

I Dossier Fiscali

- SPLIT PAYMENT - PROROGA ED AMPLIAMENTO

(D.L. 50/2017, convertito in legge 96/2017 e D.M. 27 giugno 2017)

Luglio 2017

Sommario

PREMESSA	3
1. SOGGETTI INTERESSATI	5
1.1 Amministrazioni pubbliche	5
1.1.1 P.A. coinvolte per fatture emesse fino al 30 giugno 2017	6
1.1.2 P.A. coinvolte per fatture emesse nel 2017 (1° luglio/31 dicembre).....	8
1.1.3 P.A. coinvolte per fatture emesse dal 2018.....	8
1.2 Società controllate dalla P.A.....	9
1.2.1 Società controllate per fatture emesse nel 2017 (1° luglio/31 dicembre)	9
1.2.2 Società controllate per fatture emesse dal 2018	10
1.3 Società quotate in borsa.....	10
1.3.1 Società quotate per fatture emesse nel 2017 (1° luglio/31 dicembre).....	10
1.3.2 Società quotate per fatture emesse dal 2018	11
1.4 Modifiche delle società controllate/quotate in corso d'anno	11
2. OPERAZIONI INTERESSATE DAL MECCANISMO	12
3. OPERAZIONI ESCLUSE DAL MECCANISMO	12
4. ESIGIBILITÀ DELL'IVA	13
5. ADEMPIMENTI DELLE IMPRESE FORNITRICI E DEI PROFESSIONISTI.....	14
6. ADEMPIMENTI DELLE P.A. E DELLE SOCIETÀ CONTROLLATE/QUOTATE.....	14
6.1 P.A. operanti in veste istituzionale.....	15
6.1.1. Modalità di versamento – Disciplina a regime	15
6.1.2 Modalità di versamento – Disciplina transitoria.....	15
6.2 P.A. e società controllate/quotate operanti in veste commerciale	16
6.2.1. Modalità di versamento – Disciplina a regime	16
6.2.2 Modalità di versamento – Disciplina transitoria.....	17
7. NOTE DI VARIAZIONE	17
8. REGOLARIZZAZIONE DI FATTURE	19
9. RIMBORSI	19
10. CASI PARTICOLARI	21
11. SANZIONI E NUOVA “CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA”	22
12. DECORRENZA DEL NUOVO MECCANISMO.....	22

PREMESSA

La legge 21 giugno 2017, n.96, di conversione del DL 50/2017 (cd. “*Manovra correttiva 2017*”), stabilisce la **proroga, sino al 2020**, del meccanismo di “**scissione dei pagamenti**” (cd. “**split payment**”), originariamente fissato, dalla stessa Unione europea, fino al 31 dicembre 2017, quale termine ultimo d’applicazione dello strumento¹.

Per le fatture emesse **dal 1° luglio 2017**, relative a cessioni di beni e prestazioni di servizi, viene, altresì, prevista l’estensione del meccanismo dello “**split payment**” anche nei confronti dei seguenti **soggetti**:

- tutte le **pubbliche amministrazioni**²;
- tutte le **società controllate**, in via diretta, dalla **Presidenza del Consiglio dei Ministri** e dai **Ministeri** (e le società da queste stesse controllate);
- tutte le **società controllate**, in via diretta, dalle **regioni, province, città metropolitane, comuni ed unioni di comuni** (e le società da queste stesse controllate);
- le **società quotate in borsa**, limitatamente a quelle inserite nell’indice FTSE Mib di Borsa Italiana e le società da queste stesse controllate.

Inoltre il **meccanismo** è stato **esteso alle prestazioni di servizi rese dai professionisti** eseguite nei confronti dei soggetti sopra elencati, i cui compensi sono assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito³.

Le modalità attuative del meccanismo della “*scissione dei pagamenti*” sono state fissate dal **Decreto del Ministro dell’economia e finanze 27 giugno 2017**, disponibile sul sito internet del Dipartimento delle finanze (Def – www.finanze.it).

Circa i soggetti interessati dal meccanismo, sul medesimo sito del Def sono state messi a disposizione gli elenchi delle Pubbliche amministrazioni e delle società da questa controllate, tenute all’applicazione dello *split*⁴.

Mediante la consultazione degli elenchi, ripartiti in cinque sezioni, contenenti la denominazione ed il codice fiscale delle P.A., le imprese che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi potranno verificare le informazioni relative ai loro committenti pubblici.

Resta fermo che le P.A., in caso di richiesta dei cedenti o prestatori, devono rilasciare un documento che attesta la loro assoggettabilità al meccanismo dello *split*, per una corretta fatturazione delle operazioni⁵.

¹ Come noto, il meccanismo viene attualmente disciplinato all’art.17-ter del DPR 633/1972 (in base al quale le imprese non ricevono più l’IVA sulle fatture emesse nei confronti dello Stato e degli Enti pubblici territoriali, che viene versata direttamente dal committente).

Cfr. ANCE “*Split payment – Via libera della UE alla proroga fino al 2020*” - ID n.28515 del 9 maggio 2017 e “*Manovra correttiva – Pubblicata la conversione in legge del DL 50/2017*” - ID n.29123 del 27 giugno 2017.

² A tal riguardo, viene riscritto l’art.17-ter del DPR 633/1972 (in vigore dal 1° luglio 2017) che, nel confermare l’applicabilità dello “*split payment*” agli Enti pubblici, fa riferimento all’art.1, co.2, della legge 196/2009, rispetto alla formulazione previgente, che forniva un elenco delle singole Amministrazioni coinvolte.

³ Tale modifica viene prevista mediante l’abrogazione del co.2 del citato art.17-ter del DPR 633/1972.

⁴ L’elenco è disponibile all’indirizzo web http://www.finanze.gov.it/opencms/it/fiscalita-nazionale/Manovra-di-Bilancio-2017/Scissione-dei-Pagamenti-d.l.-n.-50_2017/.

Inoltre, tra le novità introdotte nella fase di conversione in legge del D.L. 50/2017, viene previsto che, a decorrere **dal 1° gennaio 2018**, per tutti i soggetti titolari di partita IVA i **rimborsi in conto fiscale** verranno effettuati in **tempi più rapidi**, attraverso una semplificazione delle procedure interne di emissione del pagamento (art.1, co. 4-*bis* e 4-*ter*, della “Manovra correttiva 2017”).

Pertanto, per tutti i soggetti IVA, comprese le imprese che applicano lo “*split payment*”, i **tempi** per ottenere i **rimborsi** subiranno un’**accelerazione**, in modo da **ridurre da 90 a 65 giorni** i tempi per ottenere l’accredito.

In sostanza, i rimborsi avverranno attraverso l’utilizzo dei fondi dell’Agenzia delle Entrate, senza attendere gli specifici stanziamenti di bilancio.

Con Decreto del Ministro dell’economia e finanze, entro novanta giorni dall’entrata in vigore della legge di conversione (ovvero entro il 24 settembre 2017), verranno stabilite le modalità attuative della nuova procedura di rimborso.

Di seguito, si riportano le novità relative all’applicazione della “*scissione dei pagamenti*”, operanti dal 1° luglio 2017, per le quali, in attesa di specifici chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate, si ritengono ancora valide, laddove compatibili, le indicazioni da questa fornite nelle C.M. 1/E/2015 e 15/E/2015.

***Osservazioni** - In generale, la proroga e l’ampliamento dell’ambito applicativo dello “split payment” preoccupano fortemente le imprese del settore delle costruzioni. L’obbligo di fatturazione elettronica nei rapporti con tutte le PP.AA. è già in vigore dal 2015 ed è considerato elemento già sufficiente per il contrasto all’evasione IVA.*

Infatti, la stessa vigenza temporanea dello “split” era giustificata proprio dall’introduzione solo dal 2015 della fatturazione elettronica.

Per le imprese che operano nel comparto dei lavori pubblici, le conseguenze di queste ultime modifiche attengono sempre all’incremento esponenziale del credito IVA. Infatti, con l’entrata in vigore della norma, l’Iva non verrà più corrisposta alle imprese non solo nei rapporti con la pubblica amministrazione ma anche nei rapporti con tutte le società a partecipazione statale e locale.

