

1 PREMESSA

Lo *split payment* (o scissione dei pagamenti) è una misura di deroga all'ordinario meccanismo di applicazione dell'imposta che caratterizza il sistema comune dell'IVA. Pertanto, è necessaria l'autorizzazione del Consiglio dell'Unione europea (art. 395 della direttiva 2006/112/CE). Quest'ultima è stata concessa, inizialmente, con la decisione (UE) 14.7.2015 n. 1401 e, in seguito, con la decisione (UE) 25.4.2017 n. 784, che ha permesso di estendere l'ambito di applicazione della citata misura antievasione. Il termine finale di applicazione della decisione (UE) 2017/784 era fissato al 30.6.2023.

In conformità alla proposta della Commissione europea¹, con la decisione (UE) 25.7.2023 n. 1552², il Consiglio dell'Unione europea ha modificato la precedente decisione (UE) 2017/784 prevedendo³:

la proroga al 30.6.2026 del termine scaduto il 30.6.2023, entro il quale l'Italia è autorizzata ad applicare il meccanismo dello *split payment*;

l'impegno per l'Italia di trasmettere alla Commissione europea, entro il 30.9.2024, una relazione sulla situazione generale dei rimborsi IVA ai soggetti passivi interessati dalle misure previste dagli artt. 1 e 2 della predetta decisione e, in particolare, sulla durata media della procedura di rimborso nonché sull'efficacia di tali misure e di ogni altra misura attuata per ridurre l'evasione fiscale nei settori interessati;

a partire dall'1.7.2025, l'esclusione delle società quotate nell'indice FTSE MIB della Borsa Italiana dall'ambito applicativo della scissione dei pagamenti.

La decisione (UE) 2023/1552 si applica a decorrere dall'1.7.2023, al fine di garantire la continuità giuridica della misura.

2 AMBITO DI APPLICAZIONE DELLO *SPLIT PAYMENT*

Il meccanismo dello *split payment* prevede che l'IVA gravante sull'operazione sia indicata in fattura dal cedente o prestatore, ma versata direttamente all'Erario dal cessionario o committente, scindendo quindi il pagamento del corrispettivo dal pagamento della relativa imposta. Il predetto meccanismo è finalizzato a garantire⁴:

sia l'Erario dal rischio di inadempimento dell'obbligo di pagamento dei fornitori che addebitano in fattura l'imposta;

sia gli acquirenti dal rischio di essere coinvolti nelle frodi commesse dai propri fornitori o da terzi.

La relativa disciplina è contenuta nell'art. 17-ter del DPR 633/72 e nel DM 23.1.2015.

2.1 AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE

L'art. 17-ter co. 1 e 1-bis del DPR 633/72 prevede che il meccanismo dello *split payment* si applica alle operazioni effettuate nei confronti:

delle Pubbliche Amministrazioni, come definite dall'art. 1 co. 2 della L. 31.12.2009 n. 196 e successive modificazioni e integrazioni;

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

delle fondazioni partecipate dalle predette Pubbliche Amministrazioni per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%;

delle società controllate, ai sensi dell'art. 2359 co. 1 n. 2 c.c., direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;

¹ Proposta decisione (UE) 26.6.2023 n. 342.

² Pubblicata sulla G.U. UE 27.7.2023 n. L 188.

³ Nelle more dell'adozione della predetta decisione e della sua pubblicazione sulla G.U. UE, con il comunicato stampa Min. Economia e Finanze 9.5.2023 n. 75 era stato reso noto l'imminente arrivo del via libera degli organismi UE al rinnovo dell'autorizzazione ad applicare lo *split payment*.

⁴ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 9.2.2015 n. 1.

delle società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell'art. 2359 co. 1 n. 1 c.c., dalle predette Pubbliche Amministrazioni o da enti e società di cui ai punti precedenti e a quello successivo;

delle società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70%, dalle predette Pubbliche Amministrazioni o da enti e società di cui ai punti precedenti;

delle società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana identificate agli effetti dell'IVA.

Sono esclusi dall'ambito di applicazione del meccanismo in esame 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 (art. 17-ter co. 1-quinquies del DPR 633/72).

Ai fini dell'individuazione dei soggetti interessati dalla citata disciplina, occorre fare riferimento:

per le Pubbliche Amministrazioni, all'Indice delle Pubbliche Amministrazioni (c.d. "elenco IPA") consultabile all'indirizzo www.indicepa.gov.it, senza considerare i soggetti classificati nella categoria dei "Gestori di pubblici servizi"⁵;

per gli altri soggetti sopra indicati, agli appositi elenchi pubblicati sul sito Internet del Dipartimento delle Finanze, l'inclusione nei quali determina un effetto costitutivo; pertanto, la disciplina analizzata ha effetto dalla data di effettiva inclusione del soggetto nell'elenco e della pubblicazione di quest'ultimo sul predetto sito Internet⁶.

