

Informativa n° 6 – 24 giugno 2017

Indice

1- PRINCIPALI NEWS DI GIUGNO.....	2
NUOVA SEZIONE SUL SITO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE PER PROMUOVERE L'ADEMPIMENTO SPONTANEO	2
IN ARRIVO GLI AVVISI BONARI PER I FABBRICATI RURALI NON ANCORA DICHIARATI AL CATASTO EDILIZIO URBANO	2
2- ARRIVANO I PRIMI CHIARIMENTI SUL NUOVO IMPIANTO SANZIONATORIO	3
IN TEMA DI REVERSE CHARGE	3
3- VERSAMENTO IMPOSTE DA “REDDITI 2017”: PRIMA SCADENZA AL 30 GIUGNO	5
VERSAMENTO E COMPENSAZIONE	6
COMPENSAZIONI	6
DA RICORDARE	6
MODELLO IVA E VERSAMENTO DELL'IMPOSTA	7
SOCIETÀ DI CAPITALI	7
4- DICHIARAZIONI IMU E TASI ENTRO IL 30 GIUGNO.....	8
DICHIARAZIONE IMU	8
DICHIARAZIONE TASI.....	8
DICHIARAZIONE IMU TASI ENC	9
5- POSSIBILE LA PRESENTAZIONE DEI MODELLI F24 CON HOME BANKING IN PRESENZA DEL BONUS RENZI E DEI CREDITI RIMBORSATI AI DIPENDENTI ...	10
I CHIARIMENTI SU QUALI CREDITI SOGGIACONO AL NUOVO OBBLIGO	10
6- MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELLO SPLIT PAYMENT.....	11
LO <i>SPLIT PAYMENT</i>	11
SOGGETTI INTERESSATI	11
PRESTAZIONI PROFESSIONALI.....	11
7- LA GESTIONE CONTABILE DELLO SPLIT PAYMENT	13
CONSEGUENZE PRATICHE.....	13
GLI ASPETTI CONTABILI DELLO <i>SPLIT PAYMENT</i>	14
LO <i>SPLIT PAYMENT</i> NELLE LIQUIDAZIONI PERIODICHE	14

1- PRINCIPALI NEWS DI GIUGNO

NUOVA SEZIONE SUL SITO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE PER PROMUOVERE L'ADEMPIMENTO SPONTANEO

L'Agenzia delle entrate ha pubblicato sul proprio sito web due nuove sezioni, una dedicata ai contribuenti persone fisiche e l'altra dedicata ai contribuenti titolari di partita Iva al fine di promuovere l'adempimento spontaneo. La nuova sezione è raggiungibile dal sito www.agenziaentrate.gov.it seguendo questo percorso: Cosa devi fare > Compliance, controlli, contenzioso e strumenti deflativi > Attività per la promozione della compliance. Nella lettera indirizzata alle persone fisiche viene riportata l'anomalia riscontrata con i redditi che, dalle informazioni presenti nelle banche dati dell'Agenzia, non risultano dichiarati e una tabella di dettaglio delle categorie cui i redditi si riferiscono (per esempio, redditi derivanti da locazione, di lavoro dipendente, assegni periodici, etc). Nelle lettere indirizzate alle imprese e ai lavoratori autonomi viene riportata l'anomalia riscontrata, l'eventuale imponibile contestabile in sede di controllo e la fonte da cui sono stati attinti i dati per il confronto con i dati indicati dal contribuente in dichiarazione. All'interno della nuova sezione, sono inoltre disponibili i fac-simile delle lettere e la guida fiscale "L'agenzia ti scrive: lettera di invito a regolarizzare possibili errori", un manuale in pdf che contiene tutte le informazioni utili sulle comunicazioni per la *compliance*.

IN ARRIVO GLI AVVISI BONARI PER I FABBRICATI RURALI NON ANCORA DICHIARATI AL CATASTO EDILIZIO URBANO

L'Agenzia delle entrate prosegue l'attività di accertamento dei fabbricati rurali che risultano censiti ancora al Catasto Terreni, avviando una campagna di sensibilizzazione per permettere agli intestatari catastali di questi immobili di regolarizzare la propria posizione. Per promuovere la regolarizzazione spontanea delle singole posizioni l'Agenzia delle entrate ha inviato tramite il servizio postale avvisi bonari ai proprietari dei circa 800.000 fabbricati rurali, o loro porzioni, censiti al Catasto Terreni e da dichiarare al Catasto Edilizio Urbano. L'avviso bonario consentirà a ciascun soggetto di conoscere la propria posizione e verificare quali immobili sono soggetti all'obbligo di dichiarazione. In assenza della dichiarazione di aggiornamento catastale, le Direzioni Provinciali/Uffici Provinciali - Territorio dell'Agenzia delle entrate procederanno all'irrogazione delle sanzioni e all'accertamento in sostituzione del soggetto inadempiente, con oneri a carico dello stesso.