Tale criticità, poi, si aggrava quando i lavori sono realizzati tramite strutture consortili. In questi casi, infatti, il credito IVA si forma in capo al Consorzio che, per sua natura, è destinato a sciogliersi ad opera ultimata, per cui il recupero del credito diventa veramente difficoltoso.

Su questo aspetto, si è ancora in attesa di una specifica autorizzazione della Commissione Europea che renda applicative le disposizioni contenute nell’art.17, co.6, lett.a-quater del Testo unico dell’IVA⁶, che farebbe sì che il credito IVA non si formi in capo al Consorzio ma, come avviene ordinariamente, in capo alle singole imprese consorziate.

La proroga sino al 2020 del meccanismo rende quindi ancora più evidente la necessità di accelerare l’operatività della disposizione. Ciò in quanto il settore edile opera già da tempo, e oramai quasi integralmente, applicando il meccanismo del “reverse charge” (anch’esso di derivazione europea) che, in pratica, è l’equivalente della “scissione dei pagamenti” solo che opera in presenza di committenti privati.

⁵ Cfr. l’art.1, co.1-quater, della “Manovra correttiva 2017”.

⁶ La citata disposizione, fortemente sollecitata dall’ANCE, è stata introdotta dalla legge di Stabilità per il 2016 (art.1, co. 128, legge 208/2015).

In ogni caso, resta da risolvere il problema del credito IVA, rendendo pressoché immediato il rimborso, che attualmente avviene in un periodo che supera in media i sei mesi.

Al riguardo, non è da ritenere sufficiente, la modifica introdotta alla Camera relativa all'operatività dei rimborsi mediante il conto fiscale anche per i soggetti coinvolti nello "split payment", anche se la norma produrrebbe un'effettiva accelerazione nel recupero del credito IVA.

In merito, si ricorda che, nella risoluzione del Parlamento di approvazione del DEF2017 (Documento di Economia e Finanza), era stato richiesto l'impegno del Governo al rispetto dei tempi previsti dalla legislazione vigente per le procedure di rimborso dei crediti IVA derivanti proprio dall'applicazione dello "split payment".

Allo stesso modo il Governo sta valutando, in vista della legge di bilancio 2018, la possibilità di rendere obbligatoria per tutti i soggetti IVA la fatturazione elettronica dietro autorizzazione dei competenti organi comunitari (le norme comunitarie ammettono, infatti, la fatturazione elettronica tra privati solo su opzione e non come meccanismo obbligatorio). In tal modo si recupererebbe il tax gap (differenziale tra l'IVA dovuta e quella effettivamente pagata) potendo poi procedere all'abolizione dello "split payment".

Sempre in vista della legge di Bilancio 2018, l'ANCE non mancherà di evidenziare, tenuto conto del permanere dello split payment fino al 2020, la necessità di prevedere, in via generale, l'applicazione del reverse charge, quale meccanismo di liquidazione dell'IVA dovuta ai fornitori, tutte le volte in cui si renda applicabile lo split payment verso i committenti pubblici.

1. SOGGETTI INTERESSATI

1.1 Amministrazioni pubbliche

Con le variazioni apportate dal D.L. 50/2017, convertito con modificazioni nella legge 96/2017, viene nella sostanza riscritto l'art.17-ter co. 1, del D.P.R. 633/1972 (di seguito "Decreto IVA") che individua precisamente le Pubbliche Amministrazioni e gli Enti pubblici nei confronti dei quali opera la fatturazione in "split payment".

In particolare, si è passati da una formulazione (di fatto vigente fino al 30 giugno 2017) che indentificava come soggette a "split" le stesse Pubbliche Amministrazioni e gli stessi Enti già destinatari del meccanismo della cd. "IVA ad esigibilità differita"⁷ ad un rinvio esplicito all'art.1, co. 2, della legge 196/2009, che definisce per "pubbliche amministrazioni" quelle inserite nel conto economico consolidato dello Stato ed individuate periodicamente dall'ISTAT.

In ogni caso, per agevolare la verifica delle P.A. interessate alla "scissione dei pagamenti" da parte degli operatori, il Dipartimento delle finanze ha reso disponibile, sul proprio sito internet, uno specifico elenco, reperibile al seguente indirizzo:

<http://www.finanze.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/Varie/Elenco-1-Elenco-delle-Pubbliche-Amministrazioni-Conto-Consolidato-27-06-2017.xlsx>

⁷ Il meccanismo della cd. "IVA ad esigibilità differita" viene previsto dall'art.6, co.5, del D.P.R. 633/1972, ai sensi del quale l'IVA è esigibile al momento del pagamento del corrispettivo. Sul punto, si ricorda che l'art.3, co.3, del DM attuativo del 23 gennaio 2015 stabilisce che, nella vigenza del sistema della "scissione dei pagamenti", il regime dell'"IVA ad esigibilità differita" (di cui all'art.6, co.5, del D.P.R. 633/1972) non è più applicabile, in considerazione dell'alternatività dei due meccanismi di versamento dell'imposta.

In sostanza, dal 1° luglio 2017, tale nuova modalità di consultazione ha sostituito, di fatto, l'individuazione delle P.A. mediante l'*Indice delle Pubbliche Amministrazioni* (cd. IPA)⁸.

Resta fermo che le P.A., in caso di richiesta dei cedenti o prestatori, devono rilasciare un documento che attesta la loro assoggettabilità al meccanismo dello "*split*", per una corretta fatturazione delle operazioni⁹.

1.1.1 P.A. coinvolte per fatture emesse fino al 30 giugno 2017

Per le fatture emesse fino al 30 giugno 2017, l'individuazione delle Pubbliche Amministrazioni continua ad operare secondo la formulazione previgente dell'art.17-ter co.1, del "*Decreto IVA*" (che conteneva l'elencazione delle P.A. e degli Enti assoggettati al citato meccanismo della cd. "*IVA ad esigibilità differita*")¹⁰.

Tenuto conto però della diversa finalità delle due disposizioni, l'Agenzia delle Entrate, nella C.M. 15/E/2015, ha già avuto modo di chiarire che sono compresi nell'ambito soggettivo dello "*split payment*" anche i soggetti pubblici di immediata e diretta espressione degli Enti individuati a livello normativo.

Pertanto, per le **fatture emesse entro il 30 giugno 2017, l'ambito soggettivo di applicazione dello "*split payment*" è il seguente:**

– **Stato, organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica.**

Tra questi sono compresi anche i Commissari delegati per la ricostruzione a seguito di eventi calamitosi, che gestiscono fondi di apposite contabilità speciali, in quanto Organi dello Stato.

Come indicato nella C.M. 1/E/2015, in tale categoria rientrano anche le istituzioni scolastiche e le istituzioni per l'alta formazione artistica, musicale e coreutica (AFAM), in quanto facenti parte dell'organizzazione dello Stato,

– **Enti pubblici territoriali e consorzi tra essi costituiti.**

A tale categoria sono riconducibili anche i Consorzi di bacino imbrifero montani, in quanto Consorzi tra Enti locali obbligatori ai sensi della legge 959/1953.

Si comprendono, inoltre, le Comunità montane, le Comunità isolate e le Unioni di Comuni, trattandosi di Enti pubblici costituiti per l'esercizio associato di una pluralità di funzioni e servizi comunali in un determinato territorio,

– **Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura.**

Sono comprese anche le Unioni regionali delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura,

⁸ Come noto, l'IPA costituisce l'archivio ufficiale contenente i riferimenti delle Pubbliche Amministrazioni e dei gestori di pubblici servizi. Tali Enti sono tenuti ad accreditarsi presso l'IPA, dichiarando a quale categoria appartengano, in forza dell'art. 12 del DPCM del 31 ottobre 2000, recante le "*regole tecniche per l'adozione del modello informatico*" e dell'art.57-bis del D.Lgs. 82/2005, recante il "*Codice dell'Amministrazione Digitale*".

⁹ Cfr. l'art.1, co.1-quater, della "*Manovra correttiva 2017*".

¹⁰ Sul punto, si ricorda che l'art.3, co.3, del DM attuativo del 23 gennaio 2015 stabilisce che, nella vigenza del sistema della "*scissione dei pagamenti*", il regime dell'"*IVA ad esigibilità differita*" (di cui all'art.6, co.5, del D.P.R. 633/1972) non è più applicabile, in considerazione dell'alternatività dei due meccanismi di versamento dell'imposta.

