

Split payment: arriva la dichiarazione dell'acquirente

Il funzionamento

Le novità 2017



IMPOSTE INDIRETTE

Il funzionamento

A CHI SI RIVOLGE



IMPRESE

Tutte le imprese



PROFESSIONISTI

Tutti i professionisti



PERSONE FISICHE

Non sono interessate

ABSTRACT

Al fine di arginare l'evasione da riscossione, il Legislatore fiscale a partire dal 2015 ha introdotto il nuovo regime della scissione dei pagamenti che si applica ai fornitori che risultano avere come clienti la pubblica amministrazione nonché gli altro soggetti di recente aggiunti dal D.L. 50 del 2017

COMMENTO

Nel 2015 è entrato a regime, nel nostro ordinamento in materia di imposta sul valore aggiunto, l'istituto della così detta scissione dei pagamenti, meglio nota come split payment. Ad introdurlo ha provveduto l'[articolo 1](#), comma 629, lettera b) della Legge di stabilità per il 2015, n. 190 del 2014. All'interno del DPR 633 del 1972, il così detto testo unico Iva, è l'[articolo 17ter](#) a disciplinare lo split payment, affiancato dal [decreto del 23 gennaio 2015](#), di recente modificato dal [decreto ministeriale del 27 giugno](#) e di cui si dirà in prosieguo.

L'istituto della scissione dei pagamenti prevede, in buona sostanza, che il fornitore di soggetti che risultano essere enti pubblici – platea ora ampliata, come si dirà in prosieguo – non debba diventare debitore dell'imposta addebitata al cliente, come, invece, di solito avviene. Il cedente e il prestatore procedono, dunque, alla fatturazione delle operazioni secondo le modalità ordinarie ma non riscuotono l'imposta. Sarà, infatti, l'acquirente o committente a provvedere direttamente al versamento dell'IVA nelle casse dell'Erario. L'acquirente o committente dovrà, quindi, scindere i pagamenti: al fornitore dei beni o il prestatore dei servizi è dovuto l'imponibile, direttamente all'erario, l'imposta. L'intento di questo istituto è quello di evitare che il cedente e il prestatore entrino in possesso dell'imposta sul valore aggiunto che poi non provvedono a versare, contrastando, così, l'evasione da riscossione.

Funzionamento split payment

Fornitore

emette la fattura nei confronti del soggetto passivo (ente pubblico) addebitando l'imposta sul valore aggiunto a titolo di rivalsa secondo quanto previsto dall'[art. 18](#) del DPR n. 633 del 1972

Cliente

effettua due distinti pagamenti:

1. Versa al fornitore il corrispettivo della cessione dei beni e della prestazione di servizi (senza IVA);
2. Versa l'IVA all'erario.

Al fine di poter applicare questo particolare sistema, all'interno della fattura emessa dal fornitore deve essere inserita l'annotazione "Scissione dei pagamenti", come prescritto dal [decreto del 23 gennaio 2015](#).

L'applicazione della scissione dei pagamenti è completamente slegata dalle regole generali di applicazione della detrazione d'imposta. In altri termini, quindi, la circostanza che un soggetto non proceda al versamento dell'imposta in quanto la stessa viene versata dal cliente, non fa venir meno la possibilità di procedere alla detrazione della stessa imposta assolta al momento dell'acquisto dei beni.

Le imprese che intrattengono rapporti economici prevalentemente con la pubblica amministrazione e che applicano il meccanismo in commento, ossia la scissione dei pagamenti, maturano evidentemente e costantemente del credito IVA. A fronte, infatti, di acquisti di beni o di servizi su cui viene assolta l'imposta, il fornitore si troverà a non dover liquidare e, di conseguenza, a versare, l'imposta addebitata per rivalsa al cliente, proprio in base alla disposizione contenuta nel già richiamato [articolo 17ter](#) del testo unico Iva. Le liquidazioni periodiche si concluderanno, probabilmente e potenzialmente, a credito, per lo meno con riferimento ai soggetti passivi d'imposta che risultano avere frequenti rapporti di lavoro con la pubblica amministrazione e dei nuovi soggetti previsti dal [decreto-legge n. 50 del 2017](#), di cui si dirà a breve, che ha apportato rilevanti modifiche all'istituto in questione.

