

LEGGE E PRASSI

AGENZIEDELLE ENTRATE

Circolare 15 dicembre 2017, n.28/E

Scissione dei pagamenti art. 17-ter DPR n. 633 del 1972 - versamento dell'acconto IVA art. 6, comma 2, della L. 29 dicembre 1990, n. 405.

IVA - Scissione dei pagamenti - Split Payment - Acconto IVA 2017 - Acconto IVA per i soggetti in scissione dei pagamenti - Obbligo di versamento - Chiarimenti

Premessa

Sono stati richiesti chiarimenti in merito all'assolvimento, da parte dei soggetti riconducibili nell'ambito soggettivo di applicazione della scissione dei pagamenti di cui all'art. 17-ter del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, dell'obbligo di versamento dell'acconto dell'imposta sul valore aggiunto di cui all'art. 6, comma 2, della L. 29 dicembre 1990, n. 405. Al riguardo, si osserva quanto segue.

1. Acconto IVA

L'obbligo di versamento di un acconto dell'imposta sul valore aggiunto è disciplinato dall'art. 6 della L. 29 dicembre 1990, n. 405. Tale autonomo versamento, da effettuarsi entro il 27 di dicembre di ciascun anno, si configura quale anticipo del versamento d'imposta dovuto, per i contribuenti mensili, in relazione all'ultima liquidazione periodica dell'anno e, per i contribuenti trimestrali, in relazione al quarto trimestre dell'anno ovvero alla presentazione della dichiarazione annuale (trimestrali c.d. per opzione).

In base al citato art. 6, i contribuenti devono versare l'acconto secondo un importo non inferiore a quello determinato in applicazione di uno dei seguenti metodi:

1) «storico»: l'acconto è determinato in misura pari all'88 per cento del versamento effettuato o che si sarebbe dovuto effettuare:

- a) per il mese di dicembre dell'anno precedente maggiorato dell'eventuale conguaglio che risulta dalla dichiarazione annuale, da parte dei contribuenti che liquidano l'imposta mensilmente (cosiddetti mensili);
- b) per il quarto trimestre dell'anno precedente, da parte dei contribuenti di cui agli artt. 73, comma 1, lettera e), e 74, comma 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che liquidano l'imposta con cadenza trimestrale (cosiddetti trimestrali);
- c) con la dichiarazione annuale dell'anno precedente, da parte dei contribuenti di cui al D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542, che liquidano l'imposta con cadenza trimestrale (cosiddetti trimestrali per opzione);
- 2) «previsionale»: l'acconto è determinato in misura pari all'88 per cento dell'importo:
- a) che i contribuenti «mensili» presumono di dover versare per il mese di dicembre dell'anno in corso;
- b) che i contribuenti «trimestrali» presumono di dover versare per il quarto trimestre dell'anno in corso;
- c) che i contribuenti «trimestrali per opzione» presumono di dover versare in sede di dichiarazione relativa all'anno in corso;
- 3) «effettivo»: i contribuenti possono calcolare l'acconto versando un importo determinato tenendo conto dell'imposta relativa alle operazioni annotate o che avrebbero dovuto essere annotate nei registri di cui agli artt. 23 e 24 del D.P.R. n. 633 del 1972, per il periodo dal 1° al 20 dicembre (per i contribuenti che liquidano con cadenza mensile), ovvero per il periodo dal 1° ottobre al 20 dicembre (per i contribuenti che liquidano con cadenza trimestrale), nonché dell'imposta relativa alle operazioni effettuate nel periodo dal 1° novembre al 20 dicembre, ma non ancora annotate non essendo ancora decorsi i termini di emissione della fattura o di registrazione, al netto dell'imposta detraibile relativa agli acquisti ed alle importazioni annotate nel registro di cui all'art. 25 del citato D.P.R. dal 1° al 20 dicembre, per i contribuenti mensili, ovvero dal 1° ottobre al 20 dicembre, per i contribuenti trimestrali [cfr. risoluzione del 23 dicembre 2004, n. 157/E].

