



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

**Autorizzazione comunitaria alla proroga dello
split payment e parere negativo all'estensione
del *reverse charge***

(Circolare n. 14 del 10 agosto 2020)

Indice

1. Premessa	3
2. Proroga dello <i>split payment</i> sino al 30 giugno 2023	3
2.1. Ambito soggettivo di applicazione	4
2.2. Ambito oggettivo di applicazione	9
2.3. Esigibilità dell'imposta	11
2.4. Adempimenti per il cedente o prestatore	11
2.5. Adempimenti per il cessionario o committente	13
2.6. Rimborsi IVA	15
2.7. Sanzioni amministrative	15
3. <i>Reverse charge</i> nei contratti di somministrazione atipica di personale	16
3.1. Fattispecie interessata	16
3.2. Ragioni dell'opposizione della Commissione europea	16

1. Premessa

La Commissione europea ha presentato al Consiglio dell'Unione europea:

- una proposta di decisione che autorizza l'Italia a continuare ad applicare il meccanismo dello *split payment* sino al 30 giugno 2023 (cfr. comunicazione Commissione europea n. COM (2020) 242 final);
- una comunicazione con la quale ci si oppone alla richiesta presentata dall'Italia di applicare il meccanismo del *reverse charge* alle operazioni di cui all'art. 17 co. 6 lett. a-*quinquies*) del D.P.R. 633/72, ossia per quei contratti che comportano una somministrazione di personale atipica (cfr. comunicazione Commissione europea 22 giugno 2020 n. COM (2020) 243 final).

In conformità alla citata proposta della Commissione europea, con la decisione (UE) 24 luglio 2020 n. 1105, il Consiglio dell'Unione europea ha modificato la precedente decisione (UE) 25 aprile 2017 n. 784 prevedendo:

- la proroga al **30 giugno 2023** del termine scaduto il 30 giugno 2020 entro il quale l'Italia è autorizzata ad applicare il meccanismo dello ***split payment***;
- l'impegno per l'Italia di trasmettere alla Commissione europea, entro il **30 settembre 2021**, una relazione sulla **situazione generale dei rimborsi IVA** ai soggetti passivi interessati dalle misure previste dagli artt. 1 e 2 della decisione (UE) 25 aprile 2017 n. 784 e, in particolare, sulla durata media della procedura di rimborso nonché sull'efficacia di tali misure e di ogni altra misura attuata per ridurre l'evasione fiscale nei settori interessati.

La decisione (UE) 24 luglio 2020 n. 1105 si applica a decorrere dal 1° luglio 2020, al fine di garantire la continuità giuridica della misura.

2. Proroga dello *split payment* sino al 30 giugno 2023

Il meccanismo dello *split payment* (o scissione dei pagamenti) prevede che l'IVA gravante sull'operazione sia indicata in fattura dal cedente o prestatore, ma versata direttamente all'Erario dal cessionario o committente, scindendo quindi il pagamento del corrispettivo dal pagamento della relativa imposta. Come osservato dalla circ. Agenzia delle Entrate 9 febbraio 2015 n. 1, il predetto meccanismo è finalizzato a garantire:

- sia l'Erario dal rischio di inadempimento dell'obbligo di pagamento dei fornitori che addebitano in fattura l'imposta;
- sia gli acquirenti dal rischio di essere coinvolti nelle frodi commesse dai propri fornitori o da terzi.

La relativa disciplina è contenuta nell'art. 17-*ter* del D.P.R. 633/72 e nel DM 23 gennaio 2015.

Trattandosi di una misura di **deroga** all'ordinario meccanismo di applicazione dell'imposta che caratterizza il sistema comune dell'IVA, è necessaria l'autorizzazione del Consiglio dell'Unione europea (art. 395 della direttiva 2006/112/CE). Quest'ultima è stata concessa, inizialmente, con la decisione

(UE) 14 luglio 2015 n. 1401 e, in seguito, con la decisione (UE) 25 aprile 2017 n. 784 che ha permesso di estendere l'ambito di applicazione della citata misura anti-evasione.

Ai sensi dell'art. 5 della predetta decisione (UE) 25 aprile 2017 n. 784, il termine finale di applicazione della stessa era fissato al 30 giugno 2020. Questo termine è stato posticipato al **30 giugno 2023** con la decisione (UE) 24 luglio 2020 n. 1105.

In merito alle ragioni che hanno indotto l'Italia a chiedere la proroga della predetta autorizzazione comunitaria, nella risposta alle interrogazioni parlamentari 25 giugno 2020 n. 5-04238 e 5-04239 è stato precisato, fra l'altro, che:

- le analisi *ex post* effettuate dall'Agenzia delle Entrate hanno dimostrato che il recupero strutturale complessivo di **gettito evaso** conseguito attraverso il meccanismo dello *split payment* è di circa 4,6 miliardi di euro;
- l'introduzione del predetto meccanismo ha comportato, inoltre, una riduzione al 5,7% del "**tasso di inadempimento fiscale**" prima stimato tra il 16,24% e il 33,02%;
- l'obbligo di fatturazione elettronica e il meccanismo dello *split payment* agiscono su due fenomeni diversi ossia, rispettivamente, l'evasione da omessa dichiarazione e l'evasione da omesso versamento.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha osservato, dunque, che non si è ritenuto opportuno rinunciare al gettito aggiuntivo assicurato dall'elevata efficacia della misura nel contrasto all'evasione, considerato che il costo in termini di minore liquidità per le imprese fornitrici della Pubblica Amministrazione è stato ridotto, prevedendo che le imprese fornitrici di soggetti in *split payment* abbiano diritto a ricevere **in via prioritaria** il rimborso dei relativi crediti IVA.

