

Approfondimento
IVA

Circolare n. 9/E del 7 maggio 2018

**L'estensione dello *split payment*
a nuove categorie**

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

Con la circolare n. 9/E del 7 maggio 2018 l'Agenzia delle entrate torna ancora una volta sulla *vexata quaestio* della scissione dei pagamenti (comunemente denominata *split payment*), un tema che nell'ultimo anno ha determinato un certo disorientamento tra gli operatori, a causa delle numerose modifiche intervenute in materia. In effetti, l'ampliamento della sua applicazione ad un maggior numero di soggetti, nella maggioranza dei casi appartenenti in modo diretto o indiretto alla Pubblica amministrazione, ha creato molti problemi di tipo operativo, collegati principalmente con la corretta individuazione dei soggetti interessati dal sistema. Ad ogni modo, allo stato attuale, la norma di riferimento, l'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972, sembra avere raggiunto una qualche stabilità, per cui i nuovi chiarimenti offrono l'occasione per fare alcune riflessioni sull'argomento.

1. Premessa

Nel corso del 2017, la disciplina IVA della scissione dei pagamenti è stata oggetto di diverse rivisitazioni da parte del legislatore, che hanno determinato numerose complicazioni per gli operatori coinvolti.

La principale difficoltà era legata alla corretta individuazione dei **soggetti interessati**, posto che le diverse modifiche normative all'art. 17-ter del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972, si sono succedute in un lasso di tempo relativamente breve e hanno ampliato considerevolmente l'ambito di applicazione dello *split payment*.

Del resto, questo stato di cose è ben testimoniato nella stessa circolare n. 9/E del 7 maggio 2018, quando affronta il tema delle sanzioni.

Infatti, al punto 6 della citata circolare, l'Amministrazione prende atto delle **obiettive condizioni di incertezza** che hanno accompagnato le

innovazioni apportate all'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972, arrivando alla conclusione che, in presenza dei presupposti previsti dall'art. 10, comma 3, della Legge n. 212 del 27 luglio 2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), "sono fatti salvi, con conseguente **mancata applicazione di sanzioni**, eventuali comportamenti difformi adottati dai contribuenti, anteriormente all'emanazione del presente documento di prassi, sempre che non sia stato arrecato danno all'Erario con il mancato assolvimento dell'imposta dovuta".

Atteso ciò, vale la pena di ricordare brevemente come l'attuale meccanismo applicativo trae origine dalla decisione UE 2017/784 del 25 aprile 2017, allorché il Consiglio dell'Unione Europea ha sostituito la propria precedente decisione n. 2015/1401, approvata il 14 luglio 2015, ed ha autorizzato lo Stato italiano (1) ad estendere

(*) Pubblicista.

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

(1) In tema di "Misure di semplificazione e di prevenzione delle evasioni o elusioni fiscali" l'art. 395 della Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 stabilisce che:

"1. Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della

Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla presente Direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali.

Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non devono influire, se non in misura trascurabile,

Approfondimento IVA

l'applicazione dell'imposta mediante lo *split payment* (2).

Grazie a questo riconoscimento del Consiglio UE, il legislatore ha rivisitato il testo dell'art. 17-ter, dove le ultime modifiche normative in ordine di tempo sono state apportate con l'art. 3, comma 1, del D.L. 16 ottobre 2017, n. 148, convertito con modificazioni dalla Legge 4 dicembre 2017, n. 172.

Peraltro, vale la pena di notare che nell'art. 2 della decisione UE n. 2017/784 si fa esplicito riferimento ad una **specificata annotazione da riportare in fattura** "secondo cui l'IVA deve essere versata su un apposito conto bancario bloccato dell'amministrazione fiscale" (3), indicazione questa che non emerge dalle disposizioni nazionali (4), se non per gli effetti ed in modo solo parziale.