2- ARRIVANO I PRIMI CHIARIMENTI SUL NUOVO IMPIANTO SANZIONATORIO IN TEMA DI REVERSE CHARGE

Con un ritardo di quasi un anno e mezzo l’Agenzia delle entrate, fornisce agli operatori i primi e attesi chiarimenti in merito alle disposizioni che, nell’ambito della riforma introdotta con il D.Lgs. 158 del 24 settembre 2015 (in vigore dallo scorso 1° gennaio 2016), disciplinano le sanzioni nei casi di mancata o errata applicazione del regime dell’inversione contabile (o *reverse charge*).

È infatti con la **circolare n. 16/E dell’11 maggio 2017** che l’Agenzia commenta per la prima volta (a eccezione di quanto in precedenza precisato nella circolare n. 4/E del 4 marzo 2016 in relazione all’applicazione del principio del *favor rei* per le violazioni commesse nel passato per atti che non si siano resi definitivi anteriormente al 1° gennaio 2016) i nuovi commi 9-bis, il 9-bis1, il 9-bis2 e il 9-bis3 che nell’ambito dell’articolo 6, D.Lgs. 471/1997 vanno a sostituire le previsioni contenute in origine nell’unico e previgente comma 9-bis.

Vediamo quindi di descrivere in forma di rappresentazione schematica i principali chiarimenti forniti con il recente documento di prassi.

Tema	chiarimento
Acquisti da San Marino e dallo Stato della Città del Vaticano	Pur in assenza di un espresso richiamo, le disposizioni di cui al comma 9-bis sono applicabili anche agli acquisti dalla Repubblica di San Marino e dallo Stato della Città del Vaticano, di cui all’articolo 71, D.P.R. 633/1972, considerato che il citato articolo 71, comma 2, rinvia all’articolo 17, comma 2.
Omesso reverse charge da parte del cessionario committente	Si ritiene che la sanzione compresa tra il 5 e il 10% vada commisurata all’importo complessivo dell’imponibile relativo alle operazioni soggette all’inversione contabile riconducibili a ciascuna liquidazione (mensile o trimestrale) e con riguardo a ciascun fornitore; laddove l’irregolarità si realizzi in più liquidazioni, si configureranno tante violazioni autonome da sanzionare per quante sono le liquidazioni interessate.
Omessa indicazione in dichiarazione annuale	Anche in assenza di imposta dovuta resta, comunque, applicabile la sanzione in misura fissa - da 250 euro a 2000 euro - disposta dall’articolo 8, comma 1, D.Lgs. 471/1997, per le ipotesi in cui nella dichiarazione annuale “...sono omessi o non sono indicati in maniera esatta o completa dati rilevanti per la determinazione del tributo, oppure non è indicato in maniera esatta e completa ogni altro elemento prescritto per il compimento dei controlli...”.
Omessa regolarizzazione acquisti intracomunitari	Al riguardo, si precisa che la procedura di regolarizzazione di cui al comma 9-bis ultimo periodo, non sostituisce quella prevista, in modo specifico, per le operazioni intracomunitarie, con appositi termini e modalità di regolarizzazione, dall’articolo 46, comma 5, D.L. 331/1993.
Errata applicazione dell’Iva e dell’inversione contabile	La sanzione compresa tra 250 euro e 10.000 euro è dovuta in base a ciascuna liquidazione (mensile o trimestrale) e con riferimento a ciascun fornitore. La diversa interpretazione secondo cui tale sanzione si applica per ogni singola fattura

