

SPLIT PAYMENT: IN VIGORE DAL 1° GENNAIO 2015

di Antonio Gigliotti

Premessa - Dallo scorso **1° Gennaio** è entrato in vigore il particolare meccanismo c.d. **split payment**, il quale prevede per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti della P.A. che l'imposta sia versata in ogni caso dagli enti stessi secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell'Economia.

È quanto previsto dalla **lettera b) del co. 629 della Legge di Stabilità 2015 (L. 190/2014, pubblicata sulla G.U. n. 300 del 29 dicembre 2014, S.O. n. 99)** che ha introdotto nel corpo del **D.P.R. 633/1972** il nuovo **art. 17 – ter nel D.P.R. 633/1972**, rubricato “*Operazioni effettuate nei confronti di enti pubblici*”.

Ambito soggettivo - In primo luogo va chiarito quali sono **i soggetti della P.A. destinatari della nuova disposizione**. Il novellato **art. 17 – ter, co. 1, D.P.R. 633/1972** fa riferimento alle cessioni di beni e 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 costituiti ai sensi dell'articolo 31 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni, 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.

Rimane da stabilire se l'elencazione effettuata della norma sia tassativa o sia invece possibile effettuare l'estensione per analogia ad altri enti pubblici.

Analogamente a quanto previsto per la normativa sulla esigibilità differita, **ex art. 6, co. 5, D.P.R. 633/1972**, l'elenco previsto dalla norma non sarebbe estendibile per analogia ad altri enti pubblici, salvo che il decreto del Ministro dell'Economia, per pure esigenze di gettito, non effettui un'interpretazione estensiva della norma.

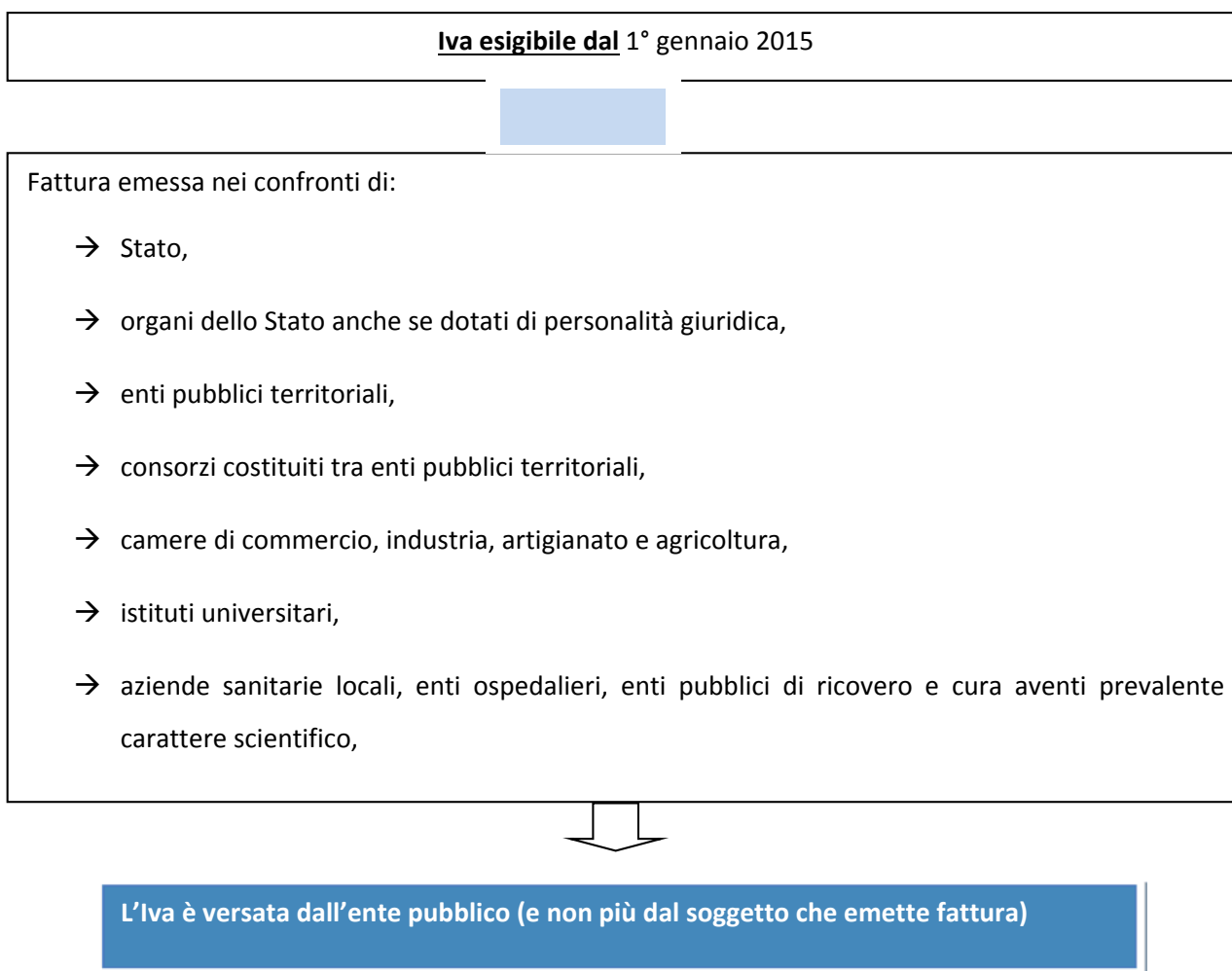
Split payment per tutti gli acquisti della PA - Viene confermato che il nuovo strumento riguarda gli acquisti effettuati dai suddetti enti pubblici sia che agiscono nelle loro vesti istituzionali che commerciali.