2. Le categorie di soggetti interessati

Nella sua formulazione, derivante dalle modifiche introdotte dall'art. 1 del D.L. n. 50 del 24 aprile 2017, convertito con modificazioni dalla Legge 21 giugno 2017, n. 96, l'art. 17-ter individuava come soggetti interessati alla scissione dei pagamenti:

- **Pubbliche amministrazioni** di cui all'art. 1, comma 2, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196;
- società ed enti **controllati direttamente dalla Presidenza** del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;

- società **controllate direttamente dalle Regioni**, Province, Città metropolitane, Comuni, unioni di Comuni;

- enti e **società controllate** direttamente o indirettamente dai predetti soggetti;

- **società quotate** inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana purché identificate ai fini IVA in Italia.

Dal 1° gennaio 2018 (cfr. D.L. n. 148/2017) la platea dei predetti soggetti è stata ulteriormente ampliata, comprendendo anche le seguenti nuove categorie di soggetti:

- **enti pubblici economici** nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali (tra cui anche quelle costituite dalle Camere di commercio);

- **aziende pubbliche di servizi alla persona** (principalmente operanti nei servizi sociali e socio-sanitari);

- **fondazioni** partecipate da amministrazioni pubbliche per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%;

- società **controllate direttamente o indirettamente** dagli enti e fondazioni sopraindicati, e dalle altre società soggette allo *split payment*;

- società **partecipate** per una quota non inferiore al 70% da amministrazioni pubbliche e da enti e società soggette allo *split payment*.

Come precisato nella circolare n. 9/E/2018 le disposizioni sulla scissione dei pagamenti per i nuovi soggetti hanno effetto a "decorrere **dal 1° gennaio 2018** e si applicano alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dalla medesima data" (cfr. punto 5); tuttavia, nello stesso

sull'importo complessivo delle entrate fiscali dello Stato membro riscosso allo stadio del consumo finale.

2. Lo Stato membro che desidera introdurre le misure di cui al paragrafo 1 invia una domanda alla Commissione fornendo tutti i dati necessari. Se la Commissione ritiene di non essere in possesso di tutti i dati necessari, essa contatta lo Stato membro interessato entro due mesi dal ricevimento della domanda, specificando di quali dati supplementari necessita.

Non appena la Commissione dispone di tutti i dati che ritiene necessari per la valutazione, ne informa lo Stato membro richiedente entro un mese e trasmette la domanda, nella lingua originale, agli altri Stati membri.

3. Entro i tre mesi successivi all'invio dell'informazione di cui al paragrafo 2, secondo comma, la Commissione presenta al Consiglio una proposta appropriata o, qualora la domanda di deroga susciti obiezioni da parte sua, una comunicazione nella quale espone tali obiezioni.

4. La procedura di cui ai paragrafi 2 e 3 deve essere completata, in ogni caso, entro otto mesi dal ricevimento della domanda da parte della Commissione.

5. Nei casi di imperativa urgenza previsti dall'art. 199-ter, paragrafo 1, la procedura di cui ai paragrafi 2 e 3 è completata entro sei mesi dal ricevimento della domanda da parte della Commissione."

(2) In tal senso, la decisione UE 2017/784 dispone, all'art. 1, che "In deroga all'art. 206 della Direttiva 2006/112/CE, l'Italia è autorizzata a disporre che l'IVA dovuta sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi ai seguenti soggetti debba essere versata dall'acquirente/destinatario su un apposito conto bancario bloccato dell'amministrazione fiscale:

- Pubbliche amministrazioni;
- società controllate da Pubbliche amministrazioni ai sensi dell'art. 2359 del Codice civile italiano;

- società quotate in borsa incluse nell'indice FTSE MIB, il cui elenco sarà pubblicato dall'Italia nella Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana dopo il 28 aprile 2017 e riveduto ogni anno, se necessario."

(3) Analoga formulazione era già contenuta nel precedente provvedimento di autorizzazione della scissione dei pagamenti, Decisione di esecuzione UE 2015/1401 del Consiglio del 14 luglio 2015.

