

Manovra correttiva 2017

**Ampliamento delle operazioni
soggette allo *split payment***

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

L'art. 1 del D.L. n. 50/2017 prevede una revisione totale dei soggetti nei cui confronti dovranno essere emesse fatture con l'adozione del sistema della "scissione dei pagamenti": viene prevista l'estensione del meccanismo a tutti i soggetti ricompresi nel novero della Pubblica amministrazione "allargata". Lo *split payment* dovrà, inoltre, essere adottato anche per le forniture di beni e servizi effettuate nei confronti delle società controllate da enti pubblici centrali e locali e delle società da queste ultime a loro volta controllate, nonché nei confronti di società quotate di cui all'indice FTSE MIB della Borsa italiana. Infine, la scissione dei pagamenti viene estesa anche alle fatture emesse dai professionisti. Per la concreta applicazione della misura di deroga prevista nella norma, in parola, occorre tener conto del fatto che la nuova decisione di esecuzione del Consiglio UE n. 2017/784, che ha approvato la richiesta italiana in materia, non si differenzia sostanzialmente dalla precedente decisione del Consiglio UE n. 2015/1401, salvo che per l'ampliamento dei soggetti cui si applica. Il nuovo ambito di applicazione e le nuove modalità di adempimento richiedono una particolare attenzione da parte degli operatori e la necessità che l'Amministrazione finanziaria fornisca tempestivamente e puntualmente opportune istruzioni.

1. Premessa

Il D.L. 24 aprile 2017, n. 50(1), con l'art. 1 (2) ha operato una riformulazione dell'art. 17-ter del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972, ampliando il perimetro dei soggetti nei cui confronti dovranno essere emesse fatture in "scissione dei pagamenti" (c.d. *split payment*), non più limitato ai soli enti nei cui confronti l'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 prevedeva l'applicazione dell'esigibilità differita. Infatti, con la nuova formulazione della norma, questa modalità di adempimento dovrà essere utilizzata per tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei **soggetti inseriti nel**

conto economico consolidato dello Stato ed individuati annualmente dall'ISTAT (3), ai quali vanno aggiunte anche le società direttamente controllate dalle amministrazioni centrali dello Stato e dagli enti locali, nonché le società a loro volta controllate (direttamente o indirettamente) da queste ultime. Infine, il meccanismo è esteso anche alle società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana. Dall'**ampliamento della platea dei soggetti interessati** emerge, innanzitutto, la necessità di una puntuale e corretta individuazione degli stessi, in quanto nei loro confronti dovrà essere emessa **fattura con la specifica esposizione**

(*) Pubblicista.

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

(1) Il Decreto concernente "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" è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 95 (sup-

plemento ordinario n. 20) del 24 aprile 2017.

(2) L'art. 1 è titolato "Disposizioni per il contrasto all'evasione fiscale" e modifica il sistema dello *split payment*.

(3) L'ultima comunicazione dell'ISTAT in materia è quella del 30 settembre 2016 rinvenibile nel sito del predetto istituto all'indirizzo <https://www.istat.it/it/archivio/190748>.

dell'IVA a debito e l'indicazione "scissione dei pagamenti" (4).

Altro elemento di particolare rilievo riguarda i soggetti che saranno tenuti a rispettare questi obblighi, atteso che con l'abrogazione del precedente comma 2 dell'art. 17-ter, anche i soggetti (per lo più i professionisti) che rendono **prestazioni di servizi** i cui compensi sono assoggettati alla ritenuta alla fonte a titolo di imposta sui redditi dovranno adottare il regime dello *split payment*.

Per contro, sarà necessario approfondire la tematica degli adempimenti da parte degli enti sia in termini di modalità, che in termini di tempistica, considerato che solo una piccola parte dei soggetti interessati rientrano nella categoria degli enti nei cui confronti opera l'esigibilità differita prevista dall'art. 6, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972, per cui alcuni soggetti interessati saranno tenuti ad effettuare il versamento dell'IVA immediatamente, mentre altri potranno rinviare l'adempimento all'atto in cui provvederanno a pagare i corrispettivi ai propri fornitori.

