



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Grandi Contribuenti

Risposta n. 111

OGGETTO: applicazione della disciplina della scissione dei pagamenti

QUESITO

La Società **ALFA** esercita l'attività di agenzie di viaggio (ATECO 79.11.00). Nell'ambito della predetta attività, **ALFA**, sussistendone i presupposti, applica il regime speciale di cui all'art. 74-ter del Dpr 26 ottobre 1972, n. 633.

ALFA rientra nell'ambito soggettivo di applicazione della disciplina della scissione dei pagamenti (c.d. split payment, di cui all'art. 17-ter del Dpr n. 633 del 1972) in quanto controllata direttamente, ai sensi dell'art. 2359, primo comma, n. 1, del codice civile, da **BETA**, ente pubblico non economico.

ALFA chiede chiarimenti circa le modalità di assolvimento dell'Iva nell'ambito della disciplina della scissione dei pagamenti, con riferimento alle operazioni di acquisto (prenotazioni alberghiere e auto a noleggio a favore dei propri clienti) pagate con carta di credito (sul sistema GDS o su siti internet che applicano le stesse regole di pagamento e fatturazione) laddove il fornitore abbia addebitato tariffe al lordo dell'Iva e, di fatto, risulti impossibile per **ALFA** evitare il versamento dell'imposta al fornitore (nonché recuperarla successivamente).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

ALFA evidenzia che le tariffe caricate dalle strutture ricettive (hotel) sul canale di prenotazione GDS, nonché sui siti internet sono tutte Iva inclusa e la prenotazione non viene accettata senza l'inserimento di una carta di credito.

A seguito delle continue frodi che vengono effettuate sulle carte di credito, per meglio tutelarsi e riconciliare ogni singola transazione, **ALFA** si è dotata di un sistema terzo di emissione di carte di credito virtuali monouso, dove è possibile impostare l'importo, la validità e la data di scadenza della carta di credito direttamente in GDS durante la fase di prenotazione.

Successivamente, tutti i dati della prenotazione (compreso il numero della carta di credito virtuale) vengono messi a disposizione del GDS per la registrazione nel sistema di back office di **ALFA**; tali dati vengono utilizzati per emettere il voucher che verrà inviato successivamente all'hotel. Le strutture alberghiere che vengono pagate con carte di credito virtuali monouso procedono nella maggioranza dei casi a transare la carta di credito di **ALFA** per l'importo della prenotazione inserito in GDS, ossia al lordo dell'Iva, per cui al momento del ricevimento della fattura (non conforme alle norme sulla scissione dei pagamenti) **ALFA** dovrebbe procedere a respingere la fattura chiedendo il rimborso dell'Iva addebitata sulla carta di credito.

In sostanza, per come è strutturato il sistema GDS, nonché i siti internet di analogo funzionamento, **ALFA** non può procedere a perfezionare l'acquisto della prenotazione in altro modo se non con l'utilizzo della carta di credito virtuale monouso e versando l'Iva alla struttura ricettiva. In tale situazione, pertanto, **ALFA** si trova a sostenere elevati oneri, costi e difficoltà amministrative/operative, in quanto:

- ricevendo fattura irregolare non potrebbe registrarla e quindi detrarre l'Iva sull'acquisto;
- deve versare all'Erario l'Iva secondo il meccanismo dello split payment;

- inoltre, avendo pagato l'Iva anche al fornitore (oltre che all'Erario) deve porre in atto processi amministrativi per tentare il recupero, spesso assai complicato, se non impossibile, dell'imposta pagata al fornitore in anticipo a causa delle caratteristiche del sistema di pagamento GDS (addebito su carta di credito dell'intero importo al lordo dell'Iva).

Tanto premesso, **ALFA** ritiene che per i predetti acquisti che la Società effettua mediante carta di credito sul canale di prenotazione GDS nonché sui siti internet con automatico addebito anticipato dell'importo dovuto al lordo dell'Iva, laddove **ALFA** non sia in grado di ottenere, nonostante si attivi in tal senso, dal fornitore stesso la correzione della fattura e la restituzione dell'imposta, si rende applicabile quanto indicato nelle circolari nn. 1/E e 15/E del 2015, secondo cui "...ove le pubbliche amministrazioni, dopo il 1° gennaio 2015, abbiano corrisposto al fornitore l'Iva ad esse addebitata in relazione ad operazioni fatturate a partire dalla medesima data e, a sua volta, il fornitore abbia computato in sede di liquidazione, secondo le modalità ordinarie, l'imposta incassata dalle pubbliche amministrazioni, non occorrerà effettuare alcuna variazione. In tali casi, infatti, l'imposta deve ritenersi, ancorché irregolarmente, assolta".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Essendo **ALFA** inclusa negli elenchi costitutivi predisposti dal MEF, rientra nell'ambito soggettivo della disciplina della scissione dei pagamenti e, pertanto, in relazione agli acquisti di beni e servizi dalla stessa effettuati, trova applicazione la disciplina della scissione dei pagamenti di cui all'art. 17-ter del Dpr n. 633 del 1972.

