

Manovra correttiva 2017

Al via il nuovo *split payment*

di Giampaolo Giuliani (*) e Mario Spera (**)

In sede di conversione in legge del D.L. n. 50/2017, la Legge n. 96/2017 ha introdotto diverse novità in materia di "scissione dei pagamenti", in particolare apportando talune importanti precisazioni in ordine alle modalità attuative del meccanismo, che rendono maggiormente gestibile il sistema. Restano, tuttavia, alcuni dubbi operativi, che impongono una concreta attenzione ai soggetti chiamati ad attuare lo *split payment* sia dal punto di vista attivo che passivo. L'ampliamento della platea dei soggetti interessati dal nuovo sistema si presenta di non agevole attuazione, anche dopo l'emanazione del D.M. 27 giugno 2017 e la pubblicazione da parte del Dipartimento delle Finanze degli elenchi delle società interessate. Infine, il legislatore, in ossequio alle richieste degli Organi unionali, ha ritenuto opportuno intervenire anche sulle modalità di richiesta dei rimborsi IVA da effettuarsi a favore dei soggetti fornitori della Pubblica amministrazione "allargata", rendendoli più veloci.

1. Premessa

Con la Legge n. 96 del 21 giugno 2017, pubblicata sul supplemento ordinario n. 31/L alla Gazzetta Ufficiale n. 144, è stato convertito in legge il D.L. n. 50 del 24 aprile 2017 (1). In tale sede il legislatore ha introdotto nuove norme di natura fiscale, ovvero modificate quelle già previste dal D.L. n. 50/2017, tra l'altro, ritoccando nuovamente l'art. 17-ter del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972 (in prosieguo anche Decreto IVA), concernente la materia relativa alla "scissione dei pagamenti" (c.d. *split payment*), e introducendo alcuni chiarimenti che, in parte, rispondono ad alcune preoccupazioni degli scriventi (2). Inol-

tre, è stata dettata una nuova disciplina dei rimborsi IVA a favore dei soggetti che emettono fatture in scissione dei pagamenti, per i quali il mancato incasso dell'imposta costituirebbe un notevole aggravio economico. Occorre, tuttavia, rilevare che l'art. 1 del D.L. in esame non si presenta di agevole lettura, in quanto accanto a norme specificamente connesse al sistema della scissione dei pagamenti, ne contiene altre, che nulla hanno a che fare con tale meccanismo e rischiano di pregiudicare la sua comprensione (3).

Il sistema è stato completato con l'emanazione del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 27 giugno 2017 (pubblicato nella

(*) Pubblicista.

(**) *Principal Studio Bernoni Grant Thornton.*

(1) Al riguardo si ricorda che il Decreto concerne "Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo" ed è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 95 (supplemento ordinario n. 20) del 24 aprile 2017.

(2) Si rinvia, in particolare, a G. Giuliani - M. Spera, "Ampliamento delle operazioni soggette allo *split payment*", in *il fisco*, n. 24/2017, pag. 2341.

(3) Ci si riferisce, segnatamente, ai commi 4-*quater* e 4-*quinqies* dell'art. 1 del D.L. n. 50/2017. Con il comma 4-*quater* il le-

gislatore fornisce l'interpretazione autentica del trattamento fiscale delle prestazioni di trasporto dei mezzi di trasporto al seguito dei passeggeri, riconoscendo che si tratta di operazione accessoria, a cui risulterà applicabile la stessa aliquota IVA del trasporto passeggeri [5 o 10%, a seconda dei casi, ovvero esenzione, fino al 31 dicembre 2016, per i trasporti esenti ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 14), del D.P.R. n. 633/1972]. Con il comma 4-*quinqies* viene prevista l'estensione della solidarietà passiva, prevista dall'art. 60-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 al settore dei combustibili per autotrazione, previa integrazione del D.M. del 22 dicembre 2005.

Gazzetta Ufficiale n. 151 del 30 giugno 2017) e con la pubblicazione sul sito istituzionale del Dipartimento delle Finanze degli elenchi dei soggetti nei cui confronti dovranno essere emesse fatture in scissione dei pagamenti. Il ragguardevole numero dei soggetti indicati nei predetti elenchi non rende agevole la vita dei contribuenti, che devono confrontarsi dal punto di vista attivo o passivo con il nuovo meccanismo, per cui con il presente studio gli scriventi intendono fornire una prima ricostruzione dei comportamenti da tenersi e delle cautele da adottare sia da parte dei cedenti/prestatori sia da parte dei cessionari/committenti (Enti pubblici ed altri soggetti assimilati) nell'emissione della fattura ovvero nel pagamento/assolvimento dell'imposta.