Quando è in contrasto con il contenuto degli elenchi del Dipartimento delle Finanze, è priva di effetti giuridici l'eventuale attestazione, rilasciata ai sensi dell'art. 17-ter co. 1-quater del DPR 633/72, con la quale il cessionario o committente attesta alla controparte di essere riconducibile fra i soggetti ai quali si applica il meccanismo dello *split payment*. A seguito della pubblicazione dei predetti elenchi, peraltro, non è più utile per il fornitore richiedere la predetta attestazione⁷.

Pubbliche Amministrazioni (P.A.)

Sono interessate dalla disciplina dello *split payment* le Pubbliche Amministrazioni, come definite dall'art. 1 co. 2 della L. 31.12.2009 n. 196, e successive modificazioni e integrazioni (art. 17-ter co. 1 del DPR 633/72).

Si tratta, più nello specifico, delle Pubbliche Amministrazioni nei cui confronti i cedenti o prestatori hanno l'obbligo di emettere la fattura elettronica ai sensi dell'art. 1 co. 209 - 214 della L. 24.12.2007 n. 244 (art. 5-bis del DM 23.1.2015), ossia⁸:

i soggetti di cui all'art. 1 co. 2 del DLgs. 30.3.2001 n. 165⁹;

i soggetti indicati ai fini statistici dall'ISTAT nell'elenco pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* entro il 30 settembre di ogni anno, ex art. 1 co. 2 della L. 31.12.2009 n. 196;

le Autorità indipendenti;

le Amministrazioni Autonome, annoverate dall'art. 1 co. 209 della L. 24.12.2007 n. 244.

Sono state escluse dall'ambito applicativo dello *split payment* le operazioni effettuate nei confronti degli uffici all'estero di un Ministero, in quanto dotati di una speciale autonomia gestionale e finanziaria in virtù della quale tali uffici non sono soggetti alla normativa sulla tesoreria unica¹⁰.

Enti pubblici economici

Sono interessati dalla disciplina dello *split payment* gli enti pubblici economici nazionali, regionali e locali (art. 17-ter co. 1-bis lett. 0a) del DPR 633/72).

⁵ Cfr. documenti Min. Economia e Finanze 31.10.2017 e 14.7.2017.

⁶ Si vedano circ. Agenzia delle Entrate 7.5.2018 n. 9 (§ 1.4), comunicato Min. Economia e Finanze 7.2.2018 e circ. Agenzia delle Entrate 7.11.2017 n. 27 (§ 1.2).

⁷ Si vedano circ. Agenzia delle Entrate 7.5.2018 n. 9 (§ 1.4) e circ. Agenzia delle Entrate 7.11.2017 n. 27 (§ 1.4).

⁸ Si vedano circ. Agenzia delle Entrate 7.5.2018 n. 9 (§ 2) e circ. Agenzia delle Entrate 7.11.2017 n. 27 (§ 1.1).

⁹ Sono comprese, a titolo esemplificativo, tutte le Amministrazioni dello Stato.

¹⁰ Cfr. risposta a interpello Agenzia delle Entrate 28.9.2018 n. 15.

Si tratta di enti che “operano nel campo della produzione e dello scambio di beni e servizi, svolgendo attività prevalentemente o esclusivamente economiche e che possiedono un elevato grado di autonomia amministrativa, finanziaria, patrimoniale”¹¹.

Aziende speciali e aziende pubbliche di servizi alla persona

Tutte le aziende speciali¹² e le aziende pubbliche di servizi alla persona rientrano nell’ambito soggettivo della scissione dei pagamenti (art. 17-ter co. 1-bis lett. 0a) del DPR 633/72).

Non rileva, a tale riguardo, che le stesse non siano incluse tra le P.A. nei confronti delle quali vi è obbligo di emissione della fattura elettronica. Tra le aziende interessate dal meccanismo della scissione dei pagamenti rientrano anche¹³:

- le aziende speciali costituite, ai sensi dell’art. 2 co. 2 della L. 29.12.93 n. 580, dalle Camere di Commercio e che rappresentano organismi strumentali a cui è demandato il compito di realizzare le iniziative funzionali al perseguimento delle finalità istituzionali di una o più Camera di commercio;
- le aziende pubbliche di servizi alla persona (ASP), operanti, principalmente, nell’ambito dei servizi sociali e socio-sanitari, che sono il risultato della trasformazione degli Istituti pubblici di assistenza e beneficenza (IPAB).

Fondazioni partecipate dalla P.A.

Rientrano nel campo di applicazione della disciplina della scissione dei pagamenti le “fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70 per cento” (art. 17-ter co. 1-bis lett. 0b) del DPR n. 633/72).

