

# Fattura pervenuta e split payment in regime istituzionale

a cura di Mauro Bellesia - Dirigente Comune di Vicenza - Pubblicista

Rilevazioni contabili: vecchia e nuova contabilità a confronto

## Premessa

La rubrica "Rilevazioni contabili: vecchia e nuova contabilità a confronto" vuole essere, uno strumento operativo utile per l'applicazione della riforma della contabilità armonizzata di tutta la PA di cui al D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, come modificato dal D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126.

Le fattispecie gestionali più comuni nella vita quotidiana degli Enti Locali e le relative modalità di contabilizzazione, saranno pertanto analizzate caso per caso e commentate con particolare riguardo alle differenze di registrazione tra l'ordinamento giuridico-contabile precedente il D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118 (cioè il TUEL, D.Lgs. n. 267/2000, il D.P.R. n. 194/1996 e il D.P.R. n. 326/1998) e la nuova contabilità armonizzata di tutte le PA (1).

## Il caso

Il presente caso fa riferimento a una prestazione di servizi a favore della PA per un servizio di carattere istituzionale (si esclude in questa sede il caso di attività commerciali svolte dalla PA che sarà oggetto di ulteriori separati approfondimenti).

La fattura del fornitore emessa nell'anno 2015 rientra nel **regime dello split payment** ("scissione dei pagamenti") che costituisce un particolare meccanismo IVA secondo il quale i fornitori delle PA emettono regolare fattura, composta da imponibile ed IVA, ma non ricevono più il pagamento dell'imposta, che va direttamente versata all'Erario da parte dell'Ente locale.

Il **cronoprogramma** è il seguente:

a) anno n. 1:

- effettuazione della prestazione di servizi a favore dell'Ente nel mese di gennaio dell'anno 1;
- invio della fattura nel mese di febbraio dell'anno 1 per l'importo di euro 122;
- pagamento della fattura di euro 122 da parte dell'Ente in regime di split payment.

I **riferimenti normativi** in tema di split payment sono i seguenti:

- l'art. 1, comma 629, lettera b), della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, che introduce l'art. 17<sup>ter</sup> del D.P.R. n. 633/1972, stabilisce che per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle PA l'imposta sul valore aggiunto è versata dalle medesime P.A. secondo le modalità di un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze;

- il D.M. sulle modalità e sui termini di versamento dell'IVA in regime di split payment è stato approvato il 23 gennaio 2015 e pubblicato sulla GU n. 27 del 3 febbraio 2015; il citato decreto dispone che i fornitori emettono fattura dal 1/1/2015 con la **dicitura "scissione dei pagamenti"** (art. 2), che l'IVA diventa esigibile al momento del pagamento della fattura (art. 3, salvo opzione per l'esigibilità dell'IVA anticipata al momento della ricezione della fattura), che il **versamento dell'IVA dovuta è effettuato dalle P.A. entro il giorno 16 del mese successivo** a quello in cui l'imposta diviene esigibile, senza possibilità di compensazione e utilizzando (per gli enti locali) il modello **"F24 Enti pubblici"** (art. 4) (2);

(1) I casi precedenti: "L'impegno di una spesa per un servizio reso alla Pubblica Amministrazione", in questa *Rivista*, n. 11/2013; "L'accertamento di una entrata corrente di natura patrimoniale", in questa *Rivista*, n. 12/2013; "Entrata da lotta all'evasione di difficile esazione e fondo crediti dubbia esigibilità", in questa *Rivista*, n. 1/2014; "Contributo regionale vincolato", in questa *Rivista*, n. 3/2014; "Sponsorizzazione per attività culturali - Fondo pluriennale vincolato", in questa *Rivista*, n. 4/2014; "Investimento finanziato con alienazioni patrimoniali", in questa *Rivista*, n. 5/2014; "Investimento finanziato con contributo regionale in conto capitale", in questa *Rivista*, n. 7/2014; "Allungamento dei tempi di realizzo di una opera pubblica", in questa *Rivista*, n. 8/2014; "Salario accessorio del personale dipendente", in questa *Rivista*, n. 10/2014; "Investimento finanziato con mutuo", in questa *Rivista*, n. 11/2014; "Fattura pervenuta il 31 dicembre", in questa *Rivista*, n. 12/2014; "Fattura pervenuta il 31 dicembre" in *Azienditalia* n. 3/2015; "Fattura pervenuta a febbraio dell'anno successivo" in *Azienditalia* n. 4/2015.