Peraltro, non può trascurarsi che in data 25 aprile 2017 il Consiglio UE ha adottato la decisione di esecuzione n. 2017/784, con la quale l'Italia è stata autorizzata a far ricorso al meccanismo dello *split payment* con riferimento al più ampio novero di soggetti sopra esplicitati, continuando a prevedere che l'IVA dovuta nell'ambito dello *split payment* "debba essere versata dall'acquirente/destinatario su un apposito conto bancario bloccato dell'amministrazione fiscale". Come è noto, lo *split payment* si presenta come una misura di contrasto ai fenomeni di frode nel settore della riscossione (5), diretto ad arginare il rischio rappresentato dalla circostanza che i fornitori (di beni e servizi) delle Pubbliche amministrazioni incassino oltre ai corrispettivi anche l'IVA, omettendo di versarla. Questo pericolo fa comprendere il motivo per cui il legisla-

tore abbia inteso estendere il meccanismo a tutti i soggetti che ruotano nell'ambito della Pubblica amministrazione. Tuttavia, le nuove norme ed i dubbi su come adempiere agli obblighi impongono cautela ed attenzione in capo a tutti i soggetti interessati sia dal lato attivo che dal lato passivo (fornitori e clienti) e questo presuppone una rapida conversione in legge del D.L. n. 50/2017, consolidando le nuove regole sulla scissione dei pagamenti, e l'emanazione dei necessari provvedimenti applicativi e delle opportune istruzioni da parte dell'Amministrazione finanziaria.

È vero che l'entrata in vigore delle nuove regole è fissata per il 1° luglio 2017, ma la scadenza è prossima ed è necessario che i soggetti passivi possano essere pronti per quella data ad operare in modo corretto, dovendo, tra l'altro, acquisire i necessari *software* gestionali.

2. Soggetti interessati

Nel *Dossier* del Parlamento, contenente le schede di lettura delle disposizioni del D.L. n. 50/2017 e che accompagna l'A.C. 4444 (schema della legge di conversione), viene prospettata una disamina dei nuovi soggetti cui si applica il meccanismo della scissione dei pagamenti, evidenziando come sia più conveniente per l'Erario acquisire direttamente l'IVA dovuta, mediante il versamento dell'imposta da parte delle Pubbliche amministrazioni, anche quando non rivestano la qualità di soggetto passivo.

Sulla base dell'esperienza acquisita e dei benefici, in termini di riduzione delle frodi IVA da riscossione, il comma 1 dell'art. 1 del D.L. n. 50/2017 estende questa modalità di versamento dell'IVA dovuta **per tutte le operazioni** (prestazioni di servizi e cessioni di beni) effettuate **nei confronti delle Pubbliche amministrazioni** inserite nel conto consolidato pubblicato dall'ISTAT (6), ai sensi dell'art. 1, comma 2, della

(4) La specifica indicazione da riportare in fattura si rinviene nell'art. 2 del Decreto del 23 gennaio 2015 del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Invero, il Decreto potrebbe essere sostituito da altro provvedimento, attesa la necessità di conformarsi anche alla decisione di autorizzazione concessa all'Italia dal Consiglio UE. Cionondimeno, abbiamo ragione di credere che almeno questa parte del citato Decreto continui a conservare la sua efficacia.

(5) Nell'Audizione del Direttore dell'Agenzia delle entrate, avanti le Commissioni riunite bilancio della Camera dei deputati e del Senato, è stato sottolineato che la scissione dei pagamenti costituisce una misura diretta ad innovare il sistema di riscossione dell'imposta, al fine di ridurre il "VAT gap" e a contrastare i fenomeni di evasione e le frodi IVA. A tal fine, infatti,

mira a garantire l'Erario dal rischio di inadempimento dell'obbligo di pagamento dei fornitori che addebitano in fattura l'imposta e gli acquirenti dal rischio di coinvolgimento nelle frodi commesse da propri fornitori o da terzi. Più in particolare viene evidenziato che si è avuta una "riduzione strutturale del 'gap' di 2,5 miliardi nel 2015 e di un ulteriore miliardo nel 2016, importi al netto dei maggiori rimborsi e compensazioni".