- **Istituti universitari**, ivi compresi i Consorzi interuniversitari costituiti ai sensi dell'art.91 del DPR 382/1980,
- **Aziende sanitarie locali**. A tale categoria sono ricondotti anche gli Enti pubblici che, in alcune Regioni, sono subentrati alle ASL e agli Enti ospedalieri,
- **Enti ospedalieri**. Da questi sono esclusi gli Enti ecclesiastici che esercitano attività di assistenza ospedaliera, poiché operano in regime di diritto privato,
- **Enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico**,
- **Enti pubblici di assistenza e beneficenza**. Si tratta delle Istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza (IPAB) e delle aziende pubbliche di servizi alla persona (ASP),
- **Enti pubblici di previdenza** (INPS e Fondi pubblici di previdenza). Sono esclusi da tale categoria gli Enti previdenziali privati o privatizzati.

Resta fermo che tali soggetti sono interessati dallo “*split*”, sia che agiscano nell'ambito dell'attività istituzionale (quindi, senza soggettività passiva IVA), sia che acquistino beni o servizi nell'esercizio di un'eventuale attività commerciale (pertanto, come soggetti passivi IVA, al pari delle imprese – cfr. C.M. 15/E/2015)¹¹.

Di contro, secondo le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate, **dal sistema dello “split payment”, come operante per le fatture emesse fino al 30 giugno 2017**, sono stati esclusi:

- la **generalità degli Enti pubblici economici, che operano con un'organizzazione imprenditoriale di tipo privatistico** nel campo della produzione e nello scambio di beni e servizi, ancorché nell'interesse della collettività (devono così ritenersi escluse anche tutte le società di diritto privato, ancorché a partecipazione pubblica, quali, ad esempio, ANAS, ENI, ENEL, etc.),
- la **Banca d'Italia** ed il **CONI**, oltre agli **Enti previdenziali che non hanno natura pubblica**.

A quest'ultimo riguardo, l'Agenzia ha chiarito che, per l'individuazione della natura pubblica o privata dell'Ente previdenziale, occorre far riferimento alla qualificazione attribuita dalla legge istitutiva, o dalla sussistenza di elementi sostanziali e formali, quali, ad esempio, la titolarità di poteri autoritativi ed amministrativi, la potestà di autotutela e l'ingerenza statale,

- gli **Ordini professionali**, gli **Enti ed istituti di ricerca**, le **Agenzie fiscali**, le **Autorità amministrative indipendenti** (quale, ad esempio, l'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni – **AGCOM**), le Agenzie regionali per la protezione dell'ambiente (**ARPA**), gli **Automobile club provinciali**, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (**ARAN**), l'Agenzia per l'Italia Digitale (**AgiD**), l'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli

¹¹ L'unico caso in cui lo “*split payment*” non si applica è relativo all'ipotesi in cui l'operazione è soggetta al meccanismo del “*reverse charge*” e, cioè, nel caso in cui la Pubblica Amministrazione agisca come soggetto IVA, nell'esercizio di un'attività commerciale, e l'operazione è soggetta al “*reverse*” (es. cessione di fabbricato strumentale a favore di un ente pubblico, che agisce nell'esercizio di attività commerciale).

infortuni sul lavoro (**INAIL**), l'Istituto per lo studio e la prevenzione oncologica (**ISPO**)¹².

In ogni caso, per semplicità operativa, al fine di una più puntuale individuazione dei soggetti pubblici destinatari della previgente disciplina della scissione dei pagamenti, si può continuare a far riferimento all'*Indice delle Pubbliche Amministrazioni* (cd. IPA), consultabile alla pagina web <http://indicepa.gov.it/documentale/ricerca.php>.

Nell'ipotesi di dubbia individuazione degli Enti potenzialmente interessati dal meccanismo, la stessa Agenzia aveva, poi, precisato che le imprese fornitrici potessero attenersi alle indicazioni fornite dalle stesse P.A. committenti o cessionarie, circa la loro riconducibilità ai soggetti pubblici tenuti all'applicazione dello "split payment".

In questa ipotesi, in caso di errore, era stato a suo tempo chiarito che non dovessero essere applicate sanzioni alle imprese che si fossero attenute alle indicazioni fornite dagli Enti committenti, sempre che l'imposta sia stata assolta¹³.

1.1.2 P.A. coinvolte per fatture emesse nel 2017 (1° luglio/31 dicembre)

Nell'ipotesi di operazioni per le quali la **fattura** viene **emessa** a decorrere dal **1° luglio 2017 e fino al 31 dicembre p.v.**, le **indicazioni operative** circa l'ambito soggettivo di applicazione del meccanismo sono fornite dal nuovo **art.5-bis del D.M. 23 gennaio 2015**¹⁴.

In particolare, con riferimento a tale arco temporale, le **Pubbliche Amministrazioni** tenute all'applicazione dello "split payment" sono quelle **individuate** dall'**ISTAT** e risultanti dall'**elenco** pubblicato nella **Gazzetta Ufficiale n.229 del 30 settembre 2016**¹⁵.

In ogni caso, al fine di facilitare la verifica delle P.A. committenti, il Dipartimento delle finanze ha messo a disposizione, sul proprio sito internet (www.finanze.it), uno specifico elenco, reperibile al seguente indirizzo:

<http://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/it/content/Documenti/Varie/Elenco-1-Elenco-delle-Pubbliche-Amministrazioni-Conto-Consolidato-27-06-2017.xlsx>

1.1.3 P.A. coinvolte per fatture emesse dal 2018

Per quel che riguarda, invece, le operazioni con emissione della **fattura** a **decorrere** dal **1° gennaio 2018 e fino al 31 dicembre 2020**, le P.A. coinvolte saranno quelle **individuate annualmente** dall'**ISTAT** in base all'**elenco** pubblicato in **Gazzetta Ufficiale entro il 30 settembre dell'anno precedente** (ad esempio, entro il 30 settembre 2017 per l'anno 2018).

¹² In questi casi, si tratta infatti di enti pubblici non economici, autonomi rispetto alla struttura statale, che perseguono fini propri, ancorché di interesse generale, e quindi non riconducibili in alcuna delle tipologie soggettive annoverate dall'art.17-ter del D.P.R. 633/1972.

¹³ Sempre in base alle indicazioni fornite ai fini del regime previgente, le PA committenti potevano comunque presentare istanza preventiva di interpello all'Agenzia delle Entrate, possibilità che continua ad essere riconosciuta in linea generale ai sensi dell'art.11 della legge 212/2000.

¹⁴ Come noto, la nuova disposizione è stata introdotta dal D.M. 27 giugno 2017.

¹⁵ Cfr. anche l'art.1, co.3, della legge 196/2009.

1.2 Società controllate dalla P.A.

Dal 1° luglio 2017, sono tenute all'applicazione del meccanismo della “*scissione dei pagamenti*” anche le società controllate dalla P.A. (cfr. il nuovo art.17-ter, co.1-bis, lett.a, b, e c, del “Decreto IVA”).

In sostanza, si tratta di:

- tutte le **società controllate**¹⁶, in via diretta, dalla **Presidenza del Consiglio dei Ministri** e dai **Ministeri** (e le società da queste stesse controllate, in via diretta o indiretta);
- tutte le **società controllate**¹⁷, in via diretta, dalle **regioni, province, città metropolitane, comuni ed unioni di comuni** (e le società da queste stesse controllate, in via diretta o indiretta).

Inoltre, fra le società controllate rientrano anche quelle cui **controllo** è **esercitato** in **forma congiunta da P.A. centrali** (e/o da società controllate da queste ultime) **e/o da P.A. locali**¹⁸ (e/o da società controllate da queste ultime - cfr. l'art.5-ter, co.5, del D.M. 23 gennaio 2015).

Come per le Pubbliche Amministrazioni, il nuovo art.5-ter del D.M. 23 gennaio 2015 ha stabilito i criteri per l'**individuazione di tali soggetti**, stabilendo che occorre riferirsi a **specifici elenchi**, pubblicati dal Dipartimento delle finanze ed aggiornati a seconda dell'anno di emissione della fattura.

1.2.1 Società controllate per fatture emesse nel 2017 (1° luglio/31 dicembre)

Per le **operazioni con emissione di fattura dal 1° luglio al 31 dicembre 2017**, le società controllate sono quelle esistenti alla data del 24 aprile 2017¹⁹, che sono state incluse nell'elenco pubblicato sul sito internet del Def (www.finanze.it).