Infine, il comma 471 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311, stabilisce che «a decorrere dal 1° gennaio 2005, per i contribuenti individuati con i regolamenti di cui ai decreti del Ministro delle finanze 24 ottobre 2000, n. 370, e 24 ottobre 2000, n. 366, che nell'anno solare precedente hanno versato imposta sul valore aggiunto per un ammontare superiore a due milioni di euro, l'acconto di cui al comma 2 dell'articolo 6 della legge 29 dicembre 1990, n. 405, è pari al 97 per cento di un importo corrispondente alla media dei

versamenti trimestrali eseguiti o che avrebbero dovuto essere eseguiti per i precedenti trimestri dell'anno in corso (vd. Circolare n. 54/E del 2005). Per tale categoria di contribuenti è data facoltà di utilizzare il metodo di calcolo effettivo.

2. Acconto IVA per i soggetti in scissione dei pagamenti

Con riguardo ai soggetti passivi IVA riconducibili nell'ambito soggettivo della scissione dei pagamenti di cui all'art. 17-ter del DPR n. 633 del 1972, le modalità di calcolo dell'acconto IVA sono influenzate dalla speciale disciplina di cui al DM 23 gennaio 2015 (di seguito DM), come modificato dai DDMM 27 giugno e 13 luglio 2017, applicabile alle operazioni riconducibili nell'ambito oggettivo della predetta scissione dei pagamenti.

Al riguardo, la circolare n. 27/E del 2017 ha chiarito che «l'art. 5, comma 2-bis del DM stabilisce che «I soggetti di cui al comma 01 effettuano il versamento di cui all'art. 6, comma 2, della legge 29 dicembre 1990, n. 405, secondo le modalità ivi previste tenendo conto anche dell'imposta divenuta esigibile ai sensi del presente decreto». Tale disposizione, come chiarito dalla relazione illustrativa al Decreto del 27 giugno 2017, dispone che i soggetti tenuti all'applicazione della scissione dei pagamenti che risultino identificati agli effetti dell'IVA, nell'effettuazione del versamento del c.d. acconto IVA «devono tener conto dell'imposta assolta sugli acquisti che è dovuta direttamente all'erario per effetto di quanto previsto dall'articolo 17-ter del d.P.R. n. 633/1972. In particolare, i soggetti che versano l'imposta separatamente ai sensi del comma 01(dell'articolo 5 - aggiunta del redattore) dovranno effettuare un ulteriore versamento per tener conto anche dell'imposta assoggettata al meccanismo dello split payment. Altresì, per i soggetti che annotano le fatture ai sensi del comma 1, l'acconto IVA va calcolato su un dato complessivo che comprende l'imposta assoggettata allo stesso meccanismo».

Pertanto, come chiarito dalla citata circolare n. 27/E del 2017, ai fini dell'acconto IVA, che dovrà essere determinato secondo uno dei metodi (storico, previsionale o effettivo) previsti dalla specifica disciplina, le PA e Società soggetti passivi IVA dovranno tenere conto dell'imposta versata all'Erario nell'ambito della scissione dei pagamenti ossia, dell'imposta versata direttamente (soggetti di cui al comma 01 dell'art. 5 del DM) ovvero dell'imposta versata a seguito della liquidazione periodica (soggetti di cui al comma 1 dell'art. 5 del DM).

In proposito, giova precisare che l'acconto IVA dovrà essere determinato unitariamente e, pertanto, i soggetti interessati dovranno versare un unico acconto che tenga conto anche dell'imposta dovuta nell'ambito della scissione dei pagamenti.

3. Acconto IVA 2017 per i soggetti in scissione dei pagamenti

Con particolare riguardo al versamento dell'acconto IVA da effettuare nell'anno 2017, l'art. 2, comma 4, del DM 27 giugno 2017 stabilisce, con una disposizione di prima applicazione della scissione dei pagamenti e in riferimento al solo metodo storico di determinazione

dell'acconto, che «per l'anno 2017 i soggetti di cui all'art. 5, comma 01, effettuano il versamento di cui all'art. 6, comma 2, della legge 29 dicembre 1990, n. 405, tenendo conto, nel caso in cui sia determinato sulla base del versamento effettuato nell'anno precedente, dell'ammontare dell'imposta divenuta esigibile, ai sensi del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 23 gennaio 2015, nel mese di novembre 2017, ovvero, nell'ipotesi di liquidazione trimestrale, nel terzo trimestre del 2017».