2. Le modifiche introdotte con la manovra correttiva 2017

In considerazione dell'ampliamento della platea dei soggetti cui si applica la scissione dei pagamenti, necessariamente, è stata modificata la rubrica (4) del menzionato art. 17-ter da "Operazioni effettuate nei confronti di enti pubblici" in "Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni e altri enti e società".

Elemento di particolare importanza, poi, è la corretta individuazione della tempistica di applicazione del nuovo sistema: a ciò soccorrono da un lato il comma 1-ter dell'art. 17-ter del Decreto IVA, dall'altro il comma 4 dell'art. 1 del D.L. n. 50/2017. Con la prima disposizione viene definita la **durata temporale** dell'applicazione della scissione dei pagamenti, che necessariamente si rifà all'autorizzazione ottenuta dall'Italia da parte del Consiglio UE; a tal fine, il citato comma 1-ter sottolinea che l'adozione del meccanismo in parola è strettamente correlato con la "misura speciale di deroga rilasciata dal Consiglio dell'Unione europea", trattasi, invero, della decisione di esecuzione (UE) 2017/784 del Consiglio del 25 aprile 2017, che ha autorizzato l'Italia ad adottare il nuovo meccanismo della scissione dei pagamenti **dal 1° luglio 2017 al 30 giugno 2020** (5) (cfr. art. 5 della decisione), abrogando contestualmente, a partire dalla stes-

sa data il previgente sistema (6). La seconda norma prevede che le nuove disposizioni sullo *split payment* "si applicano alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1° luglio 2017". La precisazione è oltremodo rilevante perché individua non nell'effettuazione dell'operazione, bensì nell'**emissione della fattura** l'elemento cui far riferimento per comprendere se l'operazione va effettuata o meno in scissione dei pagamenti.

Altra modifica, all'art. 1 del D.L. n. 50/2017, intervenuta in sede di conversione, riguarda una migliore puntualizzazione dei **soggetti interessati** dallo *split payment* e si realizza con una più generica indicazione al comma 1 dell'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972 ("**amministrazioni pubbliche**"), prevedendo, peraltro, alcune esclusioni per gli enti pubblici gestori di demanio collettivo. Per contro, va ricordato che con la conferma della abrogazione del comma 2 dell'art. 17-ter in esame, dal lato dei fornitori, l'obbligo di emettere fattura in regime di scissione dei pagamenti, dal 1° luglio 2017, riguarda anche le prestazioni di **servizi resi dai lavoratori autonomi** (in specie i professionisti), ai quali, tuttavia, continuerà ad essere applicata la "ritenuta alla fonte a titolo di imposta". In questo contesto, una serie di precisazioni sono contenute nel D.M. del 27 giugno 2017 che interviene con opportune modifiche e integrazioni sul precedente D.M. del 23 gennaio 2015, soprattutto ai fini dell'individuazione delle Pubbliche amministrazioni e delle società interessate dalla scissione dei pagamenti, nonché sulle modalità e termini di effettuazione del versamento/assolvimento dell'IVA.

Infine, con il comma 4-bis (7) dell'art. 1 del D.L. n. 50/2017 viene previsto un **sistema più rapido di rimborso dell'IVA** a favore dei fornitori delle Pubbliche amministrazioni.

3. Ampliamento dei soggetti

In primo luogo, appare opportuno precisare che lo *split payment* opera con riferimento a tutte le operazioni rese nei confronti delle **Pubbliche amministrazioni** e delle società da queste **controllate o quotate** (come si vedrà in seguito),

(4) Cfr. art. 1, comma 1, lett. c-bis), del D.L. n. 50/2017.

(5) Trattasi del termine triennale, ordinariamente utilizzato nelle decisioni del Consiglio UE, che potrebbe essere prorogato o, comunque, modificato in presenza di correlate richieste da parte dello Stato italiano o in presenza di più generali decisioni nel settore da parte degli Organismi unionali.

(6) L'art. 4 della dec. UE 2017/784 prevede espressamente

che "La decisione di esecuzione (UE) 2015/1401 è abrogata a decorrere dal 1° luglio 2017".

(7) Il successivo comma 4-ter demanda l'attuazione delle connesse procedure all'emanazione di apposito Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

sempreché le medesime operazioni non rientrino oggettivamente nell'inversione contabile. Al riguardo, occorre distinguere tra enti (e soggetti assimilati) che agiscono nell'ambito dell'attività istituzionale ed enti e società che agiscono nell'ambito di una attività economica. Nel primo caso sarà sempre applicabile la scissione dei pagamenti, nel secondo caso la scissione dei pagamenti tornerà applicabile esclusivamente a quelle operazioni per le quali i cessionari/committenti (soggetti IVA) non risultano essere essi stessi debitori dell'imposta.

