

# WINKLER & SANDRINI

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater  
Dottori Commercialisti - Revisori Contabili

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater  
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

Dr. Peter Winkler  
Dr. Stefan Sandrini  
Dr. Stefan Engele

Dr. Martina Malfertheiner  
Dr. Verena Klauser  
Rag. Stefano Seppi  
Dr. Andrea Tinti

Dr. Oskar Malfertheiner  
Dr. Alfredo Molinari  
Dr. Massimo Moser

Mitarbeiter - Collaboratori  
Dr. Karoline de Monte

Dr. Matthias Sepp

## Circolare

<b>numero:</b>	04i
<b>del:</b>	2015-01-12
<b>autore:</b>	Dr. Alfredo Molinari Dr. Stefan Sandrini

A tutti gli enti pubblici - A tutti i clienti interessati

### IVA: "Split payment" - Nuovo meccanismo di assolvimento dell'Iva

Con l'approvazione definitiva della legge di stabilità 2015<sup>1</sup>, per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti della Pubblica Amministrazione è stato introdotto il c.d. "split payment"<sup>2</sup> un nuovo meccanismo di assolvimento dell'Iva<sup>3</sup>.

La nuova disciplina prevede che, in deroga all'ordinario sistema dell'Iva, l'imposta sia versata dai cessionari/committenti direttamente all'Erario anziché al cedente/prestatore. Pertanto i cedenti/prestatori che effettuano operazioni nei confronti della Pubblica Amministrazione non incassano più l'Iva addebitata a questa in rivalsa.

#### 1 Cessionari/committenti soggetti allo "split payment"

L'applicazione del nuovo metodo in esame interessa le fatture emesse nei confronti dei seguenti soggetti:

- Stato
- organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica
- enti pubblici territoriali e rispettivi consorzi<sup>4</sup>
- camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura
- istituti universitari,
- aziende sanitarie locali ed enti ospedalieri
- enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico
- enti pubblici di assistenza e beneficenza: di questi enti fanno parte anche le aziende pubbliche di servizi alla persona<sup>5</sup>
- enti pubblici di previdenza

La platea dei soggetti coinvolti dal nuovo metodo coincide, di fatto, con l'elenco dei soggetti nei confronti dei quali opera l'esigibilità "differita" dell'imposta<sup>6</sup>.

Trattandosi di una norma di carattere eccezionale, non è possibile ammettere l'estensione per analogia a soggetti diversi da quelli espressamente contemplati.<sup>7</sup>

1 Legge 23/12/2014, n. 190

2 Art. 1, commi da 629 a 633, della Legge 23/12/2014, n. 190

3 Introdotto il nuovo art. 17-ter nel DPR 633/1972

4 Consorzi tra essi costituiti ex art. 31 del testo unico di cui al D.Lgs. 18/08/2000, n. 267, e successive modificazioni

5 Legge regionale n. 7 del 21/09/2005

6 Ex art. 6, comma 5, DPR 633/1972

7 Risoluzione Ministeriale n. 503469 del 06.12.1973

## 2 Prestatori esclusi dallo "split payment"

La norma<sup>8</sup> prevede che tale meccanismo in deroga non si applica ai compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito.

Stante il testo letterale della legge che parla di "ritenuta a titolo d'imposta" bisogna distinguere le ritenute tra:

- a titolo d'imposta
- a titolo di acconto

L'esclusione riguarda, dunque, solo le prestazioni artistiche e professionali assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito. Mentre **non sono esclusi** le prestazioni artistiche e professionali assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di acconto sul reddito, casistica che riguarda la maggior parte delle prestazioni professionali.

Si segnala che la maggior parte della dottrina è dell'opinione che tutte le prestazioni artistiche e professionali siano escluse senza tenere conto del tenore letterale della norma.

