

Split payment: i chiarimenti dell' Agenzia delle entrate con la Circolare n. 27/E del 07 novembre 2017

EXECUTIVE SUMMARY

Con la Circolare n. 27/2017 l' Agenzia delle Entrate ha fornito opportuni chiarimenti sulle modifiche alla disciplina dello *split payment* introdotte dalla "manovra correttiva" e dal "collegato alla finanziaria 2018", applicabili dal 01 gennaio 2018, riguardo:

- l' ambito soggettivo / oggettivo di applicazione;
- gli adempimenti in capo ai fornitori;
- l' esigibilità dell' IVA;
- il calcolo dell' acconto IVA;
- rimborso del credito IVA;
- il regime sanzionatorio.

Nel presente documento non si approfondiranno le tematiche relative agli adempimenti amministrativi in capo alla PA mentre ci soffermeremo sugli obblighi a carico dei soggetti fornitori.

AMBITO APPLICATIVO SOGGETTIVO

Pubblica Amministrazione

Le PA destinatarie corrispondono ai soggetti nei cui confronti vi è l' obbligo di emettere **fatture elettronica**, quindi occorre fare riferimento all' **elenco pubblicato sul sito dell' Indice delle PA**, www.indicepa.gov.it (IPA), esclusi i "Gestori di pubblici servizi".

Società controllate dalla Pubblica Amministrazione

Per definire cosa si intende per società controllate incluse nello *split payment*, la norma, a secondo dell' ente PA che esercita il controllo, fa riferimento al controllo di diritto o di fatto ⁽¹⁾:

- a) Quando la controllante è lo **Stato (PA centrale)** la norma richiede il **controllo di diritto o di fatto**;

- b) Per le **PA locali** ⁽²⁾ si richiede il **controllo di diritto**;
- c) Per le Società controllate dai soggetti di cui ai punti a) e b) si richiede il **controllo di diritto**

Società quotate

Per le operazioni effettuate a partire dal 1 gennaio 2018, sono incluse nel meccanismo le società **quotate** inserite nell' indice **FTSE MIB della Borsa Italiana**, che risultano tali alla data del 30 settembre. Tali società sono individuate a seguito della pubblicazione entro il 20 ottobre di ciascun anno, da parte del Dipartimento delle finanze del Ministero dell' economia e delle finanze, del relativo elenco

Ad oggi occorre fare riferimento agli elenchi pubblicati, nella loro versione definitiva e corretta, in data 31 ottobre 2017 e reperibili al seguente link

http://www1.finanze.gov.it/finanze2/split_payment/public/#/tabelle/4

AMBITO APPLICATIVO OGGETTIVO

Si applica a **tutte le operazioni con applicazione dell' IVA da parte del fornitore** (dal 1° luglio 2017 si applica **anche alle prestazioni di servizi di professionisti** con ritenuta d' acconto).

A tal proposito si noti che non si applicano le disposizioni concernenti la liquidazione dell' IVA secondo la contabilità di cassa, in quanto, attesa la finalità antifrode si ritiene che l' applicazione della scissione dei pagamenti costituisca la regola prioritaria.

Le **operazioni escluse** sono:

- *reverse charge* intraUE;
- *reverse charge* Italia art. 17 (subappalto, pulizia, ecc..);
- *reverse charge* Italia art. 74 (rottami);
- regimi speciali senza IVA esposta in fattura (margine, monofase, agenzie di viaggio, regimi IVA forfettari);

2) Regioni, Province, Città Metropolitane, Comuni e Unioni di Comuni.

- regimi speciali relativi alle fatturazioni semplificate;
- soggetti esportatori abituali;
- fattispecie nelle quali la PA non effettua alcun pagamento del corrispettivo nei confronti del fornitore che ha già nella propria disponibilità il corrispettivo spettante (es. riscossione tributi)
- operazioni permutative;
- quando la fattura sia stata emessa ed intestata nei confronti del dipendente della PA o Società, in quanto la stessa si riferisce ad operazioni rese in favore del dipendente ancorché nell' interesse della PA o Società.

ADEMPIMENTI DEI SOGGETTI PASSIVI

In sintesi gli adempimenti dei fornitori sono:

- emissione della fattura con **l' annotazione "scissione dei pagamenti"** o "*split payment*";
- **registrazione delle fatture emesse** ai sensi degli articoli 23 e 24 del decreto n. 633 del 1972 senza computare l' imposta ivi indicata nella liquidazione periodica. Il fornitore dovrà provvedere ad annotare nei registri in modo distinto la fattura emessa in regime di scissione contabile **riportando**, altresì, **l' aliquota applicata e l' ammontare dell' imposta** (ad esempio in una colonna distinta);
- **non sono tenuti al versamento dell' imposta.**

ESIGIBILITÀ DELL' IMPOSTA

La norma prevedeva l' **esigibilità dell' imposta al momento del pagamento** del corrispettivo.

