

Decreto fiscale

Split payment:
le nuove categorie di soggetti interessati

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

Il D.L. n. 148/2017, in ambito IVA, è intervenuto, tra l'altro, sull'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972, modificandone il comma 1-bis e dando un nuovo assetto ai soggetti nei cui confronti i fornitori di beni e servizi devono operare con l'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti. Dalla lettera del novellato articolo emerge una estensione, di fatto, dello *split payment* a tutte le società controllate dalla Pubblica amministrazione, ricomprendendo, sia gli enti pubblici economici (nazionali, regionali e locali), sia le fondazioni partecipate da Pubbliche amministrazioni in misura non inferiore al 70% del fondo di dotazione e le società partecipate (in misura non inferiore al 70% del capitale) da Amministrazioni pubbliche o altri soggetti a cui già si applica il meccanismo della scissione dei pagamenti. Gli ulteriori citati ampliamenti, tuttavia, hanno come controeffetto una pesante ricaduta sui fornitori di beni e servizi per i quali aumenterà il *cash flow* negativo dell'IVA, inducendo qualche dubbio sull'effettivo funzionamento del recupero finanziario dell'imposta non incassata, mediante la concessione del rimborso in via prioritaria.

1. Premessa

Con l'entrata in vigore (il 20 ottobre u.s.) dell'art. 3 del D.L. 16 ottobre 2017, n. 148 (1), l'esecutivo ha stabilito un ulteriore **allargamento della platea** dei soggetti interessati dalla scissione dei pagamenti, comunemente denominata *split payment*. Si tratta di una situazione già vissuta dai contribuenti quando, il 1° luglio 2017, si sono trovati a doversi confrontare con le disposizioni contenute nel D.L. n. 50 del 24 aprile 2017, convertito nella Legge n. 96 del 21 giugno 2017, con le quali era stato allargato il perimetro soggettivo di applicazione dello *split payment*.

La speranza è che non si ripetano gli stessi problemi applicativi legati all'esatta individuazione dei nuovi soggetti interessati alla scissione dei pagamenti. Tuttavia, non lascia ben sperare la circostanza che la norma possa ancora poten-

zialmente essere assoggettata a modifiche o perfezionamenti in sede di conversione in legge del provvedimento e che la sua operatività è fissata al termine, non molto lontano, del 1° gennaio 2018.

Invero, il nuovo comma 1-bis dell'art. 17-ter contiene una diversa individuazione dei soggetti cui si applica lo *split payment*, che in parte si sovrappone alla precedente formulazione ed in parte la innova profondamente rendendo necessario un riesame di tutte le categorie di soggetti interessati. In proposito, si rammenta che la valutazione di quali siano i clienti nei cui confronti si applica la scissione dei pagamenti è, comunque, demandata alla pubblicazione da parte della Amministrazione finanziaria dei connessi elenchi, che, purtroppo, hanno già subito un primo rinvio al 31 ottobre 2017 (2). Il termine per la pubblicazione degli elenchi provvisori è

(*) Pubblicista.

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

(1) Il D.L. n. 148/2017 riguarda "Disposizioni urgenti in materia finanziaria e per esigenze indifferibili".

(2) Il Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze, competente in materia, con comunicato stampa del 20 ottobre 2017, ha reso noto che: "La pubblicazione degli elenchi provvisori delle società controllate e quotate

stato puntualmente rispettato (3), ma, da quanto reso noto dallo stesso Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze, negli elenchi non sono presenti le ulteriori società interessate dal meccanismo dello *split payment*, di cui all'art. 3 del D.L. n. 148/2017, in attesa che il provvedimento venga convertito. Quest'ultima circostanza pone tutta una serie di dubbi sulla possibilità per gli operatori di riuscire a dotarsi tempestivamente del necessario *software* gestionale per adempiere correttamente ai propri obblighi di emissione di fattura "in scissione dei pagamenti" a partire dal 1° gennaio 2018.

È appena il caso, infine di segnalare che con la circolare n. 27/E del 7 novembre 2017 l'Agenzia delle entrate ha ritenuto opportuno fornire una serie di chiarimenti sulla normativa attualmente in vigore (4) in attesa della conversione del D.L. n. 148/2017, che di seguito viene commentato.