## 3 Decorrenza

Nonostante tale deroga necessiti del benestare del Consiglio dell'Unione europea<sup>9</sup> che a tutt'oggi manca, l'efficacia dello "split payment" è stata svincolata da detta autorizzazione e la disciplina è entrata in vigore dal 1° gennaio 2015.

Pertanto, coordinando tale disposizione con la questione dell'esigibilità "differita"<sup>10</sup>, poiché l'imposta diventa esigibile (a debito) al pagamento da parte dell'Ente pubblico della fattura emessa dal 1/1/2015<sup>11</sup> e in tale momento l'Ente pubblico non provvede più al pagamento dell'Iva al cedente/prestatore ma la versa in favore dell'Erario. Il nuovo metodo **non va pertanto applicato** alle fatture emesse entro il 31/12/2014 pagate dall'Ente pubblico a partire dall'01/01/2015.

Si presentano le fattispecie che possono presentarsi:

Emissione fattura	Esigibilità indicata in fattura	comunicazione conclusante	comportamento riguardo alla esigibilità	Pagamento	Split payment
entro il 31/12/2014	immediata	--		nel 2014	NO
entro il 31/12/2014	differita	--		nel 2014	NO
entro il 31/12/2014	senza indicazione	--		nel 2014	NO
entro il 31/12/2014	immediata	--		nel 2015	NO
entro il 31/12/2014	differita	--		nel 2015	NO
entro il 31/12/2014	senza indicazione		immediata	nel 2015	NO
entro il 31/12/2014	senza indicazione		differita	nel 2015	NO
entro il 31/12/2014	senza indicazione		nessuna	nel 2015	NO
dal 1/1/2015	immediata	--		nel 2015	SI
dal 1/1/2015	differita	--		nel 2015	SI
dal 1/1/2015	senza indicazione		nessuna	nel 2015	SI

<sup>8</sup> Art. 17-ter, comma 2, DPR 633/1972

<sup>9</sup> In applicazione dell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE

<sup>10</sup> Ex art. 6, comma 5, DPR 633/1972, per le cessioni/prestazioni effettuate a favore degli Enti pubblici l'Iva è "esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi", salva la facoltà del cedente/prestatore di applicare l'esigibilità "immediata" dell'imposta al momento di effettuazione dell'operazione

<sup>11</sup> Comunicato stampa Min. Economia e Finanze 9.1.2015 n. 7

## 4 Modalità operative

### 4.1 Modalità operative per il cedente/prestatore

Lo “split payment” produce gli stessi effetti del “reverse charge”, con la differenza però che, in quest’ultimo caso, la fattura viene emessa senza esposizione dell’Iva e deve essere annotata separatamente anche nel registro Iva degli acquisti, mentre con lo “split payment” l’Iva viene regolarmente esposta in fattura e viene annotata solo nel registro Iva delle vendite senza peraltro concorrere alla liquidazione Iva periodica in quanto, come visto, l’imposta non viene più incassata e pagata all’Erario dal cedente/prestatore ma direttamente dal cessionario/committente.

Questo significa che le aziende fornitrici della Pubblica Amministrazione, nella contabilizzazione della fatture emesse, devono considerare che il credito nei confronti del cliente non può più tenere conto dell’importo dell’Iva che, seppure esposta in fattura, viene versata all’Erario dalla Pubblica Amministrazione. L’imposta indicata in fattura va regolarmente registrata in contabilità dal cedente/prestatore, dovendo però trovare un’equivalente contropartita in una voce di c/numerario (“IVA C/Split Payment”), finalizzata a “stornare” l’Iva a debito non più dovuta, che come tale non dovrà concorrere alla liquidazione Iva periodica. Di conseguenza, il credito nei confronti del cliente verrà alimentato per il solo importo dei ricavi della vendita (o della prestazione di servizi), al netto dell’Iva.

Al fine di non generare confusione potrebbe risultare comodo per le aziende fornitrici adottare due sistemi di gestione della contabilità separati: uno per i clienti “ordinari” e uno per i clienti Pubbliche Amministrazioni. Infatti per queste ultime va data evidenza contabile del fatto che tale imposta non verrà mai incassata. In sostanza, in relazione alle operazioni interessate dallo “split payment” il saldo della posizione di debito Iva nei confronti dell’Erario chiude sempre a zero.