(6) Sottolinea il *Dossier* che l'estensione del meccanismo fa sì che la scissione dei pagamenti non si applichi più solo alle operazioni effettuate nei confronti di enti ed organi individuati puntualmente dalla legge (nei cui confronti opera l'IVA a esigibilità differita, ai sensi dall'art. 6, quinto comma, secondo periodo, del D.P.R. n. 633/1972).

Legge 31 dicembre 2009, n. 196 (Legge di contabilità pubblica) (7). Al riguardo, il *Dossier* segnala che per “amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l’Agenzia per la rappresentanza negoziale delle Pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie istituite dal Decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300 (Agenzie fiscali)” (8).

Questo ampliamento a soggetti che potremmo, a ragion veduta, considerare non facenti parte direttamente della Pubblica amministrazione comporta che devono ritenersi superati i chiarimenti formulati con la circolare n. 1/E del 9 febbraio 2015, in cui al paragrafo 1.2, con riferimento ai soggetti esclusi (all’epoca) dallo *split payment* si indicavano, a titolo esemplificativo, gli enti previdenziali privati o privatizzati (essendo la natura pubblica un requisito imprescindibile per l’applicazione del meccanismo in esame), le aziende speciali (comprese quelle delle CCIAA) e gli enti pubblici economici (che operano con un’organizzazione imprenditoriale di tipo privatistico nel campo della produzione e dello scambio di beni e servizi, ancorché nell’interesse della collettività) (9).

Secondo la nuova normativa, introdotta dal D.L. n. 50/2017, inoltre, lo *split payment* si appli-

ca anche alle “operazioni effettuate nei confronti di **altri soggetti** che, pur non rientrando nel conto consolidato PA, sono tuttavia considerati **ad alta affidabilità fiscale**, tra cui le società controllate dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri, dagli enti territoriali e le società quotate” (10). Si tratta, in particolare di: i) società controllate direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri [cfr. art. 2359, primo comma, nn. 1) e 2) (11), c.c.]; ii) società controllate direttamente dalle Regioni, Province, Città metropolitane, Comuni, unioni di Comuni [art. 2359, primo comma, n. 1), c.c.] (12); iii) società controllate direttamente o indirettamente [art. 2359, primo comma, n. 1), c.c.] (13) dalle società di cui ai due punti precedenti, ancorché queste non rientrino fra i soggetti qualificati come Pubbliche amministrazioni, ovvero da società quotate (vedi punto successivo); iv) società quotate inserite nell’indice FTSE MIB della Borsa italiana.

Una formulazione così ampia dei soggetti, tuttavia, crea problemi pratici applicativi per i fornitori che potrebbero non essere in grado di sapere se il soggetto cliente rientri o meno nelle menzionate categorie, per cui è necessario che quanto prima venga emanato il prescritto Decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze per individuare un **indice alternativo di riferimento**, quanto meno **per il mercato azionario**, in modo da poter sapere nei confronti di quali società debba essere emessa fattura in *split payment*.

Peraltro, non può sottacersi che nell’individuazione dei soggetti che operano con il meccanismo in parola è solo parzialmente di aiuto il ricorso all’IPA (indice delle Pubbliche amministrazioni) suggerito nella circolare n. 1/E/2015,

(7) In proposito, vale la pena di segnalare che, secondo la richiamata Legge di contabilità (cfr. art. 1), devono intendersi per “amministrazioni pubbliche” gli enti e i soggetti indicati dall’ISTAT a fini statistici nell’elenco delle amministrazioni pubbliche inserite nel conto economico consolidato delle Pubbliche amministrazioni (di cui al comunicato ISTAT del 30 settembre 2011 e successivi aggiornamenti, effettuati sulla base delle definizioni dei regolamenti dell’UE), nonché le Autorità indipendenti e tutte le Pubbliche amministrazioni individuate nel D.Lgs. n. 165/2001 (art. 1, comma 2).

