

Alcuni aspetti della scissione dei pagamenti in vista della scadenza dell'autorizzazione Ue

Lo split payment si avvicina all'addio e si ridimensiona

DI FRANCO RICCA

Il meccanismo dello split payment dell'Iva si avvicina al decimo (e, salvo nuove proroghe, penultimo) anno di vita con la prospettiva, a breve termine, di un ridimensionamento, ossia l'estromissione, dal 1° luglio 2025, delle società quotate; agli altri soggetti che ne sono destinatari continuerà ad applicarsi fino al 30 giugno 2026, quando scadrà l'autorizzazione rilasciata dal Consiglio dell'Ue, come da decisione 2023/1552 del 25 luglio 2023.

Non può però escludersi un'ulteriore proroga, anche se la Commissione europea, nel dare parere favorevole a quella adottata del 2023, ha sottolineato come il nostro paese si sia ripetutamente impegnato a non chiedere il rinnovo dell'autorizzazione. Nell'occasione, la Commissione ha comunque valutato positivamente, nell'ottica dell'impegno dell'Italia "per onorare l'obbligo di eliminare gradualmente tale misura", proprio la restrizione dell'area di applicazione del meccanismo speciale attraverso l'esclusione, già dalla metà dell'anno prossimo, delle società incluse nell'indice Ftse Mib della borsa italiana.

Ma vediamo i principali aspetti del meccanismo dello split payment (o scissione dei pagamenti), previsto dall'art. 17-ter del dpr 26 ottobre 1972, n. 633, la cui particolarità consiste nel trasferire sul destinatario della fattura emessa dal fornitore dei beni o dei servizi l'obbligo di versare direttamente all'erario l'Iva indicata nella fattura stessa (lasciando però al fornitore, con una singolare antinomia tecnicistica, il ruolo di "debitore dell'imposta"). Ci si soffermerà inoltre sulla gestione delle situazioni particolari, oggetto di chiarimenti dell'Agenzia delle entrate (di seguito anche AdE).

Soggetti interessati. Il meccanismo dello split payment si applica a tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi (eccettuate le operazioni sottoposte al regime dell'inversione contabile e le prestazioni di

servizi i cui compensi sono assoggettati a ritenuta Irpef) effettuate nei confronti di:

1. amministrazioni pubbliche, come definite dall'art. 1, comma 2, della legge n. 196 del 31 dicembre 2009 (sono esclusi, in base alla risposta n. 15 del 28 settembre 2018 dell'AdE, gli uffici italiani all'estero di un ministero)

2. enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona

3. fondazioni partecipate da aa.pp. per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%

4. società controllate, ai sensi dell'art. 2359, primo comma, n. 2, codice civile, direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei ministri e dai Ministeri; secondo la circolare n. 9 del 7 maggio 2018 dell'AdE, sebbene la norma faccia riferimento soltanto al cosiddetto "controllo di fatto", ragioni di ordine logico-sistematico inducono a ritenere rilevante anche il "controllo di diritto" di cui al punto 1 dell'art. 2359 c.c.

5. società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell'art. 2359, primo comma, n. 1), c.c., da aa.pp. o da enti e società di cui ai numeri precedenti

6. società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70%, da aa.pp. o da enti e società di cui ai numeri precedenti.

7. società quotate inserite nell'indice Ftse Mib della Borsa italiana, identificate agli effetti dell'Iva (come già accennato, queste ultime società applicheranno il meccanismo speciale fino al 30 giugno 2025).

L'appartenenza del cessionario/committente a una delle suddette categorie è condizione necessaria e sufficiente per l'applicazione del meccanismo speciale; è invece ininfluente il fatto che egli eserciti oppure no un'attività economica ai fini dell'Iva, così come la destinazione dei beni e/o servizi acquistati a detta attività oppure alla sfera privata.

Ai fini dell'individuazione

dei soggetti rientranti nelle suddette categorie occorre fare riferimento alle disposizioni degli articoli 5-bis e 5-ter del decreto ministero economia 23 gennaio 2015, nonché alla documentazione informativa pubblicata dal dipartimento delle finanze sul proprio sito internet. In particolare, per la p.a. occorre fare riferimento all'elenco Ipa (su cui appresso), mentre per gli altri soggetti agli elenchi redatti e aggiornati ai sensi del dm 9 gennaio 2018 e pubblicati nell'apposita sezione del sito.

Per quanto concerne le operazioni effettuate nei confronti delle società fiduciarie, che sono proprietarie solo formalmente dei titoli di cui sono intestatarie, nella citata circolare n. 9/2018 l'AdE ha espresso l'avviso che la valutazione dei presupposti per l'applicazione della disciplina dello split payment debba effettuarsi con riferimento alla natura del soggetto a cui le quote stesse debbono essere ricondotte.

Come confermato dalla circolare AdE n. 19 del 31 ottobre 2018, il meccanismo speciale non si applica se il cessionario/committente, pur rientrando tra i destinatari, aderisce a un Gruppo Iva e perde, quindi, l'autonoma soggettività passiva.

