

IVA

Il meccanismo della scissione dei pagamenti («split payment»)

Articolo 17-ter, dpr 633/72

(inserito dalla legge n. 190/2014 e modificato dal dl n. 50/2017)

«Split payment»

Decorrenza

Il regime dello split payment, come modificato dal dl n. 50/2017, si applica alle operazioni per le quali è emessa fattura dal 1° luglio 2017, e fino alla scadenza del periodo autorizzato dall'Ue.

Con decisione del Consiglio 2017/784 del 25 aprile 2017, il regime speciale è stato autorizzato fino al 30 giugno 2020.

«Split payment»

Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi

- alla P.A.
- alle società da essa controllate
- alle società quotate all'indice FTSE,

l'Iva è versata all'erario direttamente dal cessionario o committente, con modalità e termini stabiliti da apposito decreto.

«Split payment»

Ambito soggettivo

1. amministrazioni pubbliche, come definite dall'art. 1, comma 2, della legge n. 196/2009
2. società controllate ex art. 2359 c.c., n. 1 e 2 (controllo di diritto o di fatto), direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei ministri e dai ministeri
3. società controllate ex art. 2359 c.c., n. 1 (controllo di diritto), direttamente da regioni, province, città metropolitane, comuni, unioni di comuni
4. società controllate ex art. 2359 c.c., n. 1 (controllo di diritto), direttamente o indirettamente, dalle società di cui ai precedenti punti 2 e 3
5. società quotate inserite nell'indice FTSE MIB.

«Split payment»

Ambito soggettivo

Individuazione delle amministrazioni pubbliche

Art. 5-bis del dm 23/1/2015

Le disposizioni dell'art. 17-ter si applicano “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”.

In base alla circolare congiunta Mef e Mfp n. 1/2015, sono dunque compresi:

- i soggetti di cui all'art. 1, comma 2, dlgs n. 165/2001, ossia amministrazioni dello Stato, compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le regioni, le province, i comuni, le comunità montane, loro consorzi e associazioni, istituzioni universitarie, istituti autonomi case popolari, Camere di commercio e loro associazioni, enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, amministrazioni, aziende ed enti del servizio sanitario nazionale, Aran, agenzie di cui al dlgs n. 300/1999, Coni
- i soggetti di cui all'art. 1, comma 2, legge n. 196/2009, ossia quelli inclusi ai fini statistici dall'Istat nell'elenco annuale e le autorità indipendenti
- i soggetti di cui all'art. 1, comma 209, legge n. 244/2007, ossia le amministrazioni autonome.

«Split payment»

Ambito soggettivo

Individuazione delle amministrazioni pubbliche

Chiarimenti ministeriali

- A seguito della modifica dell'art. 5-bis del dm, occorre fare riferimento **all'Indice delle Pubbliche Amministrazioni** consultabile all'indirizzo internet www.indicepa.gov.it (il Mef, pertanto, non provvederà più alla redazione e pubblicazione dell'elenco dei soggetti).

- Nell'utilizzo dell'indice, ai fini dell'individuazione delle pubbliche amministrazioni, non si devono considerare i soggetti classificati nella categoria dei “**gestori di pubblici servizi**”, che pertanto non rientrano nel perimetro dello «split payment» (questa esclusione non vale però per le società controllate dalle pubbliche amministrazioni, le quali sono sottoposte allo «split payment» anche se iscritte nella categoria dei “gestori di pubblici servizi”).

- Le **aziende speciali**, non costituite sotto forma societaria, applicano le disposizioni dell'art. 17-ter “nella misura in cui siano destinatarie della disciplina sulla fatturazione elettronica obbligatoria”.

«Split payment»

Ambito soggettivo

Individuazione delle società controllate e delle società quotate

Art. 5-ter del dm 23/1/2015

In sede di prima applicazione (1/7/2017-31/12/2017), le disposizioni dell'art. 17-ter si applicano alle società controllate o incluse nell'indice FTSE MIB che risultano tali alla data di entrata in vigore del dl n. 50/2017 (24 aprile 2017), individuate nell'elenco pubblicato sul sito del Mef.

In data 26 luglio 2017 sono stati pubblicati i seguenti elenchi definitivi, due dei quali rettificati il 4/8 e il 14/9/2017:

- *elenco definitivo rettificato n. 2, società controllate di diritto dalle amministrazioni centrali*
- *elenco definitivo n. 3, società controllate di fatto dalle amministrazioni centrali*
- *elenco definitivo rettificato n. 4, società controllate di diritto dagli enti locali*
- *elenco definitivo n. 5, società quotate nell'indice FTSE.*

A partire dalle operazioni fatturate dal 2018, le disposizioni dell'art. 17-ter si applicano alle società controllate o incluse nell'indice FTSE MIB che risultano tali alla data del 30 settembre dell'anno precedente.