In particolare, per il secondo semestre 2017, sono stati già pubblicati tre elenchi, differenziati a seconda delle caratteristiche delle società controllate dalla P.A.:

- **società controllate di diritto** dalla **Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri** e delle società controllate da queste ultime:

¹⁶ Ai sensi dell'art.2359, co.1, nn.1 e 2 del codice civile.

Codice civile

(omissis)

2359. Società controllate e società collegate

Sono considerate società controllate:

- 1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
- 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;

(omissis)

¹⁷ Ai sensi dell'art.2359, co.1, n.1 del codice civile.

¹⁸ Ad esempio, regioni, province, comuni.

¹⁹ Data di entrata in vigore del D.L. 50/2017, convertito, con modificazioni, nella legge 96/2017 (“*Manovra correttiva 2017*”).

<http://www.finanze.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/Varie/Elenco-2-Elenco-delle-Societa-controllate-di-diritto-dalla-PDC-e-Ministeri-e-loro-controllate-27-06-2017.xlsx>

- o **società controllate di fatto** dalla **Presidenza del Consiglio** dei Ministri e dai **Ministeri** e delle società controllate da queste ultime:

<http://www.finanze.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/Varie/Elenco-3-Elenco-delle-Societa-controllate-di-fatto-dalla-PDC-e-Ministeri-e-loro-controllate-27-06-2017.xlsx>

- o **società controllate di diritto** dalle **regioni, province, città metropolitane, comuni, unioni di comuni** e delle società controllate da queste ultime:

<http://www.finanze.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/Varie/Elenco-4-Elenco-delle-Societa-controllate-di-diritto-dagli-Enti-Locali-e-loro-controllate-27-06-2017.xlsx>

1.2.2 Società controllate per fatture emesse dal 2018

Per le **operazioni con emissione di fattura dal 1° gennaio 2018 e fino al 31 dicembre 2020**, le **società controllate** saranno quelle **esistenti alla data del 30 settembre dell'anno precedente**.

Le stesse verranno **inserite** nell'**elenco** emanato mediante **Decreto** del Ministero dell'economia e finanze **entro il 15 novembre di ciascun anno**, che sarà **efficace a decorrere dall'anno successivo**²⁰ (ad esempio, emanazione del D.M. il 15 novembre 2017 con efficacia dal 1° gennaio 2018, che individuerà le controllate ai fini della fatturazione in "*split*" nei loro confronti, nel 2018, da parte dei cedenti/prestatori).

1.3 Società quotate in borsa

Dal 1° luglio 2017, il meccanismo della "*scissione dei pagamenti*" è stato esteso anche alle **società quotate in borsa**, limitatamente a quelle inserite nell'indice FTSE Mib di Borsa Italiana ed alle società da queste stesse controllate (*cfr.* il nuovo art.17-*ter*, co.1-*bis*, lett.c-*d*, del "*Decreto IVA*").

1.3.1 Società quotate per fatture emesse nel 2017 (1° luglio/31 dicembre)

Analogamente a quanto stabilito per le società controllate tenute ad applicare lo "*split*", per le **operazioni con emissione di fattura dal 1° luglio al 31 dicembre 2017**, occorre riferirsi alle **società quotate esistenti alla data del 24 aprile 2017**, che sono state incluse nell'**elenco** pubblicato sul **sito internet** del **Def** (www.finanze.it) e già disponibile al seguente indirizzo:

<http://www.finanze.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/Varie/Elenco-5-Elenco-delle-Societa-quotate-FTSE-MIB-28-06-2017.xlsx>

²⁰ Al riguardo, l'art.5-*ter*, co.2, del D.M. 23 gennaio 2015 precisa che l'elenco definitivo verrà preceduto da una pubblicazione provvisoria (presumibilmente on-line), a cura del Def, entro il 20 ottobre di ciascun anno. Tale passaggio intermedio consente alle società controllate dalla P.A. di segnalare, entro i 15 giorni successivi, eventuali incongruenze o errori, prima dell'emanazione dell'elenco definitivo.

1.3.2 Società quotate per fatture emesse dal 2018

In caso di **operazioni con emissione di fattura dal 1° gennaio 2018 e fino al 31 dicembre 2020**, le **società quotate** andranno individuate in quelle esistenti alla data del **30 settembre** dell'anno precedente.

Come già previsto per le società controllate dalla P.A., anche le quotate verranno **inserite** nell'**elenco** emanato mediante **Decreto** del Ministero dell'economia e finanze **entro il 15 novembre di ciascun anno**, che sarà **efficace a decorrere dall'anno successivo**²¹.

1.4 Modifiche delle società controllate/quotate in corso d'anno

L'art.5-ter, co.3 e 4, del D.M. 23 gennaio 2015 disciplina, altresì, l'applicabilità dello "*split payment*" nelle particolari ipotesi di **modifiche soggettive** delle società controllate/quotate che intervengano **in corso d'anno**, quali:

- **inizio del controllo**, ovvero **cessazione** dello stesso, per le **società controllate**
- **inclusione, o esclusione**, dall'**indice FTSE Mib**, per le **società quotate** in borsa

In particolare, se una di tali circostanze si verifica:

- **entro il 30 settembre**, lo "*split payment*" opera per le **operazioni fatturate** nei loro confronti a partire dal **1° gennaio** dell'**anno successivo** (ad esempio, nuova società controllata al 15 settembre 2017, fatturazione in "*split*" dal 1° gennaio 2018);
- **dopo il 30 settembre**, lo "*split payment*" opera per le **operazioni fatturate** nei loro confronti a partire dal **1° gennaio** del **secondo anno successivo** (ad esempio, nuova società controllata al 15 ottobre 2017, fatturazione in "*split*" dal 1° gennaio 2019).

In ogni caso, i **cedenti/prestatori titolari di contratti** nei **confronti delle società controllate dalla P.A.**, ovvero di **quotate in borsa**, **potranno verificare** l'applicabilità del meccanismo della "**scissione dei pagamenti**" consultando gli appositi elenchi emanati con Decreto del Ministero dell'economia e finanze entro il 15 novembre di ciascun anno²².

Laddove permanessero comunque dubbi sulla sussistenza delle condizioni in capo alle società controllate/quotate per l'applicazione dello "*split*", si ritiene possa essere in ogni caso rilasciata, a richiesta delle imprese fornitrici, l'attestazione di cui all'art.1, co.1-*quater* del D.L. 50/2017, convertito con modificazioni nella Legge 96/2017.

²¹ Anche in tale ipotesi, l'elenco definitivo verrà preceduto da una pubblicazione provvisoria (presumibilmente *on-line*), a cura del Def, entro il 20 ottobre di ciascun anno. Tale passaggio intermedio consente alle società quotate in borsa di segnalare, entro i 15 giorni successivi, eventuali incongruenze o errori, prima dell'emanazione dell'elenco definitivo (ad esempio, emanazione del D.M. il 15 novembre 2017 con efficacia dal 1° gennaio 2018, che individuerà le controllate ai fini della fatturazione in "*split*" nei loro confronti, nel 2018, da parte dei cedenti/prestatori).

²² Pertanto, in base alle citate disposizioni, nell'ipotesi in cui una società controllata/quotata in borsa acquisisca tali requisiti dopo il 30 settembre, non verrà inclusa nel citato D.M. emanato il 15 novembre relativo a quella annualità.

2. OPERAZIONI INTERESSATE DAL MECCANISMO

Come noto, circa l'ambito oggettivo della "*scissione dei pagamenti*", il meccanismo opera per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di cui agli artt.2 e 3 del D.P.R. 633/1972, documentate da fattura emessa dal fornitore ai sensi dell'art.21 del medesimo D.P.R. 633/1972 (cfr. anche C.M. 1/E/2015 e 15/E/2015).

Inoltre, dal 1° luglio 2017 il **meccanismo** è stato **esteso alle prestazioni di servizi rese dai professionisti**, i cui compensi sono assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito²³.

Per quel che riguarda l'individuazione delle operazioni interessate, anche alla luce dell'entrata in vigore del "*Nuovo Codice dei contratti pubblici*", di cui al D.Lgs.50/2016²⁴, si ritiene che possano ancora essere validi i chiarimenti a suo tempo forniti dall'Agenzia delle Entrate, nel senso che occorre far riferimento alla disciplina IVA e non, invece, alle specifiche definizioni in tema di contratti pubblici.