A tale scopo il Legislatore, al fine di rendere maggiormente agevole il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto per i soggetti che applicano il meccanismo dello split payment, è intervenuto modificando l'[art. 30](#), comma secondo, del DPR n. 633 del 1972. Nello specifico il Legislatore accanto al requisito che permette al contribuente di chiedere il rimborso dell'IVA a credito quando esercita esclusivamente o prevalentemente operazioni soggette ad aliquote inferiori rispetto a quelle dell'imposta relativa agli acquisti, e oltre a prevedere che tra le stesse operazioni passive debbano essere comprese le operazioni che hanno determinato l'applicazione del reverse charge ai sensi dell'[art. 17](#) del DPR n. 633 del 1972, stabilisce altresì che nel computo delle operazioni devono essere considerate anche quelle relative all'applicazione dello speciale meccanismo della scissione dei pagamenti. Queste operazioni, ai fini del calcolo dell'aliquota media, rilevano quali operazioni con aliquota zero, facendo raggiungere, così, al contribuente, con maggiore facilità, il requisito richiesto dalla norma.

Ai rimborsi richiesti dai soggetti che applicano il meccanismo della scissione dei pagamenti viene anche attribuita una priorità e, pertanto, essi verranno eseguiti prima degli altri contribuenti a cui, invece, la priorità non è riconosciuta.

Dal punto di vista sanzionatorio, la norma ha stabilito che l'omesso o il ritardato versamento dell'imposta da parte dell'ente pubblico, debitore dell'imposta, determina l'applicazione in capo al soggetto tenuto al versamento delle sanzioni nella misura del 30 per cento. La sanzione è quindi in capo al soggetto debitore del tributo, acquirente il bene o committente del servizio. Ne consegue che, in capo al soggetto che emette la fattura non è prevista alcuna sanzione nel caso in cui l'IVA non venga versata dall'ente.

IMPOSTE INDIRETTE

Le novità 2017

A CHI SI RIVOLGE



IMPRESE

Tutte le imprese



PROFESSIONISTI

Tutti i professionisti



PERSONE FISICHE

Non sono interessate

ABSTRACT

Il decreto ministeriale del 27 giugno scorso ha modificato il decreto del 25 gennaio 2015, attuativo delle disposizioni in tema di scissione dei pagamenti, stabilendo anche il momento di esigibilità e le modalità di versamento dell'imposta

COMMENTO

Il [decreto-legge n. 50](#), convertito in [legge n. 96](#), entrambi del 2017, ha introdotto importanti modifiche all'istituto in commento, a partire dal primo luglio 2017. Da un punto di vista soggettivo viene ampliata la platea dei contribuenti nei confronti dei quali si applica la scissione dei pagamenti.

Nello specifico il Legislatore fiscale ha agito in due modi: da una parte ha abrogato la disposizione che prevedeva la non applicazione dello split payment ai soggetti che applicano la ritenuta, a titolo d'imposta o d'acconto, coinvolgendo nell'istituto, quindi, anche i professionisti ossia gli esercenti arti o professioni.

Dall'altra ha previsto nuovi "clienti" che devono versare l'imposta direttamente all'Erario, sostituendosi, così, al fornitore. La norma è applicabile, quindi, oltre che nel caso in cui il cliente sia una pubblica amministrazione, tra cui si evidenziano lo Stato, gli organi e amministrazioni dello Stato, l'INPS, le regioni, le provincie e i comuni, le ASP, le Università, le ASL e le Camere di commercio, anche alle società controllate dalla Presidenza del Consiglio, Ministeri ed enti territoriali quali Regioni, Provincie, Città metropolitane, Comuni e Unioni di Comuni, nonché alle società quotate inserite nell'indice FTSE MIB.