Di seguito si riportano i tratti essenziali della disciplina dello *split payment*, tenuto conto che l'ambito di applicazione dell'autorizzazione comunitaria è rimasto invariato.

2.1. Ambito soggettivo di applicazione

L'art. 17-*ter* co. 1 e 1-*bis* del D.P.R. 633/72 prevede che il meccanismo dello *split payment* si applica alle **operazioni** effettuate nei confronti:

- delle Pubbliche Amministrazioni, come definite dall'art. 1 co. 2 della L. 31 dicembre 2009 n. 196 e successive modificazioni e integrazioni;
- degli enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona;
- delle fondazioni partecipate dalle predette Pubbliche Amministrazioni per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%;
- delle società controllate, ai sensi dell'art. 2359 co. 1 n. 2 c.c., direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;

- delle società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell'art. 2359 co. 1 n. 1 c.c., dalle predette Pubbliche Amministrazioni o da enti e società di cui ai punti precedenti e a quello successivo;
 - delle società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70%, dalle predette Pubbliche Amministrazioni o da enti e società di cui ai punti precedenti;
 - delle società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana identificate agli effetti dell'IVA.
- Sono **esclusi** dall'applicazione del meccanismo in esame 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 (art. 17-ter co. 1-quinquies del D.P.R. 633/72).

Ai fini dell'individuazione dei soggetti interessati dalla citata disciplina, occorre fare riferimento:

- per le Pubbliche Amministrazioni, all'Indice delle Pubbliche Amministrazioni (c.d. "elenco IPA") consultabile all'indirizzo www.indicepa.gov.it, senza considerare i soggetti classificati nella categoria dei "Gestori di pubblici servizi";
- per gli altri soggetti sopra indicati, agli appositi elenchi pubblicati sul sito Internet del Dipartimento delle Finanze, l'inclusione nei quali determina un effetto costitutivo; pertanto, la disciplina analizzata ha effetto dalla data di effettiva inclusione del soggetto nell'elenco e della pubblicazione di quest'ultimo sul predetto sito Internet.

Quando è in contrasto con il contenuto degli elenchi del Dipartimento delle Finanze, è priva di effetti giuridici l'eventuale attestazione, rilasciata ai sensi dell'art. 17-ter co. 1-quater del D.P.R. 633/72, con la quale il cessionario o committente attesta alla controparte di essere riconducibile fra i soggetti ai quali si applica il meccanismo dello *split payment*. A seguito della pubblicazione dei predetti elenchi, peraltro, non è più utile per il fornitore richiedere la predetta attestazione.

Pubbliche Amministrazioni (P.A.)

Sono interessate dalla disciplina dello *split payment* le Pubbliche Amministrazioni, come definite dall'art. 1 co. 2 della L. 31 dicembre 2009 n. 196, e successive modificazioni e integrazioni (art. 17-ter co. 1 del D.P.R. 633/72).

Si tratta, più nello specifico, delle Pubbliche Amministrazioni nei cui confronti i cedenti o prestatori hanno l'obbligo di emettere la **fattura elettronica** ai sensi dell'art. 1 co. 209-214 della L. 24 dicembre 2007 n. 244 (art. 5-bis del DM 23 gennaio 2015), ossia:

- i soggetti di cui all'art. 1 co. 2 del D.Lgs. 30 marzo 2001 n. 165 (sono comprese, a titolo esemplificativo, tutte le Amministrazioni dello Stato);
- i soggetti indicati ai fini statistici dall'ISTAT nell'elenco pubblicato nella Gazzetta Ufficiale entro il 30 settembre di ogni anno, ex art. 1 co. 2 della L. 31 dicembre 2009 n. 196;
- le Autorità indipendenti;
- le Amministrazioni Autonome, annoverate dall'art. 1 co. 209 della L. 24 dicembre 2007 n. 244.

Sono state escluse dall'ambito di applicazione dello *split payment* le operazioni effettuate nei confronti degli uffici all'estero di un Ministero, in quanto dotati di una speciale autonomia gestionale e finanziaria in virtù della quale tali uffici non sono soggetti alla normativa sulla tesoreria unica (risposta a interpello Agenzia delle Entrate 28 settembre 2018 n. 15).

Enti pubblici economici

Sono interessati dalla disciplina dello *split payment* gli enti pubblici economici nazionali, regionali e locali (art. 17-ter co. 1-bis lett. 0a) del D.P.R. 633/72).

