva relativa alle operazioni ricevute (cessioni di beni e/o prestazioni di servizi):

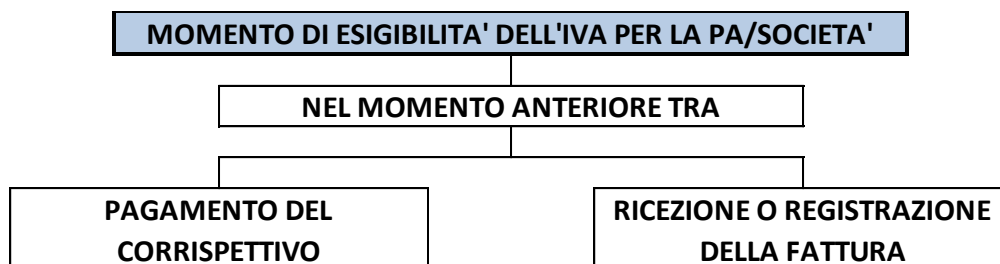
- ⇒ in generale: va individuata nel **momento del pagamento** del corrispettivo
- ⇒ in deroga: può essere **anticipata** (non differita) dalla PA/Società al **momento**:
 - **della ricezione** della fattura
 - **o della registrazione** della fattura

con opzione da esercitare **per ciascuna fattura ricevuta/registrata**, applicandosi il "comportamento concludente" della PA/Società (non va effettuata alcuna comunicazione).



Pagamento anticipato: nel caso in cui:

- la fattura venga pagata anticipatamente al momento di ricezione della fattura
- scatta l'**immediata esigibilità dell'Iva**.



ADEMPIMENTI CONTABILI

Il DL 50/2017 ha rivisitato gli adempimenti relativi alle operazioni in split payment, in conseguenza dell'estensione di tale procedura anche alle società commerciali.

In particolare, l'art. 5 c. 1 DM 23/01/2015 (come modificato dal DM 27/06/2017):

- ➔ **non ha modificato** gli adempimenti per gli acquisti nell'esercizio dell'**attività istituzionale**
- ➔ mentre **ha innovato** gli adempimenti relativi agli acquisti nell'**attività commerciale**.

ACQUISTI NELL'ATTIVITÀ ISTITUZIONALE (DELLA P.A.)

La pubblica amministrazione è tenuta a versare l'IVA relativa agli acquisti in split payment

- ⇒ **entro il 16 del mese successivo** a quello in cui **l'Iva è divenuta esigibile**
- ⇒ scegliendo una delle seguenti modalità alternative:
 - **in via cumulativa** per tutte le fatture
 - con **versamenti distinti per ciascun giorno del mese**, per il complesso delle fatture per le quali l'IVA è divenuta esigibile in tale giorno
 - **con versamenti distinti per ciascuna fattura** la cui IVA è divenuta esigibile.

In ogni caso, è esclusa la possibilità di compensazione ed il versamento va effettuato:

a)	MOD. F24 ENTI PUBBLICI	se l'Ente è titolare di un C/C presso la Banca d'Italia	Cod. trib. "620E"
b)	MOD. F 24 UNIFICATO	se l'Ente <u>non</u> è titolare di un C/C presso la Banca d'Italia, ma detiene un C/C "autorizzato" presso le Poste o una banca convenzionata con l'Agenzia	Cod. trib. "640"
c)	BILANCIO DELLO STATO	direttamente in bilancio dello Stato <i>"con imputazione ad un articolo di nuova istituzione del capitolo 1203"</i> , se l'Ente è diverso da quelli di cui al punto a) e b).	

Esempio

Un Comune nel mese di ottobre riceve 3 fatture in split payment:

- in data 10/10/2017: imponibile €. 1.000 € con Iva 10% e imponibile €. 100 + Iva 10%
- in data 20/10/2017: imponibile €. 500 con Iva 10%

Il Comune (che paga le fatture a 30gg) ha deciso di **anticipare il momento impositivo** al momento della ricezione della fattura; **pertanto** dovrà effettuare il **versamento dell'Iva al 16/11/2017**, potendo procedere al versamento con l'F24 EP:

- in via **cumulativa, per €. 150** complessive
- con due versamenti separati di €. 110 e di €. 50 (tutti col codice tributo 620E)
- con tre versamenti separati di €. 100, €. 10 ed €. 50 (tutti col codice tributo 620E).

