

LE OPERAZIONI DI CESSIONE E PRESTAZIONE ALLA P.A. CON SPLIT PAYMENT

di Enrico Larocca

ASPETTI GENERALI

L'art. 1, co. 629, lett. b), L. 23.12.2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015), **inserendo nel decreto I.V.A. il nuovo art. 17-ter, D.P.R. 26.10.1972, n. 633, rubricato "Operazioni nei confronti degli Enti pubblici"**, introduce un nuovo **metodo di versamento dell'Iva**, denominato «**scissione dei pagamenti**» (*in inglese split payment*), in base al quale **le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di enti pubblici che non assumono nell'operazione la veste di soggetto passivo d'imposta (ossia per le operazioni non assoggettate al regime di inversione contabile), subiscono uno sdoppiamento del pagamento di due quote:**

- 1) fino a concorrenza dell'imponibile il pagamento è destinato al cedente o al prestatore del servizio;
- 2) per l'importo residuo dell'I.V.A., la P.A. è obbligata a trattenere la somma e ad effettuare un distinto pagamento direttamente all'Erario.

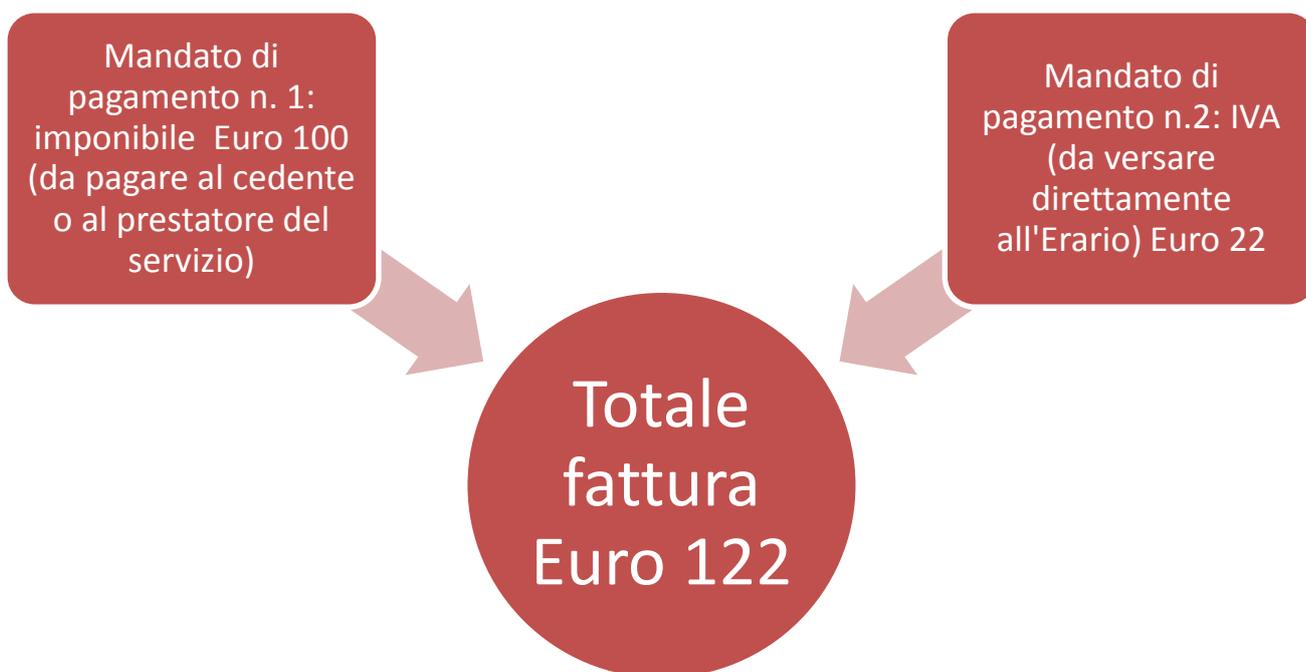


Figura n. 1: Esempio di fattura con Split Payment

E' importante osservare che resta comunque obbligatorio esporre l'I.V.A. nella fattura emessa, dato che la piattaforma dei crediti verso la Pubblica Amministrazione, richiede l'indicazione dell'ammontare complessivo del credito, sebbene il suo importo risulti scisso nelle due quote assoggettate per prassi amministrativa prevalente a due distinti mandati di pagamento. Naturalmente, la fattura emessa sarà contrassegnata dalla dicitura: «scissione dei pagamenti ex art. 17-ter DPR 633/72 »

La predetta disposizione è riconducibile tra quelle volte **ad innovare il sistema di riscossione dell'imposta, al fine di ridurre il "VAT gap"**¹ e **contrastare i fenomeni di evasione e le frodi IVA**. Il meccanismo della scissione dei pagamenti, infatti, mira a garantire, da un lato, l'Erario, dal rischio di inadempimento dell'obbligo di pagamento dei fornitori che addebitano in fattura l'imposta e, dall'altro, gli acquirenti, dal rischio di coinvolgimento nelle frodi commesse da propri fornitori o da terzi.