(2) Il comma 2 del citato DM del 23 gennaio 2015, prevede anche una alternativa al versamento cumulativo dell'IVA entro il giorno 16 del mese successivo e specificatamente "2. Le pubbliche amministrazioni possono, in ogni caso, effettuare, entro la scadenza indicata al comma 1 del presente articolo, distinti versamenti per l'IVA dovuta così come segue: a) in ciascun giorno del mese, relativamente al complesso delle fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile in tale giorno; b) relativamente a ciascuna

- la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 12 febbraio 2015, ha istituito il **codice tributo 602E** e ha precisato che la modalità di versamento dell'Iva addebitata dal fornitore deve essere scelta, dalla PA fra una delle seguenti: entro il giorno 16 di ciascun mese, cumulativamente per tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel mese precedente (tale metodo è quello più usato nella realtà dei fatti); con versamenti distinti dell'I-VA, sempre entro il giorno 16 di ciascun mese, ma con riferimento a tutte le fatture per le quali l'IVA è divenuta esigibile nello stesso giorno del mese, oppure con riferimento alla singola fattura la cui IVA è divenuta esigibile.

### A) L'ordinamento giuridico-contabile ante D.Lgs. n. 118/2011

In via del tutto eccezionale, il presente caso della rubrica non effettua il consueto paragone con le rilevazioni contabili *ante* D.Lgs. n. 118/2011 per il semplice fatto che la normativa dello split payment si applica dal 1° gennaio 2015 unitamente alla nuova contabilità armonizzata e alla cessazione dell'ordinamento giuridico-contabile precedente.

### B) La nuova contabilità armonizzata ex D.Lgs. n. 118/2011

Nella nuova contabilità armonizzata l'impegno di spesa viene imputato all'esercizio nel quale si presume che la relativa obbligazione venga a scadenza, ovvero sia esigibile il pagamento, ai sensi del paragrafo 16, dell'Allegato n. 1 (principi generali o postulati - principio della competenza finanziaria) del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, come modificato dal D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126 (3).

Il caso in esame affronta la fattispecie più semplice: l'obbligazione sorge e va a scadenza per euro 122 nell'anno 1 e, sempre nell'anno 1, avviene il pagamento dell'IVA da parte della PA in regime di split payment.

In contabilità finanziaria, **le spese soggette alla scissione dei pagamenti sono impegnate per l'importo complessivo di IVA (euro 122).**

Le registrazioni contabili della fattura del fornitore con l'annotazione "scissione dei pagamenti", possono essere adottate con due modalità alternative:

1) se l'ente locale effettua il pagamento dell'IVA trattenuta al fornitore entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta diviene esigibile (ipotesi più frequente), occorre effettuare:

- un **accertamento pari all'importo IVA (euro 22) tra le partite di giro**, al capitolo codificato E.9.01.01.02.001 Ritenuta per scissione contabile IVA (split payment);

- un **impegno di pari importo (euro 22)**, contestuale all'accertamento di cui sopra, sempre tra le partite di giro, al capitolo codificato U.7.01.01.02.001 Versamento delle ritenute per scissione contabile IVA (split payment);

- un **ordine di pagamento a favore del fornitore per l'importo della fattura ricevuta al lordo dell'IVA (euro 122)** a valere sull'impegno riguardante l'acquisto di beni o servizi, con contestuale ritenuta per l'importo dell'IVA (euro 22) tramite **reversale** in entrata sulle partite di giro a valere sull'accertamento di cui sopra (**di euro 22**);

- entro il giorno 16 del mese successivo l'Ente emette un **ordine di pagamento a favore dell'Erario**, per un importo pari al debito IVA (euro 22) sulle partite di giro a valere sull'impegno di cui sopra (**di euro 22**).