Amministrazioni pubbliche. L'art. 5-bis del dm 23 gennaio 2015 menziona tra i destinatari dello split payment le "pubbliche amministrazioni destinatarie delle norme in materia di fatturazione elettronica obbligatoria di cui all'articolo 1, commi da 209 a 214, della legge 24 dicembre 2007, n. 244".

Di conseguenza, per determinare il perimetro di applicazione dell'art. 17-ter del dpr n. 633/1972 ai predetti soggetti, valgono i chiarimenti forniti dai ministeri dell'economia e della funzione pubblica con la circolare congiunta n. 1 del 9 marzo 2015 in ordine all'ambito della fatturazione elettronica obbligatoria. In via di principio, quindi, occorre fare riferimento all'Indice delle Pubbliche Amministrazioni (Ipa). Al riguardo, nella citata circolare



n. 9/2018 l'AdE ha osservato che l'accreditamento all'Ipa, sebbene obbligatorio per i soggetti in questione, dipende tuttavia dall'iniziativa dei soggetti stessi, che potrebbero anche essere inadempienti rispetto all'obbligo. Di conseguenza, la pubblica amministrazione che, pur essendovi tenuta, non abbia richiesto l'iscrizione all'Ipa e non abbia comunicato ai propri fornitori di rientrare tra i destinatari dello split payment, sarà comunque soggetta all'applicazione delle specifiche sanzioni.

Con risposta a interpello n. 577 del 10 dicembre 2020, l'Agenzia ha però precisato che la società privata accreditata nell'indice Ipa con codice tipologia SA, in qualità di stazione appaltante incaricata della realizzazione e gestione di opere pubbliche, pur essendo destinataria della fatturazione elettronica PA, non rientra tra i destinatari dello split payment; vi rientra invece, secondo la risposta n. 320 del 1° giugno 2022, la società estromessa dall'elenco Istat delle aa.pp. inserite nel conto economico dello stato, ma ancora inclusa nell'indice Ipa.

Le eccezioni per i fornitori. Tutti i soggetti passivi che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi nei confronti delle categorie di destinatari menzionate nell'art.

17-ter, sono tenuti a fatturare le operazioni in regime di split payment, indipendentemente dalla natura giuridica, dal tipo di attività esercitata, dalle dimensioni, nonché dal luogo in cui essi sono stabiliti; unica eccezione prevista dalla norma riguarda 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.

Per ragioni tecniche e sistematiche, tuttavia, l'AdE, con circolare n. 15 del 13 aprile 2015, ha ritenuto di dover escludere i fornitori che applicano regimi speciali che, pur prevedendo l'addebito dell'imposta in fattura, sono caratterizzati da un particolare sistema forfetario di determinazione della detrazione spettante, quali per esempio:

- il regime speciale per i produttori agricoli e ittici di cui all'art. 34 del dpr n. 633/72
- il regime speciale per le attività agricole connesse di cui all'art. 34-bis del dpr n. 633/72
- il regime speciale di cui alla legge n. 398 del 16 dicembre 1991 per talune associazioni senza fini di lucro
- il regime speciale per le attività di intrattenimento di cui all'art. 74, sesto comma, dpr n. 633/72
- il regime speciale di cui al

comma 5 dell'art. 74-quater del dpr n. 633/72, per gli spettacoli viaggianti e per le altre attività di cui alla tabella C allegata allo stesso decreto.

Sono inoltre esclusi dal meccanismo, naturalmente, i soggetti che si avvalgono del regime di franchigia Iva (contribuenti forfetari e contribuenti in regime di vantaggio).

Per quanto riguarda i soggetti che applicano il regime Iva di cassa ai sensi dell'art. 32-bis del dl n. 83 del 22 giugno 2012, nella circolare n. 27 del 7 novembre 2017 l'AdE ha chiarito che, per le operazioni poste in essere nei confronti di cessionari/committenti rientranti nelle disposizioni dell'art. 17-ter, detti soggetti devono osservare tali disposizioni e non possono, pertanto, applicare il predetto regime.

Ulteriori esclusioni sono state individuate dalla prassi a motivo dell'oggettiva inapplicabilità del meccanismo speciale, per esempio: le operazioni non documentate da fattura; le operazioni nelle quali l'ente destinatario non effettua concretamente un pagamento in quanto la relativa somma è già nella disponibilità del fornitore; la rivalsa dell'imposta post accertamento; le prestazioni fatturate all'autorità giudiziaria dai consulenti tecnici d'ufficio.

— © Riproduzione riservata —

Lo split payment Iva

Come funziona	L'Iva è indicata normalmente dal fornitore nella fattura, ma è pagata dal cliente direttamente all'erario, con apposito versamento o, se soggetto passivo, mediante contabilizzazione del debito nella liquidazione periodica
Ambito di applicazione	Forniture di beni e servizi nei confronti delle pp.aa. e degli altri soggetti indicati nell'art. 17-ter del dpr 633/1972, se imponibili
Responsabilità	Il fornitore risponde dell'applicazione dell'imposta secondo le disposizioni ordinarie, mentre il cliente risponde del pagamento
Temporaneità	Il meccanismo speciale si applicherà fino al 30 giugno 2026. La scadenza è anticipata al 30 giugno 2025 per le società quotate