I soggetti sono individuati mediante pubblicazione, entro il 20 ottobre di ciascun anno, del relativo elenco a cura del Df. Entro quindici giorni dalla pubblicazione, le società interessate possono segnalare incongruenze o errori al Df, il quale provvederà alla pubblicazione dell'elenco definitivo entro il 15 novembre di ciascun anno, con effetto per l'anno successivo.

«Split payment»

dal 1°/1/2018

Ambito soggettivo, come ridefinito dal dl 148/2017 a decorrere dalle operazioni per le quali è emessa fattura dal 1° gennaio 2018

Cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti di:

comma 1:

- pubbliche amministrazioni, come definite dall'art. 1, comma 2, della legge n. 196/2009

comma 1-bis

- 0a): enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona;

- 0b) fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70 per cento;

- a) società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 2), del codice civile, direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei ministri e dai Ministeri;

- b) società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell'art. 2359, primo comma, n. 1), del codice civile, da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 o da enti e società di cui alle lettere 0a), 0b), a) e c);

- c) società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70 per cento, da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 o da enti e società di cui alle lettere 0a), 0b), a) e b);

- d) società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana identificate agli effetti dell'Iva.

«Split payment»

Attestazione *(comma 1-quater dell'art. 17-ter)*

A richiesta dei cedenti o prestatori, i cessionari o committenti rientranti tra le categorie sottoposte al meccanismo dello «split payment» devono rilasciare un documento attestante tale condizione.

I fornitori in possesso di questa attestazione sono tenuti ad applicare il meccanismo speciale.

«Split payment»

Ambito oggettivo

Cessioni di beni e prestazioni di servizi, eccettuate quelle per le quali il cessionario/committente assume la qualifica di debitore dell'Iva (operazioni soggette ad inversione contabile).

Acquisti «promiscui» (scopi istituzionali e attività d'impresa): possibile applicazione del doppio regime, pro-quota (split payment e inversione contabile). Cfr. circolare AE 15/2015.

Esclusioni

Cessioni di beni e prestazioni di servizi afferenti alla gestione dei diritti collettivi di uso civico, poste in essere da enti pubblici gestori di demanio collettivo.

Dall'1/7/2017 è venuta meno l'esclusione delle prestazioni di servizi assoggettate a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito.

«Split payment»

Esclusioni funzionali

Individuate in via interpretativa (circ. n. 15/E/2015 e ris. n. 75/E/2016)

- Operazioni non documentate da fattura.
- Operazioni sottoposte a regimi che non prevedono l'evidenza dell'Iva in fattura (es. margine, editoria).
- Operazioni effettuate da soggetti che si avvalgono di regimi speciali di detrazione (es. agricoltura, intrattenimenti, legge 398/91).
- Assenza del movimento finanziario del pagamento (es. servizi di riscossione).

«Split payment»

Adempimenti e diritti dei fornitori (dm 23/1/2015)

I fornitori *“emettono la fattura secondo quanto previsto dall’articolo 21 del decreto n. 633 del 1972 con l’annotazione scissione dei pagamenti”* ai sensi dell’art. 17-ter del DPR n.633 del 1972.

Essi *“...non sono tenuti al pagamento dell’imposta ed operano la registrazione delle fatture emesse ai sensi degli articoli 23 e 24 del decreto n. 633 del 1972 senza computare l’imposta ivi indicata nella liquidazione periodica”*.

Diritto al rimborso

Le operazioni sottoposte a «split payment» concorrono al presupposto per il rimborso dell’Iva basato sull’aliquota media.

Rimborso prioritario

Il rimborso, se fondato sul presupposto dell’aliquota media, è eseguito con priorità, limitatamente al credito rimborsabile relativo alle operazioni in regime di split payment.

Non sono richieste le condizioni previste per i rimborsi prioritari, in via generale, dall’art. del DM 22 marzo 2007.

«Split payment»

Sanzioni a carico dei fornitori (circolare n. 15/2015)

Qualora la fattura non contenga l'indicazione «split payment» o «scissione dei pagamenti» si applica al fornitore la sanzione amministrativa di cui all'art. 9, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997 (da 1.000 a 8.000 euro).

La sanzione non si applica se il fornitore si sia attenuto alle indicazioni fornite dal destinatario, sempre che l'imposta sia stata assolta, ancorché in modo irregolare.

«Split payment»

Sanzioni a carico dei debitori

In caso di omesso o ritardato versamento, si applicano le sanzioni dell'art. 13, dlgs n. 471/97.

La riscossione delle somme dovute si effettua secondo la procedura dell'atto di recupero di cui all'art. 1, comma 421, legge n. 311/2004.

«Split payment»

Esigibilità dell'imposta

Art. 3, DM 23 gennaio 2015 (come modificato da dm 27 giugno 2017)

Per le operazioni soggette a «split payment», l'esigibilità dell'Iva si realizza al momento del pagamento della fattura.

Il cessionario/committente ha tuttavia facoltà di anticipare l'esigibilità al momento di ricezione oppure di registrazione della fattura.

