

STUDIO PICCO

CONSULENZA TRIBUTARIA - SOCIETARIA - DEL LAVORO

16121 GENOVA – PIAZZA DELLA VITTORIA 7/14 - TEL. (010) 592750 - 591418 - TELEFAX (010) 561437

Genova, 2 ottobre 2018

CIRCOLARE N. 6/2018.

Alla spettabile clientela

Novità in materia di split payment: ritorno al passato per i professionisti

Gentile cliente, con la presente desideriamo informarLa che, il DL 12 luglio 2018 n. 87 (c.d. decreto "dignità"), pubblicato in Gazzetta Ufficiale lo scorso 13.7.2018, ha disposto **l'esonero dal meccanismo dello split payment** dei pagamenti **riguarda i compensi assoggettati a ritenuta alla fonte sul reddito: i) a titolo d'imposta; ii) a titolo d'acconto** (es. compensi per prestazioni di lavoro autonomo corrisposti a soggetti residenti, come dottori commercialisti, avvocati, notai, ecc.). La nuova disposizione si applica **alle operazioni per le quali è emessa fattura a decorrere dal 15.7.2018** (giorno successivo alla data di entrata in vigore del DL 87/2018). Conseguentemente, a partire da tale data, **i professionisti riprenderanno ad incassare l'IVA sulle predette operazioni** evitando la possibile formazione di crediti IVA. Diversamente, **le prestazioni per le quali è stata emessa fattura sino al 14.7.2018**, da parte dei professionisti e degli altri soggetti ora esclusi, **restano assoggettate allo split payment anche se il corrispettivo non è ancora stato pagato**. Particolare attenzione deve essere posta per **l'emissione delle note di variazione emesse a decorrere dal 14 luglio 2018**. Mutuando quanto descritto nella circolare Agenzia delle Entrate n. 15/2015, è **possibile ritenere che: i) l'emissione delle note di variazione in aumento**, al ricorrere dei presupposti ex art. 26 del DPR 633/72, **debba seguire comunque le regole ordinarie**, anche se la fattura originaria era stata emessa seguendo il meccanismo dello split payment; ii) **per le note di variazione in diminuzione**, debba farsi riferimento **alle modalità con le quali la fattura originaria è stata emessa**.

Premessa

Per effetto delle modifiche apportate dall'art. 1 del D.L. 24.4.2017, n. 50, conv. L. 96/2017, alla disciplina della scissione dei pagamenti, a decorrere dall'1.7.2017, è stato esteso **l'ambito di applicazione dello "split payment"** anche alle prestazioni di servizi assoggettate a ritenuta alla fonte (es. prestazioni professionali, prestazioni degli agenti e mediatori).

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate (C.M. 6/E/2015 e C.M. 15/E/2015) sono tali i compensi assoggettati a **qualunque tipo di ritenuta alla fonte a titolo di imposta** sul reddito e dunque sia alle ritenute a titolo d'acconto che quelle a titolo d'imposta.

Secondo le predette disposizioni, la disciplina dello split payment si sarebbe dovuta applicare anche ai compensi:

- soggetti a **ritenuta a titolo d'acconto**;
- soggetti a **ritenuta a titolo d'imposta**.

TIPOLOGIA RITENUTA	COMPENSI ASSOGGETTATI A RITENUTA
<p>Ritenuta a titolo d'acconto</p>	<ul style="list-style-type: none"> → Gli onorari corrisposti a soggetti residenti nell'esercizio abituale, ancorché non esclusivo della propria professione (ad es. avvocati, architetti, dottori commercialisti, medici, ecc.); → i compensi corrisposti agli artisti residenti nell'esercizio abituale, ancorché non esclusivo della propria arte (ad es. attori, cantanti, musicisti, ecc.); → le provvigioni corrisposte a soggetti residenti nell'esercizio della propria attività di agenti di commercio.
<p>Ritenuta a titolo d'imposta</p>	<ul style="list-style-type: none"> → I compensi corrisposti a soggetti non residenti esercenti lavoro autonomo (art. 25 co. 2 del DPR 600/73); → i compensi, corrisposti a soggetti non residenti, per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali, di marchi d'impresa, di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico, qualora il percipiente non sia l'autore (art. 25 co. 4 del DPR 600/73); → i compensi, corrisposti a non residenti, per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche che si trovano nel territorio italiano (art. 25 co. 4 del DPR 600/73); → le provvigioni corrisposte ai c.d. "venditori porta a porta" (art. 25-bis co. 6 del DPR 600/73).

