



IVA

Split payment: le novità del decreto attuativo

Previsto un periodo transitorio favorevole ai contribuenti

di Stefano Setti | 30 GIUGNO 2017



Come noto, l'[art. 1](#) del D.L. n. 50/2017, come convertito dalla [legge n. 96/2017](#), ha esteso l'ambito di applicazione del meccanismo di scissione dei pagamenti IVA (c.d. split payment) ai sensi dell'[art. 17-ter](#) del D.P.R. n. 633/1972, secondo il quale l'IVA non è più corrisposta ai fornitori ma versata all'erario dai soggetti acquirenti relativamente alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1° luglio 2017. Con [D.M. 27 giugno 2017](#), pubblicato sul sito del Dipartimento delle Finanze il 28 giugno 2017 (in attesa di pubblicazione in G.U.) sono state disciplinate le modalità attuative della disposizione normativa. Si analizza la disciplina dello split payment alla luce delle novità introdotte dal decreto attuativo tra le quali la previsione di un periodo transitorio favorevole ai contribuenti.

SOMMARIO:

- > **AMBITO SOGGETTIVO**
- > **AMBITO OGGETTIVO**
- > **ADEMPIMENTI DEI FORNITORI**
- > **ADEMPIMENTI SOCIETÀ ACQUIRENTI IN SPLIT PAYMENT**
- > **ESIGIBILITÀ DELL'IMPOSTA**
- > **PERIODO TRANSITORIO**
- > **NOTE DI VARIAZIONE**
- > **RIMBORSI IVA PER CONTRIBUENTI CHE APPLICANO LO SPLIT PAYMENT**

Ambito soggettivo

I soggetti che in base alla nuova disposizione rientrano tra quelli che devono applicare lo *split payment*, e che quindi per le operazioni fatturate a decorrere dal 1° luglio 2017 non devono più corrispondere l'IVA ai fornitori ma liquidarla direttamente all'erario, sono:

- le amministrazioni pubbliche così come definite dall'art. 1, comma 2 della legge 31 dicembre 2009, n. 196 individuate dall'ISTAT ogni anno, senza pertanto alcuna esclusione come previsto fino al 30 giugno 2017, per le quali ovviamente vi è l'obbligo della fattura elettronica. Si evidenzia che la legge di conversione ha escluso gli enti pubblici gestori di demanio collettivo, limitatamente, però, alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizio afferenti alla gestione dei diritti collettivi di uso civico;

Attenzione

Il [D.M. 27 giugno 2017](#) ha precisato che in sede di prima applicazione, per le operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1° luglio 2017 fino al 31 dicembre 2017, le disposizioni dell'[art. 17-ter](#) del D.P.R. n. 633/1972 si applicano alle pubbliche amministrazioni inserite nel conto economico consolidato, individuate dall'ISTAT ai sensi dell'art. 1, comma 3, della Legge n. 196 del 31 dicembre 2009 e successive modificazioni, come da elenco pubblicato nella G.U. n. 229 del 30 settembre 2016. Invece, per le operazioni per le quali è emessa fattura nell'anno 2018 e negli anni successivi, le disposizioni di cui al citato [art. 17-ter](#) del D.P.R. n. 633/1972 si applicano alle pubbliche amministrazioni inserite nel conto economico consolidato, individuate dall'ISTAT ai sensi dell'art. 1, comma 3, della Legge n. 196 del 31 dicembre 2009 e successive modificazioni, come da elenco pubblicato nella G.U. entro il 30 settembre dell'anno precedente.

- le Società:

- controllate direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri attraverso il controllo di diritto o di fatto ([art. 2359, primo comma](#), nn. 1) e 2, c.c.);
- controllate direttamente dalle regioni, province, città metropolitane, comuni, unioni di comuni attraverso il controllo di diritto ([art. 2359, primo comma](#), n. 1), c.c.);
- quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana;
- controllate direttamente o indirettamente attraverso il solo controllo di diritto ([art. 2359, primo comma](#), n. 1), c.c.), delle società a controllo pubblico di cui alle precedenti lett. a) e b) anche se quotate.