Come precisato dalla Circ. Agenzia delle Entrate 7 maggio 2018 n. 9 (§ 1.1), si tratta di enti che *"operano nel campo della **produzione** e dello **scambio di beni e servizi**, svolgendo attività prevalentemente o esclusivamente economiche e che possiedono un elevato grado di autonomia amministrativa, finanziaria, patrimoniale"*.

Aziende speciali e aziende pubbliche di servizi alla persona

Tutte le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona rientrano nell'ambito soggettivo della scissione dei pagamenti (art. 17-ter co. 1-bis lett. 0a) del D.P.R. 633/72).

Non rileva, a tale riguardo, che le stesse non siano incluse tra le P.A. nei confronti delle quali vi è obbligo di emissione della fattura elettronica. Tra le aziende interessate dal meccanismo della scissione dei pagamenti rientrano anche (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 7 maggio 2018 n. 9 (§ 1.1)):

- le **aziende speciali** costituite, ai sensi dell'art. 2 co. 2 della L. 29 dicembre 1993 n. 580, dalle Camere di Commercio e che rappresentano organismi strumentali a cui è demandato il compito di realizzare le iniziative funzionali al perseguimento delle finalità istituzionali di una o più Camera di commercio;
- le **aziende pubbliche di servizi alla persona** (ASP), operanti, principalmente, nell'ambito dei servizi sociali e socio-sanitari, che sono il risultato della trasformazione degli Istituti pubblici di assistenza e beneficenza (IPAB).

Fondazioni partecipate dalla P.A.

Rientrano nel campo di applicazione della disciplina della scissione dei pagamenti le *"fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70 per cento"* (art. 17-ter co. 1-bis lett. 0b) del D.P.R. n. 633/72).

A tale proposito, l'Agenzia delle Entrate con la circolare 7 maggio 2018 n. 9 (§ 1.2) ha precisato, fra l'altro, quanto segue:

- il requisito della partecipazione delle P.A. *"non allude ad alcuna forma di titolarità del capitale (non prospettabile con riferimento all'istituzione della fondazione), bensì alla misura dell'apporto patrimoniale dei soggetti pubblici nel patrimonio di dotazione vincolato ad uno scopo (c.d. fondo di*

dotazione); tale apporto non deve essere inferiore al 70 per cento, rispetto alla totalità del valore dello stesso fondo';

- le fondazioni soggette al controllo di soggetti pubblici, attraverso la nomina degli organi di gestione della fondazione stessa, ricadono tra i soggetti destinatari del meccanismo della scissione dei pagamenti;
- per effettuare il calcolo del 70% delle partecipazioni delle P.A., occorre fare riferimento al solo fondo di dotazione, così come determinato dall'atto di costituzione della fondazione stessa, senza tenere conto dell'eventuale fondo di gestione.

Società controllate o partecipate dalla P.A.

Ai sensi dell'art. 17-ter co. 1-bis lett. a), b) e c) del D.P.R. 633/72, sono destinatarie della disciplina dello *split payment* anche:

- le società controllate, ai sensi dell'art. 2359 co. 1 n. 2 c.c., direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
- le società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell'art. 2359 co. 1 n. 1) c.c., dalle Pubbliche Amministrazioni di cui al co. 1 o da enti e società di cui al co. 1-bis lett. 0a), 0b), a) e c) dell'art. 17-ter del D.P.R. 633/72;
- le società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70%, dalle predette Pubbliche Amministrazioni o da enti e società di cui al co. 1-bis lett. 0a), 0b), a) e b) della citata disposizione.

Come osservato dalla Circ. Agenzia delle Entrate 7 maggio 2018 n. 9 (§ 1.3), occorre considerare, tuttavia, che:

- per le società controllate direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri deve ritenersi ricompreso non solo il controllo di fatto (art. 2359 co. 1 n. 2 c.c.), ma anche il controllo di diritto (art. 2359 co. 1 n. 1 c.c.);
- la circostanza che la società sia partecipata dalle citate P.A. o dagli enti e dalle società previste, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70%, porta a ricondurla automaticamente nell'ambito applicativo della disciplina dello *split payment*.

Società quotate

Sono destinatarie della disciplina in materia di *split payment*, infine, le società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana, identificate agli effetti dell'IVA. Con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, può essere individuato un indice alternativo di riferimento per il mercato azionario (art. 17-ter co. 1-bis lett. d) del D.P.R. 633/72).

Come chiarito dalla Circ. Agenzia delle Entrate 7 maggio 2018 n. 9 (§ 1.3), sono interessate le società quotate "*stabilite o identificate ai fini IVA in Italia*". Ne restano escluse, invece, le società che, "*non*

essendo stabilite o identificate in Italia, non posseggono una partita IVA italiana'.

Di seguito si riporta una tabella riepilogativa delle categorie di soggetti destinatari della disciplina relativa alla scissione dei pagamenti (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 7 maggio 2018 n. 9 (§ 3)).

