
Split payment dal 2015: emissione fattura alla Pubblica Amministrazione e sua contabilizzazione

di [Vincenzo D'Andò](#)

Publicato il 7 Gennaio 2015

per le operazioni con Iva esigibile dal 1° gennaio 2015, il nuovo art. 17-ter del DPR n. 633/1972 prevede un nuovo sistema di assolvimento dell'Iva denominato 'split payment': con versamento dell'IVA direttamente da parte della pubblica amministrazione che riceve e paga la fattura

L'art. 1, comma 628 della **Legge n. 190 del 23 dicembre 2014** (Legge di stabilità per il 2015) ha introdotto, per le operazioni con Iva esigibile dal 1° gennaio 2015, il nuovo art. 17-ter del DPR n. 633/1972 prevedendo un nuovo sistema di assolvimento dell'Iva denominato "split payment".

Dunque, la Legge di Stabilità per il 2015 introduce lo split payment, che prevede il pagamento dell'Iva direttamente all'Erario da parte dell'ente pubblico. Si tratta di un meccanismo "rivoluzionario" che viene innestato nella "consolidata" sfera applicativa dell'Iva, fondata sulle coordinate rivalsa-detrazione, tanto da essere subordinato al rilascio di un'apposita autorizzazione da parte del Consiglio Europeo.

In base allo split payment, da un punto di vista finanziario, l'operazione viene divisa in due e, di conseguenza, la Pubblica Amministrazione:

- Versa al suo fornitore l'importo della fattura relativa alla cessione o alla prestazione al netto dell'Iva;
- e poi provvede a versare l'importo dell'Iva direttamente all'Erario con termini e modalità che verranno stabiliti da un apposito decreto.

Il Legislatore, tenuto conto dei probabili problemi di liquidità per i fornitori della Pubblica Amministrazione (non potendo questi ultimi incassare l'Iva e compensarla con quella anticipata a "monte" ai propri fornitori), ha previsto un'integrazione dell'art. 30, del D.P.R. 633/1972, comprendendo le operazioni sottoposte a split payment tra quelle che concorrono alla determinazione del presupposto dell'aliquota media ai fini del rimborso annuale e infrannuale.

Difatti, con l'entrata in vigore del meccanismo dello split payment, i fornitori non sono più debitori dell'imposta verso l'Erario (non dovendo più riscuotere l'Iva dalla Pubblica Amministrazione) e pertanto il regime di esigibilità (differita o immediata) dell'imposta perde la sua importanza.

La norma avrà anche un impatto per quanto concerne gli aspetti contabili dei soggetti coinvolti con la Pubblica Amministrazione.

Peraltro, nei riguardi della Pubblica Amministrazione:

- L'Iva diviene esigibile soltanto al momento del pagamento del corrispettivo; pertanto non può sorgere alcun obbligo di pagamento dell'imposta da parte degli enti destinatari fino a quando l'imposta stessa non sia divenuta esigibile ai sensi del comma 5 dell'art. 6 (cioè, fino a quando non venga pagato il corrispettivo);
- in caso di inosservanza dell'obbligo di versamento, si applicheranno nei confronti degli enti inadempienti le sanzioni previste dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 per l'omesso o ritardato versamento dei tributi;
- il meccanismo dello split payment si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei suddetti enti quando "non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto".

Conseguenze per i fornitori della Pubblica Amministrazione

Dunque, dal 1° gennaio 2015:

- Le modalità di fatturazione nei confronti degli enti pubblici coinvolti non cambiano, poiché valgono le regole generali di emissione delle fatture indicando sia la base imponibile sia l'Iva; ovviamente viene meno il concetto in tali casi di Iva differita;
- al cedente/prestatore dei beni/servizi verrà corrisposto da parte di tali enti pubblici l'importo del corrispettivo indicato in fattura al netto dell'Iva (quindi, solo l'imponibile), invece, l'Iva sarà corrisposto all'Erario direttamente dal beneficiario della cessione/prestazione;

- a favore dei fornitori interessati dalla novità permane la possibilità di richiedere il rimborso del credito Iva (all'atto della presentazione della dichiarazione ovvero trimestralmente) per effetto delle modifiche apportate all'art. 30, comma 2, lett. a) dalla Legge di Stabilità 2015 avuto riguardo alle operazioni di cui al nuovo art. 17-ter);

- per gli enti pubblici cessionari o committenti che omettono o ritardano il versamento dell'Iva, viene prevista l'applicabilità delle sanzioni di cui all'art. 13, D.Lgs, n. 471/1997 e la riscossione delle somme dovute mediante l'atto di recupero di cui all'art. 1, comma 421, L. n. 311/2004.

Da notare che i soggetti nei confronti dei quali torna applicabile il nuovo meccanismo sono gli stessi per i quali è possibile emettere fatture con Iva ad esigibilità differita (di cui all'art. 6, comma 5 del DPR n. 633/1972) e sono:

- lo Stato;

- gli organi dello Stato anche se dotati di personalità giuridica;

- gli enti pubblici territoriali (Regioni, Province e Comuni);

- i consorzi costituiti tra gli enti pubblici ai sensi dell'art. 31 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267;

- gli istituti universitari;

- le Unità Sanitarie Locali;

- gli enti ospedalieri;

- gli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalentemente carattere scientifico;

- gli enti pubblici di assistenza e beneficenza e quelli di previdenza (Inps).