Il dubbio sorgeva in quanto la norma fa riferimento al caso in cui gli enti pubblici in questione “*non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto*”.

Nel **comunicato stampa del MEF n. 7 del 09.01.2015** (che anticipa il decreto attuativo attualmente in fase di definizione) viene chiarito che lo split payment si applica alle pubbliche amministrazioni acquirenti di beni e servizi, **ancorché non rivestano la qualità di soggetto passivo dell'IVA.**

Si conferma dunque la rigorosa lettura della norma che assoggetta allo split payment tutti gli acquisti effettuati dalla P.A., sia che agiscano nella veste istituzionale che commerciale, ad eccezione di quelli per i quali l'ente è debitore d'imposta in quanto soggetto agli obblighi di reverse charge.

Sono escluse, ai sensi del co. 2 dell'**art. 17 – ter, D.P.R. 633/1972**, i compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito.



Aspetti contabili - Per quanto riguarda la gestione contabile delle operazioni, **il fornitore** emetterà fattura, per le operazioni poste in essere a partire dal **1° gennaio**, con la rivalsa dell'IVA, indicando che tale imposta non verrà mai incassata ai sensi dell'art. 17 –ter del D.P.R.

633/1972 (split payment); l'imposta indicata in fattura verrà regolarmente registrata in contabilità dal cedente, e andrà stornata o **contestualmente** alla registrazione della fattura o con **un'apposita** scrittura dal totale del credito accesso verso l'ente pubblico.

Al fine di illustrare i risvolti contabili della novità appena richiamata, si ritiene utile fornire alcuni esempi.

Ipotizziamo che la società BRIOS Srl abbia emesso, nei confronti del Comune di Milano, in data 5 gennaio 2015, la seguente fattura.

Brios Srl

Spett.le Comune di Milano

Fattura n. 2 del 5 gennaio 2015

Si rimette fattura per servizi di grafica

Imponibile: Euro 10.000
Iva (22%): Euro 2.200
Totale Fattura: Euro 12.200

Iva versata dal committente ai sensi dell'articolo 17-ter DPR 633/72

Come è possibile notare, **nella fattura è comunque indicata l'Iva**, sebbene la società Brios Srl non la incasserà: sarà infatti il Comune di Milano a riversarla direttamente all'Erario.
Per tale motivo, **l'Iva sarà indicata anche nei registri Iva**, anche se non concorrerà alla liquidazione Iva periodica.