Categoria	Soggetti ricompresi
Pubbliche Amministrazioni	Soggetti di cui all'art. 1 co. 2 del D.Lgs. 165/2001
	Soggetti indicati a fini statistici dall'ISTAT ai sensi dell'art. 1 co. 2 della L. 196/2009 e autorità indipendenti
	Amministrazioni Autonome annoverate dall'art. 1 co. 209 della L. 244/2007
Enti	Enti pubblici economici nazionali, regionali e locali
	Aziende speciali
	Aziende pubbliche di servizi alla persona
Fondazioni	Fondazioni partecipate da Pubbliche Amministrazioni per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70% o che comunque siano controllate da soggetti pubblici
Società	Società controllate (controllo di diritto e di fatto) direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri
	Società controllate (controllo di diritto) direttamente e indirettamente da Pubbliche Amministrazioni, e da enti e società soggette allo <i>split payment</i>
	Società partecipate per una percentuale non inferiore al 70% del capitale da Pubbliche Amministrazioni, da enti e società soggette allo <i>split payment</i>
	Società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana e identificate ai fini IVA

Fattispecie particolari

L'Agenzia delle Entrate ha fornito, fra l'altro, anche i seguenti chiarimenti in relazione ad alcune fattispecie particolari:

- nel caso in cui il cessionario o committente sia una società le cui quote sono intestate a una **società fiduciaria** che detiene partecipazioni societarie ai sensi della L. 23 novembre 1939 n. 1966, è in capo al cliente fiduciante che deve essere verificata la sussistenza del requisito soggettivo per l'applicazione della scissione dei pagamenti (circ. Agenzia delle Entrate 7 maggio 2018 n. 9 (§ 4.1));
- non si applica il meccanismo dello *split payment* per la liquidazione di compensi e oneri accessori dovuti ai **consulenti tecnici d'ufficio** (CTU) che operano su incarico e come ausiliari dell'Autorità Giudiziaria (circ. Agenzia delle Entrate 7 maggio 2018 n. 9 (§ 4.2) e risposta a interpello Agenzia delle Entrate 27 giugno 2019 n. 211);
- per effetto della partecipazione al Gruppo IVA (artt. 70-bis - 70-duodecies del D.P.R. 633/72) vengono meno i requisiti soggettivi che giustificano l'applicazione della disciplina dello *split payment* (circ. Agenzia delle Entrate 31 ottobre 2018 n. 19 (cap. 3, § 8));
- qualora il soggetto che ha istituito un **patrimonio destinato a uno specifico affare** (art. 2447-bis ss. c.c.) rientri nell'ambito soggettivo di applicazione del meccanismo dello *split payment*, quest'ultimo si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti del

predetto soggetto, anche se le operazioni sono connesse alle attività relative al patrimonio destinato (risposta a interpello Agenzia delle Entrate 6 febbraio 2019 n. 27).

2.2. Ambito oggettivo di applicazione

La scissione dei pagamenti si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei soggetti destinatari della stessa, purché questi ultimi non siano debitori d'imposta in applicazione del meccanismo dell'inversione contabile secondo la normativa IVA (art. 17-*ter* co. 1 e 1-*bis* del D.P.R. 633/72 e art. 1 co. 1 del DM 23 gennaio 2015).

La disciplina dello *split payment* riguarda le sole operazioni soggette all'obbligo di documentazione mediante **emissione di fattura** ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. 633/72 (art. 2 co. 1 del DM 23 gennaio 2015). Di conseguenza, non sono interessate le operazioni certificate mediante rilascio di ricevuta fiscale, scontrino fiscale, scontrino non fiscale o fattura semplificata, nonché le operazioni esonerate dall'obbligo di certificazione fiscale e i cui corrispettivi sono annotati nel registro di cui all'art. 24 del D.P.R. 633/72.

La memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi sostituiscono l'assolvimento dell'obbligo di certificazione fiscale dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale. Resta comunque fermo l'obbligo di emissione della fattura su richiesta del cliente (art. 2 co. 5 del D.Lgs. 5 agosto 2015 n. 127).

Prestazioni di servizi soggette a ritenuta fiscale

Le disposizioni in materia di *split payment* non si applicano alle prestazioni di servizi rese ai soggetti destinatari della predetta disciplina, i cui compensi sono assoggettati a **ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito** o a **ritenuta a titolo di acconto** di cui all'art. 25 del D.P.R. 600/73 (art. 17-*ter* co. 1-*sexies* del D.P.R. 633/72).

Si ricorda che, nell'originaria formulazione prevista dall'art. 1 co. 629 lett. b) della L. 23 dicembre 2014 n. 190, l'art. 17-*ter* co. 2 del D.P.R. 633/72 prevedeva la non applicazione della disciplina dello *split payment* ai compensi per prestazioni di servizi "*assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito*". La circ. Agenzia delle Entrate 13 aprile 2015 n. 15 (§ 2) aveva chiarito che il predetto esonero doveva intendersi riferito alle prestazioni di servizi i cui compensi sono assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito ovvero a ritenuta a titolo di acconto di cui all'art. 25 del D.P.R. 600/73.