Nel perseguire tali finalità, **il meccanismo introdotto deroga all'ordinario meccanismo di applicazione dell'IVA che caratterizza il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto di cui alla Direttiva del Consiglio del 28 novembre 2006, n 112/2006/CE.**

Per tale motivo, **il Dipartimento delle finanze ha inoltrato alla Commissione europea la richiesta di una misura di deroga ai sensi dell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE che autorizzi l'Italia a prevedere che per le forniture di beni e servizi effettuate nei confronti delle pubbliche amministrazioni queste ultime siano responsabili del pagamento dell'imposta.**

AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE DELLO SPLIT PAYMENT

Il nuovo art. 17-ter, D.P.R. 26.10.1972, n. 633, stabilisce che **dal punto di vista soggettivo lo «split payment» trova applicazione per le fatture emesse nei confronti degli enti pubblici per i quali, ai sensi dell'art. 6, co. 5, D.P.R. 633/1972, vige il regime dell'esigibilità differita dell'imposta, con esclusione delle operazioni per le quali vige l'obbligo di reverse-charge e per le operazioni poste in essere da lavoratori autonomi soggetti a ritenuta di imposta sul reddito**².

¹ Così si esprime la C.M. 09/02/2015 n. 1 dell'Agenzia delle Entrate rubricata: IVA. Ambito soggettivo di applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti –Articolo 1, comma 629, lettera b), della legge 23 dicembre 2014, n. 190 – Primi chiarimenti.

² L'Agenzia delle Entrate, nel corso del Telefisco 2015, ha chiarito che anche i redditi di lavoro autonomo sottoposti a ritenuta d'acconto non rientrano nel meccanismo dello split payment, sebbene una lettura approssimativa della norma facesse intendere che l'esenzione fosse limitata alle sole ipotesi di redditi sottoposti a ritenuta d'imposta. Un'interpretazione in linea con quella della Fondazione Nazionale Commercialisti la quale, con la Nota del 15.1.2015, aveva stabilito che l'esclusione dallo «split payment» trovava applicazione anche per tali soggetti, in quanto la parola «imposta» doveva essere legata alle parole «sul reddito» e non invece alle parole «ritenute alla fonte a titolo di (...)»

Nella tabella sottostante sono indicate le P.A. che sono soggette al meccanismo dello Split Payment

TABELLA N. 1 – «SPLIT PAYMENT» – SOGGETTI NEI CONFRONTI DEI QUALI SONO EMESSE LE FATTURE

- Stato;
- Organi dello Stato anche se aventi personalità giuridica;
- Enti pubblici territoriali e rispettivi consorzi;
- C.c.i.a.a.;
- Istituti universitari;
- Asl ed enti ospedalieri;
- Enti pubblici di ricovero e cura con prevalente carattere scientifico, di assistenza e beneficenza e di previdenza

DECORRENZA

Non essendo il metodo in commento, previsto dalla direttiva comunitaria 2006/112/CE, l'applicazione dello stesso è subordinata al rilascio di una specifica autorizzazione in deroga della U.E., così come previsto dall'art. 395 della direttiva citata¹.

Purtuttavia, **il legislatore italiano, nelle more del rilascio dell'autorizzazione, ha voluto anticipare l'applicazione dell'art. 1, co. 632 L.n.190/2014, stabilendo che il meccanismo dello split payment trova «comunque applicazione per le operazioni per le quali l'IVA diventa esigibile a partire dal 01/01/2015»**

Tale disposizione va coordinata con **l'art. 6 co.5 del DPR 633/72, la quale stabilisce che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi verso la P.A. sono ordinariamente imponibili all'atto del pagamento dei corrispettivi**, salva **la facoltà del cedente o del prestatore del servizio di porre l'esigibilità immediata dell'operazione.**

L'Agenzia delle Entrate, **nell'intento di evitare che anche le operazioni emesse in regime di esigibilità differita nel 2014, finissero nella rete dello split payment, perché esigibili a partire dal 2015**, ha chiarito nel Comunicato stampa del 09/01/2015, n.7 che **il regime si applicherà unicamente alle fatture emesse a partire dal 01/01/2015 per le quali la condizione di esigibilità si verifica successivamente al 01/01/2015.**