(8) Aggiunge il *Dossier* che, fino alla revisione organica della disciplina di settore, la definizione di Pubblica amministrazione deve considerarsi applicabile anche al CONI.

(9) Nella stessa circolare, veniva precisato che erano esclusi dall’applicazione dello *split payment* anche gli Ordini professionali, gli enti ed istituti di ricerca, le Agenzie fiscali, le Autorità amministrative indipendenti (quale, ad esempio, l’Autorità per le garanzie nelle comunicazioni - AGCOM), le Agenzie Regionali per la Protezione dell’Ambiente (ARPA), gli Automobile

club provinciali, l’Agenzia per la rappresentanza negoziale delle Pubbliche amministrazioni (ARAN), l’Agenzia per l’Italia Digitale (AgID), l’Istituto Nazionale per l’Assicurazione contro gli Infortuni sul Lavoro (INAIL), l’Istituto per lo Studio e la Prevenzione Oncologica (ISPO), in quanto si trattava di “enti pubblici non economici, autonomi rispetto alla struttura statale, che perseguono fini propri, ancorché di interesse generale, e quindi non riconducibili in alcuna delle tipologie soggettive annoverate dalla norma in commento”.

(10) Cfr. citato *Dossier*.

(11) Le norme citate si riferiscono al c.d. controllo di diritto (in base al quale “controllata” è la società in cui un’altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell’assemblea ordinaria) e al “controllo di fatto” (che si realizza quando un’altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un’influenza dominante nell’assemblea ordinaria).

(12) Controllo di diritto.

(13) Controllo di diritto.

in quanto, come già detto, i soggetti interessati vanno ben oltre gli enti pubblici, né appare sufficiente, per gli stessi motivi, considerare tutti i soggetti (enti pubblici) nei confronti dei quali va emessa fattura elettronica.

Per contro si presenta piuttosto macchinoso il ricorso ad uno **specifico interpello** da proporre all'Agenzia delle entrate, in caso di dubbi sull'applicabilità o meno della scissione dei pagamenti, come consigliato dalla stessa circolare n. 1/E/2015. Più utile sembra, invece, un **confronto preventivo** con lo stesso soggetto cessionario/committente che ha tutti gli elementi necessari per indicare al cedente/prestatore se debba o meno essere emessa fattura in inversione contabile (14). Anche in questa occasione ci sembra utile ribadire l'opportunità di munirsi, a fini probatori, di una **specifico comunicazione** della controparte, oltre ad avere una conferma orale sull'applicazione del meccanismo (15).

3. Operazioni in *split payment*

Altro elemento necessario da considerare riguarda le operazioni per le quali va emessa fattura in *split payment*. La novella legislativa sembra evidenziare un più largo ambito di applicazione, considerato, tra l'altro, che con l'abrogazione del comma 2 dell'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972 ora anche le **prestazioni di servizi resi da professionisti** debbano essere effettuate in scissione dei pagamenti, per cui è opportuno chiedersi se continuano a conservare efficacia le precedenti istruzioni impartite in merito dalla Amministrazione finanziaria.

In primo luogo, va evidenziato che sulla base della lettera della norma (16) la scissione dei pagamenti non opera per tutte le operazioni per le quali è prevista l'applicazione del regime di inversione contabile (operazioni per le quali i cessionari o committenti sono per proprio obbligo debitori dell'imposta secondo quanto stabilito

dalle disposizioni in materia di IVA), per le quali continuano ad essere applicate le regole proprie (17). Questa **esclusione** opera, pertanto: per gli **acquisti intracomunitari di beni**, soggetti all'IVA in Italia, compresi gli acquisti effettuati da enti non soggetti che hanno superato la soglia di acquisti di 10.000 euro o che hanno optato per la tassazione in Italia, al disotto della soglia; per le **forniture** (di beni e servizi), territorialmente rilevanti in Italia, effettuate **da soggetti non stabiliti e senza stabile organizzazione** in Italia nei confronti di soggetti passivi (residenti in Italia), ivi compresi gli enti non commerciali anche quando agiscono nell'ambito della propria attività istituzionale ovvero se enti "non soggetti" sono già in possesso di partita IVA (cfr. art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972).