Attenzione

A seguito delle richieste delle associazioni di categoria, è stato pubblicato il 27 giugno 2017 sul sito del Dipartimento delle finanze l'elenco dei soggetti che rientrano nella disciplina dello split payment al fine di superare le possibili incertezze in merito ai soggetti da considerare in ambito con notevoli semplificazioni operative. **Tale elenco è stato nuovamente pubblicato (con modifiche) sempre sul sito del Dipartimento delle finanze il 28 giugno 2017.** Così come previsto dal [D.M. 27 giugno 2017](#) tale elenco va preso a riferimento per le fatture emesse dal 1° luglio al 31 dicembre 2017, invece, **dal 2018 si dovranno prendere a riferimento i nuovi elenchi che verranno pubblicati il 20 ottobre di ciascun anno.** Sul punto si dovranno però attendere le linee guida di prassi ministeriale.

Si ricorda, inoltre, che la Legge di conversione del [D.L. n. 50/2017](#) ha introdotto una disposizione in base alla quale, a richiesta dei cedenti o prestatori, i cessionari o committenti soggetti allo split payment devono rilasciare un documento attestante la loro riconducibilità a soggetti per i quali si applicano le disposizioni dell'[art. 17-ter](#) del D.P.R. n. 633/1972. I cedenti e prestatori in possesso di tale attestazione sono tenuti ad applicare lo split payment. Il ricorso a tale sistema a seguito dell'emanazione dell'elenco dovrebbe essere residuale e solo nei casi di effettiva incertezza applicativa.

Ambito oggettivo

Sono soggette a split payment tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi da chiunque rese anche dai professionisti.

Infatti il [D.L. n. 50/2017](#) ha previsto che lo split payment si applica anche **ai compensi per prestazioni di servizi resi dai professionisti assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito.**

Sono invece **esclusi dallo split payment** gli acquisti per i quali debitore dell'imposta è il soggetto acquirente in tutti i casi in cui si applica il regime dell'inversione contabile (c.d. reverse charge) come ad esempio:

- le prestazioni di servizi concernenti il subappalto edile ([art. 17, sesto comma](#), lett. a del D.P.R. n. 633/1972);
- le prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamente relative ad edifici ([art. 17, sesto comma](#), lett. a-ter del D.P.R. n. 633/1972);
- gli acquisti intracomunitari di beni ([art. 38](#) del D.L. n. 331/1993) ovvero acquisti di servizi (di cui all'[art. 7-ter](#) del D.P.R. n. 633/1972) da soggetti UE ovvero extra-UE;
- i trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra ([art. 17, sesto comma](#), lett. d-ter del D.P.R. n. 633/1972);
- le cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo rivenditore ai sensi dell'[art. 7-bis, terzo comma](#), lett. a) del D.P.R. n. 633/1972 ([art. 17, sesto comma](#), lett. d-quater);
- le cessioni di rottami ([art. 74](#) del D.P.R. n. 633/1972).

Attenzione

Inoltre, sulla base dei chiarimenti forniti dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate del [13 aprile 2015, n. 15/E](#), non torna applicabile il meccanismo dello split payment alle operazioni certificate dal fornitore mediante rilascio della ricevuta fiscale di cui all'[art. 8](#) della legge 10 maggio 1976, n. 249, o dello scontrino fiscale di cui alla [legge 26 gennaio 1983, n. 18](#) e successive modificazioni ([art. 12, comma 1](#), della legge 30 dicembre 1991, n. 413), ovvero non fiscale per i soggetti che si avvalgono della trasmissione telematica dei corrispettivi ai sensi dell'[art. 1, commi 429](#) e ss. della legge 30 dicembre 2004, n. 311. Medesime considerazioni valgono anche per le operazioni certificate mediante fattura semplificata ai sensi dell'[art. 21-bis](#) del D.P.R. n. 633/1972.

Attenzione

Rimangono escluse dallo split payment anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi non imponibili, esenti o fuori campo IVA, essendo l'assoggettamento all'imposta il presupposto per l'applicazione del sistema.

Adempimenti dei fornitori

Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate, i fornitori sono tenuti ad emettere la fattura con l'annotazione "scissione dei pagamenti" ovvero "split payment", ai sensi dell'[art. 17-ter](#) del D.P.R. n. 633/1972.

Conseguentemente, per le fatture emesse dal 1° luglio 2017 nei confronti di cessionari/committenti rientranti nello split payment, l'IVA non sarà corrisposta ai fornitori/professionisti ma liquidata all'erario dalle società ed enti acquirenti soggetti allo split payment.