Ciò premesso, sorge il problema per i cedenti/prestatori (che devono emettere fattura in scissione dei pagamenti) di individuare correttamente i clienti nei cui confronti va applicato il meccanismo.

La nuova formulazione è estremamente ampia e pone notevoli problemi operativi. Infatti, in primo luogo riguarda tutte le **Pubbliche amministrazioni inserite nel conto economico consolidato dello Stato** e che, ai sensi dell'art. 1, comma 3, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, l'ISTAT inserisce in apposito elenco che viene pubblicato nella Gazzetta Ufficiale. Per quanto riguarda questa categoria il D.M. 27 giugno 2017 (8) precisa che, in sede di prima applicazione, con riferimento alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1° luglio 2017 fino al 31 dicembre 2017, è necessario far riferimento all'**elenco redatto dall'ISTAT** e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 229 del 30 settembre 2016. Per gli anni successivi, a partire dalle operazioni per le quali è emessa fattura dal 1° gennaio 2018, il riferimento deve essere fatto all'elenco ISTAT pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, entro il 30 settembre dell'anno precedente.

Più complessa, appare l'individuazione delle altre società soggette allo *split payment*, costituite da:

- 1) società controllate direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri, sulla base del controllo di diritto ovvero di fatto (9);
- 2) società controllate, sulla base di un controllo di diritto, direttamente da enti locali (Regioni, Province, città metropolitane, comuni, unioni di comuni);
- 3) società controllate direttamente o indirettamente (controllo di diritto) dalle società a loro volta controllate dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri, ovvero da enti locali (cfr. precedenti numeri);
- 4) società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana (*Financial Times Stock Exchange* Milano Indice di Borsa).

A tal riguardo, l'art. 5-ter del D.M. 23 gennaio 2015 (10) prevede che in sede transitoria (**periodo 1° luglio - 31 dicembre 2017**) si debba far riferimento alle società controllate (11) o incluse nell'indice FTSE MIB, che risultano tali al 24 aprile 2017 (data di entrata in vigore del D.L. n. 50/2017), e che sono ricomprese negli elenchi pubblicati sul sito istituzionale del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze (12).

Dal 1° gennaio 2018 e per gli anni successivi le suddette società saranno individuate sulla base degli elenchi provvisoriamente pubblicati dal menzionato Dipartimento delle Finanze entro il 20 ottobre dell'anno precedente (13), resi definitivi con Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze entro il 15 novembre di ciascun anno. Al tal fine, viene effettuata una differenziazione a seconda che il controllo o l'inclusio-

(8) Cfr. art. 5-bis inserito nel D.M. 23 gennaio 2015.

(9) L'art. 2359 del Codice civile individua al comma 1, al n. 1), il controllo di diritto e al n. 2) il controllo di fatto. A tal fine, recita:

"Sono considerate società controllate:

1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;

2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;

3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del comma 1 si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi.

Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno

un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati."

(10) Il riferimento al D.M. 23 gennaio 2015 deve intendersi fatto al testo risultante a seguito delle modifiche ed integrazioni apportate dal D.M. 27 giugno 2017.

(11) Sul concetto di società controllate, il comma 5 dell'art. 5-ter del D.M. 23 gennaio 2015 sottolinea che tra queste rientrano le società il cui controllo è esercitato congiuntamente da Pubbliche amministrazioni centrali e/o da società controllate da queste ultime e/o da Pubbliche amministrazioni locali e/o da società controllate da queste ultime.

(12) In proposito, può essere consultato il seguente *link*: http://www.finanze.it/opencms/it/fiscalita-nazionale/Manovra-di-Bilancio-2017/Scissione-dei-Pagamenti-D.L.-n.-50_2017/.

(13) Lo stesso art. 5-ter in esame, comma 2, precisa che "le società interessate possono, entro quindici giorni dalla pubblicazione dell'elenco, segnalare eventuali incongruenze o errori al suddetto Dipartimento".

ne nell'indice FTSE MIB sia riscontrato fino al 30 settembre dell'anno precedente ovvero dopo tale data. Nel primo caso, l'adozione della scissione dei pagamenti si applicherà per le operazioni effettuate dal 1° gennaio dell'anno successivo, mentre nel secondo caso il meccanismo si applicherà alle fatture emesse a partire dal secondo anno successivo (14). Analogamente, per ragioni pratiche, il venir meno delle condizioni, per essere considerate controllate o incluse nell'indice FTSE MIB, nel corso di un determinato anno, entro il 30 settembre, non ha alcuno effetto per le fatture emesse fino al 31 dicembre dell'anno stesso, alle quali continua ad applicarsi la scissione di pagamenti. Per contro, nel caso le condizioni vengano a mancare dopo il 30 settembre di un determinato anno, il particolare meccanismo dello *split payment* continua ad applicarsi a tutte le fatture emesse fino alla fine dell'anno successivo.

