



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

Split payment: novità 2017
e chiarimenti dell'Agencia delle Entrate

(Circolare n. 20 del 16 novembre 2017)

Indice

1. Premessa	3
1.1. Novità del D.L. 24.4.2017, n. 50	3
1.2. Decorrenza	4
1.3. Principali chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate	4
2. Presupposto soggettivo	4
2.1. Soggetti rientranti nella nozione di “Pubblica Amministrazione”	5
2.2. Società controllate dalla Pubblica Amministrazione e quotate	6
2.3. Obbligo di fatturazione elettronica e <i>split payment</i>	7
2.4. Soggetti esclusi	7
2.5. Attestazione del cessionario o committente	8
3. Ambito oggettivo di applicazione	8
3.1. IVA per cassa e <i>split payment</i>	8
3.2. Operazioni soggette al <i>reverse charge</i>	9
3.3. Operazioni escluse	9
3.4. <i>Split payment</i> e plafond dell’esportatore abituale	11
3.5. Compensazione tra contrapposti rapporti di credito e operazioni permutative	12
3.6. Operazioni effettuate in favore di dipendenti di soggetti passivi dello <i>split payment</i>	12
3.7. Compensi assoggettati a ritenuta fiscale	13
4. Adempimenti del cedente o prestatore	13
5. Esigibilità dell’imposta	14
6. Adempimenti del cessionario o committente	14
6.1. Pubbliche Amministrazioni non soggetti passivi IVA	14
6.2. Pubbliche Amministrazioni identificate ai fini IVA e altre società	15
6.3. Acquisti di beni promiscui	16
7. Regolarizzazione e nota di variazione	17
8. Acconto IVA	17
9. Rimborsi	18
10. Efficacia temporale	19
11. Sanzioni	20
12. Novità in vigore dall’1.1.2018	21

1. Premessa

L'art. 1, co. 629, lett. b), della Legge 23.12.2014, n. 190, ha introdotto l'**art. 17-ter del D.P.R. 26.10.1972, n. 633**, secondo cui per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle Amministrazioni Pubbliche l'IVA è dovuta dal cessionario o committente, se non è debitore d'imposta in base alle vigenti disposizioni riguardanti il tributo, nel rispetto delle modalità e dei termini previsti dal **Decreto del Ministero delle Finanze, emanato il 23.1.2015**, e successivamente modificato dal D.M. 20.2.2015.

Tale meccanismo di scissione del pagamento del corrispettivo da quello della relativa imposta, meglio noto come "**split payment**", intende, pertanto, evitare il mancato versamento dell'imposta che può derivare dall'applicazione del regime ordinario e pone tale onere non al soggetto che effettua l'operazione (cedente o prestatore), bensì al **cessionario o committente**. Questo sistema si propone, quindi, di garantire, da un lato, l'Erario – dal rischio di inadempimento dell'obbligo di pagamento dei fornitori che addebitano in fattura l'imposta – e, dall'altro, gli acquirenti, dal rischio di coinvolgimento nelle frodi commesse da propri fornitori o terzi.

1.1. Novità del D.L. 24.4.2017, n. 50

L'art. 1 del D.L. 24.4.2017, n. 50, ha modificato la disciplina della scissione dei pagamenti, estendendo la stessa alle **operazioni effettuate nei confronti**:

- di **tutte le Pubbliche Amministrazioni** destinatarie delle norme in materia di fatturazione elettronica obbligatoria di cui all'art. 1, co. da 209 a 214, della Legge 24.12.2007, n. 244;
- delle **società controllate** da pubbliche amministrazioni centrali e locali e delle società controllate da queste ultime;
- delle **società quotate** incluse nell'indice FTSE MIB;

Oltre a tale intervento, è stata disposta l'applicazione dello *split payment* anche ai **compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenuta** ai fini delle imposte sul reddito e sono state apportate significative **novità** per quanto riguarda l'**esigibilità** e il **versamento dell'imposta**. In particolare, è stata introdotta la possibilità, per le Pubbliche Amministrazioni e le società controllate e incluse nell'indice FTSE MIB (acquirenti di beni e servizi), di:

- **anticipare l'esigibilità dell'imposta** al momento della ricezione della fattura di acquisto, ovvero al momento della registrazione della stessa;
- effettuare il **versamento diretto dell'imposta** dovuta con modello F24 entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta diviene esigibile, senza possibilità di compensazione e utilizzando il codice tributo di recente istituzione (R.M. 10.11.2017, n. 139).

Per l'attuazione della nuova disciplina dello *split payment*, si è reso necessario **modificare il citato D.M. 23.1.2015**, al fine di estendere l'ambito soggettivo di applicazione della disciplina dello *split payment*, prima **alle Pubbliche Amministrazioni** inserite nel conto economico consolidato

individuate dall'Istat ai sensi dell'art. 1, co. 3, della Legge 31.12.2009, n. 196 (D.M. 27.6.2017) e poi a quelle **destinatari delle norme in materia di fatturazione elettronica** obbligatoria di cui all'art. 1, co. da 209 a 214, della Legge 24.12.2007, n. 244 (D.M. 13.7.2017).

1.2. Decorrenza

A norma dell'art. 1, co. 4, del D.L. 24.4.2017, n. 50, la nuova disciplina della scissione dei pagamenti è applicabile alle **operazioni fatturate a partire dal 1.7.2017 e fino al prossimo 30.6.2020** (Decisione del Consiglio Europeo del 25.4.2017, n. 784).

1.3. Principali chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

Il meccanismo dello *split payment* è stato, inoltre, oggetto di diversi chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, contenuti nei seguenti documenti di prassi: **C.M. 9.2.2015, n. 1/E, C.M. 19.2.2015, n. 6/E (par. 8.5, 8.6. e 8.7) e C.M. 13.4.2015, n. 15/E.**

Ai suddetti documenti di prassi, si è, poi, recentemente aggiunta la **C.M. 7.11.2017, n. 27/E**, che illustra le novità alla disciplina dello *split payment* introdotte dall' art. 1 del D.L. 24.4.2017, n. 50, applicabile alle operazioni fatturate a partire dall'1.7.2017. In tale sede, l'Amministrazione Finanziaria ha formulato alcune importanti precisazioni, in merito ai seguenti aspetti della disciplina della scissione dei pagamenti:

- l'ambito soggettivo e oggettivo di applicazione;
- gli adempimenti del cedente o prestatore;
- l'esigibilità dell'imposta;
- gli incombenti a carico delle Pubbliche Amministrazioni e delle altre società controllate e incluse nell'indice FTSE MIB (soggetti passivi dell'IVA);
- la regolarizzazione e la nota di variazione;
- l'acconto IVA;
- i rimborsi;
- l'efficacia temporale;
- le sanzioni.

2. Presupposto soggettivo

In base alla previgente formulazione dell'art. 17-*ter* del D.P.R. 633/1972, al fine di individuare l'ambito soggettivo di applicazione dello *split payment*, occorre fare riferimento ai possibili **destinatari dell'esigibilità differita dell'IVA** di cui all'art. 6, co. 5, del D.P.R. 633/1972. A decorrere dall'1.7.2017, a seguito delle modifiche apportate dall' art. 1 del D.L. 24.4.2017, n. 50, l'ambito applicativo dello *split payment* è stato ampliato a due macro categorie di destinatari (C.M. 27/E/2017):

- soggetti rientranti nella nozione di "**Pubblica Amministrazione**";

- **società controllate** dalla Pubblica Amministrazione (e loro controllate) e **società quotate**.

