

Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Analisi e commenti

## Nuovo split payment: ambito soggettivo\_1

14 Novembre 2017

L'esame delle modifiche, entrate in vigore dal 1° luglio 2017, prende avvio dall'estensione del perimetro di applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti



Dal 1° luglio 2017 è entrata in vigore una nuova disciplina della scissione dei pagamenti, meccanismo di contrasto dell'evasione, introdotto sin dal 1° gennaio 2015, basato sul versamento dell'Iva all'erario da parte del cliente, in luogo del fornitore.

Tale meccanismo è disciplinato dall'**articolo 17-ter**, Dpr 633/1972 (come modificato dall'**articolo 1**, DI 50/2017) e dal **Dm 23 gennaio**

**2015** (di seguito Dm attuativo), recentemente modificato dal **Dm 27 giugno 2017** e dal **Dm 13 luglio 2017**.

La disciplina nazionale trova fondamento nella decisione di esecuzione (Ue) 2017/784 del Consiglio del 25 aprile 2017, che ha autorizzato l'Italia ad adottare il nuovo meccanismo dal 1° luglio 2017 al 30 giugno 2020.

La nuova disciplina si applica alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1° luglio 2017 e la cui imposta sia divenuta esigibile dopo la predetta data.

Con la **circolare 27/E** del 7 novembre 2017 l'Agenzia delle entrate ha illustrato la nuova disciplina, fornendo chiarimenti, in particolare, sugli aspetti di novità. L'intervento dell'Agenzia si pone in continuità con i precedenti documenti di prassi, in parte ancora validi (**circolare 6/E** del 19 febbraio 2015, paragrafi da 8.5 a 8.7, **circolare 15/E** del 13 aprile 2015, **risoluzione 15/E** del 12 febbraio 2015, **risoluzione 75/E** del 14 settembre 2016).

Con il presente contributo, diviso in più parti, si focalizza l'attenzione sulle novità introdotte recentemente e operative a partire dal 1° luglio 2017. Tuttavia, di volta in volta, verrà richiamata anche la precedente disciplina per poter meglio evidenziare, da un lato, la linea di continuità tra le diverse disposizioni e, dall'altro, gli aspetti innovativi.

### **Ambito soggettivo di applicazione: pubblica amministrazione**

La novità principale della disciplina applicabile dal 1° luglio 2017 è rappresentata dall'estensione dell'ambito soggettivo di applicazione dello *split payment* che, adesso, riguarda:

- tutte le pubbliche amministrazioni destinatarie della disciplina della fatturazione elettronica obbligatoria
- le società controllate dalle Pa centrali e locali espressamente individuate nonché le principali società quotate.

Inoltre, è stato previsto che le Pa e le società acquirenti, su richiesta dei fornitori, devono rilasciare un documento che attesti la loro riconducibilità tra i destinatari dello *split payment*. Tuttavia, considerato che la puntuale individuazione dei destinatari dello meccanismo della scissione dei pagamenti è stata poi demandata dal Dm attuativo ad appositi elenchi pubblicati dal ministero dell'Economia e delle finanze (Mef), l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che tali attestazioni fossero rilevanti solo in sede di prima applicazione della nuova disciplina, ovvero fino all'emissione degli elenchi definitivi.

Ciò detto, è ora possibile analizzare nel dettaglio la disciplina di cui trattasi, con riguardo, in primo luogo, alle Pa, relativamente ai distinti ambiti temporali di riferimento.

### **Pa dal 1° gennaio 2015 al 30 giugno 2017**

Con il testo previgente dell'art. 17-ter, Dpr 633/1972, lo *split payment* trovava applicazione in relazione alle operazioni fatturate esclusivamente nei confronti delle Pa espressamente indicate, ossia:

- Stato e organi dello Stato
- enti pubblici territoriali (Regioni, Province, Comuni e Città metropolitane) e consorzi tra essi costituiti
- Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura

- istituti universitari
- aziende sanitarie locali
- enti ospedalieri
- enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico (Ircs)
- enti pubblici di assistenza e beneficenza (Ispab e Asp)
- enti di previdenza (Inps e Fondi pubblici di previdenza).

Si faceva riferimento, sostanzialmente, alla platea dei destinatari dell'esigibilità differita di cui all'**articolo 6**, quinto comma, Dpr 633/1972, ancorché con un'interpretazione estensiva degli stessi, effettuando valutazioni di ordine più generale che tenevano conto della *ratio* della norma (come chiarito con le circolari 1/E e 15/E del 2015).

### **Pa dal 1° luglio 2017 al 31 dicembre 2017**

Il testo attualmente vigente dell'articolo 17-ter stabilisce che la disciplina dello *split payment* si applica alle Pa come definite dall'**articolo 1**, comma 2, legge 196/2009, ossia i soggetti indicati a fini statistici dall'Istat nell'apposito elenco pubblicato annualmente nella Gazzetta Ufficiale entro il 30 settembre - che comprende le unità istituzionali (pubbliche o private) inserite nel conto economico consolidato, detenute, amministrare o controllate da Pa e che non vendono sul mercato o comunque operano con prezzi non economicamente rilevanti - nonché alle Autorità indipendenti e, comunque, alle amministrazioni di cui all'**articolo 1**, comma 2, Dlgs 165/2001.