Si rammenta, altresì, come già segnalato nel paragrafo precedente, che dal sistema della scissione dei pagamenti rimangono, comunque, **esclusi**, ai sensi del comma 1-*quinquies* dell'art. 17-*ter* del D.P.R. n. 633/1972 gli **“enti pubblici gestori di demanio collettivo**, limitatamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi afferenti alla gestione dei diritti collettivi di uso civico”.

Una **norma di salvaguardia dei fornitori degli enti pubblici** e delle altre società è fissata dal comma 1-*quater* dell'art. 17-*ter* del D.P.R. n. 633/1972, che riguarda i soggetti che trovano difficoltà a capire se i loro clienti rientrano o meno nelle categorie di soggetti a cui si applica la scissione dei pagamenti. Ai cedenti prestatori è consentito di poter richiedere ai propri cessionari/committenti di rilasciare apposita documentazione attestante la loro riconducibilità a soggetti a cui si applica tale sistema. Per contro i fornitori, in presenza di tale attestazione, sono obbligati all'applicazione del meccanismo in parola. È appena il caso di segnalare che la puntuale indicazione negli elenchi messi a disposizione dei contribuenti di tutti i soggetti interessati dalla scissione dei pagamenti rende del tutto residuale la disposizione che potrebbe trovare applicazione solo qualora gli elenchi pubblicati abbiano ancora valenza provvisoria.

Peraltro, dovrebbe ritenersi che continuano a conservare validità le istruzioni impartite dall'Agenzia delle entrate con le circolari n. 6/E del 19 febbraio 2015 e n. 15/E del 13 aprile 2015, con le quali è stato, tra l'altro, specificato che **esulano dall'applicazione** dello *split payment* le operazioni rientranti nei **regimi speciali** che non prevedono l'evidenziazione dell'IVA in fattura (segnatamente trattasi delle operazioni in regime c.d. monofase di cui all'art. 74 del D.P.R. n. 633/1972), le operazioni in **regime del margine** (art. 36 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41), le operazioni cui si applica il regime speciale delle **agenzie di viaggio** (art. 74-*ter* del D.P.R. n. 633/1972), nonché le operazioni per le quali operano **peculiari meccanismi di detrazione dell'imposta** (quali ad esempio le operazioni effettuate nell'ambito del regime speciale dell'agricoltura, di cui all'art. 34 del D.P.R. n. 633/1972). Infine, non dovrebbero rientrare nella scissione dei pagamenti le operazioni (quali le piccole spese degli enti) certificate mediante rilascio di **ricevuta fiscale**, scontrino fiscale, ovvero scontrino non fiscale (per i soggetti che si avvalgono della trasmissione telematica dei corrispettivi), nonché le operazioni per le quali venga emessa **fattura semplificata**, sempreché all'atto del pagamento del corrispettivo non venga richiesta dal cliente (presumibilmente dipendente dell'ente o altro soggetto in *split payment*) il rilascio della fattura, che, in questo caso, dovrà essere intestata all'ente o società e dovrà essere emessa secondo il meccanismo della scissione dei pagamenti (15).

4. Modalità operative

Gli adempimenti connessi alla scissione dei pagamenti vanno distinti tra quelli operanti in capo ai fornitori e quelli da tenersi da parte degli enti pubblici e le altre società interessate.

In primo luogo, si rammenta che il **cedente/prestatore**, che si trova nelle condizioni previste, è tenuto ad emettere **fattura secondo le regole ordinarie**, con l'**annotazione “scissione dei pagamenti o split payment”**, indicando anche l'ammontare dell'IVA relativa all'operazione, a nulla rilevando la circostanza che l'imposta non sarà incassata, ma assolta direttamente dal cessionario/committente. Il cedente/presta-

(14) Invero, la realizzazione delle condizioni entro il 30 settembre comporta che le società possano essere incluse negli elenchi pubblicati entro il 20 ottobre dell'anno, con valenza per l'anno successivo; mentre la realizzazione delle condizioni ol-

tre il 30 settembre, per ragioni di natura meramente pratica, fa slittare di un anno l'applicazione dello *split payment*.