2.1. Soggetti rientranti nella nozione di "Pubblica Amministrazione"

La disciplina dello *split payment* si applica a tutti gli enti e i soggetti della Pubblica Amministrazione di cui all'art. 1, co. 2, della L. 31.12.2009 n. 196. In particolare, come precisato dal **D.M. 13.7.2017**, occorre fare riferimento "*alle pubbliche amministrazioni destinatarie delle norme in materia di fatturazione elettronica obbligatoria di cui all'articolo 1, commi da 209 a 214, della legge 24 dicembre 2007, n. 244*", il quale annovera "*le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196*" e "*le amministrazioni autonome*". Quest'ultima disposizione contempla, a propria volta:

- "*gli enti e i soggetti indicati a fini statistici nell'elenco oggetto del comunicato dell'Istituto nazionale di Statistica (...)*", pubblicato annualmente nella Gazzetta Ufficiale entro il 30.9;
- "*le Autorità indipendenti e, comunque, le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni*" recante "*norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche*".

Conseguentemente, la platea delle Pubbliche Amministrazioni destinatarie della disciplina dello *split payment* corrisponde a quella dei **soggetti nei cui confronti i fornitori hanno l'obbligo di emettere fattura in modalità elettronica**.

Per la corretta individuazione dell'ambito soggettivo di applicazione delle norme in materia di fatturazione elettronica, la C.M. 27/E/2017 rinvia ai soggetti **individuati dal Ministero dell'Economia e delle Finanze**, con la Circolare 9.3.2015, n. 1:

- soggetti destinatari delle **norme in materia di fatturazione elettronica** di cui all'art. 1, co. 2, del D.Lgs. 30.3.2001 n. 165;
- soggetti **indicati a fini statistici dall'ISTAT** ai sensi dell'art. 1, co. 2, della Legge 31.12.2009, n. 196 e le **Autorità indipendenti**;
- **amministrazioni autonome** di cui all'art. 1, co. da 209 a 214, della Legge 24.12.2007, n. 244.

Nella C.M. 27/E/2017, viene osservato che dall'unione delle citate disposizioni risultano "*ampie aree di sovrapposizione*", ma ciascuna "categoria" include soggetti non contemplati in altre disposizioni. Si pensi, ad esempio, agli Ordini professionali, che non sono presenti nell'elenco ISTAT, ma che sono comunque indicati tra i soggetti di cui all'art. 1, co. 2, del D.Lgs. 30.3.2001, n. 165 (nota n. 1858/DF del 27.10.2014). Con l'effetto che, come ribadito dall'Agenzia delle Entrate, ai fini dell'esatta individuazione delle Pubbliche Amministrazioni tenute ad applicare la scissione dei pagamenti occorre fare riferimento "***all'elenco pubblicato sul sito dell'Indice delle Pubbliche Amministrazioni, www.indicepa.gov.it (di seguito IPA), ad esclusione dei "soggetti classificati nella categoria dei 'Gestori di pubblici servizi', che, pur essendo inclusi nell'anzidetto elenco, non sono destinatari dell'obbligo di fatturazione elettronica***".

La C.M. 27/E/2017 evidenzia che **l'accreditamento all'IPA**, ancorché obbligatorio per i soggetti destinatari della fatturazione elettronica, **discende dall'iniziativa degli stessi soggetti** e, pertanto, la Pubblica Amministrazione che non abbia richiesto l'anzidetto accreditamento (e non abbia comunicato al fornitore l'applicabilità dello *split payment*) sarà assoggettata all'applicazione delle **specifiche sanzioni**.

2.2. Società controllate dalla Pubblica Amministrazione e quotate

L'elenco delle società interessate dallo speciale meccanismo dello *split payment* ha formato oggetto di ripetute modifiche, a seguito delle quali è stata ampliata la platea dei soggetti sottoposti a tale meccanismo. In particolare, per effetto delle rettifiche apportate dall' art. 1 del D.L. 24.4.2017, n. 50, convertito con Legge 21.6.2017, n. 96, all'art. 17-ter co. 1-bis del D.P.R. 633/1972, le società interessate dallo *split payment* risultano essere le seguenti:

- le **società controllate** (di diritto e di fatto) direttamente dalla **Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri**, rilevando, a tal fine, il controllo esercitato ai sensi dell'art. 2359, co. 1, n. 1) ("*maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria*") e n. 2) ("*voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante*") del codice civile;
- le **società controllate** (di diritto) direttamente da **Regioni, Province, Città Metropolitane, Comuni e Unioni di Comuni** rilevando, a tal fine, solamente il controllo esercitato ai sensi dell'art. 2359, co. 1, n. 1), c.c. ("*maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria*");
- le **società controllate** (di diritto), sia direttamente che indirettamente, **dalle società sopra descritte**, ai sensi dell'art. 2359, co. 1, n. 1), c.c. ("*maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria*");
- le **società quotate** (ritenute di primaria importanza ad elevata affidabilità fiscale) **inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa Italiana**. È riconosciuta al Ministero dell'Economia e delle Finanze la facoltà di individuare, con apposito Decreto, un indice alternativo rispetto a quello FTSE MIB, attualmente previsto.

In ordine alla specifica individuazione delle società controllate o incluse nell'indice FTSE MIB, l'art. 5-ter, co. 1, del D.M. 23.1.2015, inserito dal D.M. 27.6.2017, ha previsto che, in sede di prima applicazione:

- per le operazioni **fatturate a partire dall'1.7.2017 e fino al 31.12.2017**, occorre fare riferimento alle **società che risultano tali al 24.4.2017** (data di entrata in vigore del D.L. 24.4.2017, n. 50);
- per le operazioni **fatturate nell'anno 2018**, occorre fare riferimento alle società che risultano tali al **30.9.2017**. Tuttavia, con riferimento al 2018, occorrerà tener conto dell'ulteriore ampliamento dell'ambito soggettivo dello *split payment* disposto dal D.L. n. 148/2017, in attesa di conversione.

La C.M. 27/E/2017 precisa, inoltre, che nel caso in cui il controllo o l'inclusione nell'indice FTSE MIB:

- **si verifichi** in corso d'anno **entro il 30.9**, lo speciale regime dello *split payment* sarà applicabile solo con riferimento alle operazioni per le quali è emessa fattura **a partire dall'1.1 dell'anno successivo**. Oltre la suddetta data del 30.9, invece, la scissione dei pagamenti sarà applicabile solamente "*alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1° gennaio del secondo anno successivo*";
- **venga a mancare** in corso d'anno **entro il 30.9**, le disposizioni dello *split payment* continueranno ad applicarsi anche con riguardo alle operazioni per le quali è emessa fattura fino al 31.12 del medesimo anno. Oltre a tale data, invece, la scissione dei pagamenti continuerà ad applicarsi "*alle operazioni per le quali è emessa fattura fino al 31 dicembre dell'anno successivo*".

Ai fini della decorrenza dello *split payment*, rileva la presenza delle società in parola negli elenchi pubblicati dal Dipartimento delle Finanze del MEF, **entro il 15.11 di ciascun anno con effetti a valere per l'anno successivo**. A questo proposito, si segnala che sul sito internet del Dipartimento delle Finanze sono disponibili gli elenchi delle pubbliche amministrazioni e delle predette società aggiornati al 31.10.2017 consultabili al seguente indirizzo:

http://www.finanze.it/opencms/it/fiscalitanazionale/Manovra-di-Bilancio/Manovra-di-Bilancio-2017/Scissione-dei-pagamenti-d.l.-n.50_2017-3-Rettifica-elenchi-definitivi/.