	ricevuta da parte di ciascun fornitore, sarebbe, infatti, in contrasto con la <i>ratio</i> delle disposizioni in commento, volte a punire con una sanzione di lieve entità, proporzionale alla gravità della condotta, le violazioni dell'inversione contabile.
Operazioni soggette a Iva escluse dalla sanzione fissa	Il comma 9-bis2 disciplina l'ipotesi inversa di " <i>irregolare assolvimento del tributo</i> " prevista dal comma 9-bis1. Laddove il cedente/prestatore non emetta fattura o la emetta senza Iva, o il cessionario/committente non assolva irregolarmente l'imposta tramite l'inversione contabile, non trova applicazione la sanzione in misura fissa di cui all'articolo 6, comma 9-bis2 bensì quelle proporzionali da comma 1 e comma 8 del medesimo articolo 6.
Operazioni palesemente estranee all'inversione contabile	In base alla <i>ratio</i> della norma, le disposizioni di cui al comma 9-bis2 non si applicano, invece, nel caso di ricorso all'inversione contabile in ipotesi palesemente estranee a detto regime. In tale evenienza tornano applicabili al cedente/prestatore e al cessionario/committente, rispettivamente le sanzioni di ai citati commi 1 e 8 dell'articolo 6.
Fatture in reverse per operazioni soggettivamente inesistenti	Resta, infine, salva la facoltà del cessionario o committente, che ha ricevuto la fattura da un soggetto diverso da quello che ha posto in essere l'operazione, di regolarizzare la violazione ai sensi di quanto disposto dal comma 9-bis, quarto periodo.

3- VERSAMENTO IMPOSTE DA “REDDITI 2017”: PRIMA SCADENZA AL 30 GIUGNO

Anche quest’anno si avvicinano le scadenze dei termini di versamento delle imposte e dei contributi previdenziali risultanti dalla dichiarazione modello Redditi2017.

Il Collegato alla Legge di Bilancio 2017 (DL 193/2016) ha previsto, a partire da quest’anno, il differimento dei termini di versamento delle imposte che quindi, “a regime”, assumeranno, per i soggetti con partita iva, scadenze diverse da quelle fin ora considerate abituali. Il differimento del termine di versamento dal 16 al 30 giugno si applicherà a tutte le imposte (e contributi previdenziali) derivanti dalla auto - liquidazione dei redditi eseguita nei modelli di reddito.

In merito si ricorda anche che le imposte possono essere versare in rate mensili di pari importo a far data dal 30 giugno o dal 30 luglio e fino al 30 novembre, in tal caso sono dovuti gli interessi. Nella tabella che segue si tiene anche conto delle possibili rateazioni e dei relativi interessi su di esse dovuti.

Titolari di partita Iva				
Rata	Scadenza	Interessi	Scadenza con maggiorazione 0,4%	Interessi
unica	30 giugno 2017	0	31 luglio 2017	0
1	30 giugno 2017	0	31 luglio 2017	0
2	17 luglio 2017	0,18	21 agosto 2017	0,18
3	21 agosto 2017	0,51	18 settembre 2017	0,51
4	18 settembre 2017	0,84	16 ottobre 2017	0,84
5	16 ottobre 2017	1,17	16 novembre 2017	1,17
6	16 novembre 2017	1,50		

Non titolari di partita Iva				
Rata	Scadenza	Interessi	Scadenza con maggiorazione 0,4%	Interessi
Unica	30 giugno 2017	0	31 luglio 2017	0
1	30 giugno 2017	0	31 luglio 2017	0
2	31 luglio 2017	0,33	31 luglio 2017	0
3	31 agosto 2017	0,66	31 agosto 2017	0,33
4	02 ottobre 2017	0,99	02 ottobre 2017	0,66
5	31 ottobre 2017	1,32	31 ottobre 2017	0,99
6	30 novembre 2017	1,65	30 novembre 2017	1,32

Si segnala che manca ad oggi un provvedimento che proroghi le scadenze di versamento per taluni contribuenti (come accaduto negli anni scorsi a imprese e professionisti, nonché a soci di società, per effetto di una ritardata pubblicazione del pacchetto di provvedimenti necessari all’applicazione degli studi di settore) e che quindi tutti gli adempimenti sono inseriti nella tabella di cui sopra e considerati con le loro scadenze naturali.

VERSAMENTO E COMPENSAZIONE

I versamenti d'imposta devono essere effettuati attraverso il modello di pagamento F24; i principali codici utilizzati per il versamento dei tributi sono i seguenti:

	Soggetti Irpef	Soggetti Ires
Imposte sui redditi – saldo	4001	2003
Imposte sui redditi – acconto prima rata	4033	2001
Imposte sui redditi – acconto seconda rata	4034	2002
Iva annuale saldo	6099	
Irap - saldo	3800	
Irap - acconto prima rata	3812	
Irap - acconto seconda rata	3813	
Interessi pagamento dilazionato – importi rateizzabili – Sez. Erario	1668	
Interessi pagamento dilazionato – importi rateizzabili – Sez. Regioni	3805	

COMPENSAZIONI

In relazione alle compensazioni si rimanda alla specifica informativa “*Stretta alla compensazione dei crediti fiscali*” contenuta nella circolare mensile del mese di maggio (in particolare all’obbligo di apposizione del visto di conformità in presenza di compensazioni orizzontali di crediti maggiori a € 5.000,00).