(15) Per una più puntuale analisi di queste fattispecie, si rinvia a G. Giuliani - M. Spera, op. cit.

tore dovrà procedere, altresì, all'**annotazione "separata" dell'operazione** (con utilizzo di apposite colonne o di specifici codici) nel registro delle fatture emesse (ovvero in quello dei corrispettivi) secondo le modalità e i termini previsti dagli artt. 23 o 24 del D.P.R. n. 633/1972. Naturalmente, l'ammontare dell'IVA indicato in fattura (che non sarà incassato) sarà riportato nei registri, ma non concorrerà alla liquidazione periodica dell'imposta.

In proposito, si segnala un tema che sta emergendo nei rapporti con gli esportatori abituali e che riguarda la possibilità per le società clienti, che si trovino nelle condizioni previste dalla norma, di poter rilasciare **dichiarazione d'intento** ai propri fornitori per ottenere una **fattura senza applicazione dell'IVA**. Poiché la questione non appare del tutto pacifica potrebbero insorgere differenze applicative da parte degli operatori con ricadute sull'aspetto sanzionatorio che ne potrebbe derivare.

Un elemento di supporto potrebbe desumersi da quanto in passato affermato dall'Agenzia delle entrate in tema di inversione contabile, ove è stato precisato che per le **operazioni soggette al reverse charge** non è possibile applicare il sistema del *plafond*, atteso che la finalità antifrode dell'inversione contabile costituisce la regola prioritaria (16). Per contro, nel caso di operazioni che sarebbero soggette al regime di inversione contabile, qualora le stesse siano non imponibili per natura (17), secondo la circolare n. 37/E del 22 dicembre 2015, p. 16, il medesimo rischio di frode non sussisterebbe in considerazione del fatto che oggettivamente "l'operazione, rientrando nel regime di non imponibilità IVA, non preveda l'addebito dell'imposta al cessionario/committente".

Qualora si volessero applicare le stesse conclusioni al sistema dello *split payment*, tenuto conto del fatto che anche questo meccanismo è ispirato all'intento di combattere la frode, si ri-

schierebbe, presumibilmente, di snaturare il meccanismo stesso. Infatti, una differenza sostanziale tra inversione contabile e scissione dei pagamenti si fonda sul diverso soggetto da considerare come debitore dell'imposta: nello *split payment* il debitore dell'IVA è pur sempre il fornitore che emette una fattura con applicazione dell'IVA (ancorché questa sia versata all'Erario direttamente dal cliente), mentre nell'inversione contabile il fornitore non deve indicare l'IVA in fattura, atteso che il debito insorge direttamente sul cessionario/committente (18). Da ciò, si ritiene di poter pervenire alla conclusione che, in caso di operazione soggetta a scissione dei pagamenti, il cliente in possesso dei requisiti può emettere dichiarazione di intento (19) ed ottenere una fattura senza applicazione dell'imposta (20). In caso, invece, di operazione oggettivamente non imponibile il cedente/prestatore non dovrà emettere fattura in *split payment* ma in regime di non imponibilità. Pur nella convinzione della correttezza dell'inquadramento operato dagli scriventi, sarebbe opportuno un intervento chiarificatore da parte dell'Agenzia delle entrate.

Passando, ora, agli **adempimenti dei soggetti che ricevono fatture in scissione dei pagamenti** e che devono pagare/assolvere direttamente l'imposta nei confronti dell'Erario, bisogna operare una distinzione tra soggetti che agiscono nell'ambito dell'attività istituzionale rispetto a quelli che agiscono nell'esercizio di attività commerciale, dovendo altresì esaminare la portata dell'esigibilità differita, di cui all'art. 6, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, con riferimento alla tempistica degli adempimenti.

Dalla lettera dell'art. 3 del D.M. 23 gennaio 2015 (che il D.M. 27 giugno 2017 ha solo integrato in maniera minimale) emerge *ictu oculi* che per tutte le operazioni soggette alla scissione dei pagamenti "l'imposta ... diviene esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi", di fatto

(16) Cfr. circolare n. 14/E del 27 marzo 2015, pag. 9.

(17) Si pensi, a titolo di esempio, a prestazioni di pulizia relative ad un edificio localizzato in un porto, la cui non imponibilità deriverebbe dalla presenza delle condizioni previste dall'art. 9, comma 1, n. 6), del D.P.R. n. 633/1972 ("servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti").

(18) Una ulteriore conferma di questa affermazione va valutata sulla base del diverso ammontare delle sanzioni in caso di mancata emissione di fattura soggetta a scissione dei pagamenti ovvero ad inversione contabile.

(19) Le nuove modalità di presentazione della lettera d'intento, direttamente in via telematica all'Agenzia delle entrate, e

gli ulteriori adempimenti in tema di comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche e delle fatture, dovrebbero portare a riconoscere l'attenuazione del pericolo di frode, atteso, anche, la conoscenza immediata da parte dell'Organo di controllo dell'utilizzo del *plafond* da parte del cliente.