A tale proposito, l’Agenzia delle Entrate ha precisato, fra l’altro, quanto segue¹⁴:

- il requisito della partecipazione delle P.A. “non allude ad alcuna forma di titolarità del capitale (non prospettabile con riferimento all’istituzione della fondazione), bensì alla misura dell’apporto patrimoniale dei soggetti pubblici nel patrimonio di dotazione vincolato ad uno scopo (c.d. fondo di dotazione); tale apporto non deve essere inferiore al 70 per cento, rispetto alla totalità del valore dello stesso fondo”;
- le fondazioni soggette al controllo di soggetti pubblici, attraverso la nomina degli organi di gestione della fondazione stessa, ricadono tra i soggetti destinatari del meccanismo della scissione dei pagamenti;
- per effettuare il calcolo del 70% delle partecipazioni delle P.A., occorre fare riferimento al solo fondo di dotazione, così come determinato dall’atto di costituzione della fondazione stessa, senza tenere conto dell’eventuale fondo di gestione.

Società controllate o partecipate dalla P.A.

Ai sensi dell’art. 17-ter co. 1-bis lett. a), b) e c) del DPR 633/72, sono destinatarie della disciplina dello *split payment* anche:

- le società controllate, ai sensi dell’art. 2359 co. 1 n. 2 c.c., direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
- le società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell’art. 2359 co. 1 n. 1) c.c., dalle Pubbliche Amministrazioni di cui al co. 1 o da enti e società di cui al co. 1-bis lett. 0a), 0b), a) e c) dell’art. 17-ter del DPR 633/72;
- le società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70%, dalle predette Pubbliche Amministrazioni o da enti e società di cui al co. 1-bis lett. 0a), 0b), a) e b) della citata disposizione.

Occorre considerare, tuttavia, che¹⁵:

¹¹ Circ. Agenzia delle Entrate 7.5.2018 n. 9 (§ 1.1).

¹² L’azienda speciale è un “ente strumentale dell’ente locale dotato di personalità giuridica, di autonomia imprenditoriale e di proprio statuto, approvato dal consiglio comunale o provinciale” (art. 114 co. 1 del DLgs. 18.8.2000 n. 267, TUEL).

¹³ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 7.5.2018 n. 9 (§ 1.1).

¹⁴ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 7.5.2018 n. 9 (§ 1.2).

¹⁵ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 7.5.2018 n. 9 (§ 1.3).

- per le società controllate direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri deve ritenersi ricompreso non solo il controllo di fatto (art. 2359 co. 1 n. 2 c.c.), ma anche il controllo di diritto (art. 2359 co. 1 n. 1 c.c.);
- la circostanza che la società sia partecipata dalle citate P.A. o dagli enti e dalle società previste, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70%, porta a ricondurla automaticamente nell'ambito applicativo della disciplina dello *split payment*.

Società quotate

Sono destinatarie della disciplina in materia di *split payment*, infine, le società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana, identificate agli effetti dell'IVA. Con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, può essere individuato un indice alternativo di riferimento per il mercato azionario¹⁶ (art. 17-ter co. 1-bis lett. d) del DPR 633/72).

Sono interessate le società quotate "*stabilite o identificate ai fini IVA in Italia*". Ne restano escluse, invece, le società che, "*non essendo stabilite o identificate in Italia, non posseggono una partita IVA italiana*"¹⁷.

Come anticipato, tali soggetti saranno esclusi dall'ambito applicativo del meccanismo della scissione dei pagamenti con decorrenza dall'1.7.2025.

Tabella riepilogativa

Di seguito si riporta una tabella riepilogativa delle categorie di soggetti destinatari della disciplina relativa alla scissione dei pagamenti¹⁸.

Categoria	Soggetti ricompresi
Pubbliche Amministrazioni (art. 17-ter co. 1 del DPR 633/72)	Soggetti di cui all'art. 1 co. 2 del DLgs. 165/2001
	Soggetti indicati a fini statistici dall'ISTAT ai sensi dell'art. 1 co. 2 della L. 196/2009 e Autorità indipendenti
	Amministrazioni Autonome annoverate dall'art. 1 co. 209 della L. 244/2007
Enti (art. 17-ter co. 1-bis lett. 0a) del DPR 633/72)	Enti pubblici economici nazionali, regionali e locali
	Aziende speciali
	Aziende pubbliche di servizi alla persona
Fondazioni (art. 17-ter co. 1-bis lett. 0b) del DPR 633/72)	Fondazioni partecipate da Pubbliche Amministrazioni per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70% o che comunque siano controllate da soggetti pubblici
Società (art. 17-ter co. 1-bis lett. a), b), c) e d) del DPR 633/72)	Società controllate (controllo di diritto e di fatto) direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri
	Società controllate (controllo di diritto) direttamente e indirettamente da Pubbliche Amministrazioni, e da enti e società soggette allo <i>split payment</i>
	Società partecipate per una percentuale non inferiore al 70% del capitale da Pubbliche Amministrazioni, da enti e società soggette allo <i>split payment</i>
	Società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana e identificate ai fini IVA (tali soggetti saranno esclusi dallo <i>split payment</i> a decorrere dall'1.7.2025)

Fattispecie particolari

L'Agenzia delle Entrate ha fornito, fra l'altro, anche i seguenti chiarimenti in relazione ad alcune fattispecie particolari:

¹⁶ Tale facoltà non è stata sinora esercitata.