2) se l'ente intende avvalersi dell'opzione che consente di effettuare il pagamento IVA all'Erario contestualmente al pagamento delle fatture ai fornitori (ipotesi meno frequente, non considerata nel presente caso della rubrica), a valere dell'impegno assunto (di euro 122) sono emessi due distinti ordini di pagamento. Il primo ordinativo (di euro 100) è emesso a favore del fornitore per la spesa al netto di IVA, il secondo a favore dell'Erario (di euro 22) per l'ammontare dell'IVA (4).

### Rilevazioni in contabilità finanziaria ex D.Lgs. n. 118/2011

Nella nuova contabilità armonizzata le rilevazioni contabili seguono il principio base della contabilità finanziaria "potenziata" di cui al Punto 16 dell'Allegato 1 al D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, come modificato dal D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126, nonché il D.M. 23 gennaio 2015 sulle modalità e sui termini di versamento dell'IVA in regime di split payment e la successiva Circolare dell'Agenzia delle Entrate 12 febbraio 2015, n. 15/E.

Nella redazione del **bilancio preventivo di competenza e di cassa**, occorre pertanto allocare lo stanziamento di spesa per la prestazione di servizi nella tempistica prevista dal cronoprogramma del presente caso.

#### BILANCIO PREVENTIVO - Anno n. 1

Entrate	Spese
	Stanziamento, titolo 1 - spese correnti; macroaggregato 3 - acquisto beni e servizi 122

fattura la cui imposta è divenuta esigibile". Non si prende in considerazione tale alternativa perché si ritiene che non sia molto utilizzata fra gli enti locali.

(3) AA.VV., *Manuale di contabilità armonizzata*, IPSOA, 2014.

(4) E' in corso di approvazione una modifica al principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, Allegato n. 4/2 al D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, come modificato dal D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126, che indicherà quanto in sintesi sopra evidenziato.

Le rilevazioni contabili nella contabilità finanziaria armonizzata possono essere così sintetizzate:

### CONTO DEL BILANCIO - Anno n. 1

Entrate	Spese
Accertamento pari all'IVA ritenuta tra le partite di giro, al cap. E.9.01.01.02.001 "Ritenuta per scissione contabile IVA (split payment)" Reversale (vincolata al pagamento al fornitore)	Impegno di spesa, titolo 1 - spese correnti; macroaggregato 3 - acquisto beni e servizi Pagamento al fornitore (lordo euro 122, netto euro 100 per contestuale reversale vincolata dell'IVA ritenuta di euro 22) Impegno su partite di giro cap. U.7.01.01.02.001 per "versamento delle ritenute per scissione contabile IVA" Pagamento all'Erario (con F24, cod. tributo 602E)
22	122
- 22	- 122
22	22
- 22	- 22

### **Rilevazioni in contabilità economico-patrimoniale ex D.Lgs. n. 118/2011**

Secondo l'art. 151, comma 4, e l'art. 232 del TUEL, D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, come modificato dall'art. 74 del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, introdotto dal D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126, e l'art. 2 del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, come modificato dal D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126, la contabilità economico-patrimoniale si affianca, ai fini conoscitivi alla contabilità finanziaria, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali.

Il successivo art. 4 del D.Lgs. n. 118/2011 dispone l'adozione di un unico piano dei conti integrato allo scopo di favorire l'integrazione dei sistemi di contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale.

Le connessioni tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale sono peraltro specificate dal Principio della contabilità economico-patrimoniale - Allegato n. 4/3 al D.Lgs. n. 118/2011 ed in particolare modo al Punto 5 (Le scritture di assestamento della contabilità economico-patrimoniale) (5).

Le rilevazioni (in partita doppia) e le sintesi economica e patrimoniale di esercizio sono le seguenti.