(20) In proposito, deve anche considerarsi che l'emissione di fattura in scissione dei pagamenti da parte del cedente/prestatore, in luogo di una fattura in regime di non imponibilità per utilizzo del *plafond* da parte del cliente, metterebbe il fornitore in una situazione di vantaggio rispetto ad altri fornitori di esportatori abituali, in considerazione della circostanza che il soggetto che emetta fattura in *split payment* può, comunque, ottenere il rimborso in via prioritaria.

estendendo, in un certo senso, l'**esigibilità differita** (21) a soggetti diversi da quelli di cui al citato art. 6, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972. La scelta operata, pur apparendo semplificativa e condivisibile da un punto di vista pratico, appare in contrasto con la norma primaria del Decreto IVA (22).

Lo stesso art. 3 in esame prevede, poi, che le Pubbliche amministrazioni e società hanno la duplice facoltà di optare per l'anticipazione dell'esigibilità dell'imposta riportandola o al momento della ricezione della fattura o al momento in cui procedono alla sua registrazione.

Passando, ora alle modalità pratiche degli adempimenti, va evidenziato che per gli Enti che agiscono nell'ambito dell'**attività istituzionale** rimangono invariate le regole già in precedenza previste, che comportano il materiale versamento del tributo direttamente nei confronti dell'Erario, con estensione del sistema agli altri soggetti di cui si è parlato nel precedente paragrafo, qualora non operino nell'esercizio di attività commerciale (23). Invero, per questi soggetti che non hanno diritto alla detrazione dell'imposta (in quanto non agiscono nella veste di soggetti passivi) non si verifica un aggravio finanziario, in quanto sarebbero, comunque, tenuti a versare l'imposta; quello che cambia è il soggetto a cui la versano, non più al fornitore, ma direttamente all'Erario (24). Nel successivo art. 4 del Decreto sono dettate le regole per effettuare i versamenti, stabilendo come termine

il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta diviene esigibile (25) e determinando i diversi sistemi del materiale versamento dell'imposta (26).

Più articolati sono gli adempimenti per gli enti e le società che agiscono nell'ambito di **attività commerciali**, per questa fattispecie il comma 01 dell'art. 5 del D.M. 23 gennaio 2015 prevede che il versamento dell'imposta dovuta (derivante dalla scissione dei pagamenti) debba essere effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile, mediante Mod. F24 e con l'utilizzo di un apposito codice tributo (in corso di definizione), senza possibilità di compensazione.

In alternativa a questo sistema, lo stesso art. 5 citato, nel comma 1, lascia invariata la possibilità da parte dei soggetti passivi di poter assolvere l'imposta dovuta secondo un **meccanismo analogo a quello dell'inversione contabile** (27), annotando le fatture ricevute nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi (di cui rispettivamente 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 e con riferimento al mese precedente. Naturalmente la stessa fattura andrà annotata nel registro degli acquisti (di cui all'art. 25 del Decreto IVA) nei termini previsti dall'art. 19 dello stesso Decreto.

Una novità particolare prevista dall'art. 5, in esame, riguarda, poi, la circostanza che l'IVA versata in relazione all'applicazione delle moda-

(21) A questo proposito si rende necessario chiarire che è pur vero che il comma 3 dell'art. 3 del D.M. 23 gennaio 2015 esclude l'applicabilità dell'esigibilità differita alle operazioni in discorso (impedendo, tra l'altro, al fornitore di inserire in fattura la dizione "esigibilità immediata"), ma proprio il collegamento con i termini dell'adempimento portano a riconoscere una sorta di transito dal cedente/prestatore al cessionario/committente del beneficio dell'esigibilità differita.

(22) Le categorie di soggetti per i quali l'art. 6, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972 riconosce l'applicabilità dell'esigibilità differita - per quanto qui interessa - sono solo: lo Stato, gli organi dello Stato, gli enti pubblici territoriali e i consorzi tra essi costituiti, le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, gli istituti universitari, le unità sanitarie locali, gli enti ospedalieri, gli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, gli enti pubblici di assistenza e beneficenza e gli enti di previdenza.

(23) Al riguardo, occorre ricordare che continua a permanere la difficoltà di dover distinguere tra operazioni utilizzate in modo promiscuo (tra attività istituzionale e commerciale) che per una parte potrebbero essere soggette al meccanismo del *reverse charge* e per l'altra parte (istituzionale) alla scissione dei pagamenti, per le quali rimane l'onere di comunicare al fornitore la quota imputabile a ciascuno dei due sistemi. Peraltro, lo stesso problema continua a permanere anche per le operazioni soggette a *split payment* per entrambe le attività, ma che comportano una diversa modalità operativa. Vedasi, in propo-

sito M. Brisacani, "Split payment: i complessi adempimenti degli Enti pubblici", in *il fisco*, n. 15/2016, pag. 1427.