Pertanto, si ritiene che **anche gli "appalti pubblici di lavori" vanno ricondotti nella più ampia definizione di "prestazioni di servizi" rilevante ai fini IVA, ancorché la disciplina pubblicistica li distingue rispetto agli "appalti pubblici di servizi"**²⁵.

3. OPERAZIONI ESCLUSE DAL MECCANISMO

Sono, di contro, **escluse**:

- le **operazioni assoggettate al regime del "reverse charge"**²⁶.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate, nella C.M. 15/E/2015 ha precisato che, **nei casi in cui la P.A. acquisisca beni o servizi ad uso "promiscuo", ossia destinati in parte all'attività istituzionale ed in parte all'attività commerciale, occorrerà dividere la prestazione ed assoggettare a "split payment" la sola quota della stessa destinata alla sfera istituzionale** (es. pulizia dell'edificio utilizzato dall'Ente committente sia per l'attività istituzionale che per quella commerciale).

A tal fine, la stessa P.A. committente dovrà comunicare al fornitore la quota parte del bene o servizio (determinata con criteri oggettivi) da destinare alla

²³ Tale modifica viene prevista mediante l'abrogazione del co.2 del citato art.17^{ter} del DPR 633/1972.

²⁴ Si ricorda che tale Provvedimento ha sostituito il D.Lgs. 163/2006.

²⁵ Cfr. l'art.3, co.1, lett. II («*appalti pubblici di lavori*») e ss («*appalti pubblici di servizi*»), del D.Lgs. 50/2016.

²⁶ Si tratta, a titolo esemplificativo:

- degli acquisti effettuati dalla PA nell'esercizio d'impresa, soggetti al meccanismo dell'inversione contabile, ai sensi dell'art.17 del D.P.R. 633/1972 (servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici; prestazioni di subappalto nel settore edile, ecc.);
- degli acquisti, effettuati dalla PA nell'esercizio di impresa, di rottami di ferro, ai quali si applica il meccanismo dell'inversione contabile ai sensi dell'art.74, co.7, del medesimo D.P.R. 633/1972;
- degli acquisti intra-Ue di beni effettuati, oltre la soglia di 10.000 euro annui, dalla PA che non sia soggetto passivo IVA, ma che sia identificato agli effetti della stessa imposta (ai sensi degli artt.47, co.3, e 49 del D.L. 331/1993, convertito con modificazioni dalla legge 427/1993).

sfera commerciale, assoggetta al “*reverse charge*” e quella destinata alla sfera istituzionale, alla quale torna applicabile lo “*split payment*”;

- le **operazioni per le quali il fornitore trattiene il corrispettivo a lui spettante, versando alla P.A. le sole somme eccedenti.**

Nello specifico, si fa esplicito riferimento, ad esempio, ai servizi di riscossione delle entrate, in relazione alle quali, il fornitore ha già nella propria disponibilità il corrispettivo che gli spetta (cd. aggio) e, in base alla disciplina speciale che regola la fattispecie, trattiene lo stesso riversando soltanto un importo netto alla P.A. committente (ossia, l'importo riscosso al netto dell'aggio trattenuto);

- le **operazioni attestate da ricevuta fiscale, scontrino fiscale e non fiscale, o da altre modalità semplificate di certificazione** delle prestazioni specificatamente previste;
- le **operazioni assoggettate**, ai fini IVA, **a regimi c.d. speciali**, che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura ed il cui assolvimento segue regole specifiche (ad esempio, le agenzie di viaggio), oppure assoggettate a meccanismi forfetari di determinazione delle detrazioni spettanti (es. Proloco).

4. **ESIGIBILITÀ DELL'IVA**

L'art.3 del D.M. 23 gennaio 2015, come modificato dal D.M. 27 giugno 2017, disciplina l'esigibilità dell'IVA per le fatture relative alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi sottoposte al meccanismo dello “*split payment*”.

In particolare, le **modifiche** al regime di **esigibilità dell'IVA** operano per le **fatture emesse** a decorrere dal **1° luglio 2017**²⁷.

Pertanto, **a seguito** delle novità intervenute:

- **per le fatture emesse fino al 30 giugno 2017**, valgono le previgenti regole relative all'esigibilità dell'IVA in “*split*”, cosicché l'IVA diviene **esigibile** al momento del **pagamento del corrispettivo, ovvero**, su opzione della P.A., alla **ricezione della fattura**.

In tal ambito, la C.M. 15/E/2015 ha già a suo tempo chiarito che, con l'obbligo di fatturazione elettronica nei confronti delle P.A., operante dal 2015 per tutti gli Enti pubblici nazionali e le Amministrazioni locali, il momento della ricezione della fattura coincide con “*il rilascio, da parte del Sistema di Interscambio, della ricevuta di consegna*”²⁸;

- **per le fatture emesse dal 1° luglio 2017**, sono state stabilite **modalità ulteriori ed alternative** per rendere l'IVA **esigibile**, a cui è correlato l'obbligo di versamento all'Erario. In particolare, per le P.A. e le società controllate o quotate in borsa l'IVA diventa **esigibile**, alternativamente, al **momento**:

- del **pagamento del corrispettivo** (regola generale);
- della **ricezione della fattura**²⁹ (regola su opzione);

²⁷ Cfr. l'art.2, co.1, del D.M. 27 giugno 2017.

²⁸ Cfr. Circolare n.1/DF del 31 marzo 2014

²⁹ Stante l'obbligo di fatturazione elettronica verso la P.A., la ricezione della fattura coincide con la ricevuta di consegna rilasciata dal Sistema di interscambio (cfr. C.M. 15/E/2015).

- della **registrazione** della **fattura** (regola su opzione - novità dal 1° luglio 2017).

In ogni caso, resta fermo che, nella vigenza del sistema della “*scissione dei pagamenti*”, il regime dell’“*IVA ad esigibilità differita*” (di cui all’art.6, co.5, del D.P.R. 633/1972) non è più applicabile, in considerazione dell’alternatività dei due meccanismi di versamento dell’imposta (cfr. lo stesso art.3, co.3 del D.M. 27 giugno 2017).

5. ADEMPIMENTI DELLE IMPRESE FORNITRICI E DEI PROFESSIONISTI

I fornitori ed i professionisti³⁰ che effettuano cessioni o prestazioni di servizi assoggettate al meccanismo della “*scissione dei pagamenti*” devono comunque emettere fattura con indicazione dell’imponibile e dell’imposta e con l’annotazione “*scissione dei pagamenti*”, ovvero “*split payment ai sensi dell’art.17-ter del D.P.R. 633/1972*”.

Sul punto, si ricorda che, a decorrere dal 31 marzo 2015, l’obbligo di fatturazione elettronica è stato esteso alle operazioni effettuate nei confronti di tutti gli Enti pubblici nazionali e delle Amministrazioni locali (cfr. il sito internet sito www.fatturapa.gov.it).

Dal punto di vista operativo, nel formato di fattura elettronica, nel blocco informativo relativo ai dati di riepilogo, è stato aggiunto un nuovo campo, “*scissione dei pagamenti*”, contrassegnato dalla lettera “S” nella sezione attinente all’esigibilità dell’IVA.

Diversamente, la **fatturazione elettronica** è prevista solo **su opzione** nei confronti degli **altri soggetti** tenuti, dal 1° luglio 2017, all’applicazione dello “*split*” (**società controllate/quotate in borsa**)³¹.

Di conseguenza, a seconda del destinatario (P.A. o società controllate/quotate), i fornitori o professionisti devono prestare attenzione nel compilare e trasmettere le fatture nel formato richiesto dalla normativa (elettronico, ovvero cartaceo).

In ogni caso, una volta emessa la fattura, il fornitore/professionista deve provvedere a registrarla nel “*Registro fatture emesse*” di cui all’art.23 del D.P.R. 633/1972, annotandola in modo distinto rispetto alle altre fatture (ad esempio, in apposita colonna ovvero mediante appositi codici), indicando l’aliquota applicata e l’ammontare dell’imposta, ma senza far concorrere la stessa nella liquidazione di periodo (trimestrale od annuale).

