

## STUDIO PICCO

CONSULENZA TRIBUTARIA – DEL LAVORO – REVISIONE CONTABILE

Associazione professionale

16121 Genova, Piazza della Vittoria 7/14 TEL 010592750 010591418 FAX 010561437

e-mail: [reception@studiopicco.com](mailto:reception@studiopicco.com)

Codice fiscale e partita Iva 01177950993

Genova, 19 gennaio 2015.

CIRCOLARE N. 5/2015

### **Rapporti con la PA: dal 01.01.2015 l'IVA non viene incamerata dal privato ma versata dall'ente pubblico**

**(Legge di stabilità per il 2015 - art. 1 commi 629, 630, 632 e 633 legge n. 190/2014)**

Gentile cliente,

la informiamo che, con la **legge di stabilità per il 2015** (commi 629 ss dell'art. 1 legge n. 190/2015), il legislatore ha introdotto una rilevante **modifica dei rapporti fornitori e pubblica amministrazione, con l'introduzione di una disposizione anti evasiva**, così detta "**Split Payment**". Ci si riferisce, in particolare, alla **previsione per cui l'IVA indicata in fattura dai fornitori non sarà incamerata da questi, ma versata direttamente dalla pubblica amministrazione** (nei confronti della quale è stata emessa la fattura) **all'erario**. Sono interessati dalla novità tutte le **operazioni effettuate a partire dal 01.01.2015** (data confermata da un comunicato delle Entrate) nei confronti: **i)** dello Stato; **ii)** degli organi dello Stato; **iii)** degli Enti pubblici territoriali; **iv)** delle Camere di Commercio; **v)** Enti ospedalieri e ASL; **vi)** Enti pubblici di ricovero e cura con prevalente carattere scientifico, di assistenza e beneficenza e previdenza. Per effetto di tale novità, **il fornitore dovrà emettere fattura nei confronti dell'ente pubblico addebitando l'IVA come precedentemente previsto, mentre la pubblica amministrazione dovrà, da una parte, versare al fornitore il compenso, e dall'altra versare all'erario l'imposta sul valore aggiunto**. La previsione, di carattere temporaneo, si applica nelle more dell'autorizzazione da parte dell'UE. **Per effetto della compressione dell'IVA a debito in sede di liquidazione periodica, vengono previste specifiche disposizioni in materia di rimborso del saldo creditorio a favore del contribuente**. Tra le altre cose, verrà riconosciuto il rimborso dell'IVA in via prioritaria (limitatamente all'importo di tali operazioni) per coloro che procedono ad emettere fattura in regime di "split payment".

## Premessa

---

La **legge n. 190 del 23.12.2014** ha introdotto una **nuova modalità di adempimento degli obblighi IVA nelle operazioni effettuate nei confronti di alcune pubbliche amministrazioni**. Secondo quanto previsto dall'articolo 1 della legge n. 190/2014 (commi 629, 630, 632 e 633), infatti, **coloro che effettuano operazioni imponibili ai fini IVA nei confronti di pubbliche amministrazioni non potranno incamerare l'IVA a debito, in quanto questa verrà versata direttamente dall'Ente all'erario**.

Per compensare le conseguenze potenzialmente negative di tale previsione, **il legislatore ha introdotto la possibilità di accedere al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto con precedenza, limitatamente all'importo delle operazioni assoggettate allo "split payments"**.

Bisogna specificare che l'intervento non ha ancora carattere strutturale (in quanto dovrà essere autorizzato dall'UE), e che risulta applicabile (in via provvisoria, quindi) sin dallo scorso 01.01.2015.

## La novità

---

La **legge di stabilità per il 2015**, con il comma 629, ha **introdotto il nuovo art. 17 ter al DPR n. 633/72**, ai sensi della quale *"per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato, degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, degli enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi [...], delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, degli istituti universitari, delle aziende sanitarie locali, degli enti ospedalieri, degli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, degli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza, per i quali i suddetti cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto, l'imposta è in ogni caso versata dai medesimi secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze [...]"*.