(24) Cfr. circolare Assonime n. 34 del 21 dicembre 2015, par. 8.

(25) La stessa norma prevede l'impossibilità di operare compensazioni "orizzontali" con eventuali altri crediti tributari vantati dal medesimo Ente.

(26) Sono previste tre differenti tipologie, a seconda che si tratti di Enti pubblici titolari di conti presso la Banca d'Italia (versamento tramite modello "F24 Enti pubblici"), Pubbliche amministrazioni non titolari di conto presso la Banca d'Italia (versamento uni-ficato mediante F24, tramite conto corrente presso una banca convenzionata con l'Agenzia delle entrate ovvero presso Poste italiane) e altri Enti pubblici (versamento diretto all'entrata del bilancio dello Stato con imputazione al capo 8 del capitolo 1203). Inoltre, i versamenti possono avvenire in modo distinto in ciascun giorno del mese, relativamente a tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile in tale giorno, ovvero in ciascun giorno del mese, relativamente a ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile nel medesimo giorno.

(27) Nota bene, non si tratta di trasformare lo *split payment* in *reverse charge*, ma solo di adempiere al proprio obbligo secondo un meccanismo analogo a quello dell'inversione contabile, in cui il soggetto passivo (Pubblica amministrazione o altra società) fa emergere il suo debito di imposta ed esercita contestualmente il diritto a detrazione.

lità in discorso, concorrerà anche alla determinazione dell'acconto dell'IVA da versare entro il 27 dicembre di ciascun anno (28).

Infine, per le **banche** e le **società di assicurazione** a cui si applica la scissione dei pagamenti vengono fatte salve le peculiari modalità di adempimento dei propri obblighi di cui, rispettivamente, al Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 12 febbraio 2004, n. 75, e al Decreto del Ministero delle Finanze del 30 maggio 1989.

Occorre, ancora, evidenziare che nell'art. 2 del D.M. 27 giugno 2017, dove viene presa in considerazione l'efficacia delle nuove misure (applicabili alle fatture emesse dal 1° luglio 2017), si tiene conto delle difficoltà operative in cui potrebbero trovarsi le Pubbliche amministrazioni, in relazione alla necessità di adeguare i propri **processi e sistemi informativi gestionali**, per cui viene consentito alle stesse Pubbliche amministrazioni di poter accantonare, fino al 31 ottobre 2017, le somme relative ai versamenti d'imposta che dovranno essere, comunque, eseguiti entro il 16 novembre 2017. Analogamente per le società, soggette allo *split payment*, in relazione alle medesime difficoltà operative e alla necessaria tempistica di adeguamento delle procedure, è consentito di poter annotare le fatture relative alle operazioni eseguite dal 1° luglio al 30 novembre 2017, provvedendo ai relativi versamenti di imposta entro il 18 dicembre 2017.

5. Rimborsi IVA

L'ultimo elemento di particolare rilievo, su cui riteniamo opportuno soffermarci, riguarda l'accelerazione dei rimborsi a favore dei fornitori dei soggetti in *split payment*.

Come è noto, questi soggetti non ottenendo il pagamento dell'IVA in via di rivalsa, risultano fortemente penalizzati per l'**accumulo di eccedenze di credito** (con effetti negativi sulla li-

quidità degli stessi soggetti, costretti ad indebitarsi per far fronte alle necessità aziendali), per cui è stata prevista la formula del **rimborso in via prioritaria** con riferimento al credito di imposta generato appunto dalle operazioni in scissione dei pagamenti. Questa formula, tuttavia, non sembra aver sortito l'effetto sperato, minata, in parte, dalla tempistica relativa all'accredito dei fondi necessari agli Uffici deputati a provvedere ai rimborsi a favore dei soggetti in parola (29).

Per questi motivi, il comma 4-*bis* dell'art. 1 del D.L. n. 50/2017 ha previsto che a decorrere dal 1° gennaio 2018 i rimborsi da conto fiscale (30) siano pagati direttamente ai contribuenti dalla struttura di gestione dell'Agenzia delle entrate (di cui all'art. 22, comma 3, del D.Lgs. n. 241 del 9 luglio 1997), a valere sulle risorse finanziarie disponibili sulla contabilità speciale n. 1778 "Agenzia delle entrate - Fondi di bilancio" (31), previa adozione di apposito Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 50/2017 (Cfr. art. 1, comma 4-*ter*, dello stesso Decreto legge).