ATTENZIONE

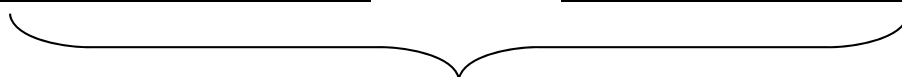
Il meccanismo dello split payment, sebbene produca, sostanzialmente, gli stessi effetti del reverse charge, rimane comunque una fattispecie diversa rispetto a quest'ultima.

Se infatti, con il reverse charge emettiamo fattura senza indicazione dell'Iva, per poi riportare l'imposta sia nel registro Iva acquisti che nel registro Iva vendite, con lo split payment, l'Iva deve essere indicata in fattura e non andrà annotata anche nel registro Iva acquisti.

Split payment

≠

Reverse charge



Se emettiamo una fattura che soggiace al nuovo regime dello split payment non dobbiamo indicare l'Iva sia nel registro Iva vendite che nel registro Iva acquisti

ma solo in quello dell'Iva sulle vendite e non va nella liquidazione!

In considerazione di quanto appena esposto possiamo ritenere che la società Brios Srl possa procedere alla redazione delle seguenti scritture contabili.

Crediti verso Comune di Milano	a	<i>Diversi</i>	12..200	
		Ricavi da servizi		10.000
		Iva – Split payment		2.200

Storno dell'Iva contestualmente alla registrazione della fattura

Iva – Split payment	a	Crediti verso Comune di Milano	2.200	2.200
---------------------	---	--------------------------------	-------	-------

NOTA BENE

La società Brios Srl potrebbe ricorrere anche ad un altro metodo di contabilizzazione, qualora lo ritenesse più opportuno. In ogni caso è necessario che il credito verso il cliente ente pubblico sia opportunamente rettificato.

<i>Diversi</i>	a	<i>Diversi</i>		
Crediti verso Comune di Milano			10.000	
Storno Iva – Split payment			2.200	
		Ricavi da servizi		10.000
		Iva – Split payment		2.200

All'atto del pagamento della fattura:				
Banca x c/c	a	Crediti verso Comune di Milano	10.000	10.000

Efficacia temporale delle nuove disposizioni - L'elemento che aveva generato maggiore incertezza per operatori e amministrazioni riguardava **l'efficacia temporale** delle nuove disposizioni e più in particolare la gestione del periodo **transitorio**.

A tal proposito, la norma fa riferimento alle operazioni la cui **esigibilità dell'Iva sorge dal 1° gennaio 2015**.

Il disposto normativo sollevava dubbi in merito alle operazioni con emissione di fatture in regime di esigibilità differita ai sensi dell'articolo 6, comma 5 del DPR 633/72 effettuate nel 2014 con incasso successivo al 1° gennaio 2015.

Infatti, generalmente, nei rapporti tra imprese e PA è frequente l'utilizzo del regime IVA ad esigibilità differita, ex art. 6, comma 5 del DPR 633/72, con cui si rinvia l'esigibilità dell'imposta al momento del pagamento del corrispettivo da parte della PA. Sono frequenti i casi di fatture emesse in regime di esigibilità differita nel 2014, il cui incasso avverrà soltanto nel 2015.

In tali casi si poneva il problema se applicare o meno lo split payment all'atto del pagamento della P.A..

L'applicazione del disposto normativo faceva supporre che tali operazioni ricadessero nel c.d. split payment e, pertanto, al cedente/prestatore, all'atto del pagamento da parte della P.A., post 1° gennaio 2015, fosse erogato l'importo del corrispettivo indicato in fattura al netto dell'Iva, la quale sarebbe stata corrisposta all'erario direttamente dal soggetto Pa beneficiario delle cessione/prestazione: è quest'ultimo che, in luogo del fornitore, provvede al versamento dell'imposta secondo le modalità e i termini che verranno fissati con il decreto ministeriale.