La nuova normativa pone l'esigenza di classificare i vari casi e di stabilire quali regole IVA applicare. Vediamo con apposita tabella di riepilogare le regole videnti in materia di split payment:

¹ L. Pietrobon in «Split Payment», La Settimana Fiscale, n. 6/2015, ed. Il Sole 24 Ore, pag. 37

REGOLE APPLICATIVE DEL SPLIT PAYMENT	
Tipo di operazione	Meccanismo di applicazione
Operazioni fatturate entro il 31/12/2014 la cui IVA è esigibile nell'anno 2015	Escluse dal meccanismo dello split payment con applicazione delle regole ordinarie
Operazioni fatturate nel 2015 ma con esigibilità dell'IVA realizzata nel 2014	Escluse dal meccanismo dello split payment con applicazione delle regole ordinarie
Operazioni fatturate nel 2015 ma con esigibilità dell'IVA che si realizza a partire dal 01/01/2015	Assoggettate al meccanismo dello split payment

TERMINI DI VERSAMENTO DELL'I.V.A.

Il versamento dell'IVA, sempre secondo il Comunicato stampa, potrà avvenire secondo tre diverse modalità:

- 1) un versamento distinto dell'IVA per ogni fattura divenuta esigibile;
- 2) un versamento giornaliero per tutte le fatture divenute esigibili in ciascun giorno;
- 3) un versamento mensile cumulativo da eseguirsi entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui le fatture sono divenute esigibili.

Dovendo concedere un congruo termine per l'adeguamento dei sistemi informatici è stata prevista la possibilità di versare l'I.V.A. da split payment dei primi tre mesi del 2005, entro il 16/04/2015.

II FLUSSO DELLE OPERAZIONI

Da un punto di vista operativo, non ci sono differenze nel contenuto della fattura emessa dal cedente, se non l'apposita dicitura che indica al cessionario P.A. l'obbligo di scindere i pagamenti, corrispondendo al cedente il solo imponibile e all'Erario l'IVA esposta in fattura.

Step 1

il fornitore emette fattura con rivalsa dell'IVA sulla P.A. cessionaria con dicitura: split payment ex art. 17 DPR 663/72

Step 2

la P.A. cliente emette due distinti mandati di pagamento per scindere i pagamenti:

- uno per l'imponibile avente come beneficiario il cedente
- uno per l'erario per il versamento dell'IVA.

ESEMPIO

Si supponga che la società XY S.p.A. abbia emesso una fattura sul Comune di Matera per un importo di Euro 10.000 più IVA al 10% in data 10/01/2015. Vediamo come sarebbe strutturata la fattura nella parte tabellare:

Imponibile	10.000,00
IVA 10%	1.000,00
Totale	11.000,00
IVA vs. carico per split payment ex art. 17-ter DPR 633/72	-1.000,00
Totale da pagare	10.000,00

In sostanza il Comune di Matera, deve pagare alla società XY l'importo di 10.000 Euro, trattenendo l'IVA di 1.000 che per effetto dello split payment deve essere versata direttamente all'Erario.

LA RELAZIONE TRA SPLIT PAYMENT SYSTEM E IL REGIME IVA DELL'ESIGIBILITA' DIFFERITA

A primo acchito, **si potrebbe pensare che il regime dello split payment abbia abrogato il regime dell'esigibilità differita previsto dall'art. 6, co.5 del DPR 633/72.** In realtà, **il regime previgente, continua ad esistere per le operazioni per le quali lo split payment non si applica.** Si pensi, ad esempio, alle operazioni poste in essere dai professionisti soggetti a ritenuta fiscale d'acconto. In questo caso, il regime della scissione dei pagamenti non trova applicazione e quindi permane il diritto del professionista che è incaricato dalla P.A. di emettere fattura in regime di esigibilità differita.

LA RELAZIONE TRA SPLIT PAYMENT SYSTEM E LA DETRAZIONE IVA

Anche su questo versante, **un approccio approssimativo al tema dello split payment, potrebbe condurre a considerazioni errate, posto che gli operatori che lavorano essenzialmente con la P.A., per effetto del summenzionato meccanismo, potrebbero trovarsi in costante credito di IVA.** Il legislatore, consapevole di aver creato un problema, è intervenuto modificando l'art. 30, co. 3, lett. a) del DPR 633/72, al quale è stato aggiunto, alla fine del comma, il riferimento l'art. 17-ter. Conseguentemente, **coloro che effettuano operazioni che in via esclusiva o prevalente comportano l'applicazione di una aliquota IVA sulle vendite mediamente inferiore alla aliquota media sugli acquisti, hanno diritto a richiedere il rimborso dell'imposta con procedura cosiddetta accelerata.** Le operazioni in split payment, dunque, essendo operazioni ad aliquota zero, producono un abbassamento dell'aliquota media sulle cessioni e sulle prestazioni di servizi, innescando così il diritto al rimborso dell'IVA.