#### **Anno n. 1:**

- sulla base della fattura pervenuta,

Data: ..... Anno n. 1				
Conto in dare:		Conto in avere:	€ in dare	€ in avere
Prestazioni di servizi (C.E., B10)	a	Debiti verso fornitori (S.P. passivo, D2)	122	100
		Debiti verso l'Erario per IVA split payment		22

- al momento del pagamento della fattura,

Data: ..... Anno n. 1				
Conto in dare:		Conto in avere:	€ in dare	€ in avere
Debiti verso fornitori (S.P. passivo, D2)	a	1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere (S.P. attivo, CIV1a)	100	100

- entro il giorno 16 del mese successivo al momento del pagamento della fattura,

Data: ..... Anno n. 1				
Conto in dare:		Conto in avere:	€ in dare	€ in avere
Debiti verso l'Erario per IVA split payment	a	1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere (S.P. attivo, CIV1a)	22	22

Il conto economico rileva il costo dell'operazione. Si ricorda che per l'Ente locale l'IVA sugli acquisti per attività istituzionali è un costo a tutti gli effetti, in quanto non detraibile.

(5) "... Si richiama l'attenzione sull'utilità della concomitanza delle registrazioni contabili finanziarie ed economico patrimoniali, per garantire anche nel corso dell'esercizio la correttezza della rilevazione, evitando la 'ricostruzione' delle scritture alla fine dell'esercizio ..." - Principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale - Allegato n. 4/3 al D.Lgs. n. 118/2011.

### CONTO ECONOMICO - Anno n. 1

Costi	Proventi
B10, Prestazioni di servizi	122

Lo stato patrimoniale rileva il debito dell'operazione.

### STATO PATRIMONIALE - Anno n. 1

Attività	Passività
1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere (S.P. attivo, CIV1a)	Debiti verso fornitori (S.P. passivo, D2)
- 122	0
	Debiti verso Erario per IVA split payment
	0

### C) Considerazioni finali

La contabilità economica evidenzia palesemente, nel caso della presente rubrica, rilevazioni contabili più semplici e di immediata percezione rispetto a quelle registrate nella nuova contabilità finanziaria armonizzata di cui al D.Lgs. n. 118/2011 (6). E' più semplice la rilevazione delle ritenute e i parallelismi con la contabilità obbligatoria per le imprese rende l'approccio contabile più "familiare" per tutti coloro che operano in questo settore.

Infatti, la rilevazione contabile della fattura pervenuta dal fornitore della PA registra contestualmente costi (nel conto economico) e debiti (nello stato patrimoniale, già suddivisi tra debiti nei confronti del fornitore e debiti nei confronti dell'Erario).

Successivamente, al momento del pagamento, si rileva l'azzeramento dei debiti e l'uscita di cassa.

Ciò potrebbe indurre ad una riflessione generale sull'effettiva grande utilità della contabilità economico-patrimoniale che fornisce di per sé, ed in forma immediata, tutte le informazioni necessarie alla corretta registrazione della prestazione di servizi a favore della PA, compresi anche i conseguenti flussi di cassa, rilevati nell'apposito conto di tesoreria nello stato patrimoniale, parte attività.

Quindi, la contabilità economica, così come evidenziato nel caso della presente rubrica, potrebbe semplificare di molto le rilevazioni contabili attuali in un'ottica del tutto nuova, che la considera non relegata ad un ruolo secondario rispetto a quella finanziaria, bensì ad un sistema contabile prioritario e completo, in grado di sostituire completamente la contabilità finanziaria stessa.

Altri casi futuri della presente rubrica approfondiranno, con specifici esempi, la tematica sopra evidenziata.

(6) Per ulteriori approfondimenti in tema di connessioni tra contabilità finanziaria e contabilità economica si rinvia a Bellesia M., *www.bellesiamauro.it Manuale di contabilità e dei Principi contabili per gli Enti locali*, CEL Editrice, 2011.