Pubbliche amministrazioni di cui all'[art. 1](#), comma 2, della Legge n. 196/09 (enti e società nell'elenco Istat pubblicato ogni anno entro il 30 settembre). Vi sono enti pubblici in precedenza esclusi dallo *split payment*, quali ad esempio gli enti di ricerca

Soggetti nei confronti dei quali si applica lo split payment (c.d. clienti):	Società controllate dalla Presidenza del Consiglio, Ministeri ed enti territoriali quali Regioni, Province, Città metropolitane, Comuni e Unioni di Comuni. Si deve trattare di un controllo diretto di cui all' art. 2359 numeri 1) e 2) del Codice Civile, e cioè di società in cui i predetti enti dispongono della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria o comunque sufficienti per orientare le decisioni
	Società quotate inserite nell'indice FTSE MIB

Proprio in seguito all'ampliamento della platea di soggetti coinvolti dal meccanismo della scissione dei pagamenti, il [decreto-legge n. 50](#) prevede letteralmente che “A richiesta dei cedenti o prestatori, i cessionari o i committenti ... devono rilasciare un documento attestante la loro riconducibilità a soggetti per i quali si applicano le disposizioni del presente articolo”, ossia le disposizioni sullo split payment. Non solo, la norma perentoriamente conclude prescrivendo che “I cedenti e prestatori in possesso di tale attestazione sono tenuti all'applicazione del regime di cui al presente articolo”.

In altre parole, il fornitore può chiedere al cliente il rilascio di una dichiarazione attraverso la quale quest'ultimo affermi di essere, o meno, destinatario del regime in commento. Tale disposizione si è resa ora necessaria visto che tra i clienti coinvolti vi sono, come detto, anche le società controllate da determinati enti pubblici. Naturalmente risulta essere difficile per il fornitore sapere se un cliente è controllato da uno dei soggetti indicati dalla norma, e così il Legislatore obbliga lo stesso cliente a dichiarare, su richiesta, appunto, del fornitore, se rientra nello split payment.

A seguito delle modifiche introdotte, il Legislatore è dovuto intervenire anche per modificare ed integrare il decreto del [23 gennaio 2015](#), attuativo delle disposizioni in commento, attraverso il [decreto del 27 giugno](#) scorso.

L'[articolo 3](#) del DM del 23.01.2015, come modificato dal [decreto del 27.06.2017](#), stabilisce che l'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi a cui si applica lo split payment, diviene esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi ovvero, su opzione delle pubbliche amministrazioni e delle società, può essere anticipata al momento della ricezione della fattura ovvero, ancora, al momento della registrazione della medesima.

Split payment: esigibilità dell'imposta per i clienti - pubbliche amministrazioni e società	al momento del pagamento dei corrispettivi, oppure
	al momento della ricezione della fattura (su opzione)
	al momento della registrazione della fattura (su opzione)

L'[articolo 2](#) del decreto del 27 giugno scorso prevede non solo che le disposizioni del

medesimo decreto si applicano alle operazioni per le quali la fattura è emessa a partire dal primo luglio, ma anche un periodo per così dire transitorio. Viene, infatti, previsto che:

- Fino all'adeguamento dei processi e dei sistemi informativi relativi alla gestione amministrativocontabile ma, comunque, non oltre il 31.10.2017, le pubbliche amministrazioni che applicano lo split payment “accantonano le somme occorrenti per il successivo versamento dell'imposta, da effettuarsi in ogni caso entro il 16 novembre 2017”;
- In sede di prima applicazione, sempre al fine di agevolare l'adeguamento dei sistemi contabili, le società coinvolte dal primo luglio dal meccanismo dello split payment, possono annotare le fatture, “per le quali l'esigibilità si verifica dal 1° luglio 2017 al 30 novembre 2017, ed effettuare il relativo versamento dell'imposta, entro il 18 dicembre 2017”.

Per quanto riguarda il versamento dell'imposta, l'[articolo 4](#) del decreto del 23 gennaio 2015, come recentemente modificato, prevede che le pubbliche amministrazioni effettuano il versamento dell'IVA dovuta entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta diviene esigibile, senza possibilità di compensazione, con uno dei metodi indicati in tabella.

