

Prof. Dott. Giandomenico Andreetta
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dr.ssa Alessandra Gava
Dottore Commercialista

Dr.ssa Cristina Vecellio Segate
Dottore Commercialista

Dr.ssa Paola Brunetta
Dottore in Economia e Commercio

Dott. Alessandro Andreetta
Revisore dei conti e giurista d'impresa

STUDIO
ANDREETTA & ASSOCIATI
Dottori commercialisti e Revisori contabili

Circ. 01/E/150124 – rev. 20 150202¹

San Fior, lì 24/01/2015

Ai gentili **Clienti**

Loro Sedi

Oggetto: FATTURAZIONE AGLI ENTI PUBBLICI - LA NUOVA DISCIPLINA DELLO “SPLIT PAYMENT”

La Legge di Stabilità per l'anno 2015 ha introdotto all'interno del D.P.R. n.633/72 (decreto Iva) l'articolo 17-ter², che prevede un nuovo meccanismo di versamento dell'Iva, definito “**split payment**”, in relazione a talune cessioni o prestazioni effettuate nei confronti di enti pubblici.

In pratica, la fattura del fornitore indicherà sia l'imponibile che l'Iva, ma l'ente pubblico destinatario:

- pagherà al fornitore (al quale viene così impedito il diritto alla detrazione dell'Iva pagata a monte) solamente l'imponibile;
- verserà l'Iva evidenziata nella fattura **direttamente allo Stato**.

La nuova disposizione, ancorché sia necessaria la definitiva conferma da parte del Consiglio dell'Unione Europea, trova comunque applicazione dal **1° gennaio 2015** ed è quindi già immediatamente operativa. Qualora l'UE dovesse successivamente negare tale autorizzazione, è già previsto, quale misura compensativa, un fortissimo aggravio delle accise sui carburanti.

¹ Le revisioni successive alla prima redazione della presente circolare sono indicate con il colore rosso.

² 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 ancorché dotati di personalità 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 è in ogni caso versata dai medesimi secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.*

2. *Le disposizioni di cui al comma 1 non si applicano ai compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito.*

Prof. Dott. Giandomenico Andreetta
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dr.ssa Alessandra Gava
Dottore Commercialista

Dr.ssa Cristina Vecellio Segate
Dottore Commercialista

Dr.ssa Paola Brunetta
Dottore in Economia e Commercio

Dott. Alessandro Andreetta
Revisore dei conti e giurista d'impresa

STUDIO
ANDREETTA & ASSOCIATI
Dottori commercialisti e Revisori contabili

Nonostante le nuove regole trovino già applicazione, le concrete modalità e termini di versamento dell'Iva da parte dell'ente pubblico sono demandate ad un decreto attuativo, ad oggi ancora in bozza, ma il cui contenuto è stato in parte anticipato da un Comunicato Stampa del MEF datato 9 gennaio³.

Superando il dettato normativo, il citato Comunicato Stampa, che anticipa i contenuti dell'imminente decreto attuativo, ha precisato, in un'ottica di semplificazione, che la nuova disposizione trova applicazione in relazione alle **"operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2015 in relazione alle quali l'esigibilità dell'imposta si verifica a partire da tale data"**.

Con tale precisazione si è voluto evitare che rientrassero nell'ambito applicativo dello **split payment** tutte quelle operazioni già fatturate all'ente pubblico alla data del 31.12.14 e per le quali non si era ancora verificata l'esigibilità dell'imposta (in pratica quasi tutte vista l'applicazione del meccanismo previsto dal co. 5 art.6 del decreto Iva)

Tuttavia, il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 23/01/2015, invece, si spinge oltre, disponendo che le disposizioni in commento **"si applicano alle operazioni per le quali è stata emessa fattura⁴ a partire dal 1° gennaio 2015"**.

In considerazione dell'impatto negativo che la nuova misura avrà nei conti dei fornitori degli enti pubblici, cercheremo, qui di seguito, di sintetizzarne fin d'ora le principali caratteristiche, con riserva di successiva modifica ed integrazione alla luce delle disposizioni dell'emanando decreto attuativo e degli auspicabili chiarimenti ufficiali.

Le operazioni interessate

Come evidenziato dalla relazione illustrativa alla Legge di Stabilità 2015, l'ambito di applicazione è il medesimo di quello previsto dal ben noto comma 5 dell'articolo 6 del decreto Iva. Si tratta, infatti, delle operazioni (sia cessioni di beni che prestazioni di servizi) effettuate nei confronti:

- dello Stato;
- degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica;

³ Le disposizioni del decreto attuativo del 23 gennaio 2015, riportato in calce, sono commentate in fase di trattamento revisionale della presente circolare informativa.