Circolare n. 1/DF del 31/3/2014: "il rilascio, da parte del Sistema di Interscambio, della ricevuta di consegna, è sufficiente a provare sia l'emissione della fattura elettronica, sia la sua ricezione da parte della pubblica amministrazione committente. Tale ricevuta, infatti, è rilasciata in un momento sicuramente successivo a quello in cui la fattura è nella disponibilità della pubblica amministrazione committente".

Il fornitore non può avvalersi della facoltà di anticipare l'esigibilità al momento di effettuazione dell'operazione.

«Split payment»

Pagamento dell'imposta

DM 23 gennaio 2015 (come modificato da dd.mm. 27 giugno 2017 e 13 luglio 2017)

Art. 4: pubbliche amministrazioni «non soggetti passivi» Iva

Il pagamento può essere effettuato, a scelta dell'amministrazione:

- a) con un versamento per ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile;
- b) con un versamento per ciascun giorno del mese, considerando tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile in tale giorno;
- c) con un versamento cumulativo, considerando tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel mese precedente.

Termine di pagamento: il giorno 16 del mese successivo all'esigibilità.

Modalità e codici tributo: ris. n. 15/E del 12 febbraio 2015.

Prima applicazione

Gli enti attratti nel regime dello «split payment» in seguito alle modifiche del dl n. 50/2017, fino all'adeguamento dei processi e dei sistemi informatici, e comunque non oltre il 31 ottobre 2017, accantonano le somme occorrenti per il successivo versamento dell'imposta, da effettuarsi in ogni caso entro il 16 novembre 2017 (art. 2, comma 2, dm 27 giugno 2017).

«Split payment»

Pagamento dell'imposta

DM 23 gennaio 2015 (come modificato da dd.mm. 27 giugno 2017 e 13 luglio 2017)

Art. 5: Soggetti passivi Iva

Il pagamento dell'imposta può essere effettuato, a scelta del soggetto:

- a) **mediante versamento diretto**, con modello F24, senza alcuna possibilità di compensazione, entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile (*comma 01*)
- b) **mediante contabilizzazione** nella liquidazione periodica (*commi 1 e 2*).

Nel secondo caso, le fatture ricevute devono essere annotate nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile, con riferimento al mese precedente.

L'imposta dovuta parteciperà così alla liquidazione periodica del mese (o del trimestre) e dovrà essere versata, se dalla liquidazione emerge un debito, nei tempi e modi ordinariamente stabiliti per il versamento dell'Iva da parte dei soggetti d'imposta.

Prima applicazione

Le società rientranti nell'ambito di applicazione dello «split payment», in deroga alle disposizioni dell'art. 5, commi 1 e 2 del dm 23 gennaio 2015, possono annotare le fatture per le quali l'esigibilità si verifica dal 1° luglio al 30 novembre 2017 entro il 18 dicembre 2017, ed effettuare il relativo versamento nello stesso termine (art. 2, comma 3, dm 27 giugno 2017).

«Split payment»

Acconto di dicembre

Art. 5, comma 2-bis, dm 23 gennaio 2015 (*inserito da dm 27 giugno 2017*)

I cessionari/committenti soggetti passivi devono tenere conto, nella determinazione del versamento dell'acconto Iva di dicembre, anche dell'imposta dovuta in relazione agli acquisti sottoposti allo «split payment».

In particolare, secondo la relazione illustrativa del dm:

- i soggetti che versano l'imposta ai sensi del comma 01 dell'art. 5 (metodo del versamento diretto), dovranno effettuare un ulteriore versamento per l'imposta dovuta in regime di «split payment»
- i soggetti che versano l'imposta con il metodo della liquidazione contabile dovranno tenere conto, nella determinazione dell'acconto, anche dell'imposta dovuta in regime di «split payment».

Resta ferma la facoltà di determinare l'acconto con il metodo storico, con quello previsionale oppure con quello analitico.

«Split payment»

Acconto di dicembre 2017 *(art. 2, comma 4, dm 27 giugno 2017)*

In fase di prima applicazione, per l'anno 2017 i soggetti che calcoleranno l'acconto di dicembre con il metodo storico dovranno tenere conto anche dell'Iva divenuta esigibile, in regime di «split payment», nel mese di novembre (contribuenti mensili) o nel terzo trimestre 2017 (contribuenti trimestrali).

In particolare, secondo la relazione illustrativa del dm:

- i soggetti che versano l'imposta ai sensi del comma 01 dell'art. 5 (metodo del versamento diretto), dovranno effettuare un ulteriore versamento di acconto calcolato sulla base dell'importo dell'imposta in regime di «split payment» divenuta esigibile a novembre 2017
- i soggetti che versano l'imposta ai sensi del comma 1 (metodo della liquidazione contabile), dovranno aggiungere alla base di calcolo dell'acconto l'importo dell'imposta in regime di «split payment» divenuta esigibile a novembre 2017 (contribuenti mensili) o nel terzo trimestre 2017 (contribuenti trimestrali).