Esulano, inoltre, dall'applicazione della scissione dei pagamenti, anche le fattispecie di **reverse charge interno** previsto dai successivi commi quinto e seguenti dello stesso art. 17 (18) e le cessioni di rottami di cui all'art. 74, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972. Per le ipotesi di *reverse charge* interno, tuttavia, va ricordato che il meccanismo non si applica alle cessioni e prestazioni rese agli enti al di fuori della loro attività commerciale o agricola, anche qualora l'ente sia già in possesso di un numero di partita IVA, per cui le operazioni saranno soggette alla scissione dei pagamenti.

Riteniamo, infine, che continuano ad essere validi i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con le circolari n. 6/E del 19 febbraio 2015 e n. 15/E del 13 aprile 2015, in merito alle altre ipotesi di non applicazione dello *split payment*. Segnatamente, va fatto riferimento alle operazioni effettuate nell'ambito di **regimi speciali**, in quanto le fatture che vengono emesse in questi casi, pur riportando l'addebito dell'IVA, sono caratterizzate da meccanismi particolari di de-

(14) In tal senso la circolare n. 15/E/2015 sottolineava l'opportunità di una scelta di questo genere, al punto 1.1: "In caso di incertezza si è dell'avviso che per i fornitori sia sufficiente attenersi alle indicazioni fornite dalla PA committente o cessionaria, nel presupposto che la predetta PA abbia tutti gli elementi per valutare i propri profili soggettivi in ordine alla riconducibilità della stessa nell'ambito applicativo della scissione dei pagamenti".

(15) Cfr. G. Giuliani - M. Spera, "Split payment: nuovi chiarimenti del Fisco su adempimenti e procedure", in *il fisco*, n. 22/2015, pag. 2153.

(16) Cfr. comma 1 del richiamato art. 17-ter.

(17) In questo caso l'assolvimento dell'imposta avverrà direttamente da parte del cessionario/committente che mediante la c.d. doppia annotazione si renderà debitore dell'imposta (anno-

tazione della autofattura o della fattura integrata nel registro delle fatture emesse - art. 23 del D.P.R. n. 633/1972 - o nel registro dei corrispettivi - successivo art. 24 - ed annotazione dello stesso documento nel registro degli acquisti - art. 25 del D.P.R. n. 633/1972 -, ai fini della detrazione).

(18) Il *reverse charge* interno si applica in particolare alle cessioni imponibili di oro da investimento e di materiale d'oro; alle prestazioni di servizi in edilizia (tra cui prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici) e alle cessioni di fabbricati; alle cessioni di telefonini e di componentistica di computer, nonché alle cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop; alle cessioni di quote di emissioni di gas a effetto serra e altre unità e certificati similari; alle cessioni di gas ed elettricità a soggetti rivenditori.

trazione dell'imposta che mal si concilierebbero con l'adozione della scissione dei pagamenti, che rischierebbe di minare, in questi casi, proprio il sistema particolare di applicazione dell'imposta. Inoltre, nella stessa ottica sono escluse dall'applicazione della scissione dei pagamenti le operazioni rientranti negli altri regimi speciali che non prevedono "l'evidenza dell'imposta in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie" (19). Trattasi, in particolare, dei **regimi monofase** disciplinati dall'art. 74 del D.P.R. n. 633/1972 (editoria, generi di Monopolio e fiammiferi, tabacchi lavorati, telefoni pubblici e utilizzo di relativi mezzi tecnici, documenti di viaggio, documenti di sosta nei parcheggi, case d'asta), nonché del **regime del margine**, di cui all'art. 36 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, e del regime speciale previsto per le **agenzie di viaggio** di cui all'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972.