(4) Il comma 1 dell'art. 2 del D.M. 23 gennaio 2015 prevede, infatti, che nella fattura emessa, ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972 debba essere riportata l'annotazione "scissione dei pagamenti". Allo stesso obbligo fanno riferimento le circolari 7 novembre 2017, n. 27/E, punto 3, e 15 aprile 2015, n. 15/E, punto 3.

Approfondimento IVA

punto della circolare viene anche aggiunto che le nuove disposizioni si applicano a tutte le operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) "in relazione alle quali la fattura sia stata emessa e la cui imposta sia divenuta esigibile a decorrere dal 1° gennaio 2018".

In pratica questo significa che lo spartiacque tra vecchio e nuovo regime non è determinato solo dall'esigibilità dell'imposta, ma anche dalla **data di emissione delle fatture** e, pertanto, la scissione dei pagamenti va applicata anche a tutte le cessioni di beni effettuate nel 2017 e oggetto di fatturazione differita nel 2018, tenuto conto, peraltro, che l'esigibilità dell'imposta, nel caso di specie si presenta sempre posteriore all'emissione della fattura (5).

Nella stessa ottica vanno considerate tutte quelle fattispecie in cui operano ancora **termini di differimento speciali** previsti da appositi decreti che sono tutt'oggi vigenti (C.M. n. 328 del 24 dicembre 1997) (6).

Solo per fare un esempio, si pensi alle cessioni di beni con prezzo da determinare disciplinate dal D.M. 15 novembre 1975.

Ovviamente, queste considerazioni valgono anche per le prestazioni di servizi e, pertanto, prestazioni realizzate nel 2017, ma oggetto di fatturazione differita nel gennaio 2018 devono essere fatturate in regime di *split payment*.

Altro argomento importante, toccato nella circolare n. 9/E in esame, riguarda il tema degli **elenchi pubblicati** dal Dipartimento delle Finanze.

In effetti, il ruolo degli elenchi, pubblicati sul sito *internet* del Ministero dell'Economia e delle Finanze, è di estrema rilevanza, perché dovrebbe permettere agli operatori di individuare con certezza "cartesiana" i soggetti riconducibili alla scissione dei pagamenti.

Come è stato ribadito nella circolare, agli elenchi è infatti attribuita **efficacia costitutiva**, nel senso che la disciplina della scissione dei pagamenti opera, per un soggetto, soltanto a partire

(5) A tal riguardo, dalla lettera dell'art. 3 del D.M. 23 gennaio 2015 (come successivamente emendato) emerge una sorta di centralità della fattura, considerato che l'esigibilità dell'imposta è collegata con il "pagamento del corrispettivo" che, certamente avverrà in un momento successivo alla ricezione della fattura da parte del cliente. In alternativa, l'esigibilità può essere "anticipata" al momento di ricezione della fattura o alla sua registrazione, il che equivale a dire che solo dopo l'emissione della fattura si realizza l'esigibilità dell'imposta.

(6) "Si riportano, qui di seguito, a titolo indicativo, i Decreti finora emanati:

- D.M. 31 ottobre 1974 che ha dato ai professionisti e agli artisti la facoltà di istituire appositi bollettari madre e figlia, ha disciplinato la fatturazione e l'annotazione in apposito registro delle somme ricevute in conto deposito, ha regolato i rapporti tra esercenti la professione sanitaria e gli enti mutualistici agli effetti dell'emissione delle fatture;

- D.M. 11 agosto 1975 che ha regolamentato le modalità e i termini per l'emissione delle fatture relative a cessioni di imballaggi e recipienti non restituiti secondo le pattuizioni contrattuali;

- D.M. 11 agosto 1975 recante modalità e termini per le registrazioni IVA effettuate mediante utilizzazione di macchine elettro-contabili;

- D.M. 15 novembre 1975 recante la disciplina delle modalità e dei termini della fatturazione relativa alle cessioni di beni con prezzo da determinare;