In ogni caso si ricorda che:

- i crediti di imposta che emergono dalla presentazione del modello Redditi 2017 potevano essere già utilizzati in compensazione a decorrere dalla data del 1° gennaio 2017;
- dal 2014 il limite massimo dei crediti di imposta che possono essere compensati mediante modello F24 è pari a 700.000 euro per ciascun anno solare;
- ai sensi dell’articolo 31, D.L. 78/2010 è previsto un blocco alla possibilità di utilizzare in compensazione i crediti relativi alle imposte erariali qualora il contribuente presenti ruoli scaduti di importo superiore a 1.500 euro. Al fine di “liberare” la possibilità di compensare i crediti erariali con tributi diversi è necessario estinguere le cartelle di pagamento scadute (ovvero estinguerle parzialmente di modo che il debito residuo scaduto sia inferiore a 1.500 euro) mediante il pagamento diretto del ruolo ovvero la presentazione del modello F24 Accise in cui utilizzare i crediti erariali prioritariamente in compensazione con le somme iscritte a ruolo.

La compensazione dei crediti di imposta mediante modello F24 può essere avvenire secondo due distinte modalità:

- compensazione orizzontale, qualora i crediti e i debiti esposti nel modello F24 abbiano natura diversa (ad esempio, credito Ires con debito Irap);
- compensazione verticale, qualora i crediti e i debiti siano, in linea generale, della stessa natura. In tal caso, si può scegliere se esporre la compensazione presentando il modello F24 (scelta consigliabile, anche nel caso di F24 “a zero”) ovvero non presentandolo e gestendo la compensazione esclusivamente nel modello di dichiarazione (Irpef, Ires, Iva o Irap).

DA RICORDARE

In particolare si osserva che le nuove regole in tema di compensazione di cui alla informativa dello

scorso mese, riguardano le sole compensazioni "orizzontali" e non anche le "verticali".

Sul punto è opportuno ricordare che, come confermato dalla stessa Agenzia delle entrate:

- le compensazioni "verticali" riguardanti crediti e debiti della stessa natura, ancorché effettuate tramite modello F24, rimangono tali e quindi non soggiacciono alle regole previste in tema di compensazioni "orizzontali";
- non tutte le compensazioni tra debiti e crediti della stessa tipologia di tributo sono considerate "verticali": infatti, qualora il credito sia sorto successivamente al debito che si vuole compensare, la compensazione deve comunque considerarsi "orizzontale" e soggiacere pertanto alle relative regole.

MODELLO IVA E VERSAMENTO DELL'IMPOSTA

A partire dal 2017 il modello Iva non è più contenuto nel modello Redditi 2017, tuttavia con una modifica agli articoli 6 e 7, D.P.R. 542/1999, apportata dal comma 20 dell'articolo 7-*quater* del recente D.L. 163/2016, è stata prevista la possibilità di differire il versamento del saldo Iva 2017 fino al termine previsto per le imposte dirette con applicazione della prevista maggiorazione.

Ne consegue che il debito Iva 2017 poteva/può essere versato alle seguenti scadenze:

- in unica soluzione al 16/3/2017 o maggiorando quanto dovuto dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese tra il 16/3/2017 e il 30/6/2017,
- in forma rateale con un massimo di 9 rate o di 6 rate a seconda che il versamento del saldo inizi al 16/3/2017 oppure al 30/6/2017 (sono in questo caso dovuti gli interessi nella misura dello 0,33% mensili).

In assenza di una esplicita previsione nei citati articoli 6 e 7, D.P.R. 542/1999 si ritiene che in ipotesi di versamento in unica soluzione non sussista l'ulteriore possibilità di differire il versamento del saldo Iva al 31 luglio 2017 con la maggiorazione dello 0,40%.

