

IVA

Split-Payment: intersezioni con il differimento di esigibilità

di Fabio Garrini

La Legge di Stabilità 2015, con l'introduzione dell'art. 17-ter al D.P.R. n. 633/1972, ha istituito l'inedito istituto dello **split payment**, il cui meccanismo di funzionamento, analizzato nel corso della quarta giornata del Master Breve, può essere riassunto come segue:

- il **fornitore** emette, nei confronti della Pubblica Amministrazione, una fattura che evidenzia, secondo l'ordinario meccanismo delle rivalsa, **l'addebito dell'imposta**;
- il **cliente** (Comune, Provincia, Ministero, ecc), anziché pagare al proprio fornitore l'intero importo evidenziato sul documento, provvederà a **pagare solo l'imponibile**, mentre tratterrà l'Iva, la quale andrà versata direttamente all'Erario secondo le regole previste in un decreto di prossima emanazione, regole comunque già anticipate dal comunicato stampa del Mef pubblicato il 9 gennaio scorso.

Il descritto meccanismo è già stato oggetto di analisi sulle pagine della presente rivista (si veda S.Cerato “[Split payment nelle operazioni con gli enti pubblici](#)” del 7.1.2015 e L.Mambrin “[Lo split payment dal 1° gennaio complica le procedure contabili](#)” del 13.1.2015); in questa sede si intende però approfondire il **rapporto con il tema del differimento di esigibilità dell'imposta**.

In particolare, conviene condurre tale esame non tanto valutando i rapporti con le operazioni effettuate nel 2014 e la cui esigibilità si materializza nel 2015 (il Comunicato stampa afferma che le nuove regole si applicano alle operazioni fatturate dal 01.01.2015: occorre attendere il decreto, ma pare lecito affermare che le fatture emesse nel 2014 possano continuare con le vecchie regole), ma piuttosto al fine di capire **se e quando il differimento di esigibilità trova ancora applicazione oggi**.

Il differimento di esigibilità

Chi opera frequentemente nei confronti dei soggetti appartenenti alla Pubblica Amministrazione conosce sicuramente nel dettaglio un'ulteriore previsione normativa, voluta per **attenuare gli effetti del ritardo con cui detti clienti tendenzialmente pagano i loro fornitori**: onde evitare che questi ultimi si trovino ad anticipare all'Erario il versamento dell'imposta addebitata senza averne ricevuto provvista, **nell'art. 6, comma 5 del D.P.R. n. 633/1972** è previsto il differimento dell'esigibilità di tale imposta. In altre parole, l'operazione si considera comunque effettuata, ma il **debito verso l'Erario viene procrastinato** e l'obbligo di versamento

si materializza solo al momento in cui il fornitore riceverà il pagamento da parte dell'Ente Pubblico. Il **presupposto applicativo**, in termini di qualificazione del cessionario o committente, è ancorato ai **medesimi soggetti** interessati dal nuovo split payment.

La Legge di Stabilità **non abroga** esplicitamente la disposizione richiamata, ma è evidente che, se l'imposta addebitata non viene incassata dal fornitore in applicazione dell'art. 17-ter, non ha alcun senso parlare di differimento di esigibilità. Inoltre, il Comunicato Mef, in merito all'esigibilità dell'imposta per le operazioni soggette al meccanismo della scissione dei pagamenti, attribuisce direttamente all'Amministrazione acquirente la facoltà di optare per l'esigibilità dell'Iva, alternativamente, al momento del pagamento o al momento della ricezione della fattura. Ma quindi, detta previsione deve considerarsi abrogata implicitamente?

La risposta deve essere negativa. Lo split payment trova infatti applicazione generalizzata, ma **non in tutte le situazioni in cui un operatore economico ha come controparte un soggetto appartenente alla Pubblica Amministrazione**. In particolare, il secondo comma stabilisce un esonero per "... i compensi per le prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito". Malgrado una formulazione letterale non felicissima, pare lecito concludere che le ritenute a cui il Legislatore fa riferimento siano le **ritenute a titolo di accounto**, utilizzandone quindi una definizione atecnica.

Ciò posto, un **professionista** (e probabilmente nessun altro, visto che la norma fa riferimento ai "compensi") che emette una fattura nei confronti di un Ente Pubblico (l'avvocato che difende un ente ospedaliero o il professionista che svolge l'attività di revisore per il Comune) **non sarà interessato dallo split payment** e l'Ente committente gli pagherà, oltre al corrispettivo, anche la relativa imposta addebitata.

Conseguentemente, **a tali prestazioni risulterebbe ancora applicabile l'art. 6, comma 5, D.P.R. n. 633/1972**, con imposta che dovrà essere versata all'Erario da parte del professionista, ma solo al momento in cui incasserà la fattura emessa.

Sul punto vale la pena rammentare che il differimento di esigibilità, quando applicabile, è **regime naturale** che viene applicato di *default*, salva la possibilità, da parte del cedente / prestatore, di assoggettare l'operazione ad esigibilità immediata.