

Studio Associato Zaniboni

Berva Dr.ssa Paola - Conti Dr. Roberto - Zaniboni Dr. Fabrizio



Dottori Commercialisti – Revisori Legali dei Conti

N. protocollo: 41/2017

Oggetto: MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELLO *SPLIT PAYMENT*

Tra le modifiche introdotte dal D.L. 50/2017 è presente un ampliamento della disciplina dello *split payment*, cui viene data efficacia dal 1° luglio 2017 (la norma fa esplicito riferimento alle fatture emesse a partire da tale data, quindi salvaguardando tutte le fatture emesse entro il 30 giugno); pur evidenziando già da subito che il decreto è in corso di conversione, per cui potrebbero esservi modifiche a quanto oggi in vigore, modifiche di cui daremo conto in successiva circolare, con la presente forniamo le prime indicazioni operative per le fatture che saranno emesse a partire dal prossimo 1° luglio.

Lo *split payment*

L'articolo 17-ter, D.P.R. 633/1972, introdotto con decorrenza dal 1° gennaio 2015, dispone che, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi eseguite nei confronti di enti della Pubblica Amministrazione, l'Iva venga in ogni caso versata dai medesimi soggetti pubblici (c.d. *split payment*).

Pertanto, i fornitori di beni e servizi nei confronti della P.A. riceveranno l'importo del corrispettivo al netto dell'Iva, che verrà direttamente versata all'Erario dalla P.A. stessa. È evidente che il cedente/prestatore, non incassando l'imposta, non dovrà farla concorrere alla relativa liquidazione dell'Iva.

Soggetti interessati

Viene ridefinito il parametro di applicazione dell'istituto, in quanto esso si applica quando il cessionario committente destinatario della fattura rientra nelle amministrazioni pubbliche, come definite dall'articolo 1, comma 2, L. 196/2009, ossia l'elenco Istat dei soggetti facenti parte della P.A., elenco che viene periodicamente aggiornato.

La scissione dei pagamenti si applica inoltre alle operazioni effettuate nei confronti dei seguenti soggetti:

- società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1) e 2), cod. civ. (maggioranza o influenza in assemblea), direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
- società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1), cod. civ. (maggioranza in assemblea), direttamente dalle Regioni, Province, Città metropolitane, Comuni, unioni di Comuni;
- società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1), cod. civ.

Studio Associato Zaniboni

Berva Dr.ssa Paola - Conti Dr. Roberto - Zaniboni Dr. Fabrizio



Dottori Commercialisti – Revisori Legali dei Conti

(maggioranza in assemblea), dalle società appena indicate, anche se quotate, ovvero rientrati nell'elenco Istat delle P.A.;

- società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana (con il decreto del Mef di cui al comma 1 può essere individuato un indice alternativo di riferimento per il mercato azionario).

Prestazioni professionali

L'articolo 17-ter, D.P.R. 633/1972 stabiliva al comma 2 un esonero riguardante i compensi fatturati da professionisti e quindi soggetti a ritenuta.

In relazione a questa previsione l'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 6/E/2015 ha affermato che *“Si ritiene, pertanto, che il Legislatore con l'espressione “a titolo d'imposta sul reddito” abbia voluto fare riferimento anche alle ritenute a titolo di acconto”*. In particolare, i professionisti interessati da ritenute alla fonte a titolo di acconto sui propri onorari, quando fatturavano alla Pubblica Amministrazione, erano esclusi dallo *split payment*. Va notato che, di conseguenza, questi potevano applicare la disciplina del differimento di esigibilità stabilita dall'articolo 6, comma 5, D.P.R. 633/1972.

Tale esonero aveva quale scopo quello di attenuare i negativi effetti finanziari che i professionisti, già colpiti dalla ritenuta, potevano subire dalla scissione dei pagamenti.

Il D.L. 50/2017 interviene eliminando tale previsione: pertanto, a decorrere dal prossimo 1° luglio, salvo modifiche che eventualmente potranno essere introdotte in sede di conversione, i professionisti, al pari delle imprese, dovranno emettere fatture con applicazione dello *split payment*.