L'art. 5-bis del Dm attuativo, poi, fa coincidere l'ambito soggettivo di riferimento del meccanismo dello *split payment* con quello delle Pa destinatarie della fatturazione elettronica obbligatoria ai sensi dell'articolo 1, commi da 209 a 214, legge 244/2007 (cfr circolare Mef n. 1 del 9 marzo 2015) con la conseguenza che l'anzidetto meccanismo si applica, oltre che alle Pa di cui al richiamato articolo 1, comma 2, legge 196/2009, anche alle amministrazioni autonome.

In sintesi, la platea delle Pa per i cui acquisti trova applicazione la scissione dei pagamenti allo stato attuale comprende i soggetti appartenenti alle seguenti categorie:

- i soggetti indicati nell'elenco Istat annuale
- le Autorità indipendenti
- le Amministrazioni autonome;
- le pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, Dlgs 165/2001 (ossia, tutte le

Amministrazioni dello Stato, comprese scuole e istituzioni educative; le aziende e amministrazioni dello Stato a 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'Aran; le Agenzie di cui al Dlgs 300/1999; il Coni).

Siamo, quindi, di fronte a una nozione di Pa che, come chiarito con la circolare 27/E del 2017, prescinde dalla specifica forma giuridica rivestita e che è molto più ampia rispetto alla precedente formulazione della norma, che individuava solo taluni enti pubblici.

La platea di destinatari che ne consegue risulta dall'unione delle categorie indicate, a finidifferenti, dalle norme richiamate, ampiamente sovrapponibili, ma non coincidenti. A titolo esemplificativo, il citato documento di prassi evidenzia la riconducibilità nella platea dei destinatari dello *split payment* degli Ordini professionali, ancorché non menzionati nell'elenco Istat, in quanto enti pubblici non economici.

Per facilitare l'individuazione delle Pa soggette alla scissione dei pagamenti è stato chiarito che occorre fare riferimento all'elenco pubblicato sul sito dell'**Ipa** che comprende, tra l'altro, anche talune aziende speciali, quali destinatarie di fatture elettroniche obbligatorie. Fa eccezione la sola categoria dei "Gestori di pubblici servizi", i quali non sono destinatari dell'obbligo di fatturazione elettronica, ancorché inclusi nell'anzidetto elenco, e per i quali, quindi, non trova applicazione neanche lo *split payment*.

In tutti gli altri casi, laddove il fornitore riscontri la presenza del soggetto acquirente nell'indice Ipa potrà, con certezza, emettere fattura in *split payment*.

L'Agenzia precisa che resta ferma, comunque, la responsabilità e conseguente sanzionabilità, della Pa che, pur essendo obbligata a ricevere fatture in formato elettronico, non si sia accreditata all'Ipa, laddove non abbia comunicato al fornitore la riconducibilità della stessa nell'ambito applicativo della scissione dei pagamenti.

### **Pa dal 1° gennaio 2018 al 30 giugno 2020**

Da ultimo, l'**articolo 3**, DI 148/2017 ha modificato, con effetto dal 1° gennaio 2018, l'articolo 17-ter per estendere ulteriormente l'ambito soggettivo di applicazione dello *split payment*. Per effetto della suddetta modifica, non ancora in vigore, per quanto riguarda la platea delle Pa, questa verrebbe ampliata oltre il perimetro attuale, comprendente i soli destinatari della fatturazione elettronica obbligatoria, includendo anche:

- tutti gli enti pubblici economici (nazionali, regionali e locali), comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alle persone
- le fondazioni partecipate in via maggioritaria (per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%) dalle Pa di cui all'articolo 1, comma 2, legge 196/2009, ossia dalle attuali destinatarie dello *split payment*, sopra descritte.

Tale norma sembra mirare a conseguire l'uniformità di trattamento tra enti che perseguono,

sostanzialmente, finalità pubbliche, anche considerato che taluni enti pubblici economici già applicano lo *split payment* in quanto inclusi nell'elenco Istat.

Si ricorda che la nuova disciplina della scissione dei pagamenti è applicabile alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1° luglio 2017. Tale disciplina, che costituisce una deroga agli articoli 206 e 226 della direttiva del Consiglio del 28 novembre 2006 n. 2006/112/Ce in relazione alle modalità di pagamento e di fatturazione dell'Iva, ha necessitato di apposita autorizzazione da parte del Consiglio Ue, che è stata concessa, fino al **30 giugno 2020**, con la decisione di esecuzione (Ue) 2017/784 del 25 aprile 2017.

### **Pubbliche amministrazioni escluse**

Lo *split payment* non si applica, invece, per espressa previsione normativa, agli enti pubblici gestori di demanio collettivo (ossia di beni soggetti a forme di proprietà collettiva di diritto pubblico la cui peculiare disciplina è equiparata alla demanialità) limitatamente alle operazioni riguardanti la gestione dei diritti collettivi di uso civico (quali diritti di pascolo, legna, funghi, caccia, pesca, acqua, sassi, semina, eccetera).

**1 - continua.**

di

**Manuela Dolei**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/nuovo-split-payment-ambito-soggettivo1>