

---

## Split payment e reverse charge: i pericoli per i revisori

---

di [Commercialista Telematico](#)

**Publicato il 9 Marzo 2015**

i revisori degli enti locali devono prestare attenzioni alle implicazioni contabili e fiscali che lo split payment ed il reverse charge comportano per l'ente locale

Ulteriori innovazioni introdotte dalla Legge di stabilità che dovranno essere attentamente tenute in considerazione dai Revisori riguardano la disciplina Iva degli enti locali.

Il comma 629 dispone infatti l'ampliamento delle fattispecie di applicazione del meccanismo di "reverse charge", estendendole anche ad alcune tipologie di attività di diffuso interesse per i Comuni (specie in riferimento alle attività comunali di natura commerciale), quali:

- i servizi di pulizia;
- i servizi di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici;
- le cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ex articolo 7-bis, comma 3, lettera a) del D.P.R. n. 633/1972 (fra cui si annoverano anche le cessioni di energia elettrica prodotta da impianti fotovoltaici o centraline per i quali vengono emesse le fatture al GSE).

Le nuove fattispecie di reverse charge trovano applicazione a partire dalle operazioni poste in essere con decorrenza dal 1° gennaio 2015.

L'altra grande novità che interessa la disciplina Iva degli enti locali riguarda l'introduzione, ad opera della lettera b) del comma 629 della Legge di stabilità, del nuovo articolo 17-ter nel D.P.R. n. 633/1972, del cosiddetto meccanismo dello *split payment*, in base al quale per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi eseguite nei confronti di enti pubblici l'imposta sul valore aggiunto deve essere versata direttamente dai medesimi soggetti pubblici.

Se la norma della Legge di stabilità appariva lacunosa su diversi punti, i successivi provvedimenti attuativi della disposizione (in particolare il D.M. del 23 gennaio 2015 e la Circolare n. 1/E del 9 febbraio 2015 dell'Agenzia delle Entrate) hanno fornito diverse (ma non esaustive) indicazioni sulle modalità di effettiva implementazione del nuovo meccanismo.

Dal punto di vista oggettivo si è infatti chiarito che lo split payment si applica a tutte le operazioni per le quali sia stata emessa fattura nei confronti degli enti pubblici indicati nella norma, riguardanti sia le attività commerciali che istituzionali, ad eccezione di quelle a cui applica il cosiddetto reverse charge nonché di quelle per le quali gli enti siano comunque debitori di imposta. Sono invece escluse le

operazioni certificate da scontrino o ricevuta fiscale, o altre modalità semplificate di certificazione specificatamente previste (ossia gli acquisti economici, per i quali, si chiarisce, l'esclusione non è generalizzata ma opera solo qualora sia stato emesso uno scontrino o una ricevuta fiscale.

Il nuovo meccanismo di split payment prevede che l'imposta addebitata in fattura dal fornitore deve essere versata dall'amministrazione acquirente sulla base dell'esigibilità dell'imposta stessa.

L'articolo 3 del DM disciplina attentamente il regime di esigibilità dell'imposta, prevedendo che nelle operazioni per le quali trova applicazione il regime di scissione dei pagamenti, l'IVA diventa esigibile al momento del pagamento della fattura. Si concede tuttavia all'amministrazione la facoltà di optare per un'esigibilità dell'IVA al momento della ricezione della fattura.

Naturalmente anche per le pubbliche amministrazioni, per effetto dell'entrata in vigore del nuovo meccanismo di scissione dei pagamenti, sulle operazioni interessate viene meno l'applicazione del regime di esigibilità differita dell'imposta, che finora aveva contraddistinto le operazioni con le pubbliche amministrazioni.

L'articolo 4 del Decreto disciplina le modalità che devono essere seguite per il versamento dell'IVA da parte della pubblica amministrazione acquirente; in questo contesto viene stabilito che il versamento possa essere effettuato, a scelta della medesima, come segue:

- a) con 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.