Si segnala, infine, come la stessa norma rinvii la definizione degli aspetti attuativi della disciplina in commento a un apposito decreto ministeriale.

LA GESTIONE CONTABILE DELLO *SPLIT PAYMENT*

L'articolo 17-ter, D.P.R. 633/1972 prevede che per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuati nei confronti dello Stato, degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, degli enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi costituiti, delle camere di commercio, degli istituti universitari, delle aziende sanitarie locali, degli enti ospedalieri, degli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, degli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza, l'imposta sia versata da tali soggetti, in deroga alle regole usuali dell'Iva.

L'imposta sul valore aggiunto, infatti, poggia le proprie basi su due pilastri:

- la rivalsa, che impone al soggetto attivo l'obbligo di addebitare il tributo al committente o cessionario (con la conseguenza che l'Iva dovrà essere posta a debito nella liquidazione periodica);
- la detrazione, che concede al committente o cessionario la facoltà di detrarre l'imposta gravante sugli acquisti

Studio Associato Zaniboni

Berva Dr.ssa Paola - Conti Dr. Roberto - Zaniboni Dr. Fabrizio



Dottori Commercialisti – Revisori Legali dei Conti

(con la conseguenza che l'Iva dovrà essere posta a credito nella liquidazione periodica).

L'istituto dello *split payment* (altrimenti detto scissione dei pagamenti) serve ad arginare il fenomeno del mancato versamento dell'Iva da parte del soggetto attivo; si è infatti ritenuto riprovevole il fatto che un soggetto incassi l'imposta da un ente pubblico e poi non provveda a riversarla all'Erario.

Proprio per la finalità con cui è nato il meccanismo, il medesimo non trova applicazione nelle casistiche in cui, per altre disposizioni normative, il debitore di imposta è coincide con il committente o con l'acquirente (trattasi delle ipotesi di applicazione dell'inversione contabile o "*reverse charge*").

Conseguenze pratiche

In sostanza, in relazione agli acquisti di beni e servizi effettuati dalle pubbliche amministrazioni, per i quali queste non siano debitori d'imposta (ossia per le operazioni non assoggettate al regime di inversione contabile), l'Iva addebitata dal fornitore nelle relative fatture dovrà essere versata dall'amministrazione acquirente direttamente all'erario, anziché allo stesso fornitore, scindendo quindi il pagamento del corrispettivo dal pagamento della relativa imposta.

Il meccanismo della scissione dei pagamenti riguarda tutti gli acquisti effettuati dalle pubbliche amministrazioni, sia quelli effettuati in ambito non commerciale (ossia nella veste istituzionale) che quelli effettuati nell'esercizio di attività d'impresa.

La scissione dei pagamenti:

- si applica alle sole operazioni documentate mediante fattura emessa dai fornitori;
- non si applica alle operazioni (ad esempio, piccole spese dell'ente pubblico) certificate dal fornitore mediante il rilascio della ricevuta fiscale o dello scontrino;
- non si applica alle operazioni comprese in regimi speciali Iva, quali i regimi monofase (editoria, generi di Monopolio e fiammiferi, tabacchi lavorati, telefoni pubblici e utilizzo mezzi tecnici, documenti viaggio, documenti di sosta nei parcheggi, case d'asta), il regime del margine, il regime delle agenzie di viaggio, il regime speciale agricolo, il regime forfetario delle associazioni sportive dilettantistiche e quello delle attività di intrattenimento e degli spettacoli viaggianti.