Invece, lo split payment si applica:

- riguardo ai compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo d'imposta sul reddito (tipicamente le prestazioni rese dai professionisti);

- qualora un'operazione sia già sottoposta al reverse charge.

Il nuovo meccanismo torna applicabile con riferimento alle operazioni per le quali l'imposta è esigibile dal 1° gennaio 2015.

Quindi, ai fornitori della Pubblica Amministrazione che si sono avvalsi del differimento del versamento dell'Iva al momento del pagamento del corrispettivo da parte della Pubblica Amministrazione ai sensi dell'art. 6 comma 5 del D.P.R. 633/1972 non verrà più corrisposta l'imposta per i pagamenti effettuati dal 1° gennaio 2015 ancorché le operazioni siano state effettuate e fatturate anteriormente a tale data.

Una conseguenza per il fornitore della Pubblica Amministrazione è quella che si troverà periodicamente a credito di Iva. Ciò poiché, a fronte dell'Iva non più incassata sulle proprie fatture emesse, dovrà regolarmente pagare l'Iva ai propri fornitori. Unica possibilità che viene concessa al fornitore della Pubblica Amministrazione è quella di chiedere il rimborso Iva trimestrale (o annuale), con tutte le difficoltà conseguenti di potere incassare i propri crediti dallo Stato in tempi brevi.

Emissione della fattura dal 1 gennaio 2015

Le operazioni che vengono poste in essere a partire dal 1° gennaio 2015 vanno regolarmente fatturate con rivalsa dell'Iva, salvo dare evidenza contabile del fatto che tale imposta non viene incassata.

Più complessa sul piano operativo è la gestione del pregresso, in particolare delle fatture già emesse nei confronti della Pubblica Amministrazione in regime di esigibilità differita, in base all'articolo 6, comma 5 del D.P.r. 633/72. Queste operazioni si considerano effettuate secondo le ordinarie regole, tuttavia l'esigibilità dell'imposta rimane sospesa fino alla riscossione del corrispettivo.

Queste fatture, dunque, se pagate dal 1° gennaio 2015, acquisiscono tale data di esigibilità e di conseguenza vengono ad essere "assorbite" nel regime dello split payment. Ciò significa che l'Iva non verrà mai riscossa dal fornitore. Del mancato incasso va data evidenza contabile con una scrittura di rettifica, di modo che il debito Iva sorto a suo tempo in sede di fatturazione sia stornato e relativamente alle fatture interessate dallo split payment il saldo del debito Iva chiuda in pareggio.

Tutti i pagamenti relativi ad acquisti di beni e servizi effettuati dalla Pubblica Amministrazione dal 1° gennaio 2015 vanno effettuati al netto dell'Iva. Quindi, nonostante la fattura rechi il corrispettivo più l'imposta, quest'ultima non va pagata al fornitore ma va versata direttamente all'Erario. Il soggetto pubblico, dunque, in relazione a queste operazioni, assume il ruolo di debitore dell'Iva, tant'è che è assoggettato alle sanzioni per omesso/tardivo versamento.

Aspetti contabili

La nuova modalità di riscossione dell'Iva prevista dalla Legge di stabilità per il 2015 per le operazioni poste in essere nei confronti della Pubblica Amministrazione (cd. split payment) viene ad incidere anche sulle modalità di contabilizzazione delle fatture da emettere secondo il nuovo regime, come pure delle fatture già emesse in regime di "esigibilità differita", per le quali l'imposta diventi esigibile a decorrere dal 1° gennaio 2015. Questo perché la legge di Stabilità prevede che lo split payment trovi applicazione per tutte le operazioni con esigibilità a partire dal 1° gennaio 2015.

Lo split payment si traduce in una modalità di pagamento dell'Iva che, pur rimanendo regolarmente esposta in fattura, sarà corrisposta all'Erario dal cliente della Pubblica Amministrazione (Asl, comune, ecc.). Questo è, a ben vedere, il naturale portato della norma, la quale prevede che l'imposta sia versata dai cessionari/committenti. Volendo esemplificare, 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 ma viene annotata solo nel registro Iva delle vendite, senza peraltro concorrere alla liquidazione Iva periodica.

In buona sostanza, ciò che cambia è che, con lo split payment, l'imposta non verrà più pagata dal fornitore del bene - con la "provvista" dell'Iva in rivalsa esposta in fattura - ma sarà l'acquirente (ente pubblico) a provvedere al relativo versamento all'Erario.

Per questo, è importante capire come tale modalità di pagamento dell'imposta dovrà essere gestita contabilmente dalle aziende fornitrici della Pubblica Amministrazione.