2.3. Obbligo di fatturazione elettronica e *split payment*

La C.M. 27/E/2017 specifica che l'ampliamento dell'ambito di applicazione dello *split payment* alle società controllate dalla Pubblica Amministrazione e alle principali società controllate o quotate **non influenza**, comunque, l'ambito di applicazione della fattura elettronica di cui all'art. 1, co. da 209 a 214, della Legge 24.12.2007 n. 244, trattandosi di una **disciplina autonoma e differente** per finalità a quella dello *split payment*. Pertanto, se una società controllata da una Pubblica Amministrazione non risulta iscritta all'IPA (o risulta iscritta nella categoria "*gestori pubblici servizi*"), ma è inclusa negli elenchi pubblicati dal MEF, la **stessa è tenuta ad applicare lo *split payment***, ma non rientra tra i soggetti tenuti a rispettare l'obbligo di fatturazione elettronica.

2.4. Soggetti esclusi

La disciplina della scissione dei pagamenti non si applica – ai sensi dell'art. 17-ter, co 1-quinquies, del D.P.R. 633/1972 – "*agli 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*" quali, ad esempio, diritti di pascolo, legna, funghi, caccia, pesca, acqua, sassi e semina.

Si tratta, così come chiarito dalla C.M. 27/E/2017, di quelle **strutture organizzative** preposte dall'ordinamento giuridico all'**amministrazione di beni demaniali collettivi**, ossia di beni:

- soggetti a forme di proprietà collettiva di diritto pubblico;
- destinati al godimento in modo indiviso;

- caratterizzati da un **particolare regime giuridico** consistente nell'inalienabilità, imprescrittibilità, inespropriabilità, inusufruttibilità e nella perpetuità del vincolo a favore di collettività che esercitano, sui beni in questione, diritti civili perpetui di godimento di natura civilistica (R.M. 7.7.2010, n. 69/E).

2.5. Attestazione del cessionario o committente

Ai fini della corretta esecuzione degli adempimenti da parte dei fornitori, il co. 1-*quater* dell'art. 17-*ter* del D.P.R. 633/1972 – introdotto dall' art. 1, co. 1, del D.L. 24.4.2017, n. 50 – aveva previsto che **su richiesta dei cedenti o prestatori**, i cessionari o committenti fossero tenuti a **rilasciare un documento attestante la loro riconducibilità o meno alla disciplina in argomento**. In caso affermativo, i fornitori sarebbero stati tenuti ad applicare lo speciale meccanismo dello *split payment*'. Ora, invece, a seguito della pubblicazione definitiva degli elenchi (recante l'indicazione puntuale dei soggetti riconducibili nell'ambito di applicazione della scissione dei pagamenti), **tale attestazione non è più necessaria**: è stata, pertanto, circoscritta l'utilità e la rilevanza di tale dichiarazione **solamente al periodo di prima applicazione dello *split payment***, durante il quale i cedenti o prestatori non hanno avuto a disposizione gli elenchi definitivi del MEF. Sul punto, la **C.M. 27/E/2017** ha, infatti, precisato che *"dopo la pubblicazione degli elenchi definitivi, l'eventuale attestazione resa dalla PA o Società dovrà trovare corrispondenza con quanto indicato negli stessi elenchi. L'eventuale rilascio dell'attestazione da parte del cessionario/committente in contrasto con il contenuto degli elenchi definitivi è da ritenersi **priva di effetti giuridici**".*

3. Ambito oggettivo di applicazione

In base alle nuove disposizioni, la scissione dei pagamenti deve essere applicata a tutte **le cessioni di beni e prestazioni di servizi** ai sensi dell'art. 2 e 3 del D.P.R. 633/1972 – compresi gli appalti di lavori, in quanto prestazioni di servizi – effettuate, nel territorio dello Stato, **nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni** e delle altre società di cui all'art. 17-*ter*, co. 1-*bis*, del D.P.R. 633/1972 (società controllate pubbliche e delle società quotate contemplate nell'indice FTSE MIB), così come individuate nei paragrafi precedenti. Coerentemente con quanto precisato nella C.M. 15/E/2017, la C.M. 27/E/2017 conferma che lo *split payment* è applicabile soltanto alle **operazioni documentate mediante la fattura** emessa dal fornitore, ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. 633/1972, con indicazione *"dell'imposta addebitata all'ente pubblico"*, comprese le operazioni per le quali trovano applicazione le **modalità di fatturazione e i termini di registrazione speciali** di cui all'art. 73 del D.P.R. 633/1972.

3.1. IVA per cassa e *split payment*

Un importante chiarimento contenuto nella C.M. 27/E/2017 è quello secondo cui, in relazione alle operazioni riconducibili alla scissione dei pagamenti, **non si applicano** le disposizioni concernenti **la**

liquidazione dell'IVA secondo la contabilità di cassa (art. 32-*bis* del D.L. 22.6.2012 n. 83), in considerazione del fatto che, attesa la finalità antifrode, l'applicazione dello *split payment* costituisce la **regola prioritaria**.

3.2. Operazioni soggette al *reverse charge*

La disciplina dello *split payment* **non è applicabile**, per espressa previsione dell'art. 17-*ter*, co. 1, del D.P.R. 633/1972, alle operazioni per le quali le Amministrazioni Pubbliche e le altre società di cui all'art. 17-*ter*, co. 1-*bis*, del D.P.R. 633/1972 (cessionari o committenti) sono **debitori d'imposta**, ai sensi delle vigenti disposizioni in materia di IVA. È il caso, quindi, delle **fattispecie già soggette al meccanismo dell'inversione contabile** (c.d. *reverse charge*), in cui la qualità di debitore d'imposta non è attribuita al cedente o prestatore bensì al cliente, al quale non viene, pertanto, addebitata l'IVA in rivalsa, da parte del soggetto che effettua l'operazione imponibile. Al ricorrere di tale ipotesi, sorge un debito IVA direttamente in capo alla Pubblica Amministrazione o alle altre società controllate o incluse nell'indice FTSE MIB (soggetti passivi acquirenti), per i beni o servizi destinati alla sfera commerciale: al contrario, un'**Amministrazione Pubblica che svolge esclusivamente attività istituzionale** (e non ha acquisito soggettività passiva) è **equiparata**, ai fini IVA, a un **soggetto privato** e, in quanto tale, **impossibilitato ad applicare l'inversione contabile**.

Richiamando i chiarimenti resi in passato con la C.M. 15/E/2015, la C.M. 27/E/2017 ribadisce che rientrano in tale ambito, ad esempio, gli acquisti:

- effettuati nell'esercizio dell'impresa, soggetti al meccanismo del *reverse charge* di cui all'**art. 17 del D.P.R. 633/1972**, in cui sono previste le fattispecie di inversione contabile per acquisti di beni e servizi rilevanti territorialmente in Italia – presso fornitori non residenti, anche se identificati ai fini IVA in Italia – nonché quelle relative al *reverse charge* domestico di cui al co. 6 della disposizione (prestazioni rese da subappaltatori nel settore edile, servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative ad edifici, ecc.);
- di **rottami di ferro**, posti in essere nell'esercizio dell'impresa, rientranti nel campo di applicazione del *reverse charge*, ai sensi dell'**art. 74, co. 7, del D.P.R. 633/1972**;
- **intracomunitari di beni**, effettuati – oltre il limite di euro 10.000 annui – da parte della Pubblica Amministrazione che non sia soggetto passivo IVA, ma **identificato, ai fini dell'imposta**, ai sensi dell'art. 47, co. 3, del D.L. 30.8.1993, n. 331, o dalle altre società di cui all'art. 17-*ter*, co. 1-*bis*, del D.P.R. 633/1972.

3.3. Operazioni escluse

Nella C.M. 27/E/2017 viene ribadito che lo speciale meccanismo dello *split payment* non si applica alle operazioni assoggettate, ai fini IVA, ai c.d. *regimi speciali*, che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura, e ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie:

- **regimi monofase disciplinati dall'art. 74 del D.P.R. 633/1972** (editoria, generi di Monopolio e fiammiferi, tabacchi lavorati, telefoni pubblici ed utilizzo di mezzi tecnici, Case d'asta, documenti di viaggio e sosta nei parcheggi);
- **regime del margine** (artt. 36 e ss. del D.L. 23.2.1995, n. 41);
- **regime speciale applicato dalle agenzie di viaggio** (art. 74-ter del D.P.R. 633/1972).