¹⁷ Circ. Agenzia delle Entrate 7.5.2018 n. 9 (§ 1.3).

¹⁸ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 7.5.2018 n. 9 (§ 3).

nel caso in cui il cessionario o committente sia una società le cui quote sono intestate a una società fiduciaria che detiene partecipazioni societarie ai sensi della L. 23.11.39 n. 1966, è in capo al cliente fiduciante che deve essere verificata la sussistenza del requisito soggettivo per l'applicazione della scissione dei pagamenti¹⁹;

non si applica il meccanismo dello *split payment* per la liquidazione di compensi e oneri accessori dovuti ai consulenti tecnici d'ufficio (CTU) che operano su incarico e come ausiliari dell'Autorità Giudiziaria²⁰;

per effetto della partecipazione al Gruppo IVA (artt. 70-*bis* - 70-*duodecies* del DPR 633/72) vengono meno i requisiti soggettivi che giustificano l'applicazione della disciplina dello *split payment*²¹;

qualora il soggetto che ha istituito un patrimonio destinato a uno specifico affare (art. 2447-*bis* ss. c.c.) rientri nell'ambito soggettivo di applicazione del meccanismo dello *split payment*, quest'ultimo si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti del predetto soggetto, anche se le operazioni sono connesse alle attività relative al patrimonio destinato²².

2.2 AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE

La scissione dei pagamenti si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei soggetti destinatari della stessa²³, purché questi ultimi non siano debitori d'imposta in applicazione del meccanismo dell'inversione contabile secondo la normativa IVA (art. 17-*ter* co. 1 e 1-*bis* del DPR 633/72 e art. 1 co. 1 del DM 23.1.2015).

La disciplina dello *split payment* riguarda le sole operazioni soggette all'obbligo di documentazione mediante emissione di fattura ai sensi dell'art. 21 del DPR 633/72 (art. 2 co. 1 del DM 23.1.2015). Di conseguenza, non sono interessate le operazioni certificate mediante rilascio di ricevuta fiscale, scontrino fiscale, scontrino non fiscale o fattura semplificata²⁴, nonché le operazioni esonerate dall'obbligo di certificazione fiscale e i cui corrispettivi sono annotati nel registro di cui all'art. 24 del DPR 633/72²⁵.

La memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi sostituiscono l'assolvimento dell'obbligo di certificazione fiscale dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale. Resta comunque fermo l'obbligo di emissione della fattura su richiesta del cliente²⁶.

Prestazioni di servizi soggette a ritenuta fiscale

Le disposizioni in materia di *split payment* non si applicano alle prestazioni di servizi rese ai soggetti destinatari della predetta disciplina, i cui compensi sono assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito o a ritenuta a titolo di acconto di cui all'art. 25 del DPR 600/73 (art. 17-*ter* co. 1-*sexies* del DPR 633/72).

Si ricorda che, nell'originaria formulazione prevista dall'art. 1 co. 629 lett. b) della L. 23.12.2014 n. 190, l'art. 17-*ter* co. 2 del DPR 633/72 prevedeva la non applicazione della disciplina dello *split payment* ai compensi per prestazioni di servizi "*assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito*". La prassi amministrativa aveva chiarito che il predetto esonero doveva intendersi riferito alle prestazioni di servizi i cui compensi sono assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito ovvero a ritenuta a titolo di acconto di cui all'art. 25 del DPR 600/73²⁷.

L'art. 1 co. 1 lett. c) del DL 24.4.2017 n. 50, conv. L. 21.6.2017 n. 96, ha abrogato, tuttavia, il predetto co. 2 dell'art. 17-*ter* del DPR 633/72, con riguardo alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dall'1.7.2017 e sino al 13.7.2018²⁸, rendendo applicabile alle stesse, dunque, la scissione dei pagamenti. L'esonero è stato

¹⁹ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 7.5.2018 n. 9 (§ 4.1).

²⁰ Si vedano circ. Agenzia delle Entrate 7.5.2018 n. 9 (§ 4.2) e risposta a interpello Agenzia delle Entrate 27.6.2019 n. 211.

²¹ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 31.10.2018 n. 19 (cap. 3, § 8).

²² Cfr. risposta a interpello Agenzia delle Entrate 6.2.2019 n. 27.

²³ Si veda il precedente § 2.1.

²⁴ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2015 n. 15 (§ 2).

²⁵ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 7.11.2017 n. 27 (§ 2).

²⁶ Art. 2 co. 5 del DLgs. 5.8.2015 n. 127.