Più in particolare, il fornitore (stante i chiarimenti forniti con la [circolare 13 aprile 2015 n. 15/E](#)):

- non deve computare nella liquidazione di periodo l'IVA a debito indicata in fattura;
- deve registrare nel registro "IVA vendite" le operazioni effettuate e la relativa IVA non incassata dai fornitori;
- deve annotare in modo distinto (anche con l'istituzione di appositi codici IVA) la fattura emessa in regime di split payment, indicando l'aliquota applicata e l'ammontare dell'imposta.

Adempimenti società acquirenti in split payment

Così come previsto dal [D.M. 27 giugno 2017](#) i soggetti in ambito split payment per il versamento dell'IVA potranno procedere con **presentazione del modello F24**, entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile, senza possibilità di compensazioni. Nella generalità dei casi tale modalità sarà utilizzata dai soggetti con limitato diritto alla detrazione IVA (indetraibilità totale, ecc.).

In alternativa (soluzione che sarà maggiormente utilizzata dagli operatori) i soggetti acquirenti, per le fatture oggetto di split payment potranno:

- annotare le fatture nel registro di cui agli artt. [23](#) o [24](#) del D.P.R. n. 633/1972, entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile, con riferimento al mese precedente;
- imputare l'IVA dovuta alla liquidazione periodica del mese dell'esigibilità (o eventualmente del relativo trimestre);
- registrare le fatture nel registro degli acquisti di cui all'[art. 25](#) del D.P.R. n. 633/1972, ai fini della detrazione IVA.

Esigibilità dell'imposta

In linea generale l'IVA relativa alle cessioni di beni nonché alle prestazioni di servizi relativa alle operazioni in split payment è esigibile al momento del pagamento del corrispettivo ai fornitori.

Attenzione

Così come previsto dal [D.M. 27 giugno 2017](#), in alternativa, i soggetti in split payment, invece che liquidare l'imposta con riferimento al momento del pagamento del corrispettivo, potranno optare per anticipare tale momento a quello di ricezione o registrazione della fattura.

Periodo transitorio

Considerata l'imminente scadenza fissata per il 1° luglio 2017, il [D.M. 27 giugno 2017](#) ha previsto delle **"agevolazioni" transitorie** per gli operatori e più in dettaglio:

- è stato previsto che fino all'adeguamento dei sistemi informatici, ma non oltre il 31 ottobre 2017, le **pubbliche amministrazioni** possono accantonare le somme dovute per il **versamento dell'IVA**, che comunque andrà effettuato **entro e non oltre il 16 novembre 2017**;
- **relativamente, invece, alle società è stato chiarito che con riferimento all'IVA che diviene esigibile dal 1° luglio al 30 novembre 2017 le stesse potranno annotare le fatture ricevute nonché effettuare il relativo versamento entro e non oltre il 18 dicembre 2017.**

Note di variazione

Un problema particolare per gli operatori è quello legato, poi, all'emissione di eventuali note di variazione, soprattutto per gestire documenti emessi prima dell'applicazione dello split payment e rettificati successivamente al 1° luglio 2017.

Al riguardo sembra ragionevole ritenere che dovrebbero valere le regole che erano state dettate in passato dalla [Circolare n. 15/E/2015](#) in tema di split payment per le amministrazioni pubbliche.

Ciò premesso, stante i passati chiarimenti di prassi, in tema di note di variazione in aumento ovvero in diminuzione (di cui all'[art. 26](#) del D.P.R. n. 633/1972) era stato chiarito che nei casi in cui il fornitore, ricorrendo i presupposti di cui dell'[art. 26](#), del D.P.R. n. 633 del 1972, emetta una **nota di variazione in aumento, torna sempre applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti** e, pertanto, la stessa dovrà essere numerata, indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla fattura originaria emessa.