6. ADEMPIMENTI DELLE P.A. E DELLE SOCIETÀ CONTROLLATE/QUOTATE

Con riferimento alle operazioni alle quali si applica lo “*split payment*”, ai sensi dell’art.3 del D.M. 23 gennaio 2015, l’IVA esposta in fattura viene versata all’Erario direttamente dalle P.A., ovvero dalle società controllate o quotate in borsa che operano in veste di acquirenti/committenti.

Come già evidenziato, l’imposta diviene esigibile al pagamento dei corrispettivi, fatta salva l’opzione riconosciuta all’Ente/società acquirente/committente di anticipare tale momento alla ricezione o registrazione della fattura.

³⁰ Si ricorda che le prestazioni rese dai professionisti sono sottoposte a “*split payment*” dal 1° luglio 2017.

³¹ Cfr. l’art.1 del D.Lgs. 127/2015.

6.1 P.A. operanti in veste istituzionale

Ferma restando la disciplina generale già prevista all'art. 4 del D.M. 23 gennaio 2015, si evidenzia che, in considerazione delle novità introdotte a seguito della "Manovra correttiva 2017", sono state previste anche modalità transitorie di versamento dell'IVA in "split" relativamente alle fatture emesse dal 1° luglio 2017 (art.2, co.1 e 2, del D.M. 27 giugno 2017).

6.1.1. Modalità di versamento – Disciplina a regime

In ordine al versamento dell'imposta, l'art.4 del D.M. 23 gennaio 2015 prevede, in linea generale, che questo debba essere effettuato dalle P.A., entro il **giorno 16 del mese successivo** a quello in cui l'IVA diviene **esigibile**, senza possibilità di compensazione (neppure "orizzontale" con altri crediti d'imposta vantati dalle stesse), secondo le modalità di seguito sinteticamente descritte, alla luce di quanto chiarito anche dalla C.M. 15/E/2015.

PP.AA.	MODALITÀ	COD. TRIB.
Titolare di c/c Banca d'Italia	F24 Enti Pubblici	620E «IVA dovuta dalle PP.AA.- scissione dei pagamenti art.17- ter del DPR n.633/1972»
Titolare di c/c Banche convenzionate AdE o Poste Italiane	F24	6040 «IVA dovuta dalle PP.AA.- scissione dei pagamenti art.17- ter del DPR n.633/1972»
PP.AA. diverse dalle precedenti	Direttamente all'entrata del Bilancio dello Stato con imputazione ad un nuovo articolo del Capitolo 1203	

Per gli Enti titolari di c/c presso la Banca d'Italia, che versano l'imposta tramite Modello "F24 Enti Pubblici", la C.M. 15/E/2015 aveva già specificato che:

- i versamenti devono essere addebitati esclusivamente sul conto dell'Ente, aperto presso la Banca d'Italia, e non già su conti correnti aperti presso istituti diversi dalla Banca d'Italia, oppure su conti postali,
- il Modello "F24 Enti Pubblici" può essere trasmesso esclusivamente tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (Entratel/Fisconline).

Si precisa che le descritte modalità "ordinarie" di versamento operano anche per le P.A. che hanno ricevuto fatture da assoggettare a "split" fino al 30 giugno 2017, per le quali vale il previgente criterio di esigibilità della fattura (al pagamento del corrispettivo, ovvero, su opzione della P.A., alla ricezione della fattura).

6.1.2 Modalità di versamento – Disciplina transitoria

Per le P.A., alle quali è stato esteso il meccanismo di contabilizzazione solo dal 1° luglio 2017, al fine di concedere loro il tempo sufficiente per l'adeguamento dei propri sistemi amministrativo gestionali, è stato loro riconosciuto un posticipo del versamento dell'IVA derivante dallo "split".

In particolare, queste **devono accantonare le somme occorrenti entro il 31 ottobre 2017, e procedere al versamento dell'IVA entro il 16 novembre 2017** (Mediante F24 o con versamento diretto al Bilancio dello Stato, *cfr.* il paragrafo successivo).

6.2 P.A. e società controllate/quotate operanti in veste commerciale

Alla luce dell'ampliamento dell'ambito applicativo dello "split" per le P.A., alle quali il meccanismo è stato esteso dal 1° luglio u.s., e per le società controllate/quotate, sono state riviste le modalità di versamento dell'IVA, specie nell'ipotesi in cui tali soggetti effettuino attività commerciale (*cfr.* il nuovo art.5 del D.M. 23 gennaio 2015, come modificato dal D.M. 27 giugno 2017).

6.2.1. Modalità di versamento – Disciplina a regime

Come disciplina generale, formalmente operante per le fatture divenute esigibili a decorrere dal 1° dicembre 2017, l'art.5 del D.M. 23 gennaio 2015 prevede che le P.A. e le società controllate/quotate che ricevono prestazioni nell'esercizio dell'attività commerciale **versino l'IVA**, con le seguenti **modalità alternative**:

- **utilizzo con Modello F24**, con apposito **codice tributo**, entro il **giorno 16 del mese successivo** a quello in cui l'imposta diviene esigibile, senza possibilità di compensazione;
- **registrazione delle fatture ricevute**³² sia nel «Registro delle fatture emesse» (art.23 D.P.R. 633/1972) o nel «Registro dei corrispettivi» (art.24 D.P.R. 633/1972), sia nel «Registro degli acquisti» (art.25 D.P.R. 633/1972), e **versamento dell'IVA da "split payment" nell'ambito delle liquidazioni periodiche.**

Potrebbe, quindi, verificarsi che nessun versamento debba essere eseguito dalla P.A., potendo questa utilizzare, a differenza delle P.A. che operano in veste istituzionale, l'importo dell'IVA relativa all'operazione in compensazione con altri crediti IVA.

Nella diversa ipotesi in cui l'IVA relativa all'acquisto non venisse completamente neutralizzata in sede di liquidazione, l'eventuale eccedenza a debito sarà versata con i normali codici tributo dell'IVA periodica (mediante Modello F24 o "F24 Enti Pubblici", se ne ricorrono le condizioni).

Qualora gli acquisti di beni e servizi siano utilizzati promiscuamente sia nell'ambito di attività non commerciali sia nell'esercizio d'impresa, la P.A. 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.

Infine, viene previsto che il versamento degli acconti sia effettuato (entro il 27 dicembre di ogni anno) secondo le modalità di cui all'art.6, co.2, della legge 405/1990³³, tenendo anche conto dell'IVA divenuta esigibile ai sensi del medesimo D.M. 23 gennaio 2015.

³² La registrazione deve essere effettuata entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile, in relazione al mese precedente.

³³ **Legge 29 dicembre 1990 n. 405 - Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1991)**

(*omissis*)

Art. 6

(*omissis*)

In ogni caso, si precisa che le citate modalità “ordinarie” di versamento valgono anche per le P.A. operanti in veste commerciale, relativamente alle fatture emesse nei loro confronti entro il 30 giugno 2017.

6.2.2 Modalità di versamento – Disciplina transitoria

Tenuto conto delle tempistiche di adeguamento dei sistemi amministrativo-contabili a seguito delle citate novità, a favore degli stessi soggetti (P.A. alle quali il meccanismo è stato esteso dal 1° luglio u.s., e società controllate/quotate) sono state previste **modalità transitorie di versamento dell'IVA** in “*split*” relativamente al **2017**.

In particolare:

- **le P.A.** devono **accantonare** le somme occorrenti entro il **31 ottobre 2017**, e procedere al **versamento dell'IVA** entro il **16 novembre 2017**³⁴;
- **le società controllate/quotate**, per le **fatture** divenute **esigibili** dal **1° luglio 2017 al 30 novembre 2017**, possono effettuare l'**annotazione nei registri** («Registro delle fatture emesse» o «Registro dei corrispettivi») ed effettuare il **versamento dell'IVA entro il 18 dicembre 2017** (mediante F24).

Inoltre, l'art.2, co.4, del D.M. 27 giugno 2017 specifica le modalità di **versamento** degli **acconti IVA per il 2017**, nell'ipotesi in cui questi siano stati determinati mediante il metodo storico (importo del versamento dell'anno precedente).

In sostanza, viene previsto che, in tale ipotesi, gli **acconti** vengano **calcolati** tenendo conto dell'**IVA** divenuta **esigibile** nel mese di **novembre 2017 ovvero**, in caso di **liquidazione trimestrale**, nel **terzo trimestre 2017**.