La novità rispetto alla precedente disciplina è rappresentata dalla possibilità di **optare** da parte della PA per l' **esigibilità anticipata**. La scelta per l' esigibilità anticipata potrà essere fatta con riguardo a ciascuna fattura ricevuta/registrata. A tal fine, rileva il

1) **Controllo di diritto**, art. 2359, 1°c, 1) c.c. "maggioranza dei voti esercitabili nell' assemblea ordinaria"; **controllo di fatto**, art. 2359, 1°c, 2) "voti sufficienti per esercitare un' influenza dominante".

comportamento concludente e sarà possibile dare rilevanza, **alternativamente**, al momento della **ricezione** della fattura di acquisto ovvero al momento della **registrazione** della medesima.

Nell'ipotesi in cui il fornitore emetta una **nota di variazione in aumento**, torna sempre applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti e, pertanto, la stessa dovrà essere numerata, indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla fattura originaria emessa. Quando il fornitore **emette una nota di variazione in diminuzione**, che si riferisce a fatture originarie emesse prima dell'entrata in vigore della scissione dei pagamenti, alla stessa si applicheranno le regole ordinarie.

ACCONTO IVA

La Circolare chiarisce anche il metodo di calcolo dell'acconto in capo alla PA. In tal senso i fornitori che hanno emesso fatture con la scissione dei pagamenti, fanno riferimento a tali regole per comprendere l'effetto dell'IVA in *split payment* sul calcolo del loro acconto dovuto.

Come chiarito nella relazione illustrativa al Decreto 27 giugno 2017, in caso di applicazione del **metodo storico** le PA **dovranno operare un ulteriore**

versamento di acconto, determinato sulla base dell'**ammontare dell'imposta da scissione** dei pagamenti divenuta esigibile nel mese di novembre 2017, ovvero, in caso di liquidazione trimestrale, nel terzo trimestre del 2017.

In tal senso l'IVA da operazioni in *split payment* **non va computata** nel conteggio dell'acconto IVA dovuto dai fornitori delle PA.

RIMBORSO IVA

Con l'intento di **limitare gli effetti finanziari negativi per i fornitori della Pubblica amministrazione** che non incassano l'IVA dai propri clienti, la Finanziaria 2015 ha modificato le condizioni che consente di richiedere il rimborso del credito IVA.

In particolare, sono state così aggiunte le operazioni effettuate a norma dell'art. 17-ter, DPR n. 633/72 nel computo del rimborso IVA per i soggetti che esercitano esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta **con aliquote inferiori a quelle dell'imposta sugli acquisti o importazioni**.

Con la modifica in esame i fornitori della Pubblica amministrazione possono, in sede di verifica della richiesta di rimborso del credito IVA annuale / trimestrale, **computare**

nel calcolo dell'aliquota media tra le operazioni c.d. "ad aliquota zero" **le operazioni effettuate nei confronti della PA**.

REGIME SANZIONATORIO

I fornitori sono tenuti ad evidenziare in fattura la dicitura "Scissione dei pagamenti" o "Split payment". La mancata indicazione di tale dicitura comporta l'applicazione della **sanzione** ex art. 9, comma 1, D.Lgs. n. 471/97 (da € 1.000 a € 8.000).

Qualora dal 7.11.2017 siano state emesse fatture con erronea applicazione dell'IVA ordinaria / erronea indicazione dello split payment, il fornitore dovrà regolarizzare tale comportamento con l'emissione di una nota di variazione ex art. 26, comma 3, DPR n. 633/72, e l'emissione corretta di un nuovo documento contabile. *Alternativamente, l'Agenzia riconosce la possibilità di emettere un'unica nota di variazione che, "facendo riferimento puntuale a tutte le fatture erroneamente emesse, le integri alla fine di segnalare alla PA o Società acquirente il corretto trattamento da riservare all'imposta ivi indicata".*

AC AVVOCATI E COMMERCIALISTI

Piazzale Luigi Cadorna, 2 - 20123 MILANO
Tel. +39 02 872 878 00 Fax +39 02 872 877 86

Via Del Corso, 101 - 00186 ROMA
Tel. +39 06 454 384 20 Fax +39 895 245 69

Le opinioni, notizie ed informazioni ivi contenute hanno carattere esclusivamente divulgativo ed informativo, e non possono essere considerate sufficienti per l'adozione di decisioni o per l'assunzione di impegni di qualsiasi natura.

Per ulteriori richieste o approfondimenti sugli argomenti trattati, ed in generale su ogni altro argomento connesso, contattare centrostudiac@actaxlaw.com, un Professionista dello Studio sarà lieto di approfondire con Voi quanto esposto nel presente documento.

© AC Avvocati e Commercialisti - Tax Insights - All rights reserved
Il presente numero è consultabile sul sito internet www.actaxlaw.com e nella pagina LinkedIn dello Studio AC Avvocati e Commercialisti.