**Il successivo comma 632**, invece, ha stabilito che *"l'efficacia delle disposizioni [...], è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, di una misura di deroga ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, e successive modificazioni. Le disposizioni di cui al comma 629, lettera b), nelle more del rilascio, ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE, della misura di deroga da parte del Consiglio dell'Unione europea, trovano comunque applicazione per le operazioni per le quali l'imposta sul valore aggiunto è esigibile a partire dal 1° gennaio 2015"*.

Di conseguenza, **a partire dallo scorso 01.01.2015**, **le operazioni effettuate nei confronti delle pubbliche amministrazioni devono essere assoggettate al nuovo regime previsto dalla Legge di stabilità** (la data di applicazione del nuovo regime è stata confermata anche con il comunicato dell'Agenzia delle Entrate n. 7/2015).

## OSSERVA

Fanno eccezione le operazioni soggette al **regime di inversione contabile** ed i fornitori che emettono **fatture con ritenuta d'acconto**.

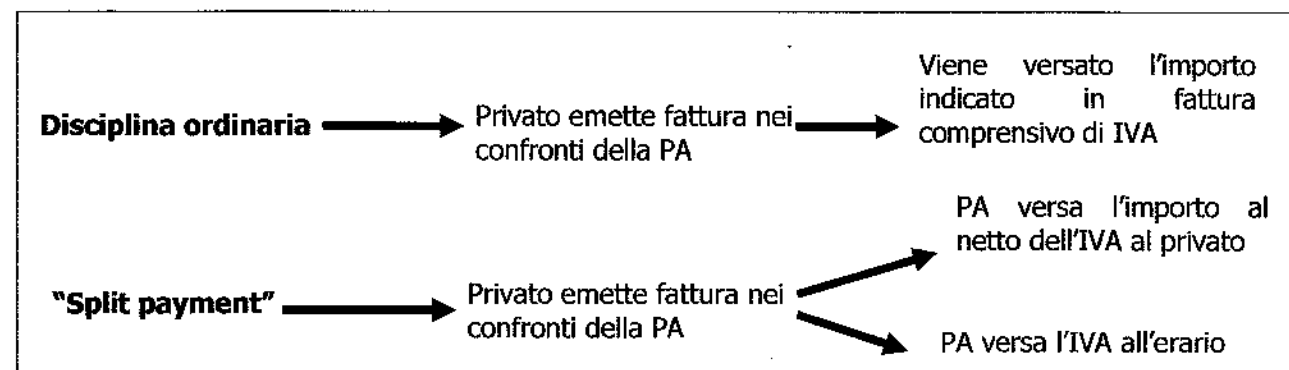
### In che cosa consiste lo "split payment"?

La **legge di stabilità per il 2015**, introducendo la sopra indicata disposizione, **prevede un innovativo metodo di versamento dell'IVA ("split payment") per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di Enti pubblici che "non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto"**.

Con l'intento di **contrastare l'evasione dell'IVA in sede di riscossione**, viene previsto che **tali soggetti saranno tenuti a versare l'IVA agli stessi addebitata direttamente all'Erario e non al fornitore (cedente / prestatore), entro termini e con modalità che verranno stabilite con un apposito Decreto**.

## OSSERVA

Come evidenziato nella Relazione accompagnatoria della legge di stabilità la disposizione in commento *"attua una peculiare tipologia di «split payment» in base al quale ... [viene] accreditato al fornitore ... Il solo importo del corrispettivo pagato dalla P.A., al netto dell'IVA indicata in fattura. Tale imposta ... [viene] sottratta alla disponibilità del fornitore e accreditata in un apposito conto per essere acquisita direttamente dall'Erario."* Posto che l'art. 17-ter in esame non trova applicazione per le operazioni in cui l'Ente pubblico assume la qualifica di debitore d'imposta, lo "split payment" non può essere quindi applicato per gli acquisti di beni / prestazioni di servizi soggetti al reverse charge. È esclusa altresì l'applicazione dello "split payment" da parte dei lavoratori autonomi che prestano servizi assoggettati a ritenuta alla fonte "a titolo d'imposta sul reddito".