SOCIETÀ DI CAPITALI

Per le sole società di capitali la scadenza per il versamento delle imposte è legata alla data di approvazione del bilancio:

- se l'approvazione del bilancio del periodo di imposta 2016 avviene entro il 120° giorno successivo al 31 dicembre 2016, il termine per il versamento delle imposte coincide con il 30 giugno 2017;
- se l'approvazione del bilancio del periodo di imposta 2016 avviene oltre il 120° giorno successivo al 31 dicembre 2016, il termine di versamento delle imposte coincide con il giorno 30 del mese successivo a quello in cui è avvenuta l'approvazione;
- se il bilancio non viene approvato entro i 180 giorni dal 31 dicembre 2016, il versamento delle imposte dovrà comunque essere effettuato entro il 31 luglio 2017.

4- DICHIARAZIONI IMU E TASI ENTRO IL 30 GIUGNO

Entro il prossimo 30 giugno 2017 è in scadenza la presentazione della dichiarazione relativa all'Imu e alla Tasi. Entro il medesimo termine deve altresì essere presentato il modello Imu Tasi Enc riguardante la situazione immobiliare 2016 degli Enti non commerciali.

DICHIARAZIONE IMU

La dichiarazione Imu va resa al Comune entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta: entro il prossimo 30 giugno 2017 occorrerà comunicare le variazioni intervenute nel corso del 2016.

Tale presentazione deve necessariamente essere effettuata utilizzando il prescritto modello ministeriale.

Come da sempre avveniva ai fini Ici, anche ai fini Imu la dichiarazione va resa solo per gli immobili interessati da variazioni suscettibili di produrre una modifica sul calcolo del tributo dovuto: qualora nulla sia variato, non è dovuta alcuna comunicazione al Comune.

Si ricorda comunque che sono moltissime le fattispecie di esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione: si pensi, in particolare, al fatto che i trasferimenti immobiliari sono in generale esonerati in quanto le informazioni sono recepite dal Comune attraverso l'atto di voltura che il notaio inoltra alla conservatoria dei registri immobiliari.

Per una dettagliata analisi dei casi di esonero si vedano le istruzioni al modello di variazione.

Va comunque ricordato che la dichiarazione Imu va presentata quando si verifica una delle seguenti situazioni:

- fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati;
- fabbricati di interesse storico o artistico;
- fabbricati per i quali il Comune ha (eventualmente) deliberato una riduzione dell'aliquota (immobili dei soggetti Ires e immobili locati o affittati);
- fabbricati merce invenduti;
- terreni agricoli o edificabili in relazione ai quali Coltivatori Diretti e Imprenditori Agricoli Professionali beneficiano delle agevolazioni stabilite dalla norma.

Vi sono poi una serie di altre situazioni, elencate dalle istruzioni alla compilazione del modello, in cui il Comune non è in possesso delle necessarie informazioni per la verifica del corretto calcolo dell'imposta; si ricorda, in particolare, il caso dei beni *in leasing*, dove ogni compravendita o modifica di valore di un'area edificabile, esenzione sui fabbricati, l'indicazione dei valori contabili dei fabbricati D, etc., deve essere oggetto di presentazione del modello Imu.

DICHIARAZIONE TASI

Il modello di dichiarazione approvato ai fini Imu vale anche ai fini del tributo per i servizi indivisibili (Tasi).

Con la risoluzione n. 3/DF/2015 il Ministero ebbe modo di precisare che il modello di dichiarazione Tasi deve essere unico e valido su tutto il territorio nazionale, per cui non hanno alcuna validità di modelli predisposti dai vari Comuni: la dichiarazione resa ai fini Imu (ove la presentazione sia dovuta) è quindi da considerarsi valida anche ai fini Tasi.

DICHIARAZIONE IMU TASI ENC

Il prossimo 30 giugno scade il termine per la presentazione delle dichiarazioni Imu e Tasi per il 2016 relative agli Enti non commerciali; l'obiettivo di tale dichiarazione è quello di dare conto, a ciascun Comune di ubicazione, degli immobili in relazione ai quali il contribuente può far valere, in toto o in parte, l'esenzione ai fini dei tributi locali prevista dall'articolo 7, lettera 1, D.Lgs. 504/1992.

La dichiarazione avrà effetto anche per gli anni successivi, sempre che non si siano verificate modificazioni dei dati e degli elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta. Per tale motivo, se per il 2016 nulla è cambiato rispetto alla situazione dell'anno precedente, non vi è alcuna necessità di presentare la dichiarazione in scadenza il 30 giugno.

A differenza delle dichiarazioni relative agli altri soggetti (che vanno rese al singolo Comune su supporto cartaceo), i modelli degli Enti non commerciali (uno per ciascun Comune di ubicazione degli immobili) devono essere inviati esclusivamente in forma telematica.