Split payment - modalità di versamento dell'imposta da parte delle PA	per le pubbliche amministrazioni titolari di conti presso la Banca d'Italia, tramite modello “F24 Enti pubblici”
	per le pubbliche amministrazioni, diverse da quelle sopra, autorizzate a detenere un conto corrente presso una banca convenzionata con l'Agenzia delle entrate ovvero presso Poste italiane, mediante versamento unificato
	per le pubbliche amministrazioni, diverse da quelle sopra, direttamente all'entrata del bilancio dello Stato con imputazione ad un articolo di nuova istituzione del capitolo 1203

Oltre alle modalità appena sopra indicate, le pubbliche amministrazioni possono effettuare i versamenti dell'imposta, sempre entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta diviene esigibile, come segue:

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

L'[articolo 5](#), sempre del decreto del 23 gennaio 2015, come modificato dal [decreto del 27 giugno](#) scorso, stabilisce, però, che per le pubbliche amministrazioni e per le società identificate ai fini Iva, ossia soggetti passivi d'imposta, che effettuino acquisti nell'ambito della loro attività commerciale, devono effettuare il versamento dell'imposta dovuta da split payment, attraverso il modello F24 entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta diviene esigibile, senza la possibilità di compensazione e attraverso l'utilizzo di un apposito codice tributo.

In alternativa, stabilisce sempre il decreto, il cliente, pubblica amministrazione o società, può annotare la fattura di acquisto soggetta al regime della scissione dei pagamenti, anche nel registro delle vendite o dei corrispettivi, entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile, ma con riferimento al mese precedente, di modo da annullare tale Iva con quella registrata nel registro degli acquisti sempre che, naturalmente, tale ultima imposta sia detraibile.

Infine, per individuare esattamente i soggetti, clienti, a cui si deve applicare il regime che prevede la scissione dei pagamenti, il [decreto del 27 giugno](#) ha introdotto due nuovi articoli, il [5bis](#) e il [5ter](#), all'interno del DM del 23.01.2015 che sostanzialmente stabiliscono che in fase di prima applicazione, ossia per le operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal primo luglio 2017 fino al 31 dicembre 2017, le norme sullo split payment si applicano alle pubbliche amministrazioni inserite nel conto economico consolidato, individuate dall'ISTAT ai sensi dell'[articolo 1](#), terzo comma, legge 196 del 2009, e alle società controllate o incluse nell'indice FTSE MIB, che risultano tali alla data di entrata in vigore del [D.L. 50](#), "come individuate nell'elenco pubblicato sul sito istituzionale del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze".

Per quanto concerne, invece, le operazioni per le quali è emessa fattura nell'anno 2018 e negli anni successivi, lo split payment si applica:

- alle pubbliche amministrazioni inserite nel conto economico consolidato, individuate dall'ISTAT come da elenco pubblicato nella Gazzetta Ufficiale entro il 30 settembre dell'anno precedente,
- alle società controllate o incluse nell'indice FTSE MIB, che risultano tali alla data del 30 settembre precedente; le società sono individuate all'interno di un elenco da pubblicare entro il 20 ottobre di ciascun anno, da parte del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze. In tale caso, stabilisce sempre il decreto, le società interessate possono, entro quindici giorni dalla pubblicazione dell'elenco, segnalare eventuali incongruenze o errori. L'elenco definitivo è, quindi, poi approvato con decreto da emanare entro il 15 novembre di ciascun anno con effetti a valere per l'anno successivo.

E' il caso di ricordare altresì che lo split payment è applicabile fino al termine della deroga rilasciata dal Consiglio dell'Unione Europea agli articoli [206](#) e [226](#) della Direttiva n. 2006/112/CE, in relazione alle modalità di pagamento e di fatturazione dell'imposta sul valore aggiunto. Il Consiglio europeo, con decisione di esecuzione n. 2017/784 del 25 aprile 2017 ha autorizzato lo split payment fino al 30 giugno 2020, accogliendo, così, la richiesta di proroga avanzata dall'Italia con lettera del 16 febbraio 2017.