È, inoltre, ribadito che sono **escluse dallo *split payment*** anche le operazioni effettuate da fornitori che applicano i **regimi speciali**, che – pur prevedendo l'**addebito dell'IVA in fattura** – sono caratterizzati da un particolare meccanismo forfetario di determinazione della detrazione spettante (**C.M. 27/E/2017, par. 2 e C.M. 15/E/2015, par. 2**):

- regimi speciali di cui agli **artt. 34 e 34-bis del D.P.R. 633/1972**, ossia quelli riguardanti i produttori agricoli e i soggetti esercenti attività connesse all'agricoltura;
- regime previsto dalla Legge 16.12.1991, n. 398 (associazioni sportive dilettantistiche, **associazioni senza scopo di lucro**, pro loco, società sportive dilettantistiche – costituite in forma di società di capitali senza finalità di lucro, ai sensi dell'art. 90 della Legge 27.12.2002, n. 289 – e associazioni bandistiche, cori amatoriali, associazioni filodrammatiche, di musica e danza popolare, legalmente costituite senza obiettivi di lucro);
- regime relativo all'**attività di intrattenimento** di cui alla Tariffa allegata al D.P.R. 640/1972, cui si applicano, agli effetti dell'IVA, le disposizioni dell'art. 74, co. 6, del D.P.R. 633/1972;
- regime applicabile agli **spettacoli viaggianti** e alle altre attività indicate nella Tabella C allegata al D.P.R. 633/1972.

Altre operazioni escluse

La disciplina dello *split payment* non è, inoltre, applicabile alle cessioni di beni e prestazioni di servizi – come, ad esempio, le piccole spese dell'ente pubblico – certificate dal cedente o prestatore tramite il rilascio della **ricevuta fiscale** di cui all'art. 8 della Legge 10.5.1976, n. 249 o dello **scontrino fiscale** (Legge 26.1.1983, n. 18) o non fiscale per i soggetti che si avvalgono della **trasmissione telematica dei corrispettivi**, ai sensi dell'art. 1, co. 429 e ss., della Legge 30.12.2004, n. 311, ovvero altre modalità semplificate di certificazione specificatamente previste.

A parere dell'Amministrazione Finanziaria, tale ipotesi di esclusione ricomprende anche le operazioni certificate mediante **fattura semplificata** (art. 21-bis del D.P.R. 633/1972), oppure il caso in cui – successivamente alla certificazione mediante le predette modalità semplificate – sia comunque emessa una fattura funzionale alla sola documentazione del costo o dell'IVA assolta dal cliente in relazione al bene o servizio acquistato. Diversamente, l'operazione deve essere ricondotta nell'ambito di applicazione dello *split payment* qualora la fattura sia emessa, su **richiesta della Pubblica Amministrazione** cessionaria o committente, in luogo dello scontrino o della ricevuta fiscale (C.M. 27/E/2017, par. 2, e C.M. 15/E/2015, par. 2).

Sono, inoltre, **escluse** dalla scissione dei pagamenti, in considerazione della *ratio* e delle caratteristiche di tale meccanismo, le fattispecie nelle quali la Pubblica Amministrazione **non effettua pagamento del corrispettivo nei confronti del fornitore** (C.M. 27/E/2017, par. 2): in particolare, si tratta delle operazioni – ad esempio, i servizi di riscossione delle entrate e altri proventi – in relazione alle quali il fornitore ha già nella propria disponibilità il corrispettivo ad esso spettante e, in forza di una disciplina speciale contenuta in una norma primaria o secondaria, trattiene lo stesso, riversando all'ente committente un importo netto. Al ricorrere di tali ipotesi, l'esclusione dallo *split payment* è motivata dal fatto che **l'imponibile e la corrispondente IVA sono già nella disponibilità del prestatore**.

Per le medesime ragioni, secondo quanto chiarito dalla C.M. 27/E/2017, la disciplina della scissione dei pagamenti non è applicabile anche nel caso in cui il fornitore abbia già nella propria disponibilità il corrispettivo che gli spetta, **in forza di un provvedimento giudiziale**. Si pensi, ad esempio, alle prestazioni rese dal professionista delegato dall'Autorità Giudiziaria alla procedura di esecuzione immobiliare, in relazione alla fatturazione del compenso.

3.4. Split payment e plafond dell'esportatore abituale

Un importante chiarimento contenuto nella C.M. 27/E/2017, e auspicato in dottrina in virtù dell'ampliamento dell'ambito soggettivo dello *split payment*, è quello di **escludere dalla disciplina della scissione dei pagamenti** le ipotesi in cui il soggetto passivo acquirente intenda avvalersi, sussistendone i requisiti, della disciplina relativa agli **acquisti senza pagamento dell'imposta** di cui all'art. 8, co. 1, lett. c), del D.P.R. 633/1972. In virtù di tale disposizione, gli operatori economici che effettuano frequenti operazioni con l'estero (c.d. *esportatori abituali*) **possono acquistare beni e servizi** – esclusi fabbricati, aree fabbricabili e beni o servizi per i quali l'IVA è indetraibile – **senza dover corrispondere il tributo ai propri fornitori**, ossia "*in sospensione di imposta*". A questo proposito, si ricorda che tale facoltà è riconosciuta all'esportatore abituale nei limiti del "plafond" disponibile – soglia monetaria riferita ai beni e servizi che possono essere acquistati e importati senza applicazione dell'IVA – costituito dall'ammontare complessivo delle operazioni non imponibili (cessioni all'esportazione, cessioni intracomunitarie ed operazioni assimilate, servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali) registrate nell'anno solare precedente (c.d. *plafond fisso*), ovvero nei dodici mesi precedenti (c.d. *plafond mobile*).

Pertanto, a seguito della precisazione della C.M. 27/E/2017, l'esportatore abituale **può utilizzare il plafond disponibile** e conseguentemente il cedente o prestatore dovrà emettere la fattura:

- **in regime di non imponibilità**, ai sensi dell'art. 8, co. 1, lett. c), del D.P.R. 633/1972, conformemente alla lettera d'intento del cliente "esportatore abituale";
- senza l'annotazione "scissione dei pagamenti".

3.5. Compensazione tra contrapposti rapporti di credito e operazioni permutative

Nella C.M. 27/E/2017 viene chiarito che la disciplina dello *split payment* non è applicabile nel caso in cui **non vi sia il pagamento del corrispettivo** nei confronti del fornitore, ad esempio, alle operazioni:

- intercorse tra la **Pubblica Amministrazione e le altre società di cui all'art. 17-ter, co. 1-bis, del D.P.R. 633/1972** – purché destinatarie del meccanismo della scissione dei pagamenti – che prevedono una **compensazione tra contrapposti rapporti di credito**. In tal caso, infatti, *"il fornitore (PA e Società) ha già nella propria disponibilità il corrispettivo spettantegli e, considerata l'affidabilità fiscale delle Parti (entrambe riconducibili all'ambito soggettivo della scissione dei pagamenti), l'esclusione dell'applicazione della scissione dei pagamenti appare in linea alla logica della semplificazione degli adempimenti, in assenza di concreti rischi di inadempimento degli obblighi di versamento"* (C.M. 27/E/2017, par. 2);
- **permutative** di cui all'art. 11 del D.P.R. 633/1972, intercorse tra il fornitore e la Pubblica Amministrazione e altre società controllate o incluse nell'indice FTSE MIB.