ACQUISTI NELL'ATTIVITÀ COMMERCIALE

Le P.A. (con attività commerciale) e le Società quotate/controllate possono procedere secondo due modalità alternative:

- a) **secondo le modalità viste** in precedenza **per l'attività istituzionale** ("versamento diretto")
- b) **in modo analogo** a quanto avviene per gli **acquisti in reverse charge delle imprese**, e cioè annotando la fattura:
 - sia nel **registro delle vendite/corrispettivi**, entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta divenuta esigibile, con riferimento al mese precedente
 - che nel **registro degli acquisti** al fine di **detrarre l'Iva** a credito

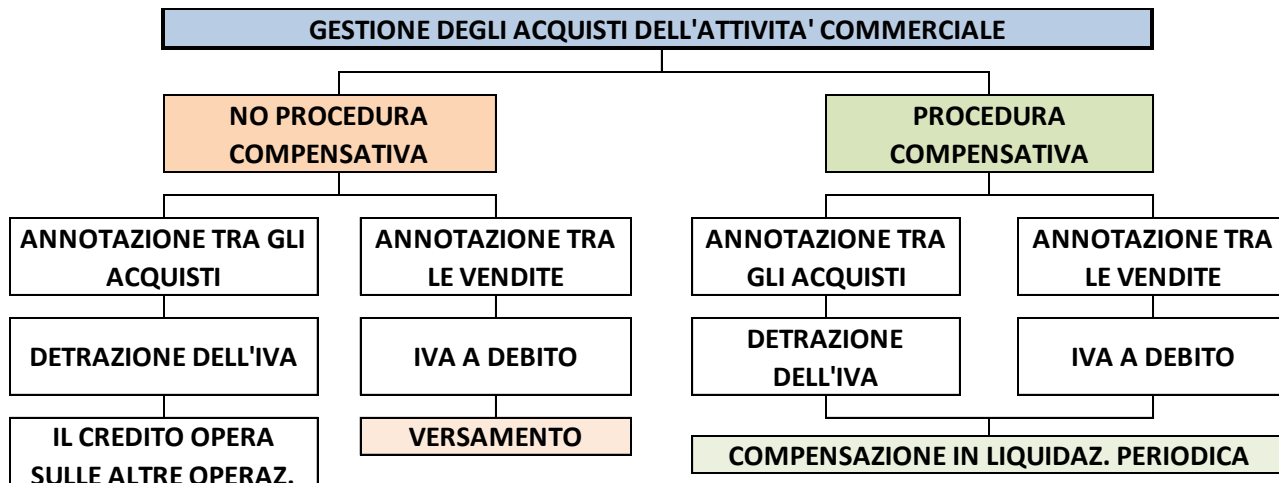
pervenendo così ad una "procedura compensativa" che annulla il debito per Iva (in assenza di limitazioni alla detrazione sugli acquisti).

L'eventuale debito di liquidazione va versato (con F24/F24EP) con gli ordinari codici tributo.

È presumibile che quest'ultima modalità sarà quella applicata dalla generalità delle PA/Società.



N.B.: la CM 27 chiarisce che la procedura compensativa risulta applicabile anche per gli acquisti delle PA con attività commerciale fatturati prima del 1/07/2017 per i quali l'Iva non si è ancora diventata esigibile.



ACQUISTI PROMISCUI DELLA P.A.

Ribadendo quanto chiarito nella precedente CM 15/2015, l'Agenzia chiarisce che, in presenza di acquisti di beni/servizi utilizzati promiscuamente, la P.A. deve preventivamente individuare:

- **la parte afferente all'attività istituzionale:** alla cui Iva applicherà il trattamento relativo
- **e quella relativa all'attività commerciale:** per la quale la P.A. potrà scegliere tra una delle due modalità alternative di cui sopra.