⁴ Anche "differita"

Prof. Dott. Giandomenico Andreetta
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dr.ssa Alessandra Gava
Dottore Commercialista

Dr.ssa Cristina Vecellio Segate
Dottore Commercialista

Dr.ssa Paola Brunetta
Dottore in Economia e Commercio

Dott. Alessandro Andreetta
Revisore dei conti e giurista d'impresa

STUDIO
ANDREETTA & ASSOCIATI
Dottori commercialisti e Revisori contabili

- degli enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'art.31 del T.U. di cui al D.Lgs. n.267/00;
- 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.

Vale la pena di precisare subito che dovranno applicare lo **split payment** tutti gli enti suddetti, **a prescindere dalla circostanza che essi esercitino o meno un'attività "commerciale" soggetta ad Iva.**

Le operazioni escluse

Non si applica la disciplina dello **split payment** dettata dal nuovo articolo 17-ter del decreto Iva:

- alle operazioni nelle quali gli enti pubblici (si veda l'elenco di soggetti riportato in precedenza) acquirenti sono **debitori d'imposta**⁵ ai sensi delle disposizioni in materia di Iva; si tratta, in pratica, di quelle operazioni per le quali trova applicazione in meccanismo dell'**inversione contabile** (o **reverse charge**) menzionate dall'articolo 17 del decreto Iva e le cui regole presuppongono che l'ente pubblico operi in qualità di soggetto passivo ai fini Iva⁶;
- ai compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte **a titolo di imposta sul reddito** (la portata della esenzione, se intesa letteralmente, sarebbe praticamente nulla; qualora, invece, l'espressione "**a titolo di imposta sul reddito**" non fosse intesa in senso "tecnico" di "**ritenuta definitiva**", tutti i compensi assoggettati a **ritenuta d'acconto**⁷ **sarebbero esclusi dallo split payment**).

⁵ Non applicheranno, quindi, lo **split payment** gli Enti, già "**soggetti passivi d'imposta**", che, per effetto delle norme Iva, si troveranno a rivestire anche la qualifica di "**Debitori d'imposta**", come avviene nel "reverse charge".

⁶ **N.B.:** Va evidenziato che, dal 1° gennaio 2015, sono rientrate nel campo di applicazione del *reverse charge* anche le **prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento di edifici**, da chiunque commissionate (purchè soggetto passivo dell'Iva).

⁷ **L'Agenzia delle Entrate, nel corso di Telefisco 2015 (29/01/2015) ha espresso l'avviso che con l'espressione "a titolo di imposta sul reddito" il legislatore intende riferirsi anche alle "ritenute d'ACCONTO"; pertanto, i compensi assoggettati a "ritenuta d'acconto" devono intendersi esclusi dallo split payment.**

Prof. Dott. Giandomenico Andreetta
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dr.ssa Alessandra Gava
Dottore Commercialista

Dr.ssa Cristina Vecellio Segate
Dottore Commercialista

Dr.ssa Paola Brunetta
Dottore in Economia e Commercio

Dott. Alessandro Andreetta
Revisore dei conti e giurista d'impresa

STUDIO
ANDREETTA & ASSOCIATI
Dottori commercialisti e Revisori contabili

Effetti sui soggetti passivi fornitori

Il decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze del 23/01/2015 precisa che i fornitori della P.A. devono inserire in fattura la dicitura "**scissione dei pagamenti**" e che, pur restando obbligati a registrare normalmente le fatture emesse nei registri Iva, "**non sono tenuti al pagamento dell'imposta**".

Il rimborso prioritario

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 allo Stato direttamente dall'Ente Pubblico il quale, quindi, pagherà al proprio fornitore un importo al netto dell'Iva predetta.

Appare evidente come tale procedura produca, in capo al soggetto che emette la fattura, delle grosse complicazioni di natura contabile⁸, sia in termini di formazione del documento (spesso affidata a software dedicati che quindi dovranno essere adeguati) sia nella successiva fase della registrazione **in contabilità generale** e ai fini Iva, in quanto trattasi comunque di operazioni rilevanti ai fini di tale tributo e che certamente dovranno trovare collocazione nel modello di dichiarazione annuale.

Posto che l'applicazione della nuova disposizione, privando i soggetti che operano in prevalenza nei confronti di enti pubblici dell'Iva a debito da compensare con l'Iva portata in detrazione sugli acquisti (effetto già prodotto, peraltro, dalle operazioni in reverse charge), determinerà un incremento dei crediti Iva maturati da tali soggetti, la norma (**legge di stabilità**) prevede l'emanazione di un successivo decreto che ammetterà tali soggetti al cosiddetto "**rimborso prioritario**" ancorché **relativo alla sola parte di credito generata dalle fatture soggette allo split payment**.