Tuttavia, con il **comunicato stampa n. 7 del 09.01.2015, il MEF** ha reso noto che *“nello schema di decreto di attuazione viene precisato che il meccanismo della scissione dei pagamenti si applica alle operazioni fatturate a partire dal 1° gennaio 2015, per le quali l'esigibilità dell'imposta si verifichi successivamente alla stessa data”*.

Con tale previsione, si modifica il testo normativo che fa riferimento alle operazioni la cui **esigibilità dell'Iva sorge dal 1° gennaio 2015**.

A seguito dei citati chiarimenti, lo **split payment**:

- **non si applica** alle operazioni fatturate entro il 31.12.2014, comprese quelle in regime di esigibilità differita ai sensi dell'articolo 6, comma 5 del DPR 633/72 effettuate nel 2014 con incasso successivo al 1° gennaio 2015;
- **si applica** alle operazioni fatturate a partire dal 1° gennaio 2015 per le quali l'esigibilità dell'imposta si verifichi successivamente a tale data.

In sostanza:

- le fatture emesse nel 2014 continuano a soggiacere al regime naturale dell'esigibilità differita di cui all'articolo 6, comma 5 del Dpr 633/72,
- quelle emesse a partire dal 2015 sono invece sottoposte allo split payment.

In merito all'esigibilità dell'imposta, si prevede altresì che, per le operazioni soggette al meccanismo della scissione dei pagamenti, l'imposta divenga esigibile al momento del pagamento della fattura ovvero, su opzione dell'amministrazione acquirente, al momento della ricezione della fattura.

Il rilievo della “**data della fattura**” richiederà per i fornitori della PA di avere una gestione contabile doppia, infatti avremo:

- da un lato le fatture ante 2015 che non pagate al 1° gennaio 2015 continueranno a seguire il regime naturale dell'esigibilità differita di cui all'articolo 6, comma 5 del Dpr 633/72;
- dall'altro quelle emesse a partire dal 2015 e che invece saranno soggette al nuovo regime dello split payment.

In funzione di quanto sopra, in contabilità ci sarà bisogno di tenere in modo distinto le due tipologie di fatture, in quanto assoggettate a diversi regimi. Ciò in quanto nell'esigibilità differita, l'Iva quando verrà incassata dovrà essere versata all'Erario, mentre nel caso dello split payment non c'è nessun incasso di Iva, e di conseguenza nessun versamento della stessa.

Caso: Cessione del credito effettuata nel 2014 - Per quanto riguarda 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.

Modalità di versamento dell'IVA da parte degli enti pubblici - Altro dubbio riguardava le modalità pratiche di versamento dell'IVA da parte degli enti pubblici.

Infatti, 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 dello split payment, era ipotizzabile che i soggetti della PA avessero dovuto mantenere sospeso il versamento dell'imposta, senza essere sottoposti a conseguenze sanzionatorie.

Tale ipotesi viene confermata nel comunicato stampa del Mef, che prevede che *“fino all'adeguamento dei sistemi informativi relativi alla gestione amministrativo contabile delle pubbliche amministrazioni interessate e, in ogni caso, non oltre il 31 marzo 2015, le stesse amministrazioni accantonino le somme occorrenti per il successivo versamento dell'imposta, che deve comunque essere effettuato entro il 16 aprile 2015”*.

Successivamente a tale data, viene stabilito che il versamento dell'imposta possa essere effettuato, a scelta della Pubblica Amministrazione acquirente, con le seguenti modalità:

- a) utilizzando un distinto versamento dell'IVA dovuta per ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile;
- b) in ciascun giorno del mese, con un distinto versamento dell'IVA dovuta considerando tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile in tale giorno;
- c) entro il giorno 16 di ciascun mese, con un versamento cumulativo dell'IVA dovuta considerando tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel mese precedente.

15 dicembre 2015