L'art. 1 co. 1 lett. c) del D.L. 24 aprile 2017 n. 50, conv. L. 21 giugno 2017 n. 96, ha abrogato, tuttavia, il predetto co. 2 dell'art. 17-*ter* del D.P.R. 633/72, con riguardo alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1° luglio 2017 e sino al 13 luglio 2018, rendendo applicabile alle stesse, dunque, la scissione dei pagamenti. L'esonero è stato successivamente ristabilito, infatti, dall'art. 12 co. 1 del D.L. 12 luglio 2018 n. 87, conv. L. 9 agosto 2018 n. 96, che ha introdotto nell'art. 17-*ter* del

D.P.R. 633/72 il predetto co. 1-*sexies*, in relazione alle operazioni per le quali è emessa fattura successivamente al 14 luglio 2018 (data di entrata in vigore del D.L. 87/2018).

Riferimento temporale	Applicazione dello <i>split payment</i>
Fatture emesse sino al 30 giugno 2017	No
Fatture emesse dal 1° luglio 2017 al 13 luglio 2018	Sì
Fatture emesse a partire dal 14 luglio 2018	No

Ulteriori esclusioni

La prassi amministrativa ha individuato ulteriori ipotesi in cui non si applica il meccanismo in esame. A titolo esemplificativo, si tratta:

- delle operazioni non imponibili, esenti o fuori dal campo di applicazione dell’IVA;
- delle operazioni per le quali il cessionario o committente non effettua alcun pagamento del corrispettivo, in quanto quest’ultimo è già nella disponibilità del cedente o prestatore (es. professionista delegato dall’Autorità Giudiziaria alla procedura di esecuzione immobiliare);
- delle operazioni assoggettate a **regimi speciali** che non prevedono l’esposizione dell’IVA in fattura e che ne dispongono l’assolvimento secondo regole proprie quali, per esempio, i regimi monofase ex art. 74 del D.P.R. 633/72 (es. editoria), il regime del margine per i beni usati di cui agli artt. 36 ss. del D.L. 23 febbraio 1995 n. 41 e il regime speciale per le agenzie di viaggio e turismo previsto dall’art. 74-*ter* del D.P.R. 633/72;
- delle operazioni rese da fornitori che applicano regimi speciali i quali, pur prevedendo l’addebito dell’imposta in fattura, sono caratterizzati da un particolare meccanismo forfetario di determinazione della detrazione spettante quali, per esempio, il regime speciale per l’agricoltura e per le attività agricole connesse di cui agli artt. 34 e 34-*bis* del D.P.R. 633/72;
- delle **operazioni permutative** di cui all’art. 11 del D.P.R. 633/72, salva l’applicazione della scissione dei pagamenti agli eventuali conguagli;
- degli acquisti effettuati da soggetti in possesso dello **status di esportatore abituale** che intendono avvalersi della facoltà di acquistare beni e servizi senza pagamento dell’imposta, ai sensi dell’art. 8 co. 1 lett. c) del D.P.R. 633/72;
- delle operazioni effettuate **in favore dei dipendenti** (es. vitto e alloggio per una trasferta) nell’interesse di un datore di lavoro che sia riconducibile all’ambito di applicazione dello *split payment*, se la fattura è emessa e intestata nei confronti del dipendente.

Operazioni alle quali non si applica il meccanismo dello <i>split payment</i>
Operazioni soggette al meccanismo del <i>reverse charge</i>
Operazioni non certificate mediante l’emissione della fattura
Prestazioni di servizi i cui compensi sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito o a ritenuta a titolo di acconto di cui all’art. 25 del D.P.R. 600/73
Operazioni non imponibili, esenti o fuori dal campo di applicazione dell’IVA

Operazioni con corrispettivo già nella disponibilità del cedente o prestatore (es. professionista delegato dall’Autorità Giudiziaria alla procedura di esecuzione immobiliare)
Operazioni assoggettate a regimi speciali che non prevedono l’esposizione dell’IVA in fattura e che ne dispongono l’assolvimento secondo regole proprie (es. regime monofase)
Operazioni rese da fornitori che applicano regimi speciali i quali, pur prevedendo l’addebito dell’imposta in fattura, sono caratterizzati da un particolare meccanismo forfetario di determinazione della detrazione (es. produttori agricoli)
Operazioni permutative, eccetto gli eventuali conguagli
Acquisti effettuati da esportatori abituali che si avvalgono della dichiarazione di intento
Operazioni rese in favore dei dipendenti di datori di lavoro riconducibili nell’ambito di applicazione dello <i>split payment</i> , se la fattura è emessa e intestata nei confronti del dipendente

2.3. Esigibilità dell’imposta

L’imposta relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi a cui si applica il meccanismo dello *split payment* diviene esigibile nel momento in cui il cessionario o committente effettua il **pagamento dei corrispettivi pattuiti** (art. 3 co. 1 del DM 23 gennaio 2015).

In **via facoltativa**, il predetto soggetto può anticipare il momento di esigibilità (art. 3 co. 2 del DM 23 gennaio 2015):

- al momento della ricezione della fattura;
- oppure al momento della registrazione della medesima.