Al ricorrere di tali operazioni, ancorché valorizzate separatamente ai fini della disciplina IVA, l'Agenzia delle Entrate ritiene, comunque, che la disciplina della scissione dei pagamenti *"non sia conciliabile con il negozio permutativo in ragione delle peculiarità e della disciplina speciale che lo caratterizzando"* salve le ipotesi di conguaglio, per le quali rileva, invece, il meccanismo dello *split payment* (C.M. 27/E/2017, par. 2).

3.6. Operazioni effettuate in favore dei dipendenti di soggetti passivi dello *split payment*

Un'altra importante precisazione contenuta nella C.M. 27/E/2017 attiene alle cessioni di beni o prestazioni di servizi **rese in favore dei dipendenti** – quali, ad esempio, quelle di vitto e alloggio in occasione di trasferte – **nell'interesse di un datore di lavoro** riconducibile nell'ambito soggettivo di applicazione dello *split payment* (Pubblica Amministrazione e società controllate pubbliche o incluse nell'indice FTSE MIB). In tale circostanza, l'Agenzia delle Entrate ritiene di **escludere** l'applicazione dello ***split payment*** ogni qualvolta la fattura sia stata emessa e intestata nei confronti del dipendente, in quanto la stessa si riferisce ad operazioni rese in favore del dipendente ancorché nell'interesse del datore di lavoro (Pubblica Amministrazione o società di cui all'art. 17-ter, co. 1-bis, del D.P.R. 633/1972).

Diversamente, **è applicabile** la disciplina dello *split payment*, ogni volta che la **fattura** sia stata **emessa e intestata al datore di lavoro** (Pubblica Amministrazione e società controllate pubbliche o incluse nell'indice FTSE MIB), con l'effetto che l'imposta esposta in fattura non dovrà essere pagata al fornitore, ma dovrà essere versata direttamente all'Erario secondo le modalità prescritte dalla disciplina della scissione dei pagamenti, di cui si dirà in seguito.

3.7. Compensi assoggettati a ritenuta fiscale

La disciplina dello *split payment* risulta applicabile, a decorrere dall'1.7.2017, **anche ai compensi per prestazioni di servizi** "assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito". In base alle nuove disposizioni, infatti, anche i soggetti che percepiscono redditi di lavoro autonomo applicano la scissione dei pagamenti per **le prestazioni di servizi fatturate dall'1.7.2017** rese nei confronti delle Amministrazioni Pubbliche, delle società controllate pubbliche e delle società quotate contemplate nell'indice FTSE MIB. Al contrario, **non sono interessate** dalla disciplina dello *split payment* le prestazioni di servizi **fatturate fino al 30.6.2017**.

4. Adempimenti del cedente o prestatore

La disciplina dello *split payment* comporta per le Pubbliche Amministrazioni e per le altre società di cui all'art. 17-ter, co. 1-bis, del D.P.R. 633/1972 – salvo che ricorra uno dei predetti casi di esclusione soggettiva oppure oggettiva – **l'obbligo di versare**, direttamente all'Erario, **l'IVA** che le è stata **addebitata in fattura dal fornitore**. Il cedente o prestatore è, pertanto, tenuto ad **emettere la fattura** secondo quanto previsto dall'art. 21 del D.P.R. 633/1972, con **l'annotazione "scissione dei pagamenti"** (art. 2, co. 1, del D.M. 23.1.2015), ovvero *split payment*, ai sensi dell'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972 (**C.M. 15/E/2015, par. 3**).

Con riferimento alle sole operazioni intercorse con le Pubbliche Amministrazioni destinatarie delle norme in materia di fatturazione elettronica, il cedente o prestatore è tenuto all'**emissione della fattura in formato elettronico**. Ne consegue l'obbligo in capo a quest'ultimo di indicare sulla fattura elettronica l'annotazione "*scissione dei pagamenti*" riportando il valore "S" nel campo rubricato "*esigibilità IVA*" (art. 2 del D.M. 23.1.2015).

Coerentemente con quanto precisato nei precedenti documenti di prassi, la **C.M. 27/E/2017** ribadisce che il meccanismo dello *split payment* non fa venire meno, in capo al cedente o prestatore, la qualifica di **debitore dell'imposta** in relazione all'operazione posta in essere nei confronti della Pubblica Amministrazione, società controllate pubbliche o inserite nell'indice FTSE MIB: conseguentemente, il fornitore è tenuto all'osservanza degli **obblighi previsti dal D.P.R. 633/1972** connessi all'applicazione dell'IVA nei modi ordinari. In particolare, il cedente o prestatore è tenuto a:

- **registrare la fattura emessa**, ai sensi degli artt. 23 e 24 del D.P.R. 633/1972, **senza computare nella liquidazione periodica l'IVA a debito** indicata in tale documento (non incassata dalla Pubblica Amministrazione o dalle società controllate pubbliche o incluse nell'indice FTSE MIB), in quanto non è tenuto al versamento;
- **annotando**, in modo distinto, la **fattura emessa in regime di scissione contabile** – ad esempio, in un'apposita colonna, ovvero mediante specifici codici nel registro di cui all'art. 23 del D.P.R. 633/1972 – riportando, inoltre, l'aliquota applicata e l'ammontare dell'imposta, ma **senza far concorrere la medesima nella liquidazione di periodo**.

5. Esigibilità dell'imposta

La nuova disciplina della scissione dei pagamenti presenta, rispetto alla precedente, alcune **novità sotto il profilo dell'esigibilità dell'imposta**. Per tali operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi), l'imposta diviene esigibile innanzitutto al "**momento del pagamento dei corrispettivi**". Tuttavia, a seguito della modifica apportata dal D.M. 27.6.2017, all'art. 3, co. 2, del D.M. 23.1.2015, per le fatture relative ad operazioni soggette a *split payment*, emesse a partire dall'1.7.2017, il **momento di esigibilità dell'imposta può essere anticipato**, in via opzionale, dal soggetto acquirente (Pubblicazione Amministrazione o società controllate pubbliche o incluse nell'indice FTSE MIB), al **momento di ricezione o registrazione della fattura**. Sul punto, la C.M. 27/E/2017 precisa che la scelta per l'esigibilità anticipata potrà essere fatta **con riguardo a ciascuna fattura** ricevuta o registrata, rilevando a tal fine il **comportamento concludente del contribuente**.

In caso di esigibilità anticipata dell'imposta, **non rileva**, ai fini dell'imposta da versare, **il pagamento del corrispettivo al fornitore**, bensì la ricezione della fattura di acquisto ovvero la registrazione della stessa, che dovrà essere effettuata "*anteriamente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno*" (C.M. 27/E/2017). In tale sede, l'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, precisato che l'**esigibilità dell'imposta**:

- **non può essere anticipata al momento della registrazione** nel caso in cui, nelle more di registrazione del documento fiscale, **sia stato effettuato il pagamento del corrispettivo** a favore del fornitore. Al ricorrere di tale circostanza, l'imposta sarà comunque dovuta con riferimento al momento del pagamento della fattura, ai sensi dell'art. 3, co. 1, del D.M. 23.1.2015;
- rileva ai sensi dell'art. 5, co. 2-*bis* del D.M. 23.1.2015, anche ai fini della **determinazione del versamento dell'acconto IVA** di cui si dirà in seguito.

6. Adempimenti del cessionario o committente

Un'altra novità caratterizzante la nuova disciplina della scissione dei pagamenti è rappresentata dalle **modalità di versamento dell'IVA all'Erario** da parte della Pubblica Amministrazione o delle altre società di cui all'art. 17-*ter*, co. 1-*bis*, del D.P.R. 633/1972, che effettuano **acquisti di beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali**, mentre rimangono confermati quelli relativi agli acquisti istituzionali.