2. Decorrenza

A proposito del termine di entrata in vigore delle nuove disposizioni si rileva che la locuzione adottata dal legislatore nel D.L. n. 148/2017, art. 3, comma 3, comporta che le nuove disposizioni, di cui al comma 1 dello stesso art. 3 (concernente l'elencazione dei soggetti in *split payment*), "hanno effetto a decorrere dal 1° gennaio 2018 e si applicano alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dalla medesima

data" (5); ciò determina qualche incertezza di tipo operativo, poiché nella disciplina IVA all'esigibilità dell'imposta non corrisponde sempre l'immediata emissione della fattura. Come già accaduto nelle precedenti occasioni (6), nelle quali il legislatore per motivi di natura pragmatica ha ritenuto più semplice far riferimento al momento della materiale **emissione della fattura**, piuttosto che all'effettuazione dell'operazione, il primo dato incontrovertibile è che in presenza di **fatturazione differita** (7), riferita ad operazioni effettuate nel mese di dicembre 2017, l'emissione della fattura entro il 15 gennaio 2018 comporterà che se il cessionario/committente è un soggetto rientrante nelle nuove categorie di enti e società indicate nel comma 1-bis dell'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972, la fattura dovrà essere emessa in scissione dei pagamenti, a nulla rilevando la circostanza che la stessa fattura rientrerà nella liquidazione relativa al mese di dicembre.

Sempre con riferimento alla dualità esistente tra effettuazione dell'operazione ed emissione della fattura, si pensi anche, solo per fare un esempio, alle c.d. **triangolazioni interne**, per le quali, in forza dell'art. 21, comma 4, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972, è prevista l'emissione della fattura entro il mese successivo a quello di consegna o spedizione dei beni. Anche in questa ipotesi, è evidente che una consegna fatta a dicembre potrebbe rientrare tra le operazioni interessate dal "nuovo *split payment*".

soggette alle disposizioni di cui all'art. 17-ter, comma 1-bis, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, prevista per il 20 ottobre 2017, ai sensi dell'art. 5-ter, comma 2, del D.M. 27 giugno 2017, è rinviata al prossimo 31 ottobre". Il ritardo è stato motivato dalla necessità di attivare una specifica applicazione informatica (*on line* sul sito del Dipartimento delle Finanze) "che consentirà alle società interessate di segnalare direttamente eventuali incongruenze o errori, oltre che facilitare la consultazione degli elenchi stessi".

(3) Gli elenchi (con esclusione delle Pubbliche amministrazioni, rinvenibili sul sito dell'indice delle PA www.indicepa.gov.it) sono consultabili mediante apposita applicazione informatica all'indirizzo http://www1.finanze.gov.it/finanze2/split_payment/public/, con la possibilità di effettuare la ricerca diretta dei soggetti presenti negli elenchi, con un'unica interrogazione, indipendentemente dall'elenco di appartenenza, tramite codice fiscale o denominazione. Inoltre, i soggetti interessati, con esclusione solo delle società quotate nell'indice FTSE MIB, mediante l'apposito modulo, rinvenibile allo stesso sito, potranno segnalare eventuali mancate o errate inclusioni.

(4) Al riguardo, si precisa che la circolare n. 27/E/2017, pur riconoscendo che nell'ambito della scissione dei pagamenti "da ultimo, è intervenuto l'art. 3 del decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148, che modificando, con effetto dal 1° gennaio 2018, l'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972, dispone l'estensione della scissione dei pagamenti a tutte le Società controllate, in misura non inferiore al 70 per cento, dalla PA", afferma espressamente che

"La presente circolare si sofferma esclusivamente sulla disciplina della scissione dei pagamenti applicabile dal 1° luglio 2017". Peraltro, su tale tematica si rinvia agli articoli G. Giuliani - M. Spera, "Split payment: nuovi chiarimenti del Fisco su adempimenti e procedure", in *il fisco*, n. 22/2015, pag. 2153 e Id., "Ampliamento delle operazioni soggette allo *split payment*", in *il fisco*, n. 24/2017, pag. 2341.

(5) Occorre ricordare che il meccanismo in esame non costituisce un istituto a regime, ma, come nota la circolare n. 27/E/2017, "la nuova disciplina della scissione dei pagamenti si applica fino al termine di scadenza della misura speciale di deroga rilasciata dal Consiglio dell'Unione europea ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE", ossia fino al 30 giugno 2020".

(6) Vedasi, in proposito, M. Spera, "L'applicazione dello *split payment* nell'ordinamento nazionale tra criticità e dubbi operativi", in *il fisco*, n. 10/2015, pag. 926, "Opportunamente, l'art. 9 del D.M. 23 gennaio 2015 considera applicabile la scissione dei pagamenti alle operazioni per le quali la fattura sia stata emessa dopo il 1° gennaio 2015".