²⁷ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2015 n. 15 (§ 2).

²⁸ Cfr. risposta a interpello Agenzia delle Entrate 21.12.2018 n. 122.

successivamente ristabilito, infatti, dall'art. 12 co. 1 del DL 12.7.2018 n. 87, conv. L. 9.8.2018 n. 96, che ha introdotto nell'art. 17-ter del DPR 633/72 il predetto co. 1-sexies, in relazione alle operazioni per le quali è emessa fattura successivamente al 14.7.2018 (data di entrata in vigore del DL 87/2018).

Riferimento temporale	Applicazione dello <i>split payment</i>
Fatture emesse sino al 30.6.2017	No
Fatture emesse dall'1.7.2017 al 13.7.2018	Sì
Fatture emesse a partire dal 14.7.2018	No

Ulteriori esclusioni

La prassi amministrativa ha individuato ulteriori ipotesi in cui non si applica il meccanismo in esame. A titolo esemplificativo²⁹, si tratta:

- delle operazioni non imponibili, esenti o fuori dal campo di applicazione dell'IVA;
- delle operazioni per le quali il cessionario o committente non effettua alcun pagamento del corrispettivo, in quanto quest'ultimo è già nella disponibilità del cedente o prestatore (es. professionista delegato dall'Autorità Giudiziaria alla procedura di esecuzione immobiliare);
- delle operazioni assoggettate a regimi speciali che non prevedono l'esposizione dell'IVA in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie quali, per esempio, i regimi monofase ex art. 74 del DPR 633/72 (es. editoria), il regime del margine per i beni usati di cui agli artt. 36 ss. del DL 23.2.95 n. 41 e il regime speciale per le agenzie di viaggio e turismo previsto dall'art. 74-ter del DPR 633/72;
- delle operazioni rese da fornitori che applicano regimi speciali i quali, pur prevedendo l'addebito dell'imposta in fattura, sono caratterizzati da un particolare meccanismo forfetario di determinazione della detrazione spettante quali, per esempio, il regime speciale per l'agricoltura e per le attività agricole connesse di cui agli artt. 34 e 34-bis del DPR 633/72;
- delle operazioni permutative di cui all'art. 11 del DPR 633/72, salva l'applicazione della scissione dei pagamenti agli eventuali conguagli;
- degli acquisti effettuati da soggetti in possesso dello *status* di esportatore abituale che intendono avvalersi della facoltà di acquistare beni e servizi senza pagamento dell'imposta, ai sensi dell'art. 8 co. 1 lett. c) del DPR 633/72;
- delle operazioni effettuate da soggetti aderenti al "regime forfetario" (art. 1 co. 54-89 della L. 190/2014) o all'abrogato "regime di vantaggio" (art. 27 co. 1-2 del DL 98/2011)³⁰;
- delle operazioni effettuate in favore dei dipendenti (es. vitto e alloggio per una trasferta) nell'interesse di un datore di lavoro che sia riconducibile all'ambito di applicazione dello *split payment*, se la fattura è emessa e intestata nei confronti del dipendente.

²⁹ Si vedano, per esempio, risposta a interpello Agenzia Entrate 28.9.2018 n. 15, circ. Agenzia Entrate 7.11.2017 n. 27 (§ 2) e circ. Agenzia Entrate 13.4.2015 n. 15 (§ 2).

³⁰ In via transitoria, infatti, è stato previsto che i soggetti che già applicavano il "regime di vantaggio" al 31.12.2014 possono continuare ad utilizzarlo fino a scadenza naturale (art. 1 co. 88 della L. 190/2014).

Operazioni alle quali non si applica il meccanismo dello <i>split payment</i>
Operazioni soggette al meccanismo del <i>reverse charge</i>
Operazioni non certificate mediante l'emissione della fattura
Prestazioni di servizi i cui compensi sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito o a ritenuta a titolo di acconto di cui all'art. 25 del DPR 600/73
Operazioni non imponibili, esenti o fuori dal campo di applicazione dell'IVA
Operazioni con corrispettivo già nella disponibilità del cedente o prestatore (es. professionista delegato dall'Autorità Giudiziaria alla procedura di esecuzione immobiliare)
Operazioni assoggettate a regimi speciali che non prevedono l'esposizione dell'IVA in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie (es. regime monofase)
Operazioni rese da fornitori che applicano regimi speciali i quali, pur prevedendo l'addebito dell'imposta in fattura, sono caratterizzati da un particolare meccanismo forfetario di determinazione della detrazione (es. produttori agricoli)
Operazioni permutative, eccetto gli eventuali conguagli
Acquisti effettuati da esportatori abituali che si avvalgono della dichiarazione di intento
Operazioni effettuate da soggetti aderenti al "regime forfetario" (art. 1 co. 54-89 della L. 190/2014) o all'abrogato "regime di vantaggio" (art. 27 co. 1-2 del DL 98/2011)
Operazioni rese in favore dei dipendenti di datori di lavoro riconducibili nell'ambito di applicazione dello <i>split payment</i> , se la fattura è emessa e intestata nei confronti del dipendente

2.3 ESIGIBILITÀ DELL'IMPOSTA

L'imposta relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi a cui si applica il meccanismo dello *split payment* diviene esigibile nel momento in cui il cessionario o committente effettua il pagamento dei corrispettivi pattuiti (art. 3 co. 1 del DM 23.1.2015).