Da ultimo merita una particolare riflessione l'esclusione indicata nella circolare n. 15/E/2015 con riferimento "alle operazioni (ad es., **piccole spese dell'ente pubblico**) 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 (cfr. 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". La stessa esclusione opera nel caso di emissione di **fattura semplificata**. Nella richiamata circolare è stato evidenziato, peraltro, che non fa venir meno l'esclusione dall'applicazione della scissione di pagamenti la circostanza che successivamente alla documentazione delle operazioni nei modi sopradetti "sia emessa comunque una fattura funzionale alla sola documentazione del costo e dell'IVA assolta dal cliente in relazione al bene o servizio acquistato". Assume, invece, diversa rilevanza la circostanza che all'atto del pagamento del corrispettivo venga richiesta dal cliente, in luogo della ricevuta o dello scontrino, l'emissione di una fattura, che, in questo caso, comporterà l'applicazione della scissione dei pagamenti. La descritta fattispecie non appare del tutto semplice e presenta punti di criticità per il

fornitore che pur avendo emesso fattura in entrambe le ipotesi si troverà ad applicare regimi differenziati. Peraltro, va, altresì, rilevato che l'emissione di **scontrini e ricevute fiscali a favore di dipendenti** di enti pubblici o società assimilate costituisce ipotesi più frequente di quanto possa essere immaginato. Al riguardo, si pensi, solo per fare un esempio, alla gestione dei rimborsi spese per le trasferte dei dipendenti.

4. Adempimenti IVA

Il meccanismo della scissione dei pagamenti si fonda su di una serie di adempimenti che coinvolgono, da un lato, il fornitore e, dall'altro, i clienti tenuti a versare l'IVA all'Erario. Per questi ultimi, in ragione della diversa platea di soggetti interessati dal meccanismo, potrebbero risultare differenti le modalità con cui va assolto l'onere del versamento diretto dell'IVA all'Erario.

Invero, per quanto riguarda il **sogetto fornitore** dei beni e servizi, gli adempimenti saranno i seguenti:

- **emissione della fattura** (completa di tutti gli elementi previsti dall'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972) con addebito dell'imposta e con l'indicazione "scissione dei pagamenti";
- **annotazione** della stessa fattura distintamente (20) nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, senza che l'imposta a debito confluisca nella liquidazione periodica, non essendo corrisposta al soggetto l'IVA.

Più complessa, invece, si presenta la situazione in capo al **sogetto cliente**, in quanto gli adempimenti si presentano differenziati a seconda che l'ente pubblico agisca nell'ambito di un'attività di natura economica ovvero agisca nell'ambito della sua attività istituzionale.

Nel caso di svolgimento di **attività istituzionale**, l'ente sarà tenuto a versare l'IVA entro il giorno 16 di ciascun mese cumulativamente per le operazioni in cui l'imposta è divenuta esigibile nel mese precedente o con versamenti distinti per ciascuna fattura (ovvero per il totale delle fatture giornaliere) (21). Le modalità di versamento (22) saranno diverse a seconda che la Pubblica amministrazione sia titolare di un conto presso la Banca d'Italia, ovvero presso un

(19) Cfr. circolare n. 6/E/2015.

(20) La distinta annotazione è richiesta per consentire di poter far confluire l'operazione tra quelle che danno diritto al rimborso prioritario a favore del cedente/prestatore.

(21) Cfr. art. 4 del D.M. 23 gennaio 2015.

(22) Non è possibile operare la compensazione orizzontale dell'IVA non versata al fornitore con altri crediti d'imposta.

istituto di credito convenzionato con l'Agenzia delle entrate.