6.1. Pubbliche Amministrazioni non soggetti passivi IVA

Le Pubbliche Amministrazioni che non sono soggetti passivi IVA effettuano il versamento dell'imposta, relativa alle operazioni in *split payment* ricevute, con una delle seguenti **modalità alternative** (art. 4

del D.M. 23.1.2015):

- **entro il giorno 16 di ciascun mese, cumulativamente per tutte le fatture** per le quali l'IVA è divenuta esigibile nel mese precedente;
- **con versamenti distinti, entro il 16 del mese successivo al momento di esigibilità**, in ciascun giorno del mese, relativamente al complesso di fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile in tale giorno, oppure, per ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile.

Le Pubbliche Amministrazioni non titolari di partita IVA effettuano il versamento dell'IVA dovuta in esito allo *split payment*, ai sensi dell'art. 4 del DM 23.1.2015, con regole differenziate in base alle tipologie di ente:

- **titolare di conto presso la Banca d'Italia**, tramite modello F24 "Enti Pubblici" – approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 28.6.2013, n. 79090 – utilizzando il **codice tributo "620E"** e riportando, tra l'altro, il **valore "F" nel campo "sezione"** della parte relativa al "Dettaglio versamento";
- autorizzato a detenere un **conto corrente presso una banca convenzionata** con l'Agenzia delle Entrate ovvero presso Poste Italiane, mediante versamento unificato di cui all'art. 17 del D.Lgs. 9.7.1997, n. 241 – usando il **codice tributo "6040"**, da esporre nella sezione "Erario", in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "Importi a debito versati";
- diverso dai precedenti, con imputazione al capo 8, capitolo 1203, art. 12 del bilancio dello Stato.

6.2. Pubbliche Amministrazioni identificate ai fini IVA e altre società

Le Pubbliche Amministrazioni identificate ai fini IVA e che effettuano gli acquisti di beni e servizi nell'**esercizio di attività commerciale**, nonché le società di cui all'art. 17-ter, co. 1-bis, del D.P.R. 633/1972, possono versare l'imposta relativa alle operazioni in *split payment* con **modalità alternative** (art. 5 del DM 23.1.2015 come modificato dal D.M. 27.6.2017). In particolare, per gli acquisti di beni e servizi nell'ambito dell'attività commerciale, è possibile effettuare il versamento dell'imposta dovuta tramite **modello F24**, entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta diviene esigibile (senza possibilità di compensazione), **oppure eseguire versamenti**:

- **cumulativi giornalieri**, in relazione all'insieme delle fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile giorno per giorno;
- **distinti relativamente a ciascuna fattura** il cui tributo è divenuta esigibile.

Per permettere il versamento dell'IVA dovuta dalle pubbliche amministrazioni e dalle altre società di cui all'art. 17-ter, co. 1-bis, del DPR 633/72 (per gli acquisti di beni/servizi nell'ambito dell'attività commerciale), la **R.M. 10.11.2017, n. 139/E** ha istituito:

- per il **modello F24**, il **codice tributo "6041"**, denominato "*IVA dovuta dalle PP.AA. e SOCIETA' identificate ai fini IVA - scissione dei pagamenti per acquisti nell'esercizio di attività commerciali - art. 5, comma 01, D.M. 23 gennaio 2015*";

- per il **modello F24 EP**, il **codice tributo "621E"**, denominato *"IVA dovuta dalle PP.AA. e SOCIETÀ identificate ai fini IVA - scissione dei pagamenti per acquisti nell'esercizio di attività commerciali - art. 5, comma 01, D.M. 23 gennaio 2015"*.

In aggiunta a tale modalità di versamento dell'IVA è ammessa, **soltanto per gli acquisti di beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali** (esclusi, quindi, quelli effettuati nell'ambito dell'attività istituzionale) la possibilità di assolvere l'obbligazione tributaria procedendo con l'**annotazione della fattura**:

- nel **registro degli acquisti**, al fine di detrarre l'imposta a credito;
- **anche 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**, in modo tale che l'IVA dovuta partecipi alla liquidazione periodica del mese/trimestre.

Alla luce di quanto sopra riportato, si evince che, **a decorrere dall'1.7.2017**, per i singoli acquisti fatturati da tale data e la cui imposta è divenuta esigibile in pari data, la Pubblica Amministrazione e le altre società di cui all'art. 17-ter, co. 1-bis, del D.P.R. 633/1972, che effettuano acquisti di beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali, potranno effettuare il versamento all'Erario dell'imposta dovuta nell'ambito della scissione dei pagamenti, con una delle **modalità sopra indicate**.

Nella **C.M. 27/E/2017**, è precisato che, per mere ragioni di semplificazione, le Pubbliche Amministrazioni che già applicavano la disciplina della scissione dei pagamenti, nell'esercizio della propria attività commerciale, possono aderire ad una delle predette modalità di liquidazione del tributo per le **operazioni di acquisto fatturate antecedentemente al 30.6.2017**, purché:

- l'imposta sia divenuta esigibile entro la medesima data;
- la Pubblica Amministrazione non abbia ancora provveduto ad effettuare il versamento all'Erario dell'IVA relativa agli acquisti.

6.3. Acquisti di beni promiscui

Nella precedente **C.M. 15/E/2015**, era stato precisato che, in caso di acquisti di beni e servizi destinati ad essere utilizzati promiscuamente sia nell'ambito di attività non commerciali che nell'esercizio d'impresa, *"la PA, non debitore d'imposta, 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"*:

- il **versamento diretto per la parte istituzionale**;
- la **doppia annotazione della fattura** – nel registro degli acquisti e ed in quello delle fatture emesse o dei corrispettivi – **per la parte commerciale**.

Ora, invece, per effetto delle novità introdotte con la nuova disciplina della scissione dei pagamenti, nel caso di acquisti promiscui, i soggetti acquirenti che effettuano il versamento diretto dell'imposta, **non dovranno più eseguire separati adempimenti**, ferma restando la necessità di individuare,

tramite criteri oggettivi, la **parte della relativa imposta da imputare alle due attività** (commerciale/istituzionale) **al fine della detrazione dell'IVA a credito** (C.M. 27/E/2017, par. 5)

Una importante precisazione contenuta nella C.M. 27/E/2017 è quella secondo cui **gli acquisti da indicare nelle dichiarazioni IVA** e nelle comunicazioni dati delle liquidazioni periodiche, effettuate dalle Pubbliche amministrazioni o dalle altre società di cui all'art. 17-ter, co. 1-bis, del DPR 633/72, **riguardano solo la sfera commerciale, non rilevando**, ai fini della corretta esecuzione dell'adempimento, **il metodo di versamento dell'imposta prescelto**.

7. Regolarizzazione e note di variazione

Con particolare riferimento alle note di variazione, la C.M. 27/E/2017, coerentemente ai chiarimenti resi in passato con la C.M. 15/E/2015, ribadisce che nell'ipotesi in cui il fornitore emetta una **nota di variazione in aumento**, torna sempre applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti e, conseguentemente, la nota di variazione dovrà essere **numerata e riportare l'ammontare della variazione e della relativa imposta**, nonché il **riferimento alla fattura originaria emessa**. Diversamente, in caso di emissione di una **nota di variazione in diminuzione** relativa a una fattura emessa prima dell'entrata in vigore della scissione dei pagamenti trovano applicazione **le ordinarie regole**.

È stato, inoltre, precisato che nel caso in cui il fornitore abbia emesso una **nota di variazione in diminuzione**, le Pubbliche Amministrazioni e le altre società di cui all'art. 17-ter, co. 1-bis, del D.P.R. 633/1972, che abbiano già versato direttamente l'imposta indicata nella fattura originaria, possono *"scomputare il maggior versamento eseguito dai successivi versamenti da effettuare nell'ambito della disciplina della scissione dei pagamenti"* (C.M. 27/E/2017, par.6).