L'Agenzia chiarisce che:

- laddove l'ente opti per il versamento diretto dell'Iva
- non è obbligato ad effettuare due distinti versamenti (potendo quindi versare l'intero debito con il codice del versamento diretto o con il codice ordinari dei versamenti Iva).



Nota: si ricorda, infine, che

- nel caso in cui l'operazione rientri oggettivamente nell'ambito del reverse charge, la P.A. dovrà preventivamente comunicare al fornitore la quota destinata alla propria attività istituzionale (cui si applica lo split payment) e la quota afferente l'attività commerciale (cui si applica il reverse charge)
- nell'ambito delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche e della dichiarazione Iva andrà indicata la sola quota afferente l'attività commerciale (nello spesometro rientrerà invece anche l'attività istituzionale).

REGOLARIZZAZIONE E NOTE DI VARIAZIONE

Anche per quanto riguarda l'emissione delle note di variazione, l'Agenzia si limita a confermare quanto già precedentemente chiarito nella CM 15/2015.

In caso di **fatture omesse/irregolari**, come già chiarito dalla CM 6/2015, l'Agenzia conferma che, fermo restando il versamento dell'imposta addebitata in fattura secondo le regole proprie della "scissione dei pagamenti", **la PA dovrà fare ricorso alla procedura di regolarizzazione** di cui all'art.6, co. 8 Dlgs 471/97; in particolare, qualora la PA:

a)	non abbia ricevuto la fattura , entro 4 mesi dalla data di effettuazione dell'operazione deve presentare un'autofattura (in duplice esemplare) al competente Ufficio entro il 30° giorno successivo, previo pagamento dell'imposta
b)	abbia ricevuto una fattura irregolare , deve presentare un documento integrativo (in duplice esemplare) al competente Ufficio, entro il 30° giorno successivo a quello di registrazione, previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta.

NOTE DI VARIAZIONE IN AUMENTO

Nell'ipotesi in cui il fornitore **emetta una nota di variazione in aumento**, *"torna sempre applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti"*; pertanto, la stessa dovrà:

- essere numerata
- indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta
- fare esplicito riferimento alla fattura originaria emessa.

NOTE DI VARIAZIONE IN DIMINUZIONE

Quando la **nota di variazione è in diminuzione**, necessario distinguere a seconda che:

- a)** la fattura originaria sia stata emessa con applicazione o meno dello split payment
- b)** l'acquisto da parte dell'Ente sia destinato alla sfera commerciale o istituzionale

FATTURA ORIGINARIA CON APPLICAZIONE DELLO SPLIT PAYMENT		
FORNITORE	la nota di variazione dovrà: <ul style="list-style-type: none"> ▪ essere numerata ▪ indicare l'ammontare della variazione e dell'Iva ▪ fare esplicito riferimento alla fattura "originaria" ▪ essere annotata nel registro delle fatture emesse <i>"senza che si determini alcun effetto nella relativa liquidazione IVA"</i>. 	
ENTE PUBBLICO	Acquisto commerciale	la PA committente/cessionaria dovrà provvedere alla registrazione della nota di variazione nel registro "IVA vendite" , fermo restando la contestuale registrazione nel registro "IVA acquisti" al fine di stornare la parte di imposta precedentemente computata nel debito e rettificare l'imposta detraibile
	Acquisto sfera istituzionale	In relazione alla parte d'imposta versata in eccesso , rispetto all'IVA indicata nell'originaria fattura, la PA potrà computare tale maggior versamento a scomputo dei successivi versamenti Iva da effettuare nell'ambito del meccanismo della scissione dei pagamenti.

FATTURA ORIGINARIA PRIMA DELL'ENTRATA IN VIGORE DELLO "SPLIT PAYMENT"		
FORNITORE	si applicano le regole ordinarie e dunque il fornitore ha diritto a detrarre l'Iva corrispondente alla variazione, annotandola in rettifica nel registro delle fatture emesse	
ENTE PUBBLICO	Acquisto commerciale	La PA committente/cessionaria dovrà registrare la variazione nel registro delle fatture emesse/corrispettivi, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa
	Acquisto sfera istituzionale	La PA committente/cessionaria, non dovrà effettuare alcuna variazione, fermo restando in ogni caso il suo diritto alla restituzione dell'importo originariamente pagato.