- D.M. 4 marzo 1976 che ha regolamentato le modalità di applicazione dell'IVA per le operazioni effettuate dall'Associazione italiana della Croce Rossa;

- D.M. 18 novembre 1976, come sostituito dal D.M. 6 giugno 1979, contenente la normativa applicabile alle operazioni effettuate dalle imprese a mezzo di sedi secondarie o altre dipendenze, che non provvedono direttamente all'emissione delle fatture ovvero all'annotazione dei corrispettivi ovvero tramite i propri dipendenti ovvero ausiliari e intermediari o tramite apparecchi automatici;

- D.M. 7 giugno 1977 disciplinante la documentazione relativa agli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli

impianti stradali di distribuzione (c.d. scheda carburante);

- D.M. 19 settembre 1977 che ha previsto un termine speciale di fatturazione per le vendite effettuate, con consegna o spedizione diretta, dalla Federazione italiana dei consorzi agrari;

- D.M. 13 aprile 1978 che ha disciplinato l'applicazione dell'IVA relativa alle operazioni effettuate nel settore delle telecomunicazioni;

- D.M. 12 aprile 1979 che ha determinato le modalità applicative dell'imposta sul valore aggiunto per le operazioni effettuate dalle società e degli enti che esercitano le assicurazioni e le riassicurazioni;

- D.M. 12 aprile 1979 che ha determinato le modalità applicative dell'imposta sul valore aggiunto per le operazioni effettuate dagli istituti e dalle aziende di credito;

- D.M. 20 luglio 1979 che ha fissato le modalità di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto per le operazioni effettuate dagli enti concessionari di autostrade relativamente alle operazioni di transito autostradale;

- D.M. 16 dicembre 1980 che ha introdotto particolari modalità di applicazione dell'IVA per le operazioni relative alla somministrazione di acqua, gas, energia elettrica, vapore e teleriscaldamento urbano;

- D.M. 22 dicembre 1980 che ha previsto particolari modalità di applicazione dell'IVA per le operazioni effettuate dalle società che esercitano il servizio di traghettamento di automezzi commerciali e privati tra porti nazionali;

- D.M. 25 settembre 1981 che ha dettato particolari modalità di applicazione dell'IVA relativa a talune operazioni effettuate da notai;

- D.M. 26 luglio 1985 che ha previsto le modalità di applicazione dell'IVA per le operazioni di credito e finanziamento effettuate da enti e società a favore del personale dipendenti;

- DD.MM. 19 settembre 1990 e 18 marzo 1991 contenenti la disciplina delle modalità di applicazione dell'IVA relativa alle prestazioni di servizi concernenti l'utilizzo di infrastrutture nei porti, aeroporti, aeroporti e scali ferroviari di confine;

- D.M. 11 marzo 1996 che ha regolamentato gli obblighi tributari nel settore del servizio pubblico radiomobile di comunicazione denominato "GSM".

Approfondimento IVA

dalla data in cui quest'ultimo è stato inserito in uno dei seguenti elenchi pubblicati dal Dipartimento delle Finanze:

- società controllate di fatto dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
- enti o società controllate dalle Amministrazioni Centrali;
- enti o società controllate dalle Amministrazioni Locali;
- enti o società controllate dagli Enti Nazionali di Previdenza e Assistenza;
- enti, fondazioni o società partecipate per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70%, dalle Amministrazioni Pubbliche;
- società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana (*Financial Times Stock Exchange* Milano Indice di Borsa).

In considerazione del ruolo che hanno assunto gli elenchi è evidente che le **dichiarazioni di parte** rilasciate su richiesta dei cedenti/prestatori da parte dei cessionari/committenti che attestino la propria riconducibilità all'istituto della scissione contabile e previste dal comma 1-*quater* dell'art. 17-*ter*, non possono avere più **alcuna valenza giuridica**.