Qualora, invece, l'ente pubblico operi nell'ambito di un'**attività economica**, non viene effettuato il materiale versamento dell'imposta, ma questa viene assolta mediante un meccanismo molto simile all'inversione contabile (23). Infatti, la fattura di acquisto deve essere annotata dall'ente cessionario/committente nel registro delle fatture emesse (art. 23 del D.P.R. n. 633/1972); la stessa fattura andrà annotata, poi, nel registro degli acquisti. In questo modo, di fatto, viene consentito, in presenza di diritto a detrazione totale, una compensazione tra l'IVA a debito (non versata al fornitore) e l'IVA a credito emergente dal registro degli acquisti.

I due diversi metodi di adempimento fanno emergere qualche problema in caso di **acquisti promiscui** per i quali la parte afferente l'attività istituzionale comporrà il materiale versamento dell'imposta all'Erario, mentre la parte afferente l'attività economica verrà assolta con la metodologia sopra evidenziata. Un analogo problema si pone per acquisti soggetti ad inversione contabile (si pensi alle spese di pulizia di un edificio). In questo caso dovrà essere distinta l'operazione secondo l'imputazione a ciascuna attività e già il fornitore del servizio dovrà emettere una fattura senza evidenza dell'IVA, indicando "inversione contabile" ed un'altra fattura con evidenza dell'imposta e con la menzione "scissione del pagamento". Dal canto suo l'ente: per la parte afferente l'attività economica si troverà ad applicare il *reverse charge*, mentre per la parte relativa all'attività istituzionale procederà al versamento dell'IVA secondo il meccanismo dello *split payment*.

Un problema da segnalare è che potrebbe riguardare i soggetti che agiscono nell'ambito dell'attività istituzionale potrebbe riguardare il momento in cui l'imposta diventa esigibile, infatti, il nuovo ambito soggettivo impone di distinguere gli enti per i quali l'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 prevede l'esigibilità differita, rispetto agli altri enti che acquistano beni e servizi nell'ambito di una attività diversa da quella economica. Nel primo caso, l'esigibilità si realizza

con il pagamento del corrispettivo, mentre, nel secondo, l'esigibilità va ricollegata con l'effettuazione dell'operazione, che potrebbe portare all'obbligo di effettuare il versamento dell'imposta in un momento più immediato.

5. Conclusioni

Dalla breve disamina effettuata emerge chiaramente la necessità di un intervento in via legislativa o amministrativa per consentire ai fornitori della Pubblica amministrazione allargata di poter avere contezza di quali siano i soggetti verso i quali emettere fattura in scissione dei pagamenti.

A tal fine, diventa improcrastinabile l'emanazione di opportune istruzioni atteso che il sistema (con un novero di soggetti più ampio) dovrà applicarsi già dalla prima fattura emessa a partire **dal 1° luglio 2017**.

Inoltre, ad avviso di chi scrive, sarà necessario anche esplicitare se per tutti i soggetti, cui si applicherà il meccanismo della scissione dei pagamenti, dovrà essere emessa **fattura elettronica**, non limitata solo ai soggetti presenti nel conto economico consolidato dello Stato, riportati nella comunicazione annuale dall'ISTAT, ma estesa anche alle società controllate dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri, agli enti territoriali e alle società quotate, nonché alle altre società da queste controllate. A tal fine, si rileva che nella decisione di autorizzazione del Consiglio UE n. 2017/784, al considerando 7, viene sottolineato come la fattura elettronica delle operazioni consentirebbe un più adeguato controllo delle stesse operazioni e dei relativi versamenti.

Da ultimo, non si può fare a meno di esprimere qualche preoccupazione per la reale possibilità dei soggetti-fornitori, che effettuano operazioni in *split payment*, di riuscire ad ottenere realmente in tempi rapidi il **rimborso del credito d'imposta** generato dal mancato incasso dell'IVA. Il previsto rimborso prioritario potrebbe comportare difficoltà in capo all'Agenzia delle entrate per il notevole aumento delle fattispecie e degli ammontari di rimborsi da erogare.

(23) Cfr. art. 5 del D.M. 23 gennaio 2015.