

IVA

Lo split payment dal 1° gennaio complica le procedure contabili

di Luca Mambrin

Una delle principali misure di **contrasto all'evasione** in materia di Iva contenute nella Legge di Stabilità 2015 è il meccanismo del cosiddetto "**split payment**": l'art. 1, comma 629, della Legge 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'imposta, regolarmente addebitata** in fattura dal soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio **non dovrà essere pagata dal cessionario o committente** (ente pubblico) **il quale dovrà effettuare il pagamento solo dell'imponibile**, mentre l'Iva dovuta **verrà trattenuta e versata poi direttamente nelle casse dell'erario** (ovvero prelevata direttamente da un conto corrente vincolato).

Da un punto di vista **soggettivo** la nuova disciplina circoscrive l'ambito applicativo alle operazioni, **cessioni di beni e per 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'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.

Secondo tali anticipazioni, l'imposta risulta esigibile al momento del pagamento della fattura ovvero, su opzione dell'Amministrazione acquirente, al momento della ricezione della fattura, mentre il versamento dell'imposta potrà essere effettuato, sempre a scelta della singola pubblica Amministrazione, alternativamente:

- utilizzando un distinto versamento dell'Iva dovuta per ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile;
- 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;
- 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.
- Importanti sono poi le deroghe previste in base alle quali il meccanismo dello split payment non trova applicazione, ovvero:
- 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.

Interessante, poi, l'aspetto legato **all'accesso privilegiato ai rimborsi** nel caso di credito Iva determinato in conseguenza alle operazioni di cui all'art. 17-ter: in virtù della nuova disciplina, infatti, i soggetti che operano prevalentemente nei confronti di enti pubblici potrebbero trovarsi in una **posizione di costante credito Iva**, in quanto non più soggetti al versamento dell'Iva sulle fatture emesse. Per limitare tali effetti negativi il legislatore ha previsto che tali soggetti possano chiedere **il rimborso dell'eccedenza detraibile 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, **talè 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.

Infine, ulteriore aspetto controverso e di non poca importanza, si ricorda che **l'efficacia della disposizione esaminata è subordinata al rilascio**, ai sensi dell'art. 395 della Direttiva n. 2006/112/CE, **della misura di deroga da parte del Consiglio dell'Unione europea**; tuttavia, come previsto dal comma 632 della Legge di Stabilità, nelle **more del rilascio** le norme sullo **split payment** trovano comunque **applicazione per le operazioni per le quali l'imposta sul valore aggiunto è esigibile a partire dal 1º gennaio 2015**. In caso di mancato rilascio delle misure di deroga si prevede che, in luogo dell'applicazione dello *split payment*, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, da adottare entro il 30.06.2015, sarà disposto l'aumento dell'aliquota dell'accisa sulla benzina e sulla benzina con piombo, nonché l'aliquota dell'accisa sul gasolio usato come carburante.

Come peraltro segnalato anche da Confindustria nella circolare in commento alla Legge di stabilità 2015 la scelta di rendere efficace la norma a decorrere dal 01.01.2015 anche nelle more del rilascio della misura di deroga da parte del consiglio europeo, oltre a “*suscitare qualche dubbio sul piano della sua compatibilità con il diritto comunitario*”, potrebbe creare problematiche anche sotto il **profilo operativo**. Secondo Confindustria infatti “*la decorrenza della disposizione infatti non si riferisce al momento di effettuazione dell'operazione ma a quello di*

esigibilità dell'imposta, con la conseguenza che potrebbe riguardare operazioni effettuate anteriormente alla data del 1° gennaio 2015, ma la cui esigibilità si manifesta successivamente a tale data, per effetto del meccanismo di esigibilità differita dell'imposta, che caratterizza tipicamente le operazioni effettuate nei confronti della Pubblica Amministrazione, ai sensi dell'art. 6, co. 5, secondo periodo del DPR n. 633/72".

Quindi anche per le **fatture emesse nel 2014 ed incassate nel 2015**, soggette al **regime Iva di esigibilità differita** di cui all'art. 6 comma 5 del d.P.R. n. 633/1972, troverebbe applicazione il nuovo meccanismo dello "split payment", con la conseguenza, anche da un punto di vista **contabile**, che il mancato incasso dell'Iva dovrà trovare riscontro anche da un punto di vista contabile con una scrittura di rettifica dell'Iva a debito, anche se sospesa, contabilizzata nel momento di registrazione della fattura. L'applicazione di tale metodologia comporterà non pochi disguidi a livello contabile, in quanto, dal momento che la fattura deve essere emessa con Iva, ma l'Iva non deve concorrere al debito della liquidazione, sarà necessario creare apposite causali nei software per la gestione di tali operazioni.

Nel [comunicato stampa del MEF del 9 gennaio 2015](#), anticipando il contenuto del decreto di attuazione in fase di perfezionamento, viene precisato che il meccanismo dello split payment si applica alle operazioni fatturate a partire dal 1 gennaio 2015 per le quali l'esigibilità dell'imposta si verifichi successivamente alla stessa data.

Inoltre si prevede che, in relazione a tali operazioni, l'IVA diventi esigibile al momento del pagamento della fattura ovvero, su opzione dell'Ente pubblico, al momento di ricezione della fattura.