

CIRCOLARE N. 6
17 GENNAIO 2015

La legge di stabilità 2015: il meccanismo del cd. *split payment*

© Copyright 2015
Acerbi & Associati®

Una delle principali misure di contrasto all'evasione in materia di Iva contenute nella Legge di stabilità 2015 è il meccanismo del cd. **"split payment"**: l'art. 1 comma 629 della L. n. 190/2014 ha inserito nel **D.P.R. n. 633/1972 il nuovo articolo 17-ter** con il quale viene introdotto un particolare meccanismo di assolvimento dell'Iva **per le operazioni effettuate nei confronti dello Stato o di enti pubblici**.

In base alle nuove disposizioni l'Iva, regolarmente addebitata in fattura dal soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio non sarà pagata al medesimo dal cessionario o committente (ente pubblico) il quale dovrà invece effettuare il pagamento solo dell'imponibile, mentre l'Iva dovuta verrà trattenuta e versata poi direttamente nelle casse dell'erario.

Da un punto di vista **sogettivo** la nuova disciplina circoscrive l'ambito applicativo alle operazioni, **cessioni di beni e 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'art. 31 del T.U. di cui al D.Lgs. n. 267/2000;
- 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.

L'imposta, come detto, non versata ai fornitori ma trattenuta da parte dell'ente pubblico dovrà essere versata dagli stessi secondo le modalità operative e i termini di versamento che dovranno essere fissati con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, il cui contenuto è già stato anticipato con Comunicato stampa del MEF del 09.01.2015.

La norma introduce due deroghe, in base alle quali **il meccanismo dello split payment non trova applicazione:**

- nel caso in cui l'ente pubblico sia debitore d'imposta (in attesa di chiarimenti, si tratterebbe delle operazioni soggette a reverse charge ai sensi dell'art. 17 comma 6 del D.P.R. n. 633/1972);
- per le prestazioni di servizi assoggettate a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito, quali ad esempio le prestazioni rese da professionisti o da agenti.

Ad esempio, se un professionista fattura una prestazione resa in favore di un Comune, il pagamento dovrà essere effettuato al lordo dell'IVA (comprendendo quindi anche il tributo) ed al netto della ritenuta d'acconto operata nella misura ordinaria del 20%.

La disposizione entra in vigore dal 1 gennaio 2015, e si applica alle operazioni fatturate a partire dal 1° gennaio 2015 per le quali l'esigibilità dell'Iva si verifica successivamente a tale data.

Conseguenze sulle procedure di fatturazione e contabilizzazione

Da punto di vista applicativo il nuovo meccanismo in sé è semplice e prevede, come detto in precedenza, che l'Iva evidenziata nella fattura del soggetto cedente o prestatore venga versata all'Erario direttamente dall'Ente pubblico il quale, quindi, pagherà al proprio fornitore un importo al netto dell'Iva predetta.

Le modifiche introdotte comportano adeguamenti rilevanti e immediati sulle procedure informatiche, imponendo una nuova modalità di emissione e contabilizzazione delle fatture.

Su tali aspetti appare indispensabile un urgente chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate; di seguito, tuttavia, proponiamo alcune prime indicazioni.

Emissione della fattura

Infatti, la fattura continuerà ad esporre l'Iva, che dovrà presumibilmente essere totalizzata nel piede della fattura insieme all'imponibile, ma, come per le fatture con ritenuta di acconto, dovrà essere prevista una riga per lo storno dell'Iva stessa così che sia possibile esporre un "netto a pagare" senza Iva.

Inoltre, si ritiene opportuno che la fattura rechi una dicitura di specificazione, quale ad esempio "art. 17-ter DPR 663/1972 – Iva da versare a cura del committente/cessionario":

Registrazione nei registri Iva delle vendite

La fattura dovrà quindi essere annotata nei registri Iva, esponendo imponibile ed Iva, ma avendo cura di utilizzare un codice Iva che qualifichi esattamente la casistica, sia per effettuare correttamente la liquidazione periodica (che non deve considerare il suddetto codice – infatti il versamento dell'Iva in questione, cd. "split payment", sarà effettuato dall'ente pubblico destinatario della fattura), sia per la successiva compilazione della dichiarazione Iva.

Questo tipo di operazioni, intatti, rientrando nel volume di affari dovranno essere totalizzate a parte negli appositi righi che saranno al tal fine istituiti nella dichiarazione annuale Iva.