Novità del DL DIGNITA'

A distanza di un anno dall'introduzione di tale previsione, è intervenuto il DL 12 luglio 2018 n. 87 (c.d. decreto "dignità"), pubblicato in Gazzetta Ufficiale lo scorso 13.7.2018, il quale ha disposto **l'esonero dal meccanismo dello split payment** per le prestazioni di servizi rese ai soggetti destinatari della predetta disciplina, **i cui compensi sono assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito**, ovvero a ritenuta a titolo di acconto **di cui all'art. 25 del DPR 600/73**.

Osserva

L'esonero in esame **permette ai soggetti passivi**, i quali subiscono già la ritenuta fiscale sul compenso, **di evitare l'ulteriore "aggravio finanziario"** derivante dal mancato incasso dell'IVA sull'operazione addebitata in rivalsa al committente con la conseguente possibile formazione di crediti IVA. D'altra parte, il ritorno alla modalità ordinaria di assolvimento dell'imposta **può esporre il prestatore al rischio di anticipare l'imposta**, qualora il cliente pretenda l'emissione della fattura e poi l'incasso avvenga decorso il termine di versamento previsto per la liquidazione periodica interessata.

Conseguentemente, per effetto di tale intervento normativo, **fuoriescono dalla disciplina** dello split payment, fra gli altri, **i professionisti**, in qualità di **soggetti residenti i cui compensi sono assoggettati a ritenuta a titolo d'acconto** a norma dell'art. 25, co. 1, del DPR 600/73, **per i redditi di lavoro autonomo da essi percepiti**.

Osserva

Per i professionisti non residenti, i cui compensi sono soggetti a ritenuta a titolo d'imposta ai sensi dell'art. 25 co. 2 del DPR 633/72, se il servizio è reso a un committente soggetto passivo stabilito in Italia, **l'IVA sarà comunque dovuta mediante il reverse charge** (meccanismo che "prevale" sullo split payment).

Le nuove esclusioni, stabilite dal DL 87/2018, si applicano **alle operazioni per le quali è emessa fattura a decorrere dallo scorso 15 luglio 2018**, in quanto primo giorno successivo alla data di entrata in vigore del decreto. Pertanto, **le prestazioni per le quali è emessa fattura sino alla data del 14 luglio 2018**, da parte di professionisti e altri lavoratori autonomi, sono soggette alle regole dello split payment anche se il corrispettivo non è ancora stato pagato.

Osserva

A livello di fatturazione il **prestatore dovrà avere cura di non riportare sulla fattura le indicazioni e i riferimenti normativi dello split payment** (art. 17-ter del DPR 633/72), continuando però a esporre l'imposta sul documento.

Note di variazione

Particolare attenzione deve essere posta per **l'emissione delle note di variazione** emesse a decorrere dal 14 luglio 2018. Mutuando quanto descritto nella circolare Agenzia delle Entrate n.15/2015, è possibile ritenere che:

- **l'emissione delle note di variazione in aumento**, al ricorrere dei presupposti ex art. 26 del DPR 633/72, **debba seguire comunque le regole ordinarie**, anche se la fattura originaria **era stata emessa seguendo il meccanismo dello split payment**;

→ per **le note di variazione in diminuzione**, debba farsi riferimento alle modalità con le quali la fattura originaria è stata emessa.

Nello specifico, se la variazione si riferisce a una **fattura originaria emessa con applicazione dello split payment**, la nota dovrà essere numerata, indicare l'ammontare della variazione e dell'imposta e fare esplicito riferimento alla fattura di vendita, ma **la relativa imposta** – non essendo confluita nella liquidazione periodica del fornitore – **non potrà essere portata in detrazione** ex art. 19 del DPR 633/72. Il prestatore **dovrà limitarsi ad annotare a variazione nel registro delle vendite**, senza che si determini alcun effetto nella liquidazione IVA del periodo.

Osserva

Il tema è particolarmente delicato perché il presupposto per l'emissione della nota di variazione in diminuzione **potrebbe verificarsi anche a distanza di anni dall'esclusione**, per il fornitore, dalla disciplina dello split payment (si pensi al caso della **prestazione che viene meno per assoggettamento della società acquirente a una procedura concorsuale che si rivelerà infruttuosa**).

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Cordiali saluti

STUDIO PICCO