### A quali pubbliche amministrazioni si applica lo split payment?

Secondo quanto previsto dalla **legge di stabilità per il 2015**, **le disposizioni in materia di split payment si applicano alle seguenti amministrazioni pubbliche** (a condizione che non siano già debitori d'imposta ai sensi della disciplina IVA):

## AMBITO DI APPLICAZIONE

A quali amministrazioni si applica lo split payment?	Stato
	Organi dello Stato anche se aventi personalità giuridica
	Enti pubblici territoriali e rispettivi consorzi
	CCIAA
	Istituti universitari
	Enti pubblici di ricovero e cura con prevalente carattere scientifico, di assistenza e beneficenza e di previdenza
ASL ed enti ospedalieri.	

I soggetti coinvolti nella nuova modalità di adempimento, **coincidono con l'elenco dei soggetti nei confronti dei quali opera l'esigibilità differita dell'imposta.**

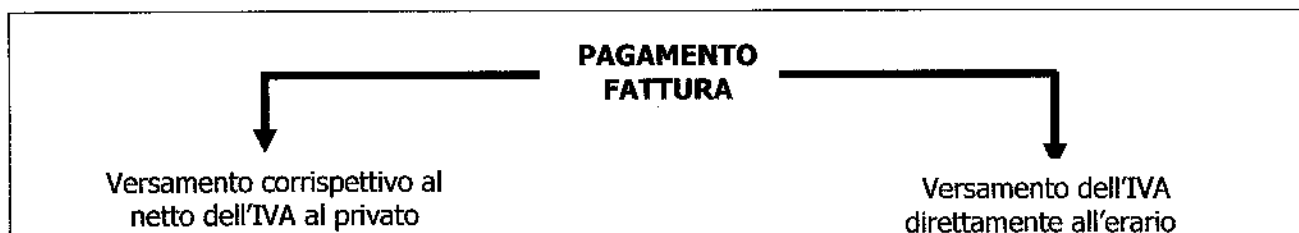
### A quali operazioni si applica lo split payment?

Il nuovo metodo non è previsto dalla normativa comunitaria contenuta nella Direttiva n. 2006/112/CE, per cui **l'applicazione dello stesso è subordinata al rilascio di una specifica autorizzazione in deroga da parte dell'UE.** L'art. 1, comma 632, della legge n. 190/2014, ha disposto che **il metodo in esame trova comunque applicazione per le operazioni per le quali l'imposta sul valore aggiunto è esigibile a partire dal 01.01.2015.**

La disposizione va coordinata con l'art. 6 comma 5 DPR n. 633/72 ai sensi del quale **per le cessioni / prestazioni effettuate a favore degli Enti pubblici (ivi elencati) 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).

Per tali operazioni, quindi:

- **l'imposta diventa esigibile (a debito) al pagamento della fattura da parte dell'Ente pubblico;**
- **in tale momento l'Ente pubblico non provvede al pagamento dell'IVA al cedente/prestatore, ma lo effettua in favore dell'Erario.**



Il nuovo metodo **dovrà essere applicato anche alle fatture emesse entro il 31.12.2014 con "IVA ad esigibilità differita", pagate dall'Ente pubblico dall'1.1.2015.** Anche per tali fatture,

quindi, l'IVA non sarà corrisposta al fornitore bensì versata direttamente a favore dell'Erario da parte dell'Ente pubblico.

#### TERMINI DI EMISSIONE E PAGAMENTO

##### Fatture con IVA ad esigibilità differita emesse fino al 31.12.2014

<b>Pagamento effettuato entro il 31.12.2014</b>	IVA a debito in capo al fornitore.
<b>Pagamento effettuato dal 01.01.2015</b>	IVA non corrisposta al fornitore ma versata all'erario dall'ente pubblico.

##### Fatture con IVA ad esigibilità differita emesse dal 01.01.2015

IVA non corrisposta al fornitore ma versata all'erario dall'ente pubblico.