8. Acconto IVA

L'art. 5, co. 2-bis, del D.M. 23.1.2015 prevede una **specificata modalità di determinazione dell'acconto IVA** a carico dei soggetti tenuti all'applicazione dello *split payment* identificati ai fini IVA. La disposizione in parola prevede che i soggetti tenuti all'applicazione della scissione dei pagamenti, nell'effettuazione del versamento del c.d. acconto IVA, a prescindere del metodo di calcolo utilizzato (storico, previsionale oppure effettivo), **devono tenere conto dell'imposta assolta sugli acquisti che è dovuta direttamente all'Erario** per effetto di quanto previsto dall'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972. In altri termini, ai fini dell'acconto IVA, che dovrà essere determinato secondo uno dei metodi previsti dalla specifica disciplina, le Pubbliche Amministrazioni e le altre società di cui all'art. 17-ter, co. 1-bis, del D.P.R. 633/1972 devono tenere conto dell'imposta versata all'Erario nell'ambito della scissione dei pagamenti.

L'art. 2, co. 4, del D.M. 27.6.2017 ha, inoltre, stabilito che le Pubbliche Amministrazioni che operano nell'ambito delle attività commerciali e le società di cui all'art. 17-ter, co.1-bis, del D.P.R.

633/1972, che effettuano il versamento dell'anticipo IVA sulla base del **metodo "storico"**, l'importo da versare entro il 27.12.2017 deve essere determinato tenendo conto anche dell'ammontare dell'**imposta relativa agli acquisti soggetti a *split payment***, divenuta esigibile nel mese di novembre 2017 oppure, nell'ipotesi di liquidazione trimestrale, nel **terzo trimestre del 2017**. Pertanto, coerentemente a quanto precisato nella relazione illustrativa al citato D.M. 27.6.2017, la C.M. 27/E/2017 ribadisce che, in caso di applicazione del metodo storico, le **Pubbliche Amministrazioni** e le società di cui all'art. 17-ter, co.1-bis, del D.P.R. 633/1972 che:

- **effettuano il versamento diretto dell'IVA** dovuta secondo la disciplina dei pagamenti, sono tenuti ad eseguire un ulteriore pagamento di acconto determinato sulla base dell'imposta da *split payment* divenuta esigibile nel mese di novembre 2017 (ovvero nel terzo trimestre 2017 in caso di soggetto trimestrale);
- **annotano le fatture nel registro delle fatture emesse** (o dei corrispettivi), devono determinare l'acconto in base al calcolo previsto per la categoria di appartenenza (mensile, trimestrale, ecc.), aggiungendo l'ammontare dell'imposta divenuta esigibile nel mese di novembre 2017, ovvero nel terzo trimestre 2017 in caso di soggetto trimestrale.

9. Rimborsi

Al fine di limitare gli effetti finanziari negativi per il cedente o prestatore che non incassa l'IVA dovuta sulle operazioni soggette alla disciplina dello *split payment*, e ferma restando la possibilità di applicare le regole ordinarie sulla compensazione, l'art. 1, co. 629, lett. c), della Legge 190/2014 ha modificato la disciplina dei rimborsi di cui all'**art. 30, co. 2, lett. a), del D.P.R. 633/1972**, che individua i contribuenti che possono chiedere in tutto o in parte il rimborso dell'eccedenza detraibile (se di importo superiore a 2.582,28 euro): in particolare, l'ipotesi dei soggetti passivi che effettuano operazioni soggette ad aliquote IVA inferiori a quelle relative agli acquisti e alle importazioni – originariamente prevista per le operazioni effettuate a norma dell'art. 17, co. 5 e 6, del D.P.R. 633/1972 – è stata estesa anche alle fattispecie previste dal successivo **art. 17-ter del D.P.R. 633/1972**. Ciò al fine di consentire ai fornitori della Pubblica Amministrazione, in sede di richiesta di rimborso avanzata nella dichiarazione annuale o nell'istanza trimestrale, di computare nel calcolo dell'**aliquota media**, tra le c.d. *operazioni ad aliquota zero*, le cessioni di beni e prestazioni di servizi soggette alla disciplina della scissione dei pagamenti.

L'effettuazione di operazioni rientranti nel campo di applicazione della scissione dei pagamenti non costituisce, quindi, un **presupposto autonomo ai fini della richiesta di rimborso**, ma concorre, unitamente alle altre fattispecie del periodo di riferimento, **alla verifica del requisito dell'aliquota media**.

Al fine di limitare ulteriormente gli effetti finanziari negativi per i fornitori della Pubblica Amministrazione e delle altre società di cui all'art. 17-ter, co. 1-bis, DPR 633/72, l'art. 1-quater del D.L.

24.4.2017, n. 50 ha previsto, a decorrere dall'1.1.2018, che i **rimborsi IVA effettuati mediante conto fiscale** saranno pagati ai contribuenti direttamente dalla struttura di gestione prevista dall'art. 22, co. 3, del D.Lgs. 241/1997, determinando così un'**accelerazione nei tempi di erogazione** dei rimborsi stessi, in conformità alla decisione di esecuzione (UE) 2017/784 del Consiglio del 25 aprile 2017 che, nell'autorizzare l'Italia ad adottare il nuovo meccanismo della scissione dei pagamenti, ha evidenziato la necessità di un sistema di rimborsi che funzioni correttamente (C.M. 27/E/2017, par. 8). Le relative disposizioni attuative saranno definite con un successivo Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze di prossima emanazione, così come preannunciato dalla C.M. 27/E/2017.

10. Efficacia temporale

L'art. 1, co. 4, del D.L. 24.4.2017, n. 50 stabilisce che le nuove disposizioni sull'applicazione della scissione dei pagamenti *"si applicano alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1° luglio 2017"* e *"fino al termine di scadenza della misura speciale di deroga rilasciata dal Consiglio dell'Unione europea ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE, ossia fino al 30 giugno 2020"* (C.M. 27/E/2017, par. 9). Conseguentemente, le novità in esame esplicano i propri effetti nei confronti delle operazioni *"in relazione alle quali la fattura sia stata emessa, e la cui imposta sia divenuta esigibile, dopo il 30 giugno 2017"*. Così, ad esempio, un'**operazione che si considera "effettuata"** – ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. 633/1972 – **entro il 30 giugno** e la cui imposta sia divenuta, pertanto, esigibile entro la predetta data, **non rientra nell'ambito di applicazione della nuova disciplina**, ancorché la relativa fattura sia ricevuta dalla **Pubblica Amministrazione** o dalle altre società di cui all'art. 17-ter, co.1-bis, del D.P.R. 633/1972, in data successiva.

Con riferimento alla decorrenza del nuovo **art. 5-bis del D.M. 23.1.2015**, in base al quale *"le disposizioni dell'articolo 17-ter del decreto 633 del 72 si applicano alle pubbliche amministrazioni destinatarie delle norme in materia di fatturazione elettronica obbligatoria"*, l'art. 2 del D.M. 13.7.2017 ha stabilito che:

- la nuova disposizione è applicabile alle fatture per le quali l'**esigibilità** si verifica **dal 25.7.2017**;
- sono **fatti salvi i comportamenti** dei soggetti che hanno applicato il **previgente art. 5-bis** alle fatture per le quali l'**esigibilità** si è verificata nel **periodo 1.7.2017-24.7.2017**.

È stato comunque previsto un periodo transitorio, per permettere alle società interessate dalle novità di adeguare i loro sistemi informativi e contabili:

- le **Amministrazioni Pubbliche** che applicano le disposizioni dell'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972, per effetto delle modifiche apportate dal D.L. 24.4.2017, n. 50, possono effettuare **entro il 16.11.2017 il versamento dell'imposta** relativa alle fatture per le quali l'**esigibilità** si verifica **dall'1.7.2017 al 31.10.2017**;
- le **altre società** di cui all'art. 17-ter, co. 1-bis, del D.P.R. 633/1972, possono annotare le fatture per le quali l'**esigibilità dell'IVA** si verifica **dall'1.7.2017 al 30.11.2017** ed effettuare il relativo

versamento entro il 18.12.2017 (in quanto il giorno 16 cade di sabato).