In base al meccanismo della scissione dei pagamenti, quindi:

- le Pubbliche Amministrazioni, ancorché non rivestano la qualità di soggetto passivo dell'Iva, devono versare direttamente all'Erario, l'imposta sul valore aggiunto che è stata addebitata loro dai fornitori;
- i fornitori emettono la fattura con l'evidenza dell'IVA e con l'annotazione "scissione dei pagamenti" ovvero "*split payment*" ai sensi dell'articolo 17-ter, D.P.R. 633/1972;
- gli stessi fornitori operano la registrazione delle fatture emesse (annotandole in modo distinto in un'apposita colonna, ovvero mediante appositi codici) riportando, altresì, l'aliquota applicata e l'ammontare dell'imposta, ma senza far concorrere la medesima nella liquidazione di periodo;

Studio Associato Zaniboni

Berva Dr.ssa Paola - Conti Dr. Roberto - Zaniboni Dr. Fabrizio



Dottori Commercialisti – Revisori Legali dei Conti

- si genera un probabile aumento del credito Iva, pur se è stato previsto che l'articolo 17-ter concorre alla formazione dell'aliquota media sulle vendite, ai fini di guadagnare il requisito che ammette il rimborso del tributo.

Gli aspetti contabili dello *split payment*

Ipotizziamo che un'azienda ceda un bene ad una pubblica amministrazione, al valore di 10.000 euro.

La fattura verrà emessa come segue:

Alfa Srl - (dati anagrafici)		
Spett.le Comune di xxxx (dati anagrafici)		
Fattura numero 100 del 31 maggio 2017		
DESCRIZIONE	IMPONIBILE	IVA 22%
N. 1 (descrizione del bene)	10.000,00	2.200,00
TOTALE FATTURA		12.200,00
Netto a pagare		10.000,00
Iva non incassata ai sensi dell'articolo 17-ter, D.P.R. 633/1972 (<i>split payment</i>).		

Contabilmente occorrerà registrare la fattura emessa come si fa usualmente:

Crediti vs clienti ente pubblico	a Divers		12.200,00
	a Merci c/vendite	10.000,00	
	a Iva a debito <i>ex</i> articolo 17-ter	2.200,00	

Sapendo che l'Iva non sarà incassata e non dovrà essere posta a debito nella liquidazione, deriva anche che il credito verso il cliente dovrà essere depurato dell'importo del tributo.

Iva a debito <i>ex</i> articolo 17-ter	a Crediti vs clienti ente pubblico	2.200,00
--	------------------------------------	----------

In tal modo:

- il credito verso il Comune risulta pari a 10.000 euro, importo che sarà realmente incassato;
- non si evidenzia alcun debito verso l'Erario, per Iva, in quanto al versamento provvederà il cliente.

Lo *split payment* nelle liquidazioni periodiche

Come noto, a decorrere dall'anno 2017, gli operatori Iva devono trasmettere, con cadenza trimestrale, le liquidazioni Iva all'Agenzia delle entrate.

La novità dell'adempimento ha fatto sì che si ingenerassero alcuni dubbi in merito alle modalità di esposizione dei dati all'interno del "format" da utilizzare per la segnalazione dei dati.

Una conferma è giunta con la pubblicazione delle faq sul sito dell'Agenzia che suggeriscono di indicare solo

Studio Associato Zaniboni

Berva Dr.ssa Paola - Conti Dr. Roberto - Zaniboni Dr. Fabrizio



Dottori Commercialisti – Revisori Legali dei Conti

l'ammontare imponibile al rigo VP2, senza indicazione dell'imposta al VP4.

Se l'operazione di cui sopra fosse l'unica, si avrebbe:

		PERIODO DI RIFERIMENTO			
VP1	Mese ¹	Trimestre (*) ²	Subforniture ³	Eventi eccezionali ⁴	
LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA	VP2	Totale operazioni attive (al netto dell'IVA)		10.000 / 00	
	VP3	Totale operazioni passive (al netto dell'IVA)			
	VP4	IVA esigibile		DEBITI CREDITI	

Le modifiche annunciate

Come già ricordato in specifica informativa contenuta nella presente circolare, si segnala che, dal prossimo 1° luglio 2017, il perimetro applicativo dello *split payment* è destinato ad allargarsi in modo considerevole; infatti, la conversione del D.L. 50/2017 sembra estendere il novero dei soggetti interessati (società partecipate dalla pubblica amministrazione e società quotate in borsa), oltre che ad eliminare l'esonero della scissione dei

pagamenti in caso di presenza di ritenuta d'acconto.

Provvederemo a segnalare tali modifiche dopo che il decreto sarà definitivamente convertito in legge.