Come chiarito nella relazione illustrativa al citato DM 27 giugno 2017, in caso di applicazione del metodo storico:

- i soggetti che versano l'imposta ai sensi del nuovo comma 01 dell'articolo 5 dovranno operare un ulteriore versamento di acconto determinato sulla base dell'ammontare dell'imposta divenuta esigibile nel mese di novembre 2017 (ovvero, nell'ipotesi di liquidazione trimestrale, nel terzo trimestre del 2017 - aggiunta del redattore);
- i soggetti che annotano le fatture ai sensi del comma 1 dello stesso articolo, altresì, dovranno determinare l'acconto sulla base di calcolo come definita per la categoria di contribuenti cui appartengono (mensile, trimestrale, etc.); a tale base dovrà essere aggiunto l'ammontare dell'imposta divenuta esigibile nel mese di novembre 2017 (per i contribuenti con liquidazione mensile), ovvero, in caso di liquidazione trimestrale, nel terzo trimestre del 2017.

In proposito, alla luce delle richieste di chiarimenti pervenute si precisa quanto segue.

3.1 Soggetti del comma 01

Le PA e Società che, ai sensi dell'art. 5, comma 01 del DM 23 gennaio 2015, versano separatamente l'imposta dovuta ai sensi dell'art. 17-ter del DPR n. 633 del 1972, ove decidano di determinare l'acconto IVA con il metodo storico, dovranno effettuare un versamento unitario computando nella base di calcolo determinata secondo le regole sopra richiamate, l'ammontare dell'imposta da scissione dei pagamenti divenuta esigibile nel mese di novembre 2017, ovvero, in caso di liquidazione trimestrale, nel terzo trimestre del 2017.

Ciò significa ad esempio:

contribuente in liquidazione mensile:

- versamento effettuato o che si sarebbe dovuto effettuare per il mese di dicembre dell'anno 2016: Euro 1.000,00
- imposta relativa ad acquisti di beni e servizi assoggettati alla scissione dei pagamenti divenuta esigibile nel mese di novembre 2017: Euro 500,00
- base di calcolo acconto: $1.000,00 + 500 = 1500,00$

● acconto dovuto: 88% di $1.500,00 = 1320,00$

contribuente in liquidazione trimestrale:

● versamento effettuato o che si sarebbe dovuto effettuare per il quarto trimestre dell'anno 2016 o con la dichiarazione IVA relativa al periodo d'imposta 2016 (per i c.d. trimestrali per opzione): Euro $3.000,00$

● imposta relativa ad acquisti di beni e servizi assoggettati alla scissione dei pagamenti divenuta esigibile nel terzo trimestre 2017: Euro $1.500,00$

● base di calcolo acconto: $3000,00 + 1500 = 4.500,00$

● acconto dovuto: 88% di $4500,00 = 3.960,00$

3.2 Soggetti del comma 1

Le PA e Società che, invece, provvedono, ai sensi del comma 1 dell'art. 5 del DM, alla doppia annotazione delle fatture di acquisto, nei registri di cui all'art. 23 e 25 del DPR n. 633 del 1972, dovranno determinare analogamente l'acconto IVA computando nella base di calcolo determinata secondo le regole ordinarie, l'ammontare dell'imposta da scissione dei pagamenti divenuta esigibile nel mese di novembre 2017, ovvero, in caso di liquidazione trimestrale, nel terzo trimestre del 2017.