Ancorché non interessate dalle ultime modifiche di cui si discute, è opportuno ricordare come per l'individuazione delle Pubbliche amministrazioni occorre fare riferimento all'**Indice delle Pubbliche amministrazioni (IPA)** (7).

In questo caso, però, l'Agenzia delle entrate sottolinea come il riferimento all'IPA non può considerarsi esaustivo, posto che l'iscrizione è effettuata direttamente da parte della singola Pubblica amministrazione la quale potrebbe non averla fatta.

In questa ipotesi lo *split payment* deve, comunque, essere applicato e, pertanto, come è precisato nella circolare n. 9/E/2018, "torna utile - in tale circoscritta ipotesi - per il fornitore il rilascio dell'attestazione di cui al comma 1-*quater* dell'art 17-*ter* del D.P.R. n. 633 del 1972".

Sul punto, tuttavia, non si può non rilevare come la soluzione indicata dall'Agenzia delle entrate appaia piuttosto irrealistica.

Infatti, è difficile ipotizzare che una Pubblica amministrazione rilasci un'**attestazione** nella quale, di fatto, certifica di non avere provveduto

ad iscriversi nei registri, considerato che questo comportamento omissivo la renderebbe "soggetta all'applicazione di specifiche sanzioni".

Ad ogni modo, al di là di queste particolari fattispecie e in considerazione dell'importanza dirimente dell'iscrizione negli elenchi, l'Amministrazione finanziaria si è soffermata con attenzione sui **termini di iscrizione e cancellazione**, sottolineando come, a regime, la pubblicazione degli elenchi entro il 20 ottobre di ciascun anno produca effetti a valere dall'anno successivo.

Sotto questo punto di vista, la tardiva pubblicazione degli elenchi nell'anno 2017 per il 2018, avvenuta il 19 dicembre u.s., ha rappresentato una comprensibile **deroga** legata alle intervenute modifiche normative.

Quanto alle variazioni nel controllo, nella partecipazione o nella inclusione nell'indice FTSE MIB, che intervengono in corso d'anno e determinano l'iscrizione o l'esclusione nei registri dei soggetti richiamati nell'art 17-*ter* del D.P.R. n. 633/1972, l'Amministrazione chiarisce che se questi eventi si verificano entro il 30 settembre, la scissione dei pagamenti opera a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo. Diversamente (inclusione avvenuta dopo il 30 di settembre) lo *split payment* si applica a partire dal secondo anno successivo.

Chiaro in questo senso il comma 3 e il comma 4 dell'art. 5-*ter* del D.M. 23 gennaio 2015, così come modificati dal D.M. del 9 gennaio 2018.

3. Aziende speciali e aziende pubbliche

Tra i principali pregi della circolare n. 9/E/2018 vi è senza dubbio l'**analisi dei soggetti interessati** allo *split payment*.

Per quanto attiene le aziende speciali, le aziende pubbliche di servizi alla persona e gli enti pubblici, viene sottolineato come l'ampliamento dell'ambito di applicazione dello *split payment*, se da una parte dirime o quanto meno aiuta a dirimere i problemi legati alla esatta individuazione delle **aziende speciali**, dall'altra impedisce di fare riferimento alla disciplina della fatturazione elettronica, così come avveniva fino al 31 dicembre 2017 (8).

(7) Dall'indice delle Pubbliche amministrazioni devono, comunque, essere esclusi (per espressa previsione normativa) i soggetti classificati nella categoria dei "Gestori di pubblici servizi".

(8) Questo significa che il riferimento all'elenco Istat, pubblicato sul sito del governo www.indicepa.gov.it, che individua

le Pubbliche amministrazioni obbligate a ricevere le fatture in formato elettronico, non si pone più come elemento assoluto per individuare le PA oggetto di scissione dei pagamenti, ma occorre tener conto anche di quei soggetti rientranti nel perimetro della Pubblica amministrazione, che allo stato non sono "obbligati" a ricevere la fattura in formato elettronico.