(7) La fatturazione differita potrebbe riguardare, come specificato dall'art. 21, comma 4, lett. a), sia cessioni di beni che prestazioni di servizi, effettuate tra gli stessi soggetti e idoneamente documentate, per le quali "può essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime".

Sotto questo profilo, non va trascurata la circostanza che esistono una serie di operazioni che mantengono dei propri termini ai fini dell'applicazione dell'IVA (cfr. circolare 24 dicembre 1997, n. 328). Ad esempio, le cessioni di beni con prezzo da determinare, disciplinate dal D.M. 15 novembre 1975; oppure le operazioni effettuate dalle imprese a mezzo di sedi secondarie o altre dipendenze, regolate dal D.M. 18 novembre 1976, come sostituito dal D.M. 6 giugno 1979 e altre ancora.

Sempre su questo tema è, altresì, utile ricordare che tra le innovazioni introdotte dal 1° luglio 2017 vi è anche una importante modifica all'**esigibilità dell'imposta**, che deve essere collegata con il pagamento dei corrispettivi da parte dei cessionari o committenti, non solo quando trattasi di Pubbliche amministrazioni di cui all'art. 6, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972 (8), ma per tutte le Pubbliche amministrazioni e società nei cui confronti opera la scissione dei pagamenti. Peraltro, per tutti i suddetti soggetti resta ferma la possibilità di optare (si tratta dunque di una facoltà) per l'esigibilità dell'imposta anticipata al momento della ricezione della fattura, ovvero al momento di registrazione della medesima (cfr. art. 3, commi 1 e 2, del D.M. 23 gennaio 2015, come modificato dal D.M. 27 giugno 2017).

3. Nuovi presupposti soggettivi

Passando ora alle modifiche soggettive introdotte dall'art 3, comma 1, del D.L. n. 148/2017, si rileva come, rispetto alla precedente versione, la modifica al comma 1-*bis* dell'art. 17-*ter* del D.P.R. n. 633/1972 prevede, nella sostanza, l'estensione dello *split payment* anche a **tutte le società controllate dalla Pubblica amministrazione**.

Come nella precedente versione dello stesso art. 17-*ter*, le Pubbliche amministrazioni soggette alla scissione dei pagamenti sono individuate in base al combinato disposto dell'art. 1, comma 2, della Legge n. 196/2009 (9) e dell'articolo 5-*bis*, comma 1, del D.M. del 23 gennaio 2015 in cui sono indicate le modalità e i termini per il versamento dell'imposta sul valore aggiunto da parte delle Pubbliche amministrazioni (10).

Da tenere presente che la versione attuale del citato articolo 5-*bis* è frutto di diverse rivisitazioni di cui l'ultima è in vigore dal 25 luglio 2017 ed è stata introdotta dall'art. 1 del Decreto del 13 luglio 2017, il quale ha sostituito abrogandoli, i commi 1 e 2 dell'articolo 5-*bis* nella versione originaria del Decreto del 27 giugno 2017.

Nella sostanza, si può affermare che la disciplina dello *split payment* per le Pubbliche amministrazioni è legata alle disposizioni in materia di **fatturazione elettronica** che nei fatti coincide con l'elenco corrispondente a quello dell'Indice delle Pubbliche amministrazioni (www.indicepa.gov.it) con la sola esclusione dei soggetti classificati nella categoria dei "Gestori di pubblici servizi" che pur essendo inclusi nell'anzidetto elenco non sono destinatari dell'obbligo di fatturazione elettronica (11).

Non va, poi, trascurato il fatto che per espressa previsione normativa - art. 17-*ter*, comma 1-*quinquies* - il regime della scissione dei pagamenti non opera per gli **enti pubblici gestori di demanio collettivo**, relativamente alle operazioni afferenti alla gestione dei diritti collettivi di uso civico.

Passando alle altre categorie di soggetti interessati dalla scissione dei pagamenti si rileva come l'esecutivo abbia messo mano al comma 1-*bis* dell'art. 17-*ter* che era entrato in vigore il 1° luglio 2017, operando una incisiva rivisitazione

(8) Soggetti per i quali la menzionata disposizione prevede il differimento dell'esigibilità dell'imposta al pagamento dei corrispettivi, indipendentemente dalla circostanza che l'operazione dovesse considerarsi già effettuata. Segnatamente, si trattava dello Stato, degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, degli enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'art. 25 della Legge 8 giugno 1990, n. 142, delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, degli istituti universitari, delle unità sanitarie locali, degli enti ospedalieri, degli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, degli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza.