Tale scelta può essere operata con riguardo a ciascuna fattura ricevuta/registrata e, in proposito, rileva il comportamento concludente. Qualora nelle more della registrazione del documento sia effettuato il pagamento del corrispettivo, tuttavia, non è più possibile riferire l’esigibilità dell’imposta alla predetta registrazione e assume rilevanza il momento del pagamento della fattura.

Per le operazioni rientranti nell’ambito applicativo della scissione dei pagamenti il cedente o prestatore della P.A. non può procedere all’emissione delle fatture ad esigibilità differita né, su opzione, con esigibilità immediata (art. 3 co. 3 del DM 23 gennaio 2015).

2.4. Adempimenti per il cedente o prestatore

Il cedente o prestatore che effettua operazioni assoggettate ad IVA con il meccanismo dello *split payment* è tenuto a emettere la fattura con l’annotazione prevista e a registrare il documento senza computare l’imposta ivi indicata nella liquidazione periodica (art. 2 del DM 23 gennaio 2015).

Emissione della fattura

Il cedente o prestatore deve emettere la fattura indicando, fra l’altro:

- la base imponibile IVA;
- l’aliquota IVA applicabile;
- l’ammontare dell’imposta;

- l'annotazione "scissione dei pagamenti" ex art. 2 co. 1 del DM 23 gennaio 2015 (o, in alternativa, l'annotazione "split payment") ed, eventualmente, il riferimento all'art. 17-ter del D.P.R. 633/72; con la fattura elettronica, tale obbligo è assolto riportando nel campo "esigibilità IVA" il valore "S" (scissione dei pagamenti).

Come osservato dalla risposta a interpello Agenzia delle Entrate 28 ottobre 2019 n. 436, ricade sul cedente o prestatore la responsabilità per la verifica dell'aliquota IVA applicata alle operazioni assoggettate ad imposta con il meccanismo dello *split payment*, seppure il cessionario o committente sia comunque tenuto a esperire i controlli in suo potere sulla correttezza dell'operato del fornitore.

Registrazione della fattura

Il cedente o prestatore non è tenuto al pagamento dell'IVA applicata sull'operazione, poiché tale obbligo ricade sul cessionario o committente. La fattura deve comunque essere registrata secondo le regole generali di cui agli artt. 23 e 24 del D.P.R. 633/72.

L'annotazione del documento deve avvenire in modo distinto, per esempio in un'apposita colonna del registro o mediante appositi codici, riportando altresì l'aliquota IVA applicata e l'ammontare dell'imposta. Come osservato dalla circ. Agenzia delle Entrate 7 novembre 2017 n. 27 (§ 3), quest'ultima, tuttavia, non deve concorrere alla liquidazione periodica.

Comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA

Nella comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA (art. 21-bis del D.L. 78/2010), il cedente o prestatore:

- deve riportare nel **rigo VP2** "Totale operazioni attive (al netto dell'IVA)" anche l'imponibile relativo alle operazioni soggette a scissione dei pagamenti;

VP2 Totale operazioni attive (al netto dell'IVA)	
---	--

- non deve indicare l'IVA indicata in fattura nel **rigo VP4** "IVA esigibile" poiché la stessa è versata all'Erario dal cessionario o committente.

	DEBITI	CREDITI
VP4 IVA esigibile		

Dichiarazione annuale IVA

Facendo riferimento all'ultimo modello di dichiarazione annuale IVA approvato, l'ammontare delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate con applicazione del meccanismo dello *split payment* deve essere indicato dal cedente o prestatore nel **rigo VE38** "Operazioni effettuate nei confronti dei soggetti di cui all'art. 17-ter" del quadro VE "Operazioni attive e determinazione del volume d'affari".

VE38 Operazioni effettuate nei confronti dei soggetti di cui all'art. 17-ter

,00

2.5 Adempimenti per il cessionario o committente

Il cessionario o committente è tenuto a versare all'Erario l'IVA dovuta sugli acquisti di beni e servizi assoggettati ad imposta con il meccanismo dello *split payment* (art. 1 co. 2 del DM 23 gennaio 2015).

Versamento dell'imposta

Le modalità di versamento dell'IVA gravante sulle operazioni soggette al meccanismo della scissione dei pagamenti sono differenti a seconda che il cessionario o committente sia:

- una P.A. che ha effettuato l'acquisto nell'ambito della propria attività istituzionale (art. 4 del DM 23 gennaio 2015);
- una P.A., una fondazione, un ente o una società che ha effettuato l'acquisto nell'esercizio di attività commerciali in relazione alle quali è identificata ai fini IVA (art. 5 del DM 23 gennaio 2015).

Il versamento dell'imposta dovuta dalle P.A. non soggetti passivi IVA è effettuato cumulativamente entro il **giorno 16 di ciascun mese**, considerando tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel mese precedente. Vi è facoltà di effettuare, entro la predetta scadenza, distinti versamenti per l'IVA dovuta così come segue:

- in ciascun giorno del mese, considerando tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile in tale giorno;
- relativamente a ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile.