Approfondimento IVA

Infatti, l'ambito di applicazione della scissione dei pagamenti e quello della **fatturazione elettronica obbligatoria**, così come individuato ai commi da 209 a 214 dell'art. 1 della Legge 24 dicembre 2007, n. 244, sono distinti ed operano su piani diversi.

In particolare, oggi (9) non tutti i soggetti sopra individuati hanno l'obbligo di osservare gli adempimenti della fatturazione elettronica, ma sono obbligati, certamente, ad osservare le regole della scissione dei pagamenti per quanto riguarda le operazioni passive.

Da qui, la necessità di individuare con maggiore puntualità la categoria delle aziende speciali.

A questo scopo, l'Amministrazione finanziaria, nella circolare n. 9/E/2018, richiama il Testo Unico degli Enti Locali -D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 - ed in particolare l'art. 114 del medesimo Decreto dove si precisa che l'azienda speciale, essendo ente strumentale dell'ente locale, si caratterizza per avere un collegamento inscindibile con l'amministrazione locale dato che gestisce un servizio avente i connotati pubblici.

A titolo esemplificativo, la circolare richiama le Camere di commercio e le aziende pubbliche alla persona (ASP) che operano nell'ambito dei servizi sociali e socio-sanitari.

4. Fondazioni

Altra categoria di soggetti esaminata dall'Agenzia delle entrate è quella delle fondazioni, che rientrano nella disciplina dello *split payment*, laddove siano **partecipate da amministrazioni pubbliche** per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%.

In particolare, l'Amministrazione finanziaria pone l'accento sul fatto che la citata percentuale deve essere misurata sulla base dell'apporto patrimoniale complessivo dei soggetti pubblici nel patrimonio di dotazione che è vincolato ad uno scopo ed è denominato fondo di dotazione.

In pratica, si deve fare riferimento unicamente all'**atto di costituzione** della fondazione, mentre non deve essere considerato il c.d. fondo di gestione, costituito dai conferimenti, proventi, utilità ed eventuali altri contributi o rendite di qualsiasi natura, necessari per lo svolgimento dell'ordinaria attività dell'ente.

L'altra indicazione importante contenuta nella circolare n. 9/E/2018 è legata alla grande diversità delle **fondazioni di partecipazione**.

L'Amministrazione finanziaria nella circolare prende, infatti, atto che le fondazioni a partecipazione pubblica comprendono un ampio e diversificato numero di soggetti giuridici. Tra queste vi sono anche le fondazioni in cui il controllo viene esercitato attraverso la nomina degli organi di gestione della fondazione da parte dei soggetti pubblici, ovvero mediante un'attività di vigilanza particolarmente penetrante.

Secondo l'Agenzia delle entrate, lo *split payment* deve essere applicato non soltanto alle fondazioni partecipate da Amministrazioni pubbliche per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%, ma anche alle fondazioni **sottoposte al controllo di soggetti pubblici**, attraverso la nomina degli organi di gestione della fondazione.

A titolo esemplificativo nella circolare sono richiamate le fondazioni degli Ordini Professionali.

5. Società controllate e società quotate

L'ultima categoria di soggetti esaminati dall'Amministrazione finanziaria sono le società, per le quali viene chiarito che in caso di società controllate ai sensi dell'art 2359, comma 1, n. 2, del Codice civile, direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri, vale sia il **controllo di diritto** che quello **di fatto**, ancorché solo quest'ultimo è richiamato nell'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972.

Questa posizione è giustificata dalla circostanza che una diversa e più ristretta interpretazione, limiterebbe il perimetro della disciplina della scissione dei pagamenti alle sole società che sono soggette ad un mero controllo di fatto, escludendo così le società soggette a controllo di diritto. A questo riguardo, viene precisato che una interpretazione letterale e restrittiva comporterebbe "dal punto di vista interpretativo, un contrasto con l'intero impianto sistematico della disciplina in esame".