Come osserva la nota di lettura n. 180 dell'A.S. n. 2853 (relativa al provvedimento di conversione in legge del Decreto in esame), "le nuove norme ... avranno l'effetto di accelerare i rimborsi da conto fiscale per i soggetti a cui si applica il regime della scissione dei pagamenti; in particolare i rimborsi avverranno direttamente a favore dei beneficiari con prelevamento dalla contabilità speciale 1778, evitando così il passaggio intermedio delle somme attraverso gli agenti della riscossione. La riduzione dei tempi viene quantificata in circa 20/25 giorni, passando così da rimborsi erogati in 90 giorni a rimborsi che potranno essere accreditati alle imprese in **circa 65 giorni**".

(28) In tal senso l'art. 5, comma 2-*bis* del D.M. 23 gennaio 2015 stabilisce che: "I soggetti di cui al comma 01 effettuano il versamento di cui all'art. 6, comma 2, della Legge 29 dicembre 1990, n. 405, secondo le modalità ivi previste tenendo conto anche dell'imposta divenuta esigibile ai sensi del presente Decreto".

(29) In proposito, si fa presente che ai soggetti che effettuano cessioni e prestazioni a favore degli enti e altre società in scissione dei pagamenti è stata data la possibilità di ottenere il rimborso dell'IVA a credito (in via trimestrale o annuale) assimilando queste operazioni a quelle ad aliquota zero di cui alla lett. a) del secondo comma dell'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972, con l'ulteriore vantaggio di poter ottenere in via prioritaria tale rimborso, ma limitatamente all'ammontare dell'imposta applicata alle operazioni per le quali è stata operata la scissione dei

pagamenti.

(30) Trattasi del conto fiscale di cui all'art. 78 della Legge n. 413 del 30 dicembre 1991.

(31) In verità la formulazione della norma potrebbe ingenerare dubbi sulla circostanza che trattasi di una modalità di rimborso prevista per tutti i rimborsi in conto fiscale. Tuttavia, la Scheda di lettura della legge di conversione del D.L. n. 50/2017, presentata al Senato (A.S. n. 2853), in sede di commento delle modifiche all'art. 1 del Decreto legge, espressamente afferma che "il comma 4-*bis*, introdotto durante l'esame parlamentare, prevede a partire dal 1° gennaio 2018 una accelerazione dei rimborsi da conto fiscale per i soggetti passivi d'imposta a cui si applica lo *split payment*", eliminando possibili dubbi e riducendo la platea dei soggetti con diritto a questa particolare modalità di rimborso.

La riduzione della tempistica per concedere i rimborsi è dettata, oltre che dalla necessità di impedire che in capo ai cedenti/prestatori in parola si accumulino eccessivi crediti IVA, anche dall'esigenza di evitare possibili aperture di procedure di infrazione da parte degli Organi dell'Unione Europea, da sempre favorevoli ad una rapida concessione del rimborso dell'imposta ai contribuenti interessati. In proposito, occorre ricordare che nel sesto considerando della **decisione di esecuzione UE 2017/784** del Consiglio del 25 aprile 2017, che ha autorizzato l'Italia ad adottare il nuovo meccanismo della scissione dei pagamenti, viene evidenziato che "uno degli effetti della misura è che, essendo i fornitori soggetti passivi, essi non possono compensare l'IVA versata a monte con l'IVA percepita a valle. Tali soggetti passivi potrebbero trovarsi costantemente in una posizione creditoria e dover chiedere rimborsi dell'IVA all'amministrazione fiscale". Per superare questa obiezione, nello stesso considerando viene dato conto che "nella

relazione presentata nel giugno 2016, come previsto dall'art. 3, paragrafo 2, della decisione di esecuzione UE 2015/1401, l'Italia ha dimostrato che il sistema dei rimborsi dell'IVA funziona correttamente e che il tempo medio di rimborso dell'IVA non supera i tre mesi. Inoltre, l'Italia ha fornito informazioni secondo cui i fornitori delle Pubbliche amministrazioni hanno beneficiato di una procedura prioritaria, in cui il tempo di rimborso è stato persino più breve. L'Italia si attende che le nuove norme entrate in vigore superiscano adeguatamente all'eventuale aumento di richieste dei rimborsi dell'IVA". Sempre, in questa ottica nella decisione UE 2017/784 l'art. 3 impone come obbligo all'Italia di riferire nella relazione (da presentare entro 15 mesi dalla entrata in vigore della misura di deroga dello *split payment*) "sulla situazione generale dei rimborsi dell'IVA ai soggetti passivi interessati da tali misure e, in particolare, sulla durata media della procedura di rimborso".