SANZIONI

In base a quanto stabilito dalla Legge di stabilità 2015 (co. 633 L. 190/2014) **l'omesso o il ritardato versamento dell'imposta da parte dell'Ente pubblico determina l'applicazione della sanzione del 30 % di cui all'art. 13 del D.Lgs. 471/1997.** Non è prevista, inoltre, alcuna sanzione in capo al cedente nel caso di inadempimento da parte della P.A.

LE MODIFICHE AL SOFTWARE PER LA GESTIONE DELLO SPLIT PAYMENT

In altra parte del presente lavoro, si è accennato alla possibilità che l'adeguamento del software di gestione contabile (specie quello della P.A.) avrebbe potuto provocare, data l'immediata decorrenza a far data dal 01/01/2015 delle disposizioni in discorso, difficoltà gestionali. Per cui, si è introdotta una norma transitoria che differisse il pagamento dell'IVA in split payment del primo trimestre 2015, al 16/04/2015.

Le possibili modifiche al software gestionale riguardano:

- a) l'indicazione nella fattura emessa della dicitura: operazione in split payment ex art. 17-ter del DPR 633/72, prevedendo un apposito flag in anagrafica ditta;
- b) la definizione di apposito codice IVA (ad es. splpay o similare) che nell'ambito del caschetto IVA introduca una riga di azzeramento dell'IVA vendite ivi esposta, una sorta di mix tra l'operazione di vendita ed una nota di variazione negativa di sola IVA;

- c) la definizione di un report di liquidazione periodica dell'IVA (sebbene i prospetti di liquidazione periodica sono stati resi facoltativi) che dia apposita evidenza dell'IVA vendite e dello storno dell'IVA per split payment. Così, ad es. nel caso della fattura sopra esposta, il report di liquidazione periodica dell'IVA, relativamente alle sole fatture emesse, potrebbe assumere la seguente forma:

ALIQUOTA	IMPONIBILE	IVA
10 %	10.000	1.000
SplPay	0	-1.000
Totali	10.000	0

Riepilogo:

IVA vendite 0,00

IVA acquisti 0,00

Totale IVA a credito 0,00

Il registro delle fatture emesse potrebbe essere così strutturato:

DataProt.	NProt.	DataDoc	Caus	Cliente	Imponibile	% IVA	IVA
10/01/2015	1	10/01/2015	FE	Comune di Matera	10.000,00	10%	1.000
					0,00	splpay	-1.000
				Totale	10.000,00		0,00

LE SCRITTURE CONTABILI

La registrazione dell'operazione in split payment a P.D. per 10.000,00 + IVA al 10 % darebbe luogo alle seguenti annotazioni:

Prima modalità: in questo caso l'operazione segue contabilmente il flusso operativo – numerico documentato dalla fattura emessa dal cedente, evidenziando lo storno dell'IVA a debito con un conto di rettifica che chiameremo "IVA in split payment" che sarà a sua volta rettificato dalla contropartita accreditata nel conto "Crediti verso Clienti".

SOTTOCONTI	BilCEE	DARE	AVERE
Crediti verso clienti	A – C II 1)	11.000,00	
Ricavi di vendita	CE – A1)		10.000,00
IVA a debito	P – D 12)		1.000,00
IVA in split payment	P – D 12)	1.000,00	
Crediti verso clienti	A – C II 1)		1.000,00

Seconda modalità: con una scrittura notevolmente semplificata potremmo registrare l'operazione con l'addebito del conto "Crediti verso clienti" e l'accredito del conto "Ricavi di vendita" per il solo imponibile dell'operazione.

A P.D. avremo:

SOTTOCONTI	BilCEE	DARE	AVERE
Crediti verso clienti	A – C II 1)	10.000,00	
Ricavi di vendita	CE – A1)		10.000,00

La soluzione contabile più opportuna, verrà gestita dal software, tenendo conto delle sue modalità generali di funzionamento.

Matera, 17/02/2015

<http://www.commercialistatelematico.com/>

<http://www.commercialistatelematico.com/newsletter.html>

© 1995 - 2015 Commercialista Telematico. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.