Ad ogni modo all'articolo 9 del Decreto attuativo si prende atto della necessità di adeguamento dei sistemi informativi relativi alla gestione amministrativo contabile da parte delle pubbliche amministrazioni interessate, concedendo ad esse tempo fino al prossimo 31 marzo 2015 per accantonare le somme occorrenti per il primo versamento dell'imposta, che deve comunque essere effettuato entro il 16 aprile 2015.

Il versamento deve essere effettuato, senza possibilità di compensazione orizzontale e utilizzando un apposito codice tributo, con le seguenti modalità:

- a) per le amministrazioni titolari di conti presso la Banca d'Italia, tramite modello "F24 Enti pubblici" approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 giugno 2013;
- b) per le amministrazioni, diverse da quelle di cui alla lettera a), autorizzate a detenere un conto corrente presso una banca convenzionata con l'Agenzia delle entrate ovvero presso Poste italiane, mediante versamento unificato di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;
- c) per le amministrazioni diverse da quelle di cui alle lettere a) e b), direttamente all'entrata del bilancio dello Stato con imputazione ad un articolo di nuova istituzione del capitolo 1203.

Il DM introduce all'articolo 5 un'importante distinzione per le fatture ricevute dagli enti che rivestono la qualifica di soggetto passivo di imposta relativamente alle attività commerciali: queste dovranno essere annotate anche nel registro vendite o corrispettivi e l'IVA concorrerà alla liquidazione IVA mensile e trimestrale con riferimento al periodo in cui si verifica l'esigibilità. Ciò comporta inevitabilmente un appesantimento delle procedure dal momento che si prevedono due distinte modalità di versamento che, si ritiene, siano assolutamente alternative. Per tali fatture, quindi, non valgono modalità e tempistiche di versamento previste nel precedente articolo 4 del DM. In seguito dovrà poi essere dovutamente chiarito che queste operazioni - funzionali all'assolvimento dell'imposta - non devono comunque concorrere alla formazione del volume d'affari.

Si sottolinea infine che il DM promuove infine utili semplificazioni nella disciplina transitoria di implementazione del nuovo meccanismo, prevedendo all'articolo 9 che lo split payment trova applicazione a partire dalle operazioni fatturate a partire dal 1° gennaio 2015, per le quali l'esigibilità dell'imposta si verifica successivamente alla stessa data. La successiva Circolare n. 1/E del 9 febbraio 2015 dell'Agenzia delle Entrate viene ulteriormente incontro alle amministrazioni pubbliche sanando i comportamenti difformi eventualmente assunti dai singoli enti prima della sua emanazione.

Mentre nel caso delle nuove attività chiamate all'applicazione del reverse charge nessun accenno viene fatto agli Organi di revisione degli enti, nel D.M. del 23 gennaio 2015 di attuazione dello split payment si fa espresso riferimento all'attività di vigilanza sulla corretta esecuzione dei versamenti dell'imposta da parte delle pubbliche amministrazioni. Invero a nostro giudizio l'espressa previsione dello specifico compito di vigilanza attribuito ai componenti dell'Organo di revisione, peraltro limitata all'ambito delle proprie competenze istituzionali, non sembra introdurre significativi e specifici aggravii negli adempimenti di verifica del rispetto degli adempimenti fiscali dell'ente ordinariamente imposti ai Revisori. A nostro giudizio le attività di verifica della corretta implementazione dei meccanismi di reverse charge e split payment paiono infatti ricadere fra le generali attività di vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione richieste agli Organi di revisione, anche in relazione ai relativi adempimenti fiscali dell'ente, ai sensi dell'articolo 239 del TUEL (D.Lgs. n. 267/2000).

Occorre infine tenere presente che le indicazioni fornite dal Ministero e dell'Agenzia dell'Entrate non hanno tuttavia permesso ad oggi di risolvere i notevoli dubbi nutriti dalle amministrazioni in merito alla corretta contabilizzazione delle operazioni di split payment, specie nei casi in cui si riferiscano ad attività commerciali. La questione è stata perciò posta all'attenzione del MEF nonché della preposta Commissione per l'armonizzazione contabile enti territoriali, al fine di potere al più presto fornire chiare ed univoche linee guida sulle corrette modalità di contabilizzazione delle suddette operazioni.

9 marzo 2015

Fabio Federici