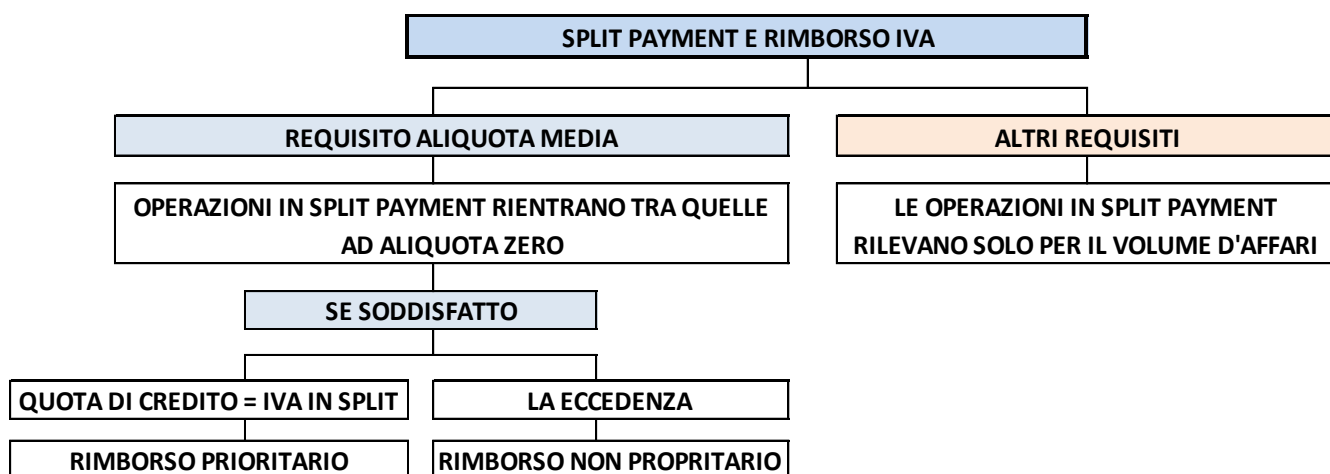
RIMBORSI IVA

Al fine di evitare l'accumularsi di un'eccedenza a credito in capo al fornitore l'art.30 DPR 633/72 prevede di computare le operazioni in split payment tra quelle che consentono il **rimborso annuale/trimestrale in base al requisito dell'aliquota media** (operazioni ad "aliquota zero")

Inoltre, l'art. 8 DM del 23/01/2015 dispone il rimborso **del credito IVA in via prioritaria**: limitatamente all'Iva applicata sulle operazioni in split payment.

In pratica, le operazioni soggette a split payment danno diritto all'erogazione prioritaria:

- **solo nel caso** in cui il **presupposto** del **rimborso** sia quello della **"aliquota media"**
- **nel limite dell'ammontare dell'Iva applicata a tali operazioni** nel periodo di riferimento.



EFFICACIA TEMPORALE

Le modifiche del DL 50/2017 sono applicabili, in linea generale:

- alle operazioni in relazione alle quali la **fattura sia stata emessa**, e la cui Iva sia divenuta **esigibile dopo il 30/06/2017**
- **fino al 30/06/2020** (cioè fino a scadenza della misura di deroga rilasciata dal consiglio UE).

Il chiarimento è rilevante in modo particolare in relazione all'ampliamento soggettivo della norma.

Esempio

Il fornitore di una Spa quotata all'FTSE MIB ha consegnato la merce il 30/06/2017:

- essendo l'Iva divenuta esigibile in pari data (art. 6 Dpr 633/72)
- la fattura non va emessa in reverse charge (ancorché il fornitore si sia avvalso della fatturazione differita ed abbia consegnato la fattura il 15 luglio 2017).