In via facoltativa, il predetto soggetto può anticipare il momento di esigibilità (art. 3 co. 2 del DM 23.1.2015):
 al momento della ricezione della fattura;
 oppure al momento della registrazione della medesima.

Tale scelta può essere operata con riguardo a ciascuna fattura ricevuta/registrata e, in proposito, rileva il comportamento concludente. Qualora nelle more della registrazione del documento sia effettuato il pagamento del corrispettivo, tuttavia, non è più possibile riferire l'esigibilità dell'imposta alla predetta registrazione e assume rilevanza il momento del pagamento della fattura³¹.

Per le operazioni rientranti nell'ambito applicativo della scissione dei pagamenti il cedente o prestatore della P.A. non può procedere all'emissione delle fatture ad esigibilità differita né, su opzione, con esigibilità immediata (art. 3 co. 3 del DM 23.1.2015)³².

2.4 ADEMPIMENTI PER IL CEDENTE O PRESTATORE

Il cedente o prestatore che effettua operazioni assoggettate ad IVA con il meccanismo dello *split payment* è tenuto a emettere la fattura con l'annotazione prevista e a registrare il documento senza computare l'imposta ivi indicata nella liquidazione periodica (art. 2 del DM 23.1.2015).

Emissione della fattura

Il cedente o prestatore deve emettere la fattura indicando, fra l'altro:

- la base imponibile IVA;
- l'aliquota IVA applicabile;
- l'ammontare dell'imposta;

³¹ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 7.11.2017 n. 27 (§ 4).

³² Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2015 n. 15 (§ 4).

l'annotazione "scissione dei pagamenti" ex art. 2 co. 1 del DM 23.1.2015 (o, in alternativa, l'annotazione "*split payment*"³³) ed, eventualmente, il riferimento all'art. 17-*ter* del DPR 633/72; con la fattura elettronica, tale obbligo è assolto riportando nel campo "esigibilità IVA" il valore "S" (scissione dei pagamenti)³⁴.

Ricade sul cedente o prestatore la responsabilità per la verifica dell'aliquota IVA applicata alle operazioni assoggettate ad imposta con il meccanismo dello *split payment*, seppure il cessionario o committente sia comunque tenuto a esperire i controlli in suo potere sulla correttezza dell'operato del fornitore³⁵.

Registrazione della fattura

Il cedente o prestatore non è tenuto al pagamento dell'IVA applicata sull'operazione, poiché tale obbligo ricade sul cessionario o committente. La fattura deve comunque essere registrata secondo le regole generali di cui agli artt. 23 e 24 del DPR 633/72.

L'annotazione del documento deve avvenire in modo distinto, per esempio in un'apposita colonna del registro o mediante appositi codici, riportando altresì l'aliquota IVA applicata e l'ammontare dell'imposta. Quest'ultima, tuttavia, non deve concorrere alla liquidazione periodica³⁶.

Comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA

Nella comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA (art. 21-*bis* del DL 78/2010)³⁷, il cedente o prestatore³⁸:

deve riportare nel rigo VP2 ["Totale operazioni attive (al netto dell'IVA)"] anche l'imponibile relativo alle operazioni soggette a scissione dei pagamenti;

VP2 Totale operazioni attive (al netto dell'IVA)

non deve riportare l'IVA indicata in fattura nel rigo VP4 ("IVA esigibile") poiché la stessa è versata all'Erario dal cessionario o committente.

VP4 IVA esigibile

DEBITI

CREDITI

Dichiarazione annuale IVA

Facendo riferimento all'ultimo modello di dichiarazione annuale IVA approvato³⁹, l'ammontare delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate con applicazione del meccanismo dello *split payment* deve essere indicato dal cedente o prestatore nel rigo VE38 ("Operazioni effettuate nei confronti dei soggetti di cui all'art. 17-*ter*") del quadro VE ("Operazioni attive e determinazione del volume d'affari").

VE38 Operazioni effettuate nei confronti dei soggetti di cui all'art. 17-*ter*

,00

2.5 ADEMPIMENTI PER IL CESSIONARIO O COMMITTENTE

Il cessionario o committente è tenuto a versare all'Erario l'IVA dovuta sugli acquisti di beni e servizi assoggettati ad imposta con il meccanismo dello *split payment* (art. 1 co. 2 del DM 23.1.2015).

³³ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 7.11.2017 n. 27 (§ 10).