Nel prendere atto di questa posizione (10), gli scriventi non possono non rilevare come si tratti di una interpretazione che va al di là del dettato normativo e che potrebbe generare più di

(9) Si rammenta che dal 1° gennaio 2019 l'obbligo di emissione della fattura elettronica verrà esteso a tutte "le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato, e per le relative variazioni" (cfr. art. 1, comma 909, della Legge 27 dicembre

2017, n. 205, Legge di bilancio per il 2018).

(10) Analogamente a quanto si è detto in precedenza in merito all'applicazione in modo estensivo dello *split payment* alle fondazioni controllate dalla Pubblica amministrazione.

Approfondimento IVA

una difficoltà nell'individuazione dei soggetti interessati alla scissione dei pagamenti.

Tuttavia, gli elenchi predisposti dal Dipartimento delle Finanze dovrebbero supplire a queste difficoltà e permettere di superare il problema. Sempre in tema di società, viene chiarito il motivo per cui il legislatore, con riferimento alle **società quotate** inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana, impone che siano **identificate agli effetti dell'IVA in Italia**.

Nel richiamato indice sono, infatti, presenti delle società che non sono stabilite o identificate in Italia e che, di conseguenza, non sono dotate di una partita IVA italiana; questa circostanza da sola dovrebbe giustificare la non applicazione dello *split payment* a questi soggetti. Tuttavia, la precisazione del legislatore appare quanto mai opportuna, tenuto conto dei dubbi, sorti in precedenza, su come si sarebbe dovuto, ovvero, potuto applicare il meccanismo della scissione dei pagamenti a soggetti privi di una posizione IVA in Italia, che, proprio in ragione di ciò, non avrebbero potuto versare l'imposta all'Erario.

Peraltro, è il caso di rilevare come per le società quotate si potrebbe presentare il problema della gestione dello *split payment* qualora queste società aderiscano alla disciplina del **gruppo IVA** (che diverrà materialmente operativa dal 1° gennaio 2019).

In effetti in questa fase non è ancora chiaro come una società che singolarmente sarebbe soggetta alla scissione contabile possa influenzare la gestione delle fatture passive di un gruppo IVA. Al contrario è da presumere che la riferibilità delle operazioni esterne al rappresentante del Gruppo non comporterà l'estensione dello *split* all'interno del Gruppo. Per contro, qualora il gruppo dovesse in qualche modo essere interessato dalla scissione dei pagamenti (ipotesi allo stato difficilmente ipotizzabile) tutte le fatture dirette al gruppo dovrebbero essere emesse in scissione dei pagamenti, anche se riferibili a soggetti partecipanti al gruppo non interessati dallo *split payment*.

Attese le difficoltà che si potrebbero prospettare, in totale mancanza di riferimenti normativi, è auspicabile che l'Amministrazione si pronunci sul punto.

6. Casi particolari

Nell'ultima parte della circolare n. 9/E/2018 l'Agenzia delle entrate affronta alcune casistiche che, se si esclude l'efficacia temporale delle nuove disposizioni e le sanzioni di cui al paragrafo 5 e 6, interessano tutto sommato un numero circoscritto di soggetti.

Segnatamente si tratta delle società fiduciarie e dei compensi dovuti ai consulenti tecnici di ufficio che operano su incarico e come ausiliari dell'Autorità Giudiziaria (c.d. CTU).

Per quanto attiene le **fiduciarie** (11) l'Amministrazione individua quelle (e solo quelle) che attribuiscono al fiduciario la **titolarità unicamente formale dei beni** (12), in quanto la gestione da parte della società fiduciaria richiede le istruzioni dei clienti fiducianti secondo quanto stabilito dalla Legge 23 novembre 1939, n. 1966.