7. NOTE DI VARIAZIONE

La C.M. 15/E/2015 ha affrontato anche le ipotesi in cui il fornitore emetta note di variazione relative a fatture già emesse, che si ritengono valide anche alla luce delle nuove ipotesi di “*split*” in vigore dal 1° luglio 2017.

In estrema sintesi:

2. A decorrere dall'anno 1991, i contribuenti sottoposti agli obblighi di liquidazione e versamento previsti dall'articolo 27 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, devono versare entro il giorno 27 del mese di dicembre, a titolo di acconto del versamento relativo al mese stesso, un importo pari al 65 per cento, elevato al 70 per cento per i contribuenti che si sono avvalsi della disposizione di cui al secondo periodo del primo comma del predetto articolo 27, del versamento effettuato o che avrebbero dovuto effettuare per il mese di dicembre dell'anno precedente o, se inferiore, di quello da effettuare per lo stesso mese dell'anno in corso. Dell'acconto versato si tiene conto in sede di liquidazione relativa al mese di dicembre. Entro lo stesso giorno, i contribuenti di cui all'articolo 33 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, devono versare, a titolo di acconto del versamento da effettuare in sede di dichiarazione annuale, un importo pari al 65 per cento del versamento effettuato o che avrebbero dovuto effettuare con la dichiarazione annuale dell'anno precedente o, se inferiore, di quello da effettuare in sede di dichiarazione relativa all'anno in corso; per i contribuenti di cui all'articolo 74, quarto comma, del predetto decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, per il calcolo del relativo importo si assumono gli ammontari relativi al quarto trimestre.

(omissis)

³⁴ Si ritiene sempre mediante F24 o versamento diretto all'entrata del Bilancio dello Stato.

a) note di variazione in aumento (art.26, co.1 del D.P.R. 633/1972)

Per le variazioni in aumento, relative a fatture originarie emesse sia prima che dopo l'obbligo di applicazione dello "split payment", è sempre applicabile il meccanismo della "scissione dei pagamenti".

La stessa nota di variazione dovrà essere numerata, indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla fattura originaria.

b) note di variazione in diminuzione (art.26, co.2-3 del D.P.R. 633/1972)

Per le variazioni in diminuzione, invece, occorre distinguere a seconda se la fattura originaria sia stata emessa in regime di "split payment" o meno.

a) fattura originaria in "split payment"

La nota di variazione dovrà essere numerata, indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla fattura originaria.

Trattandosi di una rettifica apportata ad un'IVA che non è confluita nella liquidazione periodica del fornitore, lo stesso non avrà diritto a portare in detrazione, ai sensi dell'art.19 del D.P.R. 633/1972, l'imposta corrispondente alla variazione, ma dovrà limitarsi ad annotare la rettifica nel registro di cui all'art. 23 del medesimo D.P.R. 633/1972, senza che si determini, quindi, alcun effetto nella relativa liquidazione IVA.

La P.A. (o la controllata/quotata) che riceve detta nota di variazione:

- ✓ potrà scomputare l'imposta versata originariamente in eccesso dai successivi versamenti IVA da effettuare nell'ambito del meccanismo dello "split payment", qualora trattasi di acquisto effettuato nell'ambito della propria attività istituzionale;
- ✓ dovrà registrarla sia nel "Registro degli acquisti" di cui all'art.25 del D.P.R. 633/1972 sia nel "Registro fatture emesse" di cui all'art.23 del D.P.R. 633/1972, qualora trattasi di acquisto effettuato nell'ambito della propria attività commerciale.

b) fattura originaria emessa secondo le regole ordinarie (ad esempio, emessa prima del 1° luglio 2017 per le nuove ipotesi di "split")³⁵

La nota di variazione può essere emessa secondo le ordinarie regole di fatturazione, con il conseguente diritto per il fornitore di portare in detrazione, ai sensi dell'art.19 del D.P.R. 633/1972, l'imposta corrispondente alla variazione, annotandola nel citato registro di cui all'art.23 del D.P.R. 633/1972.

La P.A. (o la controllata/quotata) che riceve detta nota di variazione:

- ✓ non dovrà operare alcuna annotazione, qualora trattasi di acquisto effettuato nell'ambito della propria attività istituzionale, fermo restando il diritto alla restituzione da parte del fornitore dell'importo originariamente pagato,
- ✓ dovrà registrarla nel "Registro fatture emesse" di cui all'art.23 del D.P.R. 633/1972, qualora trattasi di acquisto effettuato nell'ambito

³⁵ Si tratta dell'ipotesi di fatturazione nei confronti di una società controllata/quotata, che fino al 30 giugno 2017 non era interessata dallo "split".

della propria attività commerciale, fatto salvo il diritto di rimborso dell'importo pagato al cedente prestatore a titolo di rivalsa.

In questa ipotesi, tuttavia, **l'Agenzia delle Entrate ammette la possibilità per il fornitore di emettere nota di variazione in diminuzione in regime di "split payment", anche se riferita a fatture originarie, emesse prima del 1° luglio 2017, secondo le regole ordinarie.** Ciò per esigenze di semplificazione a vantaggio dei fornitori che hanno adattato i propri sistemi di fatturazione e contabilità alla disciplina della "scissione dei pagamenti".

8. REGOLARIZZAZIONE DI FATTURE

L'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di chiarire, inoltre, la modalità di regolarizzazione di fatture erroneamente emesse, in regime ordinario anziché in "split payment", o viceversa.

a. fattura emessa erroneamente in regime ordinario

In questa ipotesi, occorre distinguere 2 casi:

1. la P.A. non ha ancora pagato al fornitore né corrispettivo né IVA: il fornitore potrà procedere a "regolarizzare" la fattura emessa con l'emissione di apposita nota di variazione, ex art. 26, co.3, del D.P.R. 633/1972 (entro un anno dall'emissione della fattura originaria), e contestuale emissione di una nuova fattura recante l'indicazione "scissione dei pagamenti";
2. la PA ha già saldato la fattura ed il fornitore ha liquidato la relativa imposta: in questo caso, si ritengono confermate le precisazioni fornite nella C.M. 1/E/2015, secondo le quali, in considerazione dell'entrata in vigore delle citate novità dal 1° luglio 2017, non occorre effettuare alcuna variazione, ritenendosi l'imposta comunque assolta, ancorché irregolarmente;

b. fattura emessa erroneamente in "split payment"

In questa ipotesi, come già precisato dalla C.M. 1/E/2015, il fornitore dovrà correggere il proprio operato ed esercitare la rivalsa nei modi ordinari.

Conseguentemente, le PA dovranno corrispondere al fornitore anche l'IVA relativa all'operazione.

9. RIMBORSI

In considerazione del fatto che l'applicazione dello "split payment" comporta che il fornitore addebita l'imposta alla P.A. cessionaria/committente senza, tuttavia, incassarla, in capo a questo si determina un'eccedenza di IVA detraibile.

Per stemperare gli effetti finanziari negativi per i fornitori della P.A. (che quindi non incasseranno l'IVA dovuta sulle operazioni rese agli Enti pubblici/società controllate o quotate), alla **disciplina "ordinaria" dei rimborsi IVA**, si aggiunge, a decorrere **dal 1° gennaio 2018**, la possibilità di ottenere i **rimborsi mediante conto fiscale**³⁶.

³⁶ Cfr. art.1, co.4-bis e 4-ter, del D.L. 50/2017, convertito, con modificazioni, nella legge 96/2017 – cd. "Manovra correttiva 2017").

9.1 Rimborsi IVA – Disciplina generale

Come noto, con riferimento ai rimborsi del credito IVA, di cui all'art. 30, co.2, lett.a, del D.P.R. 633/1972, le operazioni effettuate in "*split payment*" sono state incluse tra quelle che incidono sul calcolo dell'"*aliquota media*" delle operazioni attive, considerandole ad "*aliquota 0*"³⁷.

Infatti, una delle condizioni previste per accedere all'istituto del rimborso del credito IVA è l'effettuazione di operazioni attive con aliquote inferiori a quelle applicate sugli acquisti, con la conseguenza che le operazioni in "*scissione dei pagamenti*", proprio perché considerate ad "*aliquota 0*", abatteranno l'aliquota media delle operazioni attive.