³⁴ Si vedano le specifiche tecniche contenute:

- nell'allegato A del DM 3.4.2013 n. 55, per le fatture elettroniche emesse nei confronti della P.A. (art. 1 co. 209 - 214 della L. 24.12.2007 n. 244);
- nel provv. Agenzia delle Entrate 24.11.2022 n. 433608, per le fatture elettroniche emesse in ambito *business to business* (art. 1 co. 3 del DLgs. 5.8.2015 n. 127).

³⁵ Cfr. risposta a interpello Agenzia delle Entrate 28.10.2019 n. 436.

³⁶ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 7.11.2017 n. 27 (§ 3).

³⁷ Il relativo modello è stato approvato, da ultimo, con il provv. Agenzia delle Entrate 21.3.2018 n. 62214.

³⁸ Cfr. FAQ Agenzia delle Entrate 26.5.2017.

³⁹ Modello IVA 2023 per il 2022 approvato con il provv. Agenzia delle Entrate 13.1.2023 n. 11378.

Versamento dell'imposta

Le modalità di versamento dell'IVA gravante sulle operazioni soggette al meccanismo della scissione dei pagamenti sono differenti a seconda che il cessionario o committente sia:

- una P.A. che ha effettuato l'acquisto nell'ambito della propria attività istituzionale (art. 4 del DM 23.1.2015);
- una P.A., una fondazione, un ente o una società che ha effettuato l'acquisto nell'esercizio di attività commerciali in relazione alle quali è identificata ai fini IVA (art. 5 del DM 23.1.2015).

Il versamento dell'imposta dovuta dalle P.A. non soggetti passivi IVA è effettuato cumulativamente entro il giorno 16 di ciascun mese, considerando tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel mese precedente. Vi è facoltà di effettuare, entro la predetta scadenza, distinti versamenti per l'IVA dovuta, così come segue:

- in ciascun giorno del mese, considerando tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile in tale giorno;
- relativamente a ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile.

Il versamento è effettuato, senza possibilità di compensazione, con le modalità di seguito esposte⁴⁰.

Pubblica Amministrazione	Metodo di pagamento
P.A. titolari di conti presso la Banca d'Italia.	Modello "F24 Enti pubblici" utilizzando il codice tributo "620E", denominato "IVA dovuta dalle PP.AA. - Scissione dei pagamenti - art. 17-ter del DPR n. 633/1972".
P.A., non titolari di conti presso la Banca d'Italia, autorizzate a detenere un conto corrente presso una banca convenzionata con l'Agenzia delle Entrate ovvero presso Poste Italiane.	Modello "F24 ordinario" utilizzando il codice tributo "6040", denominato "IVA dovuta dalle PP.AA. - Scissione dei pagamenti - art. 17-ter del DPR n. 633/1972".
Tutte le altre P.A.	Direttamente all'entrata del bilancio dello Stato con imputazione al capo 8, capitolo 1203, art. 12.

Le P.A., le fondazioni, gli enti e le società soggetti passivi IVA che effettuano acquisti di beni e servizi soggetti a *split payment* nell'esercizio di attività commerciali possono assolvere l'imposta in via alternativa:

effettuando il versamento entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta diviene esigibile, senza possibilità di compensazione, indicando il codice tributo "6041" in caso di utilizzo del modello F24 e il codice tributo "621E" per i versamenti a mezzo modello "F24 Enti pubblici"⁴¹ (art. 5 co. 1 del DM 23.1.2015);

annotando le relative fatture nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile, con riferimento al mese precedente e computando l'IVA relativa alle suddette operazioni nella liquidazione periodica mensile o trimestrale di riferimento (art. 5 co. 1 - 2 del DM 23.1.2015).

Ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione, i predetti soggetti provvedono alla registrazione delle fatture nel registro degli acquisti (art. 25 del DPR 633/72) secondo le regole ordinarie.

Comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA

Le istruzioni della comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA (art. 21-bis del DL 78/2010) precisano che l'imposta relativa agli acquisti soggetti al meccanismo dello *split payment* per i quali l'imposta ha partecipato alla liquidazione periodica deve essere compresa:

nel rigo VP4 ("IVA esigibile"), quale imposta esigibile;

	DEBITI	CREDITI
VP4 IVA esigibile		
VP3 Totale operazioni passive (al netto dell'IVA)		

⁴⁰ Cfr. ris. Agenzia delle Entrate 12.2.2015 n. 15.

⁴¹ Cfr. ris. Agenzia delle Entrate 10.11.2017 n. 139.

nel rigo VP5 (“IVA detratta”), quale imposta detraibile.

L'imponibile delle operazioni deve essere indicato nel rigo VP3 [“Totale operazioni passive (al netto dell'IVA)”].