SI RICORDA CHE

- Lo split payment è un istituto introdotto nel nostro ordinamento al fine di arginare la così detta evasione da riscossione
- I fornitori che emettono la fattura in regime di scissione dei pagamenti, devono obbligatoriamente indicare, nella fattura stessa, l'annotazione "scissione dei pagamenti"

SCHEMI E TABELLE

Split payment: arriva la dichiarazione dell'acquirente – i punti salienti

La disposizione	Nel 2015 è entrato a regime, nel nostro ordinamento in materia di imposta sul valore aggiunto, l'istituto della così detta scissione dei pagamenti, meglio nota come split payment. Ad introdurlo ha provveduto l' articolo 1 , comma 629, lettera b) della Legge di stabilità per il 2015, n. 190 del 2014. All'interno del DPR 633 del 1972, il così detto testo unico Iva, è l' articolo 17ter a disciplinare lo split payment, affiancato dal decreto del 23 maggio 2015, di recente modificato dal decreto ministeriale del 27 giugno e di cui si dirà in prosieguo.
La detrazione	L'applicazione della scissione dei pagamenti è completamente slegata dalle regole generali di applicazione della detrazione d'imposta. In altri termini, quindi, la circostanza che un soggetto non proceda al versamento dell'imposta in quanto la stessa viene versata dal cliente, non fa venir meno la possibilità di procedere alla detrazione della stessa imposta assolta al momento dell'acquisto dei beni.
Il D.L. 50/2017	Il decreto-legge n. 50 , convertito in legge n. 96 , entrambi del 2017, ha introdotto importanti modifiche all'istituto in commento, a partire dal primo luglio 2017. Da un punto di vista soggettivo viene ampliata la platea dei contribuenti nei confronti dei quali si applica la scissione dei pagamenti. Nello specifico il Legislatore fiscale ha agito in due modi: da una parte ha abrogato la disposizione che prevedeva la non applicazione dello split payment ai soggetti che applicano la ritenuta, a titolo d'imposta o d'acconto, coinvolgendo nell'istituto, quindi, anche i professionisti ossia gli esercenti arti o professioni
I nuovi soggetti coinvolti	Sono previsti nuovi "clienti" che devono versare l'imposta direttamente all'Erario, sostituendosi, così, al fornitore. La norma è applicabile, quindi, oltre che nel caso in cui il cliente sia una pubblica amministrazione, tra cui si evidenziano lo Stato, gli organi e amministrazioni dello Stato, l'INPS, le regioni, le provincie e i comuni, le ASP, le Università, le ASL e le Camere di commercio, anche alle società controllate dalla Presidenza del Consiglio, Ministeri ed enti territoriali quali Regioni, Provincie, Città metropolitane, Comuni e Unioni di Comuni, nonché alle società quotate inserite nell'indice FTSE MIB.

L'**articolo 2** del decreto del 27 giugno scorso prevede non solo che le disposizioni del medesimo decreto si applicano alle operazioni per le quali la fattura è emessa a partire dal primo luglio, ma anche un periodo per così dire transitorio. Viene, infatti, previsto che:

- fino all'adeguamento dei processi e dei sistemi informativi relativi alla gestione amministrativocontabile ma, comunque, non oltre il 31.10.2017, le pubbliche amministrazioni che applicano lo split payment "accantonano le somme occorrenti per il successivo versamento dell'imposta, da effettuarsi in ogni caso entro il 16 novembre 2017";

- in sede di prima applicazione, sempre al fine di agevolare l'adeguamento dei sistemi contabili, le società coinvolte dal primo luglio dal meccanismo dello split payment, possono annotare le fatture, "per le quali l'esigibilità si verifica dal 1° luglio 2017 al 30 novembre 2017, ed effettuare il relativo versamento dell'imposta, entro il 18 dicembre 2017".

Regime transitorio