Il versamento è effettuato senza possibilità di compensazione con le modalità di seguito esposte (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 12 febbraio 2015 n. 15).

Pubblica Amministrazione	Metodo di pagamento
P.A. titolari di conti presso la Banca d'Italia	Modello "F24 Enti pubblici" utilizzando il codice tributo "620E", denominato "IVA dovuta dalle PP.AA. - Scissione dei pagamenti - art. 17-ter del DPR n. 633/1972"
P.A., non titolari di conti presso la Banca d'Italia, autorizzate a detenere un conto corrente presso una banca convenzionata con l'Agenzia delle Entrate ovvero presso Poste Italiane	Modello "F24 ordinario" utilizzando il codice tributo "6040", denominato "IVA dovuta dalle PP.AA. - Scissione dei pagamenti - art. 17-ter del DPR n. 633/1972"
Tutte le altre P.A.	Direttamente all'entrata del bilancio dello Stato con imputazione al capo 8, capitolo 1203, art. 12

Le P.A., le fondazioni, gli enti e le società soggetti passivi IVA che effettuano acquisti di beni e servizi soggetti a *split payment* nell'esercizio di attività commerciali possono assolvere l'imposta in via alternativa:

- effettuando il versamento entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta diviene esigibile, senza possibilità di compensazione, indicando il codice tributo "6041" in caso di utilizzo del modello F24 e il codice tributo "621E" per i versamenti a mezzo modello "F24 Enti pubblici" (art. 5

co. 01 del DM 23 gennaio 2015);

- annotando le relative fatture nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile, con riferimento al mese precedente e computando l'IVA relativa alle suddette operazioni nella liquidazione periodica mensile o trimestrale di riferimento (art. 5 co. 1-2 del DM 23 gennaio 2015).

Ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione, i predetti soggetti provvedono alla registrazione delle fatture nel registro degli acquisti (art. 25 del D.P.R. 633/72) secondo le regole ordinarie.

Comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA

Le istruzioni della comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA (art. 21-bis del D.L. 78/2010) precisano che l'imposta relativa agli acquisti soggetti al meccanismo dello *split payment* per i quali l'imposta ha partecipato alla liquidazione periodica deve essere compresa:

- nel **rigo VP4** "IVA esigibile", quale imposta esigibile;

	DEBITI	CREDITI
VP4 IVA esigibile		

- nel **rigo VP5** "IVA detratta", quale imposta detraibile.

VP5 IVA detratta	
------------------	--

L'imponibile delle operazioni deve essere indicato nel **rigo VP3** "Totale operazioni passive (al netto dell'IVA)".

VP3 Totale operazioni passive (al netto dell'IVA)	
---	--

Dichiarazione annuale IVA

Nella dichiarazione annuale IVA gli acquisti di beni e servizi con applicazione del meccanismo dello *split payment* effettuati da soggetti passivi che hanno assolto l'IVA facendola partecipare alle liquidazioni periodiche sono indicati:

- oltre che nei **rigi da VF1 a VF14** del quadro VF "Operazioni passive e IVA ammessa in detrazione" in corrispondenza dell'aliquota d'imposta e ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione,

	1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
VF1			,00	2	,00
VF2			,00	4	,00
VF3			,00	5	,00
VF4			,00	6	,00
VF5			,00	7,3	,00
VF6	Acquisti e importazioni imponibili (esclusi quelli di cui ai rigi VF19, VF20 e VF21) distinti per aliquota d'imposta o per percentuale di compensazione, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta		,00	7,5	,00
VF7			,00	7,65	,00
VF8			,00	7,95	,00
VF9			,00	8,3	,00
VF10			,00	8,5	,00
VF11			,00	8,8	,00
VF12			,00	10	,00
VF13			,00	12,3	,00
VF14			,00	22	,00

- anche nel **rigo VJ18** "Acquisti dei soggetti di cui all'art. 17-ter" del quadro VJ "Imposta relativa a particolari tipologie di operazioni".

VJ18 Acquisti dei soggetti di cui all'art. 17-ter

,00

,00

2.6. Rimborsi IVA

Le operazioni soggette al meccanismo dello *split payment* sono considerate, insieme alle altre relative al periodo di riferimento, nel calcolo della sussistenza del presupposto della c.d. "aliquota media" ex art. 30 co. 2 lett. a) del D.P.R. 633/72 per chiedere il rimborso dell'IVA (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 13 aprile 2015 n. 15 (§ 11)). Tali operazioni sono computate nel calcolo dell'aliquota media, tra le operazioni c.d. "ad aliquota zero".

L'art. 8 del DM 23 gennaio 2015 estende ai soggetti passivi che effettuano le predette operazioni la possibilità di beneficiare dell'erogazione del **rimborso IVA in via prioritaria**. A tale fine, come precisato dalla circ. Agenzia delle Entrate 13 aprile 2015 n. 15 (§ 11), non è necessario rispettare le seguenti condizioni previste dal DM 20 febbraio 2015:

- l'attività è esercitata da almeno 3 anni;
- l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso è pari o superiore a 10.000,00 euro in caso di rimborso annuale e a 3.000,00 euro in caso di rimborso trimestrale;
- l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso è pari o superiore al 10% dell'importo complessivo dell'imposta assolta sugli acquisti e sulle importazioni effettuati nell'anno o nel trimestre di riferimento.