(9) "Per Amministrazioni pubbliche si intendono, per l'anno 2011, gli enti e i soggetti indicati a fini statistici nell'elenco oggetto del comunicato dell'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) in data 24 luglio 2010, pubblicato in pari data nella Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana n. 171, nonché a decorrere dall'anno 2012 gli enti e i soggetti indicati a fini stati-

stici dal predetto Istituto nell'elenco oggetto del comunicato del medesimo Istituto in data 30 settembre 2011, pubblicato in pari data nella Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana n. 228, e successivi aggiornamenti ai sensi del comma 3 del presente articolo, effettuati sulla base delle definizioni di cui agli specifici regolamenti dell'Unione Europea, le Autorità indipendenti e, comunque, le amministrazioni di cui all'art. 1, comma 2, del Decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni".

(10) "Le disposizioni dell'art. 17-*ter* del Decreto n. 633 del 1972 si applicano alle Pubbliche amministrazioni destinatarie delle norme in materia di fatturazione elettronica obbligatoria di cui all'art. 1, commi da 209 a 214, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244".

(11) Su questo tema si ricorda come l'ambito soggettivo di applicazione delle norme in materia di fatturazione elettronica è stato oggetto di chiarimenti da parte del Dipartimento delle Finanze con la circolare n. 1 del 9 marzo 2015.

della precedente elencazione con parziali sovrapposizioni, modifiche e integrazioni, sicché comparare la precedente versione con quella attuale che, si ribadisce entrerà in vigore il 1° gennaio 2018, non appare del tutto agevole.

Ad ogni modo, nell'attuale versione il comma 1-*bis* testualmente recita: "0a) enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona; 0b) fondazioni partecipate da Amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%; a) società controllate, ai sensi dell'art. 2359, primo comma, n. 2), del Codice civile, direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri; b) società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell'art. 2359, primo comma, n. 1), del Codice civile, da Amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 o da enti e società di cui alle lettere 0a), 0b), a) e c); c) società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70 per cento, da Amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 o da enti e società di cui alle lettere 0a), 0b), a) e b); d) società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana identificate agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto; con il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze di cui al comma 1 può essere individuato un indice alternativo di riferimento per il mercato azionario".

In prima approssimazione, si può affermare che il comma 1-*bis* ora include anche: gli enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona; le fondazioni partecipate da Amministrazioni pubbliche per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%; le società controllate direttamente o indirettamente da qualsiasi tipo di Amministrazione pubblica o società assoggettata al meccanismo in parola e quelle partecipate per una quota non inferiore al 70% da qualsiasi Amministrazione pubblica o società già assoggettata allo *split payment*. Merita di essere sottolineato che, nonostante con riferimento al "controllo" sia sempre richiamato l'art. 2359 del Codice civile, tuttavia, l'esercizio del controllo, per le varie categorie di soggetti,

non ha la stessa valenza. Infatti, nel comma 1-*bis* dell'art. 17-*ter*, in parola, si parla di un **controllo di fatto**, relativamente alle società controllate direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri, mentre si parla di un **controllo di diritto** per le società controllate direttamente o indirettamente da Pubbliche amministrazioni o da enti e società, di cui alle lett. 0a), 0b), a) e c) del medesimo comma 1-*bis*.

Per memoria, si segnala come il controllo di fatto [art. 2359, primo comma, n. 2), c.c.] consiste nell'avere un numero di voti sufficienti per esercitare influenza dominante, tale da potere orientare le scelte e le decisioni aziendali, mentre il controllo di diritto [art. 2359, primo comma, n. 1), c.c.] verte sul possesso della maggioranza dei voti nelle assemblee ordinarie.

Altro aspetto, meritevole di essere segnalato in questa sede, attiene il **controllo diretto e indiretto** indicato nel comma 1-*bis* in esame, ove per controllo diretto si intende il possesso di azioni di una società in misura tale da avere un controllo di diritto o di fatto.

Diversamente, la società che possiede azioni di un'altra società che a sua volta possiede azioni di una terza società, esercita un controllo indiretto sulla terza società e il numero delle azioni possedute può determinare un controllo di diritto o di fatto.