Dichiarazione annuale IVA

Nella dichiarazione annuale IVA gli acquisti di beni e servizi con applicazione del meccanismo dello *split payment* effettuati da soggetti passivi che hanno assolto l'IVA facendola partecipare alle liquidazioni periodiche sono indicati:

oltre che nei rigi da VF1 a VF13 del quadro VF (“Operazioni passive e IVA ammessa in detrazione”) in corrispondenza dell'aliquota d'imposta e ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione,

	1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
VF1					
VF2			,00	2	,00
VF3			,00	4	,00
VF4			,00	5	,00
VF5			,00	6,4	,00
VF6	Acquisti e importazioni imponibili (esclusi quelli di cui ai rigi VF21, VF22 e VF23) distinti per aliquota d'imposta o per percentuale di compensazione, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta		,00	7,3	,00
VF7			,00	7,5	,00
VF8			,00	8,3	,00
VF9			,00	8,5	,00
VF10			,00	8,8	,00
VF11			,00	9,5	,00
VF12			,00	10	,00
VF13			,00	12,3	,00
			,00	22	,00

anche nel rigo VJ18 (“Acquisti dei soggetti di cui all'art. 17-ter”) del quadro VJ (“Imposta relativa a particolari tipologie di operazioni”).

VJ18	Acquisti dei soggetti di cui all'art. 17-ter		,00		,00
------	----------------------------------------------	--	-----	--	-----

2.6 RIMBORSI IVA

Le operazioni soggette al meccanismo dello *split payment* sono considerate, insieme alle altre relative al periodo di riferimento, nel calcolo della sussistenza del presupposto della c.d. “aliquota media” ex art. 30 co. 2 lett. a) del DPR 633/72⁴² per chiedere il rimborso dell'IVA⁴³. Tali operazioni sono computate nel calcolo dell'aliquota media, tra le operazioni c.d. “ad aliquota zero”⁴⁴.

L'art. 8 del DM 23.1.2015 estende ai soggetti passivi che effettuano le predette operazioni la possibilità di beneficiare dell'erogazione del rimborso IVA in via prioritaria. A tale fine, non è necessario rispettare le seguenti condizioni previste dall'art. 2 del DM 22.3.2007⁴⁵:

l'attività è esercitata da almeno 3 anni;

l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso è pari o superiore a 10.000,00 euro in caso di rimborso annuale e a 3.000,00 euro in caso di rimborso trimestrale;

l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso è pari o superiore al 10% dell'importo complessivo dell'imposta assolta sugli acquisti e sulle importazioni effettuati nell'anno o nel trimestre di riferimento.

I rimborsi sono erogati in via prioritaria per un ammontare non superiore all'ammontare complessivo dell'IVA applicata alle operazioni soggette a scissione dei pagamenti effettuate nel periodo in cui si è avuta l'eccedenza d'imposta detraibile oggetto della richiesta di rimborso.

⁴² Si tratta dell'esercizio in via esclusiva o prevalente di attività che comportano l'effettuazione di operazioni attive soggette ad imposta con aliquota media, maggiorata del 10% (art. 3 co. 5 - 6 del DL 28.6.95 n. 250, conv. L. 8.8.95 n. 349), inferiore a quella mediamente applicata agli acquisti e alle importazioni.

⁴³ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2015 n. 15 (§ 11).

⁴⁴ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 7.11.2017 n. 27 (§ 8).

⁴⁵ Cfr. art. 8 del DM 23.1.2015 come modificato dal DM 20.2.2015 e circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2015 n. 15 (§ 11).

L'erogazione in via prioritaria non è ammessa qualora il rimborso IVA sia richiesto in base a un presupposto diverso da quello della c.d. "aliquota media"⁴⁶.

2.7 SANZIONI AMMINISTRATIVE

Sono previste sanzioni amministrative differenziate per il cedente o prestatore e il cessionario o committente, in relazione alle operazioni soggette al meccanismo dello *split payment*⁴⁷.

Violazioni commesse dal cedente o prestatore

Il cedente o prestatore che omette di indicare in fattura l'annotazione "scissione dei pagamenti" (o "*split payment*") è punito con la sanzione amministrativa da 1.000,00 a 8.000,00 euro (art. 9 co. 1 del DLgs. 471/97).

Violazioni commesse dal cessionario o committente

Il cessionario o committente che omette o effettua tardivamente il versamento dell'IVA dovuta per le operazioni soggette al meccanismo dello *split payment* è punito con la sanzione amministrativa pari al 30% dell'importo non versato o versato tardivamente, salvo le riduzioni previste (art. 13 del DLgs. 471/97).

Tale sanzione ricade sul cessionario o committente solo se, a fronte della corretta applicazione dell'imposta in fattura, tale soggetto ha omesso il versamento, in tutto o in parte⁴⁸.

⁴⁶ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2015 n. 15 (§ 11).

⁴⁷ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2015 n. 15 (§ 13).

⁴⁸ Cfr. risposta a interpello Agenzia delle Entrate 18.12.2020 n. 604.