Il decreto attuativo del Ministero dell'Economia e delle finanze del 23/01/2015, con ciò semplificando notevolmente, precisa che il rimborso prioritario **incontra il limite dell'ammontare complessivo dell'imposta applicata alle operazioni in regime di "scissione dei pagamenti"**.

Effetti del nuovo meccanismo per l'Ente Pubblico

Il decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze del 23/01/2015 precisa che l'imposta relativa alle fatture in regime di split payment "**diviene esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi**", ma che "**le pubbliche amministrazioni possono comunque optare per l'esigibilità anticipata al momento della ricezione della fattura**".

⁸ Tali complicazioni si aggiungono a quelle determinate dall'obbligo di emissione della "fattura elettronica".

Prof. Dott. Giandomenico Andreetta
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dr.ssa Alessandra Gava
Dottore Commercialista

Dr.ssa Cristina Vecellio Segate
Dottore Commercialista

Dr.ssa Paola Brunetta
Dottore in Economia e Commercio

Dott. Alessandro Andreetta
Revisore dei conti e giurista d'impresa

STUDIO
ANDREETTA & ASSOCIATI
Dottori commercialisti e Revisori contabili

Lo stesso decreto attuativo stabilisce che *“il versamento dell’Iva dovuta è effettuato dalle pubbliche amministrazioni entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l’imposta diviene esigibile, senza possibilità di compensazione e utilizzando un apposito codice tributo”*.

~~Sul versante degli adempimenti a cui risulta tenuto l’ente pubblico, va evidenziato che in corso di emanazione~~ Il decreto attuativo prevede anche le seguenti diverse alternative con riferimento all’obbligo di versamento dell’Iva: ~~in particolare, l’Ente Pubblico potrà alternativamente:~~

1. utilizzare un distinto versamento dell’Iva dovuta per ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile;
 2. in ciascun giorno del mese, eseguire 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, eseguire un versamento cumulativo dell’Iva dovuta considerando tutte le fatture per le quali l’imposta è divenuta esigibile nel mese precedente.~~

Pare evidente come le modalità di versamento sopra indicate saranno utilizzate dalle pubbliche amministrazioni che non sono soggetti passivi dell’Iva.

Per le amministrazioni in possesso di partita Iva, invece, e **comunque limitatamente alle fatture relative agli acquisti effettuati nell’esercizio di attività commerciali**, l’art. 5 del decreto attuativo precisa che le fatture in regime di **“scissione dei pagamenti”** vanno registrate nei registri delle fatture emesse o dei corrispettivi (oltre che, ovviamente, nel registro acquisti) **“entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l’imposta è divenuta esigibile⁹, con riferimento al mese precedente”** e che, conseguentemente, l’imposta partecipa alla liquidazione periodica del relativo mese o trimestre. Va da sé che, in questo caso, non andrà utilizzato **l’apposito codice tributo** di nuova istituzione.¹⁰

L’art. 6 del decreto attuativo introduce per gli **organi interni di revisione e di controllo** l’obbligo di vigilare sulla corretta esecuzione dei versamenti. L’art. 147, co. 4 del TUEL dispone che **“Nell’ambito della loro autonomia normativa e organizzativa, gli enti locali disciplinano il sistema dei controlli interni secondo il principio della distinzione tra funzioni di indirizzo e compiti di gestione, anche in deroga agli altri principi di**

⁹ Cioè, al più tardi, entro il 15 del mese successivo a quello nel corso del quale è avvenuto il pagamento del corrispettivo.

¹⁰ Secondo B. Santacroce e P. Parodi, ne il Sole 24 Ore del 3/2/2015, **“anche gli acquisti di beni e servizi destinati promiscuamente alla sfera commerciale e a quella istituzionale dovranno essere trattati come quelli totalmente commerciali, restando ovviamente fermo che la detraibilità dell’Iva acquisti continuerà a seguire le regole normali”**. Invece, nell’articolo pubblicato lo stesso giorno, T. Bersignani e A. Garzon, pongono dubbio che sia necessario **ripartire i costi promiscui**, versando con il mod. F24EP l’Iva afferente i costi dell’attività istituzionale.

Prof. Dott. Giandomenico Andreetta
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dr.ssa Alessandra Gava
Dottore Commercialista

Dr.ssa Cristina Vecellio Segate
Dottore Commercialista

Dr.ssa Paola Brunetta
Dottore in Economia e Commercio

Dott. Alessandro Andreetta
Revisore dei conti e giurista d'impresa

STUDIO
ANDREETTA & ASSOCIATI
Dottori commercialisti e Revisori contabili

cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286, e successive modificazioni. Partecipano all'organizzazione del sistema dei controlli interni il segretario dell'ente, il direttore generale, laddove previsto, i responsabili dei servizi e le unità di controllo, laddove istituite".