Sempre in tema di controllo, si sottolinea come, nel caso in cui la norma preveda una partecipazione maggioritaria pari o superiore al 70% del capitale, questo può essere raggiunto anche in presenza di partecipazione da parte di **più enti locali**, ciascuno in possesso di una quota minoritaria, ma che complessivamente riescono a raggiungere almeno il 70% (12).

Un ultimo aspetto relativo al presupposto riguarda le società incluse nell'**indice FITSE MIB**. La riformulazione della relativa disposizione (13) impone ora che le società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana, "siano identificate agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto". Potrebbe sembrare una indicazione superflua, ma in questo modo si afferma con chiarezza che le società non identificate ai fini IVA non sono interessate dalla scissione dei pagamenti ed, inoltre, si escludono esplicita-

(12) Nella "Nota di lettura" n. 194 di ottobre 2017, che accompagna l'A.S. 2942 ("Conversione in legge del Decreto legge 16 ottobre 2017, n. 148, recante disposizioni urgenti in materia finanziaria e per esigenze indifferibili") si legge appunto che "La RT [N.d.R. Relazione Tecnica] dopo aver illustrato la norma specifica che, considerando maggioritaria una partecipazione pari o superiore al 70% del capitale, rientrano nel peri-

metro dei soggetti tenuti ad applicare il meccanismo dello *split payment* anche le società a partecipazione congiunta da parte di più enti locali, ciascuno proprietario di una quota minoritaria, se la somma delle azioni o quote detenute è maggiore o uguale al 70%".

(13) Lett. d) del comma 1-*bis* dell'art. 17-*ter* del D.P.R. n. 633/1972.

mente le due società Tenaris S.A., con sede legale in Lussemburgo, e STMicroelectronics N.V., con sede nei Paesi Bassi, che risultavano presenti nell'indice FITSE MIB, nonostante fossero prive di partita IVA in Italia (14).

4. Operatività delle nuove disposizioni

Per quel che attiene l'operatività, si rileva innanzitutto come il successivo comma 2 dell'art. 3 del D.L. n. 148 in esame, preveda che il Ministero dell'Economia e delle Finanze entro 45 giorni dall'entrata in vigore del Decreto legge emani un nuovo regolamento per individuare le modalità di attuazione delle nuove regole soggettive. Pertanto, entro il 30 di novembre 2017 (quarantacinquesimo giorno successivo alla pubblicazione del Decreto n. 148/2017) dovrebbe quantomeno essere riscritto il calendario della formazione degli **elenchi provvisori e definitivi** delle società controllate e quotate ed essere predisposte (si spera) le risposte ai principali interrogativi determinati da questo ampliamento della disciplina dello *split payment* a nuovi soggetti.

È, comunque, facile ipotizzare che in considerazione dei termini così stretti e del numero di soggetti derivanti dalla nuova formulazione dell'art. 17-ter, ci possano essere dei problemi nella loro corretta individuazione.

Sotto questo profilo, in questa prima fase si ritiene molto utile per le imprese utilizzare le disposizioni del comma 1-*quater* dell'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972, che consentono ai cedenti/prestatori di chiedere ai propri cessionari/committenti il rilascio di **apposita attestazione** relativa alla loro riconducibilità a soggetti per i quali si applica la disciplina dello *split payment*.

Il citato comma 1-*quater* dispone anche che il possesso di tale attestazione impone ai fornitori l'obbligo dell'applicazione dello *split payment*.

In effetti, nella immaginabile difficoltà di avere gli elenchi in formato definitivo e corretti anche con riferimento alle nuove società interessate dal 1° gennaio 2018 al meccanismo in discorso, a ridosso della scadenza del termine, potrebbe essere molto utile acquisire la predetta documentazione, per dimostrare *a posteriori* la propria buona fede e diligenza, nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria contestasse l'applicazione o la non applicazione della scissione dei pagamenti.

Si tratta di un aspetto della massima importanza poiché **buona fede e diligenza** possono esimere da sanzione chi ha tentato di applicare la norma correttamente, ma non vi è riuscito per fatti a lui non imputabili, come ad esempio potrebbe malauguratamente accadere nel caso in cui gli elenchi definitivi non fossero ancora disponibili al momento della fatturazione.

In questo caso, le **dichiarazioni dei clienti** assumerebbero un ruolo centrale, ma è evidente che non possono esimere da sanzioni laddove fossero palesemente errate e il cedente o prestatore non adottasse la diligenza del buon padre di famiglia nel verificarne la veridicità ed eventualmente utilizzarla.