Al contrario, in relazione **all'ampliamento del novero delle P.A.** assoggettate a split payment (nuovo art. 5-bis DM 23/01/2015), l'art. 2 DM 13/07/2017 prevede che le nuove disposizioni:

- sono applicabili alle fatture per le quali l'esigibilità si è verificata **a partire dal 25/07/2017**
- sono fatti **salvi i comportamenti dei soggetti che hanno applicato il previgente art. 5-bis** (cioè le PA individuate sulla scorta del solo elenco Istat) alle fatture per le quali l'esigibilità si è verificata nel **periodo 1/07/2017 – 24/07/2017**.

PERIODO TRANSITORIO: l'art. 2 DM 27/06/2017 ha previsto le seguenti disposizioni di favore:

- **“nuove” P.A. interessate dallo split payment:** fino *“all'adeguamento dei processi e dei sistemi informativi relativi alla gestione amministrativo-contabile”* e, comunque, non oltre il 31/10/2017, le P.A. interessate dalle nuove disposizioni **accantonano le somme trattenute per il successivo versamento**, da effettuare entro il 16/11/2017



N.B: tale differimento non si applica alle P.A. già soggette allo split payment dal 1/01/2015 (cioè agli “organi dello Stato” di cui all'art. 6 c. 5 Dpr 633/72)

- **Società interessate dalle nuove disposizioni:** possono procedere **entro il 18/12/2017:**
- all'annotazione delle fatture per le quali l'esigibilità si è verificata nel periodo 1/07/2017 – 30/11/2017
 - al versamento della relativa Iva

ASPETTI SANZIONATORI

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

Nel caso in cui **la fattura non contenga tale indicazione:**

- è applicabile la **sanzione amministrativa da € 1.032 a € 2.065** (art. 9, D.Lgs.471/97)

Esimente: la sanzione viene meno ove il fornitore “si sia attenuto alle indicazioni fornite dalla PA”

- sulla applicabilità dello split payment agli acquisti promiscui di prestazioni soggette a reverse charge (CM 27/2017)
- sullo status di ente soggetto a split payment (CM 15/2015): tale concetto non è più applicabile dal 1/07/2017, in considerazione dei nuovi riferimenti oggettivi per individuare tali soggetti.

Omesso/ritardato versamento da parte delle PA/Società: è ordinariamente sanzionato ex art. 13 D.Lgs.471/97 (sanzione del 30%)



MORATORIA: la CM 15/2015 aveva sancito la mancata applicazione delle sanzioni per le **violazioni commesse fino al 13/04/2015**, stante le *“obiettive condizioni di incertezza”* della disciplina.

Adesso la CM 27/2017 ritiene di estendere tale moratoria ai comportamenti difforni dalle nuove disposizioni applicabili a partire dal 1/07/2017, sempre purché l'imposta sia stata “assolta”, anche se in modo irregolare.

Esempi dell'Agenzia: non risultano sanzionabili i seguenti comportamenti:

- fornitore ha emesso (dopo il 1/07/2017) fatture nei confronti di soggetti inclusi negli elenchi (IPA o società elencate dal MEF) addebitando l'Iva in modo ordinario: non occorre effettuare alcuna variazione, posto che l'Iva è stata comunque “assolta” (cioè versata dal fornitore)
- fornitore ha emesso fatture, prima della pubblicazione degli elenchi, erroneamente in split payment nei confronti di soggetti non inclusi in tali elenchi; in tal caso la PA/Società acquirente può dar seguito allo split payment secondo le nuove procedure per la liquidazione dell'Iva, dandone evidenza al fornitore

Al contrario, laddove tale comportamento fosse stato tenuto dopo la pubblicazione degli elenchi

- il fornitore deve regolarizzare le fatture con emissione di note di variazione in aumento per Iva
- anche emettendo un'unica nota di variazione che faccia riferimento a tutte le fatture erroneamente emesse, integrandole al fine di segnalare alla PA/Società il corretto trattamento da riservare all'Iva (il concetto vale, mutatis mutandis, anche nel caso opposto di applicazione dell'Iva nei confronti di un soggetto cui si applica lo split payment).