Ciò premesso, in merito alle difficoltà operative descritte da **ALFA** circa l'applicazione della split payment in relazione agli acquisti di beni e servizi dalla stessa effettuati, giova evidenziare che con vari documenti di prassi - citati anche dalla Società - è stato chiarito che la predetta disciplina non si applica alle "... operazioni assoggettate, ai fini Iva, a regimi c.d. speciali" ossia "alle operazioni rese dal fornitore nell'ambito di regimi speciali che non prevedono l'evidenza

dell'imposta in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie. Si tratta, ad esempio: (...) del regime speciale applicato dalle agenzie di viaggio previsto dall'art. 74-ter del Dpr n. 633 del 1972" (cfr. Circolari: n. 6/E e n. 15/E del 2015; n. 27/E del 2017).

Tale esclusione ha ad oggetto le singole operazioni rese da fornitori (cessioni di beni e prestazioni di servizi) assoggettate a regimi speciali Iva. Ne consegue che, ove il medesimo fornitore, effettui anche operazioni assoggettate al regime ordinario dell'Iva, in relazione a quest'ultime operazioni attive, se effettuate nei confronti dei soggetti (cessionari/committenti) riconducibili nell'ambito soggettivo della scissione dei pagamenti, è applicabile la relativa disciplina di cui al citato art. 17-ter del Dpr n. 633 del 1972 e del Dm 23 gennaio 2015. Al di fuori delle predette ipotesi di esclusione, l'applicabilità della disciplina della scissione dei pagamenti non è influenzata dal regime Iva applicato dai soggetti acquirenti i beni e servizi.

Ciò posto, riguardo al caso in esame, in relazione agli acquisti effettuati da **ALFA** e per i quali la stessa ha ricevuto una fattura dal fornitore con rivalsa dell'Iva, trattandosi di operazione resa da quest'ultimo in regime ordinario Iva, **ALFA** è tenuta ad effettuare il versamento dell'imposta dovuta ai sensi dell'articolo 17-ter del Dpr n. 633 del 1972, secondo le modalità di cui al Dm del 23 gennaio 2015.

In proposito, si rammenta che - come precisato da costante prassi della scrivente - il meccanismo della scissione dei pagamenti, che è una misura antifrode, non fa venire meno in capo al fornitore la qualifica di debitore dell'imposta in relazione all'operazione effettuata nei confronti della PA e Società. Per le forniture di beni e servizi effettuate nei confronti delle "PA e Società" riconducibili nell'ambito soggettivo di applicazione della disciplina in argomento, i fornitori devono emettere fattura con l'indicazione "scissione dei pagamenti" o "split payment". Si ricorda che, nel caso in cui la fattura non contenga la predetta indicazione, è applicabile la sanzione amministrativa

prevista dall'art. 9, comma 1, del Dlgs. n. 471 del 18 dicembre 1997 (cfr. Circolari n. 15/E del 2015 e n. 27/E del 2017).

In relazione all'imposta addebitata dai fornitori, le "PA e Società" cessionarie/committenti sono responsabili del versamento all'Erario dell'imposta. L'omesso o ritardato adempimento del versamento all'Erario (per conto del fornitore) da parte delle PA e Società è sanzionato ai sensi dell'art. 13 del Dlgs n. 471 del 1997 (circolari n. 15/E del 2015 e n. 27/E del 2017).

Alla luce delle suesposte considerazioni si ritiene, quindi, non condivisibile la soluzione interpretativa prospettata da **ALFA**. Peraltro, il richiamo alle circolari n. 1/E e n. 15/E del 2015 non appare conferente giacchè finalizzato, in ossequio ai principi sanciti dalla Statuto del contribuente di cui alla legge n. 212 del 2000, a far salvi i comportamenti posti in essere antecedentemente alla pubblicazione dei chiarimenti resi dai predetti documenti di prassi. Pertanto, riguardo al caso in esame, ove il fornitore abbia emesso fattura ritenendo, erroneamente, che per la stessa non trovasse applicazione il meccanismo della scissione dei pagamenti lo stesso dovrà procedere ad emettere apposita nota di variazione ex art. 26, terzo comma, del Dpr n. 633 del 1972 e l'emissione di un nuovo documento contabile recante l'indicazione "scissione dei pagamenti". Ove il fornitore non provvedesse ad emettere la predetta nota di variazione, salva la responsabilità di quest'ultimo, **ALFA** dovrà provvedere a regolarizzare l'operazione ai sensi dell'art.6, comma 8, lett. b), e comma 9, del Dlgs n. 471 del 1997.

IL DIRETTORE CENTRALE

firmato digitalmente