Il differimento del versamento dell'IVA da *split payment non opera* nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni che **già applicavano** lo stesso a partire **dall'1.1.2015**, in quanto *"la disciplina della scissione dei pagamenti si applica senza soluzione di continuità con la precedente disciplina"*.

11. Sanzioni

Conformemente a quanto precisato nella C.M. 15/E/2015, i **cedenti di beni o prestatori di servizi** nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni o delle altre società di cui all'art. 17-ter, co. 1-bis, del D.P.R. 633/1972, **devono emettere** – ad eccezione del caso in cui ne siano esonerati, salvo richiesta dell'ente cessionario o committente – la **fattura**, come anticipato, con l'indicazione *"scissione dei pagamenti"* (o *split payment*): in mancanza di tale annotazione, è applicabile la **sanzione amministrativa** prevista, per le violazioni degli obblighi contabili, dall'art. 9, co. 1, del D.Lgs. 471/1997, ovvero **da Euro 1.000 ad Euro 8.000**.

Nella C.M. 27/E/2017 viene ribadito che **nessuna sanzione è irrogabile** nei confronti dei fornitori che si siano attenuti alle comunicazioni fornite dalle Pubbliche Amministrazioni, relative agli acquisti promiscui di prestazioni soggette a *reverse charge*: infatti, nel caso in cui il fornitore debba emettere una fattura nei confronti di una Pubblica Amministrazione per un'operazione soggetta al regime dell'inversione contabile, deve preoccuparsi di acquisire l'**informazione** se tale **prestazione** è ricevuta dal cessionario **nell'ambito dell'attività istituzionale o commerciale**, oppure è **promiscua**. L'Amministrazione Pubblica e le altre società di cui all'art. 17-ter, co. 1-bis, del D.P.R. 633/1972 sono **responsabili del versamento all'Erario dell'IVA addebitata in fattura dal fornitore**: l'omesso o il ritardato pagamento dell'imposta, per conto del fornitore, da parte delle Pubbliche Amministrazioni, è punito con la sanzione del 30%, ovvero del 15% per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni (art. 13, co. 1, del D.Lgs. 471/1997), e le somme che l'ente pubblico avrebbe dovuto versare saranno rimosse mediante **atto di recupero** di cui all'art. 1, co. 421, della Legge 311/2004.

Clausola di salvaguardia

La C.M. 27/E/2017 precisa che, in ossequio ai principi dello Statuto del contribuente (Legge 27.7.2000, n. 212) e *"in considerazione dell'incertezza in materia in sede di prima applicazione, sono fatti salvi i comportamenti finora adottati dai contribuenti anteriormente all'emanazione del presente documento di prassi, sempre che l'imposta sia stata assolta, ancorché in modo irregolare"*. Ne consegue che, nel caso in cui dall'1.7.2017 siano state emesse fatture nei confronti di soggetti inclusi negli elenchi con **IVA erroneamente addebitata** con il regime ordinario, non è necessario effettuare alcuna variazione, essendo l'imposta assolta con le modalità ordinarie. Per le medesime ragioni, precisa la C.M. 27/E/2017, **non è nemmeno sanzionabile l'emissione di**

fatture, entro la data di pubblicazione degli elenchi definitivi, **erroneamente assoggettate al meccanismo** dello *split payment* nei confronti di soggetti non inclusi negli stessi. In questi casi, però, la Pubblica Amministrazione e le altre società di cui all'art. 17-ter, co. 1-bis, del D.P.R. 633/1972, possono "ottemperare agli adempimenti previsti dal DM per la liquidazione del tributo, dandone evidenza al fornitore, anche cumulativamente". Diversamente, nel caso in cui dal 7.11.2017 (giorno di pubblicazione della C.M. 27/E/2017) siano state emesse fatture con **erronea applicazione dell'IVA ordinaria o erronea indicazione dello split payment**, il fornitore dovrà regolarizzare tale comportamento mediante l'emissione di:

- una **nota di variazione**, ai sensi dell'art. 26, co. 3, del D.P.R. 633/1972;
- un **corretto nuovo documento contabile**.

In alternativa, è riconosciuta al cedente o prestatore la possibilità di **emettere un'unica nota di variazione** che, "facendo riferimento puntuale a tutte le fatture erroneamente emesse, le integri al fine di segnalare alla PA o Società acquirente il corretto trattamento da riservare all'imposta ivi indicata" (C.M. 27/E/2017).

12. Novità in vigore dall'1.1.2018

Si segnala, infine, che la normativa in commento sarà destinata a subire nuovi cambiamenti a decorrere dall'anno 2018. Infatti, l'art. 3 del D.L. 16.10.2017, n. 148 – in corso di conversione in Legge – ha esteso, modificando l'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972, l'**ambito soggettivo di applicazione dello split payment**:

- a **nuovi enti pubblici in precedenza esclusi**, quali gli enti pubblici economici e le fondazioni partecipate dalle Pubbliche Amministrazioni;
- alle **società controllate** non soltanto dallo Stato o dagli enti territoriali, bensì **da tutte le Pubbliche Amministrazioni soggette a fatturazione elettronica**.

In particolare, l'art. 3 co. 1 del D.L. 148/2017 – che sostituisce le lettere da a) a d) dell'art. 17-ter, co. 1-bis, del D.P.R. 633/1972 – ha disposto che, a partire dal 2018, rientrino nell'ambito applicativo dello *split payment*:

- alla lett. a), le **società controllate di fatto** (art. 2359, co. 1, n. 2), c.c.) direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministri;
- alla lett. b), le **società controllate di diritto** (art. 2359, co. 1, n. 1), c.c.), direttamente o indirettamente, da **Pubbliche Amministrazioni** di cui all'art. 1, co. 2, della Legge. 196/2009; **enti pubblici economici** e fondazioni di cui alle precedenti lett. 0a) e 0b), **società controllate dallo Stato** di cui alla lett. a) e **società partecipate** di cui alla successiva lett. c);
- alla lett. c), **società partecipate**, per una percentuale complessiva del capitale **non inferiore al 70%**, da **Pubbliche Amministrazioni** di cui all'art. 1, co. 2, della Legge 196/2009, **enti pub-**

blici economici e fondazioni di cui alle precedenti lett. 0a) e 0b), **società controllate dallo Stato** di cui alla lett. a) e società controllate da altri enti e società di cui alla lett. b);

- alla lett. d), le **società quotate inserite nell'indice FTSE MIB** della Borsa italiana, purché identificate in Italia ai fini IVA.

Le **disposizioni attuative** dell'art. 3, co. 1, del D.L. 148/2017 saranno definite con **Decreto** del Ministro dell'Economia e delle Finanze **da emanarsi entro il 30.11.2017** (45 giorni dal 16.10.2017, data di entrata in vigore del D.L. 148/2017).

Decorrenza

Le nuove disposizioni in materia di *split payment* **troveranno applicazione per le operazioni per le quali è emessa fattura a partire dall'1.1.2018**. Conseguentemente, per le fatture emesse fino al 31.12.2017, continueranno ad applicarsi le disposizioni attualmente vigenti che assoggettano al meccanismo dello *split payment*, per gli acquisti di beni e servizi effettuati:

- le Pubbliche Amministrazioni soggette alla fatturazione elettronica obbligatoria e;
- le società indicate negli elenchi pubblicati sul sito del MEF, da ultimo aggiornati in data 31.10.2017.