Ciò significa ad esempio:

contribuente in liquidazione mensile:

● versamento effettuato o che si sarebbe dovuto effettuare per il mese di dicembre dell'anno 2016: Euro $1.000,00$

● imposta relativa ad acquisti di beni e servizi assoggettati alla scissione dei pagamenti divenuta esigibile nel mese di novembre 2017: Euro $500,00$

● base di calcolo acconto: $1.000,00 + 500 = 1.500,00$

● acconto dovuto: 88% di $1.500,00 = 1.320,00$

contribuente in liquidazione trimestrale:

● versamento effettuato o che si sarebbe dovuto effettuare per il quarto trimestre dell'anno 2016 o con la dichiarazione IVA relativa al periodo d'imposta 2016 (per i c.d. trimestrali per opzione): Euro $3.000,00$

● imposta relativa ad acquisti di beni e servizi assoggettati alla scissione dei pagamenti divenuta esigibile nel terzo trimestre 2017: Euro 1.500,00

● base di calcolo acconto: $3.000,00 + 1.500 = 4.500,00$

● acconto dovuto: 88% di $4.500,00 = 3.960,00$.

In tutte le ipotesi considerate, se il contribuente (soggetti del comma 01 e soggetti del comma 1), nell'anno 2016, non era stato tenuto ad effettuare alcun versamento, in quanto nei periodi di riferimento evidenziava una eccedenza detraibile, nel calcolare l'acconto IVA dovuto per l'anno 2017, si potrà tenere conto di tale eccedenza. In particolare, la base di calcolo sarà pari alla somma algebrica dell'ammontare:

● dell'imposta relativa ad acquisti di beni e servizi assoggettati alla scissione dei pagamenti divenuta esigibile nel mese di novembre 2017 ovvero nel terzo trimestre 2017

● dell'eccedenza detraibile relative al mese di dicembre 2016 o del quarto trimestre 2016 ovvero risultante in sede di dichiarazione IVA (trimestrale per opzione) relativa al periodo d'imposta 2016.

Conseguentemente, ad esempio:

contribuente in liquidazione mensile:

● versamento effettuato o che si sarebbe dovuto effettuare per il mese di dicembre dell'anno 2016: Euro 0,00

● imposta relativa ad acquisti di beni e servizi assoggettati alla scissione dei pagamenti divenuta esigibile nel mese di novembre 2017: Euro 500,00

● eccedenza detraibile risultante dalla liquidazione relativa al mese di dicembre 2016: Euro 300,00

● base di calcolo acconto: $500 - 300 =$ Euro 200,00

● acconto dovuto: 88% di $200,00 =$ Euro 176

contribuente in liquidazione trimestrale:

● versamento effettuato o che si sarebbe dovuto effettuare per il quarto trimestre dell'anno 2016 ovvero con la dichiarazione IVA relativa al periodo d'imposta 2016 (per i c.d. trimestrali per opzione): Euro 0,00

- imposta relativa ad acquisti di beni e servizi assoggettati alla scissione dei pagamenti divenuta esigibile nel terzo trimestre 2017: Euro 1.500,00
- eccedenza detraibile relativa al quarto trimestre 2016 ovvero risultante dalla dichiarazione IVA relativa al periodo d'imposta 2016 (trimestrale per opzione): Euro 900,00
- base di calcolo acconto: $1.500,00 - 900,00 = \text{Euro } 600,00$
- acconto dovuto: $88\% \text{ di } 600,00 = \text{Euro } 528$

Si osserva, infine, che le speciali modalità di calcolo dell'acconto IVA per l'anno 2017, ove determinato con metodo storico, riguardano solo i soggetti che dal 1° luglio 2017 sono riconducibili nell'ambito soggettivo della scissione dei pagamenti. I soggetti passivi IVA (Pubbliche Amministrazioni) che dal 1° gennaio 2015 applicano la scissione dei pagamenti, ai fini della determinazione dell'acconto dovuto nel mese di dicembre 2017, ove determinato con metodo storico, non dovranno, invece, fare riferimento all'imposta divenuta esigibile nel mese di novembre 2017 ovvero nel terzo trimestre 2017, in quanto tali soggetti tengono già conto, nelle liquidazioni relative all'anno 2016, dell'imposta assoggettata al meccanismo della scissione dei pagamenti.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