Registrazione in contabilità generale

Infine, la fattura con "split payment" dovrà essere registrata a libro giornale.

Anche in questo passaggio non si può utilizzare l'ordinario conto contabile "Iva a debito". Si dovrà invece istituire un specifico conto contabile (ad es. "Iva ex art. 17-ter DPR 633/1972") che non confluirà nell'articolo di liquidazione periodica Iva (ad es. "Erario c/Iva"), ma andrà a chiudere contabilmente il Cliente/ente pubblico per pari importo in modo da ridurre il credito verso il cliente/ente pubblico all'importo che questi effettivamente pagherà.

Le scritture contabili potrebbero essere due:

30/01/15	Cliente Comune XXX (sp)	a	Diversi Ricavi (ce)	100,00	122,00
			Iva art. 17-ter DPR 633/1972 (sp)	22,00	
30/01/15	Iva art. 17-ter DPR 633/1972 (sp)	a	Cliente Comune XXX (sp)		22,00

Conseguenze di natura finanziaria – accesso alle procedure di rimborso Iva

La nuova procedura, genererà probabilmente rilevanti problemi di natura finanziaria. Non incassando più l'Iva dal cliente/ente pubblico, le imprese che operano con la Pubblica amministrazione tenderanno a presentare situazioni strutturali di credito Iva. Per limitare tali effetti negativi il legislatore ha previsto che tali soggetti possano chiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile Iva con periodicità annuale o trimestrale ai sensi dell'art. 30 comma 3 del D.P.R. n. 633/1972. Inoltre, ai sensi dell'art. 38-bis comma 10 del D.P.R. n. 633/1972, tale rimborso sarà eseguito in via prioritaria; a tal fine si prevede che il Ministro dell'economia e delle finanze, con un decreto attuativo da emanare, dovrà individuare modalità e termini per ottenere il rimborso delle eccedenze detraibili, limitatamente al credito rimborsabile relativo alle operazioni di cui all'art. 17-ter.

Tuttavia, ancorché prioritario, il rimborso sarà soggetto alla necessità di produrre adeguata documentazione, richiederà tempi tecnici per l'istruzione della pratica e avverrà comunque limitatamente ai crediti rimborsabili relativi alle medesime operazioni.

Riepilogo – la disciplina applicabile

Senza pretesa di esaustività, al fine di fornire indicazioni operative in merito al trattamento da riservare alle operazioni (cessioni o prestazioni) effettuate nei confronti degli Enti Pubblici, si rappresentano in forma schematica le differenti discipline applicabili ai fini Iva alla luce delle recenti evoluzioni normative:

Operazioni interessate	Disciplina applicabile
Operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici (sia in relazione alla loro sfera istituzionale che commerciale) diverse da quelle: <ul style="list-style-type: none"> - soggette a <i>reverse charge</i> - relative a compensi per prestazioni soggette a ritenuta. 	art. 17-ter D.P.R. n. 633/1972 (<i>split payment</i>)
Operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici (in relazione alla sola sfera commerciale) per le quali trova applicazione il meccanismo dell'inversione contabile o <i>reverse charge</i> e che prevedono l'emissione di una fattura ad "aliquota zero" da parte del cedente o prestatore.	art. 17 D.P.R. n. 633/1972 (<i>reverse charge</i>)
Operazioni non rientranti in alcuna delle ipotesi in precedenza elencate. Salvo chiarimenti da parte dell'Agenzia pare che l'ambito applicativo del tradizionale meccanismo dell'esigibilità differita resti limitato a: <ul style="list-style-type: none"> - prestazioni relative a compensi per prestazioni soggette a ritenuta - cessioni o prestazioni che non rientrano nel meccanismo del <i>reverse charge</i> in quanto relative alla sfera istituzionale dell'ente pubblico. 	art. 6, comma 5 D.P.R. n. 633/1972 (esigibilità differita)

Restano ancora forti incertezze con riferimento al trattamento applicabile alle cosiddette operazioni promiscue (riferite cioè tanto alla sfera commerciale quanto a quella istituzionale dell'ente pubblico) e per le quali potrebbe trovare applicazione il meccanismo del *reverse charge* (ad esempio, servizi di pulizia, di completamento di edifici, di installazione di impianti ecc. – si veda circolare di Studio n. 5 del 2015). Per queste è certamente atteso un urgente intervento chiarificatore.