Occorre, tuttavia, segnalare che nonostante la chiara formulazione del ripetuto comma 1-*quater* dell'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972, la dichiarazione dell'ente o società cliente non potrebbe essere considerata come elemento giustificativo e dirimente del comportamento del cedente/prestatore, ove la stessa attestazione risultasse in contrasto con le risultanze contenute negli elenchi definitivi. Di conseguenza, appare chiaro che la presenza o l'assenza dagli elenchi di un soggetto è quello che determina il regime di emissione della fattura da parte del fornitore, solo in mancanza di tali elenchi si potrebbe sopprimere, nei sensi sopradetti, mediante l'acquisizione dell'apposita attestazione del cliente.

5. Conclusioni

L'adozione di un provvedimento di modifica dell'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972, con una tempistica così stringata per i contribuenti che devono adottare i correlati comportamenti, impone una estrema cautela, soprattutto ove si pensi che i nuovi adempimenti dovranno essere effettuati tra meno di due mesi, peraltro, in presenza di incertezze normative non di poco rilievo.

Pur ipotizzando che non intervengano ulteriori modifiche del testo normativo, in commento, all'atto della conversione in legge del D.L. n. 148/2017, sarebbe auspicabile, quantomeno, un **rinvio dell'entrata in vigore delle nuove regole**. In alternativa, potrebbe intervenire anche l'Agenzia delle entrate che, alla stessa stregua di quanto indicato nella circolare n. 15/E del 13 aprile 2015, riconosca la non sanzionabilità di

(14) Al riguardo si segnala che le citate società risultavano inserite nell'elenco definitivo pubblicato sul sito del Dipartimento delle Finanze del MEF. Questa indicazione induceva qualche perplessità negli operatori che, comunque, non avreb-

bero potuto emettere una fattura in scissione dei pagamenti nei confronti di un soggetto non identificato ai fini IVA in Italia, che non avrebbe potuto adempiere agli obblighi di versamento dell'imposta direttamente all'Erario.

comportamenti intervenuti antecedentemente all'emanazione delle istruzioni fornite con la stessa circolare (15).

Un'ultima riflessione va fatta con riferimento alle pesanti ricadute che potrebbero aversi nei confronti dei **fornitori** dei soggetti in regime di scissione dei pagamenti. A favore dei predetti cedenti/prestatori è prevista la possibilità che vengano erogati **in via prioritaria i rimborsi** (16), tenendo presente il mancato incasso dell'imposta da parte degli stessi. Un problema, non del tutto ipotetico, a carico dei cedenti/pre-

statori della PA e degli altri soggetti in *split payment* potrebbe rinvenirsi in una mancanza di fondi da parte dell'Amministrazione coinvolta, che le impedirebbe di erogare ai contribuenti quanto dovuto (a titolo di rimborso), creando una sfavorevole contingenza per i citati soggetti (17). Anche in questo caso, sarebbe auspicabile un preciso intervento da parte dell'Agenzia delle entrate, se non piuttosto del legislatore, per individuare percorsi o modalità alternative per evitare possibili penalizzazioni per i soggetti interessati.

(15) "Resta salva la non applicazione delle sanzioni per le violazioni commesse anteriormente alla data di pubblicazione del presente documento di prassi, stante le obiettive condizioni di incertezza ai sensi del citato art. 10, comma 3, della Legge n. 212 del 2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), sempre che l'imposta sia stata assolta".

(16) Tra le ipotesi previste dall'art. 30, secondo comma, lettera a), del D.P.R. n. 633/1972, che consentono di poter ottenere il rimborso dell'IVA, in quanto i soggetti interessati svolgono esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni, è fatta rientrare anche la scissione dei pagamenti che

viene considerata come operazione c.d. ad aliquota zero.

(17) Sul punto, la circolare n. 27/E/2017 segnala che l'esigenza di evitare penalizzazioni di natura finanziaria nei confronti dei soggetti in parola "si pone a fondamento della nuova disposizione, di carattere generale, di cui al comma 4-bis dell'art. 1 del D.L. n. 50/2017 secondo cui 'a decorrere dal 1° gennaio 2018 i rimborsi da conto fiscale di cui all'art. 78 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, sono pagati direttamente ai contribuenti dalla struttura di gestione prevista dall'art. 22, comma 3, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, a valere sulle risorse finanziarie disponibili sulla contabilità speciale n. 1778 «Agenzia delle entrate - Fondi di bilancio»".