In tema di rimborsi, era stata poi riconosciuta l'esecuzione degli stessi in via prioritaria per i fornitori della P.A., limitatamente al credito rimborsabile relativo alle operazioni soggette alla "*scissione dei pagamenti*"³⁸.

Inoltre, per tener conto dell'**estensione** del **meccanismo** anche alle **società controllate** dalla P.A., ovvero **quotate**, in borsa, i **rimborsi prioritari** sono stati **riconosciuti** anche **a favore di coloro** (imprese e professionisti), che **effettuano operazioni** nei confronti di **tali nuovi soggetti**.

In particolare, stante la formulazione della disposizione, si ritiene che tale possibilità sia operante già a decorrere dal terzo trimestre 2017, relativo alle fatture emesse in "*split*" dal 1° luglio scorso.

Sul punto, si ritengono **confermati** i **precedenti chiarimenti** forniti dall'Agenzia delle Entrate nella **C.M. 15/E/2015**, la quale aveva già precisato che il rimborso in via prioritaria è riconosciuto solo:

- nel caso in cui il presupposto generale del rimborso sia quello dell'"*aliquota media*" delle operazioni attive inferiore a quella relativa alle operazioni passive;
- nei limiti dell'ammontare dell'imposta applicata a tali operazioni nel periodo di riferimento.

Diversamente, anche se in presenza di operazioni in "*split payment*", il rimborso viene riconosciuto in via ordinaria:

- al contribuente che accede a tale istituto sulla base di un presupposto generale diverso da quello dell'"*aliquota media*", ovvero ai sensi dell'art.30, co.2, lett.b, c, d, ed e dello stesso D.P.R. 633/1972,
- sull'eventuale ammontare del credito IVA eccedente l'imposta derivante da operazioni in "*split payment*".

Sotto il profilo operativo, resta fermo che gli uffici dell'Agenzia procederanno all'istruttoria delle istanze di rimborso prioritario da "*split payment*", al pari degli altri rimborsi prioritari, con precedenza rispetto a quelli ordinari.

La priorità nell'esecuzione verrà poi garantita dall'attribuzione, nelle basi dati dell'Agenzia, di un numero progressivo, nell'ambito della rispettiva graduatoria (rimborsi

³⁷ Cfr. anche l'art.1, co.629, lett.c, della legge 190/2014 (legge di Stabilità 2015), che ha modificato la disciplina dei rimborsi IVA.

³⁸ Ai sensi del combinato disposto dell'art.1, co.630, della legge 190/2014 e dell'art.8, co.1, del D.M. 23 gennaio 2015, come modificato dal D.M. 20 febbraio 2015 e, da ultimo, dal D.M. 27 giugno 2017.

trimestrali o annuali), tale da assicurare la precedenza dei suddetti rimborsi rispetto ai rimborsi non prioritari.

9.2 Rimborsi IVA mediante conto fiscale

A decorrere dal **1° gennaio 2018**, per tutti i soggetti titolari di partita IVA i **rimborsi in conto fiscale** verranno effettuati in **tempi più rapidi**, attraverso una semplificazione delle procedure interne di emissione del pagamento.

Pertanto, **per tutti i soggetti IVA, comprese le imprese che applicano lo “split payment”**, i **tempi** per ottenere i **rimborsi** subiranno un'**accelerazione**, in modo da **ridurre da 90 a 65 giorni** i tempi per ottenere l'accredito.

In sostanza, i rimborsi avverranno attraverso l'utilizzo dei fondi dell'Agenzia delle Entrate, senza attendere gli specifici stanziamenti di bilancio.

Con Decreto del Ministro dell'economia e finanze, entro novanta giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione (ovvero entro il 24 settembre 2017), verranno stabilite le modalità attuative della nuova procedura di rimborso.

10. CASI PARTICOLARI

La C.M. 15/E/2015 ha fornito, inoltre, indicazioni su specifici aspetti legati all'esecuzione dei pagamenti da parte della P.A., ed in particolare, in tema di:

a) verifica preventiva ex art.48-bis del D.P.R. 602/1973 per pagamenti di importo superiore a 10.000 euro

Come noto, in base alla citata disposizione, le Pubbliche Amministrazioni (e le società a prevalente partecipazione pubblica) possano sospendere i pagamenti, per importi superiori a 10.000 euro, nell'ipotesi in cui il beneficiario risulti inadempiente rispetto all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle esattoriali, per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo.

Prima dell'introduzione dello “split payment”, il limite dei 10.000 euro doveva ritenersi riferito al “pagamento” complessivo (corrispettivo più IVA)³⁹, mentre con riferimento alle sole operazioni in “split payment”, detto limite deve riferirsi esclusivamente all'importo del corrispettivo al netto dell'imposta addebitata;

b) DURC negativo

Come noto, prima di effettuare pagamenti a favore dei propri fornitori, le P.A. provvedano a richiedere il DURC e, in presenza di irregolarità, attivino il c.d. “intervento sostitutivo” che consiste nel pagare l'importo dovuto direttamente all'istituto previdenziale o assicurativo creditore⁴⁰.

Anche in tale ipotesi, sulle fatture soggette allo “split payment”, il procedimento deve essere avviato in riferimento all'importo dell'imponibile della fattura, quindi escluso da IVA.

³⁹ Cfr. Circolare 29 luglio 2008, n.22/RGS.

⁴⁰ Il chiarimento dell'Agenzia delle Entrate si ritiene ancora efficace anche alla luce del “Nuovo codice degli appalti pubblici” – D.Lgs. 50/2016, che ha sostituito il D.Lgs. 163/2006. Cfr. l'art. 30, co.5, del D.Lgs. 50/2016, che ha sostituito l'art.4 del previgente D.Lgs. 207/2010.

11. SANZIONI E NUOVA “CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA”

In considerazione dell'incertezza sull'operatività della disposizione ed in attuazione dei principi dello Statuto del contribuente (legge 212/2000), l'Agenzia estende la “*clausola di salvaguardia*”, già riconosciuta nella C.M. 1/E/2015 ai comportamenti adottati dai contribuenti sino all'emanazione delle istruzioni contenute nella C.M. 15/E/2015.

Pertanto, non verranno applicate sanzioni per le eventuali violazioni relative alle modalità di versamento dell'IVA commesse anteriormente al 13 aprile 2015 (data di emanazione della stessa C.M. 15/E/2015).

Allo stesso tempo, l'Agenzia ha fornito i profili sanzionatori applicati per le violazioni commesse a decorrere dal 13 aprile 2015 sia dai fornitori (in caso di errata fatturazione) sia dalle P.A. committenti (in caso di omesso o ritardato versamento dell'IVA).

Si ritiene che tali chiarimenti possano essere validi anche per le operazioni fatturate a decorrere dal 1° luglio 2017, in vigore delle nuove ipotesi di “*split*”.

In particolare:

- in capo al **fornitore che emette fattura senza annotazione “*scissione dei pagamenti*”**, verrà irrogata una sanzione amministrativa da 1.032,91 a 7.746,85 euro, ai sensi dell'art.9, co.1, del D.Lgs. 471/1997.

La predetta sanzione non verrà comunque applicata nel caso in cui il fornitore:

- o si sia attenuto alle indicazioni fornite dalla P.A. in merito alla riconducibilità della medesima nell'ambito soggettivo di applicazione della scissione dei pagamenti,
 - o abbia comunque assolto, ancorché in modo irregolare, al versamento all'Erario dell'imposta.
- in capo alla **P.A. che omette o ritarda il versamento dell'IVA all'Erario**, verrà irrogata una sanzione amministrativa pari al 30% dell'importo non versato, ai sensi dell'art.13 del medesimo D.Lgs. 471/1997.

12. DECORRENZA DEL NUOVO MECCANISMO

Circa l'efficacia del nuovo sistema di versamento dell'IVA, lo “*split payment*” opera:

- per le **fatture nei confronti delle P.A.** (come individuate nel testo previgente dell'art.17-ter del “*Decreto IVA*”), **emesse a decorrere dal 1° gennaio 2015 e fino al 30 giugno 2017**, con pagamento successivo a tale data (*cf.* C. M. 15/E/2017);
- per le **fatture emesse dal 1° luglio 2017 e fino al 31 dicembre 2020**, nei confronti delle **P.A. e delle società** da queste **controllate e quotate in borsa**.