In queste ipotesi, viene precisato che in caso di società, le cui quote siano intestate ad una fiduciaria (come sopra determinata), per individuare se alla società risulti applicabile lo *split payment* occorre far riferimento non alla qualità della fiduciaria, bensì al **"soggetto fiduciante"** (effettivo titolare delle quote societarie) procedendo all'esame della "natura del soggetto a cui le quote stesse debbono essere ricondotte". In particolare, sarà necessario verificare se in capo al fiduciante siano presenti i requisiti, in termini di controllo e di partecipazione, previsti dal comma 1-bis dell'art. 17-ter in esame.

Da ultimo, per quello che riguarda le **operazioni realizzate dai CTU** su incarico dell'Autorità Giudiziaria, l'Agenzia sottolinea che "titolare passivo del rapporto di debito sia la parte esposta all'obbligo di sopportare l'onere economico" e per questo motivo ritiene di potere escludere la Pubblica amministrazione dall'applicazione della disciplina della scissione dei pagamenti.

A conforto di questa tesi, viene citata numerosa giurisprudenza della Suprema Corte di cassazione: "è noto che l'attività del consulente tecnico di ufficio è finalizzata alla realizzazione del superiore interesse della giustizia" (13); "il Decreto che, liquidato il compenso al consulente tecnico di ufficio, lo ha posto a carico delle parti tra loro in solido, resta fermo e vincolante anche nei confronti della parte vittoriosa (salvi i

(11) Nella circolare si prendono in considerazione le società fiduciarie, a cui siano intestate le quote di società, facendosi riferimento a società fiduciarie, le quali detengono "partecipazioni societarie in ragione di contratti di incarico fiduciario stipulati con la propria clientela ai sensi della Legge 23 novembre

1939 n. 1966".

(12) È preso in considerazione lo schema della c.d. fiduciaria germanistica.

(13) Cass. civ., Sez. III, n. 1023/2013.

rapporti interni con il soccombente), ove non espressamente modificato in sede di regolamento delle spese di lite dal giudice nella sentenza che definisce il giudizio nel cui corso la consulenza è stata espletata" (14).

La soluzione adottata nella circolare in commento ha natura prettamente pragmatica e vuole evitare complicazioni e duplicazioni di adempimenti. In verità, i rapporti che nascerebbero in questo ambito sono duplici. Da un lato va individuato il rapporto intercorrente tra Autorità Giudiziaria e CTU, in cui l'incarico è attribuito dalla Autorità giudiziaria al CTU e sarebbe la stessa autorità giudiziaria ad essere debitrice del compenso nei confronti del CTU, al quale dovrebbe versare il solo corrispettivo al netto dell'IVA, atteso che l'imposta andrebbe versata all'Erario dalla stessa Autorità giudiziaria (in forza dello *split payment*); dall'altro nascerebbe un **rapporto tra soggetto onerato del pagamento e Autorità Giudiziaria**, a cui il soggetto obbligato dovrebbe versare l'intero ammontare (IVA compresa) da attribuire al CTU. Per ragioni di semplificazione nel sistema è previsto che il soggetto obbligato versi il compenso diretta-

mente al CTU (ma nella logica di una costruzione come sopra individuata).

In questo caso, proprio nell'ottica della semplificazione, è **esclusa l'applicazione della scissione dei pagamenti**, in considerazione del fatto che "la PA (Amministrazione della Giustizia), pur essendo riconducibile nell'ambito soggettivo di applicazione della scissione dei pagamenti, non effettua alcun pagamento del corrispettivo nei confronti del CTU".

Anche in questo caso, nel prendere atto della presa di posizione dell'Agenzia delle entrate, che lodevolmente intende superare le difficoltà legate alla materiale applicazione dello *split payment*, si deve rilevare come la soluzione adottata non si coordini in maniera puntuale con il dettato dell'art. 18 del D.P.R. n. 633/1972.

In ogni modo, andrà seguita questa soluzione prospettata dall'Amministrazione che intende raccordarsi con altri casi di **esclusione dall'applicazione dello *split payment***, esplicitati nella circolare n. 27/E/2017, che intendono sostanzialmente superare talune difficoltà operative, ispirandosi a criteri di semplificazione.