5- POSSIBILE LA PRESENTAZIONE DEI MODELLI F24 CON HOME BANKING IN PRESENZA DEL BONUS RENZI E DEI CREDITI RIMBORSATI AI DIPENDENTI

L’Agenzia delle entrate ha diradato con la Risoluzione n. 68/E del 9 giugno 2017 alcuni dei dubbi sollevati a seguito della previsione secondo cui un modello F24 che reca compensazioni “orizzontali” di crediti fiscali deve essere obbligatoriamente trasmesso per il tramite di Entratel o Fisconline.

In particolare, è stato chiarito che il cosiddetto *bonus* Renzi (**codice tributo 1655**) e i crediti rimborsati ai dipendenti a seguito della liquidazione del 730 sono esclusi dall’obbligo di transito per i canali telematici dell’Agenzia delle entrate. In presenza di un F24 contenente solamente tali tipologie di “crediti”, è quindi consentito continuare a utilizzare il canale *home banking* per la presentazione del modello F24.

I CHIARIMENTI SU QUALI CREDITI SOGGIACONO AL NUOVO OBBLIGO

La *ratio* sottostante il nuovo obbligo in vigore dallo scorso 24 aprile 2017 è che la banca, nel momento in cui viene presentato un modello F24 per la compensazione, non può effettuare i controlli di competenza dell’Amministrazione finanziaria (se il credito che si vuole presentare è assistito da un visto di conformità di un professionista che lo garantisce e se sono o meno superati i limiti che è necessario rispettare al fine di effettuare la compensazione).

In particolare, l’Agenzia delle entrate ha chiarito:

“si precisa comunque che tra i codici indicati non sono ricompresi (in quanto esclusi dai nuovi obblighi) i crediti rimborsati dai sostituti a seguito di liquidazione del modello 730 e le somme erogate ai sensi dell’articolo 1 del D.L. n. 66 del 2014 e dell’articolo 1, commi 12 e ss., della L. n. 190 del 2014 (c.d. “bonus Renzi”)”.

In sintesi:

- il *bonus* Renzi (80 euro) non è un credito di imposta ma qualcosa che è già stato anticipato al contribuente da parte del sostituto di imposta e che gli viene restituito. Quindi, non c’è obbligo di passare per i servizi telematici;
- i crediti rimborsati ai dipendenti a seguito della liquidazione del 730 sono esclusi dai servizi telematici;
- se non si utilizzano i servizi telematici per i modelli F24 con crediti Iva, crediti erariali (comprese addizionali, ritenute alla fonte e imposte sostitutive), crediti Irap ovvero crediti di imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, si può incorrere nel blocco o nel mancato riconoscimento della compensazione.

Per agevolare gli operatori, l’Agenzia delle entrate nella richiamata risoluzione ha pubblicato un elenco dei crediti di imposta che dovranno obbligatoriamente passare per i servizi telematici dell’Agenzia delle entrate (Entratel/Fisconline).

6- MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELLO SPLIT PAYMENT

Tra le modifiche introdotte dal D.L. 50/2017 è presente un ampliamento della disciplina dello *split payment*, cui viene data efficacia dal 1° luglio 2017 (la norma fa esplicito riferimento alle fatture emesse a partire da tale data, quindi salvaguardando tutte le fatture emesse entro il 30 giugno); con la presente forniamo le prime indicazioni operative per le fatture che saranno emesse a partire dal prossimo 1° luglio.

LO SPLIT PAYMENT

L'articolo 17-ter, D.P.R. 633/1972, introdotto con decorrenza dal 1° gennaio 2015, dispone che, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi eseguite nei confronti di enti della Pubblica Amministrazione, l'Iva venga in ogni caso versata dai medesimi soggetti pubblici (c.d. *split payment*).

Pertanto, i fornitori di beni e servizi nei confronti della P.A. riceveranno l'importo del corrispettivo al netto dell'Iva, che verrà direttamente versata all'Erario dalla P.A. stessa. È evidente che il cedente/prestatore, non incassando l'imposta, non dovrà farla concorrere alla relativa liquidazione dell'Iva.

SOGGETTI INTERESSATI

Viene ridefinito il parametro di applicazione dell'istituto, in quanto esso si applica quando il cessionario committente destinatario della fattura rientra nelle amministrazioni pubbliche, come definite dall'articolo 1, comma 2, L. 196/2009, ossia l'elenco Istat dei soggetti facenti parte della P.A., elenco che viene periodicamente aggiornato.