Invece, con riferimento alle **note di variazione in diminuzione** era stato precisato che:

- quando la nota di variazione è in diminuzione, se la stessa si riferisce ad una fattura originaria emessa in sede di "scissione dei pagamenti" o "split payment" (fatture emesse dal 1° luglio 2017), la stessa dovrà essere numerata, indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla suddetta fattura. In forza di ciò e trattandosi di una rettifica apportata ad un'IVA che non è confluita nella liquidazione periodica del fornitore, lo stesso non avrà diritto a portare in detrazione, ai sensi dell'[art. 19](#) del D.P.R. n. 633/1972, l'imposta corrispondente alla variazione, ma dovrà limitarsi a procedere solo ad apposita annotazione in rettifica nel registro di cui all'[art. 23](#), senza che si determini, quindi, alcun effetto nella relativa liquidazione IVA;
- quando la nota di variazione in diminuzione si riferisce a fatture originarie emesse prima dell'entrata in vigore dello "split payment" (fatture emesse fino al 30 giugno 2017), alla stessa si applicheranno le regole ordinarie sicché il fornitore avrà diritto a portare in detrazione, ai sensi dell'[art. 19](#) del D.P.R. n. 633/1972, l'imposta corrispondente alla variazione, annotandola in rettifica nel registro di cui all'[art. 23](#);
- in considerazione della circostanza che i cessionari/committenti e i cedenti/prestatori, dal 1° luglio 2017, avranno implementato i propri sistemi di fatturazione e contabilità alla disciplina della scissione dei pagamenti, per le note di variazione in diminuzione ricevute dopo il 1° luglio 2017, che si riferiscono ad una fattura originaria emessa dal fornitore anteriormente al 1° luglio 2017, il fornitore per esigenze di semplificazione potrà comunque applicare la disciplina della scissione dei pagamenti. Di fatto il fornitore dovrebbe poter scegliere se emettere in regime di scissione dei pagamenti la nota credito indicando o meno la specifica annotazione.

Nel caso di erronea applicazione del regime nella fase di avvio, dovrebbe essere possibile rettificare l'operazione in base al regime corretto.

Rimborsi IVA per contribuenti che applicano lo split payment

Il comma 4-bis aggiunto all'[art. 1](#) del D.L. n. 50/2017, a seguito della conversione in Legge, stabilisce una procedura dedicata per l'erogazione dei rimborsi IVA per i soggetti che applicano lo split payment. Infatti, **dal 1° gennaio 2018** i rimborsi verranno erogati direttamente dalla struttura di gestione (di cui all'[art. 22, comma 3](#) del D.L.gs. n. 241/1997) sui fondi di bilancio resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate. Così come previsto dalla disposizione normativa le modalità di attuazione di tali rimborsi saranno demandate ad un apposito Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze che dovrà essere emanato entro 90 giorni dall'entrata in vigore della Legge di conversione del [D.L. n. 50/2017](#). Allo scopo di mitigare l'eventuale danno finanziario derivante dal mancato incasso dell'IVA connesso all'applicazione del meccanismo dello split payment, i rimborsi IVA avverranno in via prioritaria.

Si evidenzia, inoltre, che i contribuenti che effettuano operazioni in regime di split payment e che rispettano i presupposti di cui all'[art. 30, secondo comma](#), lettera a), del D.P.R. n. 633/1972 potranno richiedere il rimborso

dell'eccedenza di IVA detraibile:

- sia in sede di dichiarazione annuale, ai sensi dell'[art. 38-bis, primo comma](#), del D.P.R. n. 633/1972;
- sia presentando apposita istanza di rimborso trimestrale, ai sensi dell'[art. 38-bis, secondo comma](#), del D.P.R. n. 633/1972.

⚠ Attenzione

Si ricorda che l'[art. 30, secondo comma](#), lettera a) del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che possono richiedere il rimborso dell'eccedenza di IVA detraibile, se di importo superiore ad Euro 2.582,28, i contribuenti che esercitano esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette a imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa ad acquisti e importazioni, computando a tal fine anche le operazioni soggette a split payment di cui all'[art. 17-ter](#) del D.P.R. n. 633/1972 (nonché le operazioni soggette a reverse charge di cui all'art. 17, [quinto](#), [sesto](#) e [settimo](#) comma del D.P.R. n. 633/1972).

Riferimenti normativi:

- [D.M. 27 giugno 2017](#) (in fase di pubblicazione in GU);
- [Comunicato Stampa 28 giugno 2017](#) contenente gli Elenchi dei soggetti in ambito split payment.

DOCUMENTI SUGGERITI



**Dal 1° luglio 2017
split payment
ampliato**

03 MAGGIO 2017