Infatti, questa nuova modalità di assolvimento dell'Iva produce inevitabili conseguenze anche ai fini della contabilizzazione della fatture emesse, dal momento che il credito nei confronti del cliente non potrà più

tenere conto dell'importo dell'Iva che, seppure esposta in fattura, verrà versata all'Erario dalla Pa. L'imposta indicata in fattura verrà regolarmente registrata in contabilità dal cedente, dovendo però trovare un'equivalente contropartita in una voce di c/numerario, finalizzata a "stornare" l'Iva a debito non più dovuta, che come tale non dovrà concorrere alla liquidazione Iva periodica.

Per 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, che verrà versata dal cliente Pa all'Erario.

Al pari di quanto previsto per le fatture emesse a decorrere dal 1° gennaio 2015, il nuovo regime dello split payment troverà applicazione anche per le fatture già emesse in regime di "esigibilità differita" e non ancora incassate, per le quali dovrà procedersi al conseguente storno del credito verso il cliente pubblico, per la parte relativa all'Iva, dal momento che l'imposta sarà versata all'Erario dal cessionario dei beni/committente.

Si attendo comunque i dovuti chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria sulla novità, difatti, ad esempio non è chiaro se tale storno debba avvenire per tutte le fatture e in "una sola soluzione" alla data del 1° gennaio 2015 o se si debba procedere per singola fattura, al momento del corrispondente pagamento, in cui l'imposta diventa esigibile.

LEGGE 23 dicembre 2014, n. 190

Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale

dello Stato (legge di stabilita' 2015). (14G00203)

(GU n.300 del 29-12-2014 - Suppl. Ordinario n. 99)

Vigente al: 1-1-2015

Articolo 1

629. Al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 17, sesto comma:

1) alla lettera a), dopo le parole: «alle prestazioni di servizi» sono inserite le seguenti: «diversi da quelli di cui alla lettera a-ter)»;

2) dopo la lettera a-bis) e' inserita la seguente:

«a-ter) alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici»;

3) dopo la lettera d) sono aggiunte le seguenti:

«d-bis) ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definite all'articolo 3 della direttiva

2003/87/CE

del

Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, e successive

modificazioni, trasferibili ai sensi dell'articolo 12 della medesima

direttiva 2003/87/CE, e successive modificazioni;

d-ter) ai trasferimenti di altre unita' che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla

citata

direttiva

2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica;

d-quater) alle cessioni di gas e di energia elettrica a un
soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 3,

lettera a);

d-quinquies) alle cessioni di beni effettuate nei confronti degli
ipermercati (codice

attivit 

47.11.1),

supermercati

(codice

attivit  47.11.2) e discount alimentari (codice attivita' 47.11.3)»;

b) prima dell'articolo 18 e' inserito il seguente:

«**Art. 17-ter. -- (Operazioni effettuate nei confronti di enti pubblici).** --- 1. Per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato, degli organi dello Stato ancorche' dotati di personalita' 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, 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 e' in ogni caso versata dai

medesimi secondo modalita' e termini fissati con decreto del Ministro

dell'economia e delle finanze.

per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a

titolo di imposta sul reddito»;

c) all'articolo 30, secondo comma, lettera a), sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: « , nonche' a norma dell'articolo 17-ter»;

d) all'articolo 74, settimo comma, alinea, dopo le parole: «di gomma e plastica,» sono inserite le seguenti: «nonche' di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo,».

630. Ai sensi del comma 10 dell'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, il Ministro dell'economia e delle finanze, con il decreto di cui all'articolo 17-ter, comma 1, del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, introdotto dal comma 629 del presente articolo, individua, tra coloro nei confronti dei quali il rimborso e' eseguito in via prioritaria, i soggetti di cui al predetto articolo 17-ter, comma 1, limitatamente

al

credito

rimborsabile relativo alle operazioni ivi indicate.

631. Le disposizioni di cui al comma 629, lettera a), numero 3),

sono applicabili per un periodo di quattro anni.

632. L'efficacia delle disposizioni di cui al comma 629, lettera

a), numero 3), capoverso d-quinquies), e' 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 e' esigibile a partire dal 1° gennaio 2015. In caso di mancato rilascio delle suddette misure di deroga, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, da adottare entro il 30 giugno 2015, l'aliquota dell'accisa sulla benzina e sulla benzina con piombo, nonche' l'aliquota dell'accisa sul gasolio usato come carburante, di cui all'allegato I al testo unico

delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative, di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995,

n.

504,

e

successive modificazioni, sono aumentate in misura tale da determinare maggiori

entrate nette non inferiori a 1.716 milioni di euro a decorrere dal 2015; il provvedimento e' efficace dalla data di pubblicazione nel sito internet dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

633. Nei confronti degli enti pubblici cessionari o committenti nei casi previsti dalle disposizioni di cui al comma 629, lettera b), che omettono o ritardano il versamento dell'imposta sul valore aggiunto, si applicano le sanzioni di cui all'articolo 13 del

decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e successive modificazioni, e le somme dovute sono riscosse mediante l'atto di recupero di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311.

Vincenzo D'Andò

7 gennaio 2015