Per le fatture emesse fino al 31.12.2014 e pagate dall'Ente pubblico nel 2015 è, dunque, necessario stornare il credito nei confronti dell'Ente pubblico per la quota riferita all'IVA, in quanto è quest'ultimo che provvederà al versamento all'Erario.

#### OSSERVA

Per quanto riguarda invece eventuali cessioni di crediti nei confronti della PA relativi a fatture ad esigibilità differita, ceduti anteriormente al 1° gennaio 2015, **queste sono escluse dal meccanismo dello split payment in quanto il nuovo meccanismo si applica esclusivamente alle fatture emesse a partire dal 1° gennaio 2015 per le quali l'esigibilità dell'imposta si verifica successivamente a tale data.**

#### Come si applica?

Per effetto dell'applicazione dello *split payment*:

- **il fornitore emette la fattura** (come di consueto) nei confronti dell'Ente pubblico **addebitando l'IVA a titolo di rivalsa ex art. 18, DPR n. 633/72;**
- **il cliente** (Ente pubblico) **effettua 2 distinti pagamenti** (o meglio "splitta" il pagamento in 2), ossia: versa al fornitore il corrispettivo della cessione di beni / prestazione di servizi (senza IVA) e versa all'Erario l'IVA.

#### APPLICAZIONE DELLO SPLIT PAYMENT

<b>Forniture beni e servizi</b>	Emette fattura all'Ente pubblico con addebito dell'IVA. In fattura va annotato che l'IVA è versata dall'Ente pubblico ai sensi dell'art. 17-ter, DPR n. 633/72.
<b>Ente pubblico</b>	Versa al fornitore il corrispettivo indicato in fattura al netto dell'IVA e all'Erario l'IVA.

#### ESEMPIO

Ipotizziamo che la società A ha emesso in data 01.01.2015 una fattura al Comune di Milano con un imponibile di 10.000 euro (+2.200 di IVA a debito).

La fattura andrà compilata come segue:

Società A spa

.....

Spett.le comune di Milano

**Fattura n. 1 del 01.01.2015**

[...]

Imponibile	euro 10.000
IVA 22%	euro 2.200

TOTALE FATTURA	euro 12.200
----------------	-------------

IVA a vs. carico ex art. 17-ter DPR n. 633/72	euro 2.200
---	------------

Netto da pagare	euro 10.000
-----------------	-------------

In riferimento alle modalità pratiche di applicazione del **regime di split payment**, si segnala che la fattura **dovrà essere annotata nei registri IVA esponendo imponibile e imposta, avendo cura di utilizzare un codice IVA che qualifichi la casistica** (le informazioni, ricordiamo, saranno rilevanti per la dichiarazione IVA 2016).

La fattura, inoltre, **dovrà essere registrata sul libro giornale**, anche se in questo passaggio non potrà essere utilizzato l'ordinario conto "IVA a debito". Allo scopo dovrà essere **istituito uno specifico conto**, che **non confluirà nell'articolo di liquidazione periodica dell'IVA ma andrà a chiudere il cliente per pari importo in modo da ridurre il credito verso il cliente all'importo che questi dovrà effettivamente pagare al fornitore**.

**Cosa cambierà nei rimborsi IVA?**

L'applicazione del nuovo metodo, comprimendo l'IVA a debito in capo al cedente in sede di liquidazione periodica, comporterà un aumento dei saldi creditori nei confronti dell'erario. **Per ridurre tale inconveniente il legislatore ha previsto l'inclusione delle operazioni di split payment tra quelle che consentono il rimborso del credito IVA in base all'aliquota media.**

Viene riconosciuta, inoltre, **la possibilità di ottenere il rimborso del credito IVA in via prioritaria limitatamente al credito rimborsabile relativo a tali operazioni** (il Ministero dell'Economia, a tal fine, provvederà alla modifica dell'apposito DM previsto in tema di rimborso del credito IVA).

Si resta a disposizione per dubbi, chiarimenti e casistiche particolari.

Cordiali saluti

**STUDIO PICCO**