I rimborsi sono erogati in via prioritaria per un ammontare non superiore all'ammontare complessivo dell'IVA applicata alle operazioni soggette a scissione dei pagamenti effettuate nel periodo in cui si è avuta l'eccedenza d'imposta detraibile oggetto della richiesta di rimborso. L'erogazione in via prioritaria non è ammessa qualora il rimborso IVA sia richiesto in base a un presupposto diverso da quello della c.d. "aliquota media" (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 13 aprile 2015 n. 15 (§ 11)).

2.7. Sanzioni amministrative

Sono previste sanzioni amministrative differenziate per il cedente o prestatore e il cessionario o committente in relazione alle operazioni soggette al meccanismo dello *split payment*.

Violazioni commesse dal cedente o prestatore

Il cedente o prestatore che omette di indicare in fattura l'annotazione "scissione dei pagamenti" (o "*split payment*") è punito con la sanzione amministrativa da **1.000,00 a 8.000,00 euro** (art. 9 co. 1 del D.Lgs. 471/97).

Violazioni commesse dal cessionario o committente

Il cessionario o committente che omette o effettua tardivamente il versamento dell'IVA dovuta per le

operazioni soggette al meccanismo dello *split payment* è punito con la sanzione amministrativa pari al **30% dell'importo non versato o versato tardivamente**, salvo le riduzioni previste (art. 13 del D.Lgs. 471/97).

3. Reverse charge nei contratti di somministrazione atipica di personale

La Commissione europea si è invece opposta alla richiesta presentata dall'Italia di introdurre il meccanismo del *reverse charge* per le operazioni di cui all'art. 17 co. 6 lett. a-*quinquies*) del D.P.R. 633/72.

3.1. Fattispecie interessata

L'art. 4 co. 3 del D.L. 26 ottobre 2019 n. 124, conv. L. 19 dicembre 2019 n. 157, ha introdotto l'art. 17 co. 6 lett. a-*quinquies*) nel D.P.R. 633/72, in base al quale l'IVA si applica con il meccanismo del *reverse charge* alle prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui alle lett. a) - a-*quater*), effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera:

- presso le sedi di attività del committente;
- con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma.

Come evidenziato dalla Relazione illustrativa relativa al D.L. 124/2019, la finalità perseguita è quella di contrastare il risparmio fiscale indebito costituito dall'abbattimento del debito IVA da parte dell'appaltatore a fronte della detrazione IVA da parte del committente e/o della società consortile.

Sono espressamente escluse le prestazioni effettuate nei confronti:

- di Pubbliche Amministrazioni e altri enti e società, per i quali l'IVA si applica con il meccanismo dello *split payment* (art. 17-*ter* del D.P.R. 633/72);
- delle agenzie per il lavoro disciplinate dal Capo I del Titolo II del D.Lgs. 10 settembre 2003 n. 276.

L'efficacia della disposizione è subordinata, però, al rilascio da parte del Consiglio dell'Unione europea dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE.

3.2. Ragioni dell'opposizione della Commissione europea

La Commissione europea ha espresso **parere negativo** sulla citata richiesta presentata dall'Italia adducendo, in sintesi, le seguenti ragioni:

- la misura ha carattere generale e non sembra essere sufficientemente mirata a contrastare una concreta situazione di frode;
- all'Italia sono già state concesse due misure speciali di carattere generale per combattere le frodi in materia IVA (il meccanismo dello *split payment* e l'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica); pertanto, un'altra misura speciale come quella in esame comporterebbe una maggiore disarmo-

nizzazione tra il sistema IVA italiano e quello comune istituito dalla direttiva 2006/112/CE, nonché costituirebbe un'ulteriore complicazione per le imprese;

- il meccanismo dell'inversione contabile applicato alla somministrazione di personale atipica mirerebbe a contrastare soltanto l'omesso versamento dell'IVA (30% dei casi di frode), ma non impedirebbe alle società di aumentare artificialmente l'IVA a monte per creare crediti d'imposta indebiti a copertura di contributi previdenziali e ritenute alla fonte (70% dei casi di frode);
- il predetto omesso versamento dell'IVA costituisce un problema che dovrebbe essere affrontato, invece, con misure convenzionali, come le ispezioni di routine e l'attività di audit.

La Commissione europea ha concluso rilevando che la misura chiesta dall'Italia *"non sembra limitata nella portata, necessaria e proporzionata per affrontare la specifica situazione di frode connessa alla somministrazione di personale atipica"*. Infatti, sarebbe opportuno analizzare, in primo luogo, i risultati delle misure attuate con riguardo alle imposte dirette e alla compensazione di crediti, nonché l'uso della fatturazione elettronica obbligatoria e le misure di controllo in questo settore.