### 4.2 Modalità operative per il cessionario/committente (Pubblica Amministrazione)

La Pubblica Amministrazione che effettua pagamenti a soggetti Iva non assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito a partire dal 1° gennaio 2015 deve versare la relativa Iva non al cedente/prestatore bensì direttamente all’Erario.

L’imposta va versata secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze<sup>12</sup>. Le regole dettate dalla legge di stabilità 2015 sono a contenuto programmatico e sono difficilmente implementabili in assenza di un supporto giuridico d’ordine tecnico che ad oggi mancano. Tuttavia, la subordinazione dell’entrata in vigore dello “split payment” all’emanazione del decreto non è stata prevista dal legislatore, e pertanto la difficoltà operativa che si riscontra dal lato della Pubblica Amministrazione è dovuta al fatto che, in mancanza del decreto a cui è demandata la fissazione delle modalità e dei tempi di esecuzione del versamento dell’Iva non pagata in forza di tale meccanismo, le Pubbliche Amministrazioni devono mantenere sospeso il versamento dell’imposta.

Mancano a tutt’oggi chiarimenti da parte dell’amministrazione finanziaria. Tuttavia viene previsto che le amministrazioni accantonino le somme occorrenti per il successivo versamento dell’imposta, che deve comunque essere effettuato entro il 16 aprile 2015.<sup>13</sup>

## 5 Rimborso Iva per il cedente/prestatore

In virtù della nuova disciplina, i soggetti passivi Iva che operano nei confronti degli Enti pubblici potrebbero trovarsi in una costante posizione creditoria, venendo a mancare, in sede di

<sup>12</sup> Art. 17-ter, comma 1, ultimo periodo, DPR 633/1972

<sup>13</sup> Comunicato stampa Min. Economia e Finanze 9.1.2015 n. 7

liquidazioni periodiche, l'Iva a debito afferente le operazioni in questione. A tal fine, il legislatore ha previsto per i contribuenti assoggettati allo "split payment" la possibilità di chiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile con periodicità annuale e trimestrale<sup>14</sup>.

Ai cedenti/prestatori cui si applica lo "split payment" è altresì riconosciuto il rimborso del credito Iva "in via prioritaria", limitatamente al credito rimborsabile relativo a tali operazioni<sup>15 16</sup>.

## 6 Sanzioni per il cessionario/committente

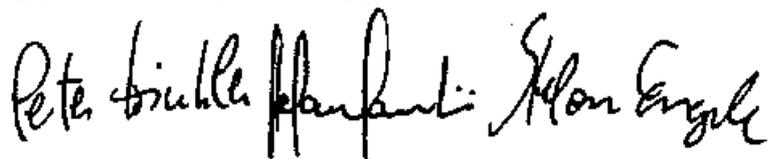
Nonostante manchi ad oggi qualsiasi chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate sull'applicazione dell'innovativo metodo dello "split payment" in capo all'Ente pubblico è prevista<sup>17</sup> la sanzione del 30% per il caso di omesso/ritardato pagamento dell'imposta<sup>18</sup>.

Rimaniamo a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento e porgiamo

*cordiali saluti*

*Winkler & Sandrini*

*Dottori Commercialisti e Revisori Contabili*



14 Ex art. 30, comma 3, lett. a), DPR 633/1972

15 Art. 1, comma 630, della Legge 23/12/2014, n. 190

16 A tal fine il Ministero dell'Economia e delle Finanze dovrà modificare l'apposito DM previsto in tema di rimborso del credito Iva dall'art. 38-bis, comma 10, DPR 633/1972

17 Ex art. 1, comma 633, della Legge 23/12/2014, n. 190

18 Ex art. 13 D.Lgs. 18/12/1997, n. 471