La scissione dei pagamenti si applica inoltre alle operazioni effettuate nei confronti dei seguenti soggetti:

- società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1) e 2), cod. civ. (maggioranza o influenza in assemblea), direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
- società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1), cod. civ. (maggioranza in assemblea), direttamente dalle Regioni, Province, Città metropolitane, Comuni, unioni di Comuni;
- società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1), cod. civ. (maggioranza in assemblea), dalle società appena indicate, anche se quotate, ovvero rientrati nell'elenco Istat delle P.A.;
- società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana (con il decreto del Mef di cui al comma 1 può essere individuato un indice alternativo di riferimento per il mercato azionario).

Inoltre, per evitare errori, vi sarà la possibilità di richiedere al proprio cliente un documento recante l'attestazione della sua riconducibilità ai soggetti per i quali torna applicabile lo *split payment*.

PRESTAZIONI PROFESSIONALI

L'articolo 17-ter, D.P.R. 633/1972 stabiliva al comma 2 un esonero riguardante i compensi fatturati da professionisti e quindi soggetti a ritenuta.

In relazione a questa previsione l'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 6/E/2015 ha affermato che “*Si ritiene, pertanto, che il Legislatore con l'espressione “a titolo d'imposta sul reddito” abbia voluto fare riferimento anche alle ritenute a titolo di acconto*”. In particolare, i professionisti interessati da ritenute alla

fonte a titolo di acconto sui propri onorari, quando fatturavano alla Pubblica Amministrazione, erano esclusi dallo *split payment*. Va notato che, di conseguenza, questi potevano applicare la disciplina del differimento di esigibilità stabilita dall'articolo 6, comma 5, D.P.R. 633/1972.

Tale esonero aveva quale scopo quello di attenuare i negativi effetti finanziari che i professionisti, già colpiti dalla ritenuta, potevano subire dalla scissione dei pagamenti.

Il D.L. 50/2017 interviene eliminando tale previsione: pertanto, a decorrere dal prossimo 1° luglio, i professionisti, al pari delle imprese, dovranno emettere fatture con applicazione dello *split payment*.

Si segnala, infine, come la stessa norma rinvii la definizione degli aspetti attuativi della disciplina in commento a un apposito decreto ministeriale.

7- LA GESTIONE CONTABILE DELLO SPLIT PAYMENT

L'articolo 17-ter, D.P.R. 633/1972 prevede che per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuati nei confronti dello Stato, degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, degli enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi costituiti, delle camere di commercio, degli istituti universitari, delle aziende 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, l'imposta sia versata da tali soggetti, in deroga alle regole usuali dell'Iva.

L'imposta sul valore aggiunto, infatti, poggia le proprie basi su due pilastri:

- la rivalsa, che impone al soggetto attivo l'obbligo di addebitare il tributo al committente o cessionario (con la conseguenza che l'Iva dovrà essere posta a debito nella liquidazione periodica);
- la detrazione, che concede al committente o cessionario la facoltà di detrarre l'imposta gravante sugli acquisti (con la conseguenza che l'Iva dovrà essere posta a credito nella liquidazione periodica).

L'istituto dello *split payment* (altrimenti detto scissione dei pagamenti) serve ad arginare il fenomeno del mancato versamento dell'Iva da parte del soggetto attivo; si è infatti ritenuto riprovevole il fatto che un soggetto incassi l'imposta da un ente pubblico e poi non provveda a riversarla all'Erario.

Proprio per la finalità con cui è nato il meccanismo, il medesimo non trova applicazione nelle casistiche in cui, per altre disposizioni normative, il debitore di imposta è coincide con il committente o con l'acquirente (trattasi delle ipotesi di applicazione dell'inversione contabile o "reverse charge").

CONSEGUENZE PRATICHE

In sostanza, in relazione agli acquisti di beni e servizi effettuati dalle pubbliche amministrazioni, per i quali queste non siano debitori d'imposta (ossia per le operazioni non assoggettate al regime di inversione contabile), l'Iva addebitata dal fornitore nelle relative fatture dovrà essere versata dall'amministrazione acquirente direttamente all'erario, anziché allo stesso fornitore, scindendo quindi il pagamento del corrispettivo dal pagamento della relativa imposta.

Il meccanismo della scissione dei pagamenti riguarda tutti gli acquisti effettuati dalle pubbliche amministrazioni, sia quelli effettuati in ambito non commerciale (ossia nella veste istituzionale) che quelli effettuati nell'esercizio di attività d'impresa.