Pertanto, sembra di poter affermare che non sono direttamente interessati da questo ulteriore specifico obbligo di vigilanza i **revisori dei conti**; tuttavia, ad essi dovranno essere trasmesse periodicamente le risultanze del controllo, a cura del segretario.

Per l'Ente Pubblico che non procede al corretto versamento dell'Iva evidenziata nelle fatture del cedente o prestatore è prevista l'applicazione delle ordinarie sanzioni previste per l'omesso o ritardato versamento delle imposte.

Dal "Comunicato stampa n. 7 del 9/01/2015" del MEF si apprende che, "fino all'adeguamento dei sistemi informativi relativi alla gestione amministrativo contabile delle pubbliche amministrazioni interessate e, in ogni caso, non oltre il 31 marzo 2015, le stesse amministrazioni accantonino le somme occorrenti per il successivo versamento dell'imposta, che deve comunque essere effettuato **entro il 16 aprile 2015**".¹¹

Da punto di vista contabile, l'Ente Pubblico dovrà definire la procedura dei mandati. Secondo autorevoli esperti¹², si possono ipotizzare due diverse procedure alternative:

1. "emissione di un impegno, cui fanno seguito due mandati (l'uno relativo al fornitore, il secondo relativo all'erario), ognuno con una propria scadenza di pagamento;
2. emissione di un mandato per il totale, la cui quota-parte relativa all'Iva viene vincolata a una contestuale reversale contabilizzata in partite di giro, tra i servizi conto terzi; all'atto del pagamento questa reversale trova poi la propria contropartita nell'emissione di un mandato (registrato anch'esso tra servizi conto terzi) per il riversamento dell'Iva".

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, qui di seguito, in forma schematica le differenti discipline applicabili ai fini Iva alla luce delle evoluzioni normative in commento:

¹¹ Tale previsione è confermata dall'art. 9 del decreto attuativo.

¹² Alessandro Garzon, "Il reverse charge esclude lo split payment", ne' il Sole 24 Ore n. 356 del 29/12/2014.

Prof. Dott. Giandomenico Andreetta
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dr.ssa Alessandra Gava
Dottore Commercialista

Dr.ssa Cristina Vecellio Segate
Dottore Commercialista

Dr.ssa Paola Brunetta
Dottore in Economia e Commercio

Dott. Alessandro Andreetta
Revisore dei conti e giurista d'impresa

STUDIO
ANDREETTA & ASSOCIATI
Dottori commercialisti e Revisori contabili

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 (anche d'acconto?!?) a titolo sia d'imposta che d'acconto	art.17-ter d.P.R. n.633/72 (split payment)
Operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici soggetti passivi dell'Iva (in relazione alla sola sfera commerciale) per le quali trova applicazione in meccanismo dell'inversione contabile o <i>reverse charge</i>	art.17 D.P.R. n.633/72 (reverse charge)
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 <i>a titolo di imposta o di acconto sul reddito</i> (comprendendo in tale definizione anche le prestazioni soggette a ritenuta d'acconto?!?)- cessioni o prestazioni che non rientrano nel meccanismo del <i>reverse charge</i> in quanto relative alla sfera istituzionale dell'ente pubblico	art.6, co. 5 d.P.R. n.633/72 ¹³ (esigibilità differita)

Le forti perplessità suscitate dalle norme in commento richiedono un urgente intervento chiarificatore.

Il personale dello Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Cordiali saluti.

La segreteria

¹³ [5] L'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi diviene esigibile nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate secondo le disposizioni dei commi precedenti e l'imposta è versata con le modalità e nei termini stabiliti nel titolo secondo. **Tuttavia per le cessioni dei prodotti farmaceutici indicati nel numero 114) della terza parte dell'allegata tabella A effettuate dai farmacisti, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti, di cui al quarto comma dell'articolo 4, nonché per quelle fatte allo Stato, agli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, agli enti pubblici territoriali e ai consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'articolo 25 della legge 8 giugno 1990, n. 142, alle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, agli istituti universitari, alle unità sanitarie locali, agli enti ospedalieri, agli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, agli enti pubblici di assistenza e beneficenza e a quelli di previdenza, l'imposta diviene esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi**, salva la facoltà di applicare le disposizioni del primo periodo. Per le cessioni di beni di cui all'articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettera b), l'imposta diviene esigibile nel mese successivo a quello della loro effettuazione.