La scissione dei pagamenti:

- si applica alle sole operazioni documentate mediante fattura emessa dai fornitori;
- non si applica alle operazioni (ad esempio, piccole spese dell'ente pubblico) certificate dal fornitore mediante il rilascio della ricevuta fiscale o dello scontrino;
- non si applica alle operazioni comprese in regimi speciali Iva, quali i regimi monofase (editoria, generi di Monopolio e fiammiferi, tabacchi lavorati, telefoni pubblici e utilizzo mezzi tecnici, documenti viaggio, documenti di sosta nei parcheggi, case d'asta), il regime del margine, il regime delle agenzie di viaggio, il regime speciale agricolo, il regime forfetario delle associazioni sportive dilettantistiche e quello delle attività di intrattenimento e degli spettacoli viaggianti.

In base al meccanismo della scissione dei pagamenti, quindi:

- le Pubbliche Amministrazioni, ancorché non rivestano la qualità di soggetto passivo dell'Iva, devono versare direttamente all'Erario, l'imposta sul valore aggiunto che è stata addebitata loro dai fornitori;
- i fornitori emettono la fattura con l'evidenza dell'IVA e con l'annotazione "scissione dei pagamenti" ovvero "split payment" ai sensi dell'articolo 17-ter, D.P.R. 633/1972;
- gli stessi fornitori operano la registrazione delle fatture emesse (annotandole in modo distinto in un'apposita colonna, ovvero mediante appositi codici) riportando, altresì, l'aliquota applicata e l'ammontare dell'imposta, ma senza far concorrere la medesima nella liquidazione di periodo;
- si genera un probabile aumento del credito Iva, pur se è stato previsto che l'articolo 17-ter concorre alla formazione dell'aliquota media sulle vendite, ai fini di guadagnare il requisito che ammette il rimborso del tributo.

GLI ASPETTI CONTABILI DELLO *SPLIT PAYMENT*

Ipotizziamo che un'azienda ceda un bene ad una pubblica amministrazione, al valore di 10.000 euro.

La fattura verrà emessa come segue:

Alfa Srl - (dati anagrafici)			Spett.le Comune di xxxx (dati anagrafici)
Fattura numero 100 del 31 maggio 2017			
DESCRIZIONE	IMPONIBILE	IVA 22%	
N. 1 (descrizione del bene)	10.000,00		2.200,00
TOTALE FATTURA			12.200,00
Netto a pagare			10.000,00
Iva non incassata ai sensi dell'articolo 17-ter, D.P.R. 633/1972 (<i>split payment</i>).			

Contabilmente occorrerà registrare la fattura emessa come si fa usualmente:

Crediti vs clienti ente pubblico	a	Diversi		12.200,00
	a	Merci c/vendite	10.000,00	
	a	Iva a debito <i>ex</i> articolo 17-ter	2.200,00	

Sapendo che l'Iva non sarà incassata e non dovrà essere posta a debito nella liquidazione, deriva anche che il credito verso il cliente dovrà essere depurato dell'importo del tributo.

Iva a debito <i>ex</i> articolo 17-ter	a	Crediti vs clienti ente pubblico	2.200,00
--	---	----------------------------------	----------

In tal modo:

- il credito verso il Comune risulta pari a 10.000 euro, importo che sarà realmente incassato;
- non si evidenzia alcun debito verso l'Erario, per Iva, in quanto al versamento provvederà il cliente.

LO *SPLIT PAYMENT* NELLE LIQUIDAZIONI PERIODICHE

Come noto, a decorrere dall'anno 2017, gli operatori Iva devono trasmettere, con cadenza trimestrale, le liquidazioni Iva all'Agenzia delle entrate.

La novità dell'adempimento ha fatto sì che si ingenerassero alcuni dubbi in merito alle modalità di esposizione dei dati all'interno del "format" da utilizzare per la segnalazione dei dati.

Una conferma è giunta con la pubblicazione delle faq sul sito dell'Agenzia che suggeriscono di indicare solo l'ammontare imponibile al rigo VP2, senza indicazione dell'imposta al VP4.

Se l'operazione di cui sopra fosse l'unica, si avrebbe:

		PERIODO DI RIFERIMENTO			
VP1		Mese ¹	Trimestre (*) ²	Subforniture ³	Eventi eccezionali ⁴
LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA	VP2	Totale operazioni attive (al netto dell'IVA)		10.000 , 00	
	VP3	Totale operazioni passive (al netto dell'IVA)			
	VP4	IVA esigibile		DEBITI	CREDITI