



Il Ministro dell'economia e delle finanze

Visto il decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, di seguito "decreto n. 633 del 1972", recante istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto;

Visto il decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, recante, al capo II del titolo II, disciplina temporanea delle operazioni intracomunitarie e dell'imposta sul valore aggiunto;

Visto l'articolo 1, commi da 209 a 214, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e successive modificazioni, che ha introdotto l'obbligo di emissione, trasmissione, conservazione e archiviazione in forma elettronica delle fatture emesse nei confronti delle pubbliche amministrazioni;

Visto il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 7 marzo 2008, con il quale è stato individuato il gestore del sistema di interscambio della fatturazione elettronica e le relative attribuzioni e competenze;

Visto il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, emanato di concerto con il Ministro per la pubblica amministrazione e la semplificazione, del 3 aprile 2013, n. 55, con il quale è stato adottato il regolamento in materia di emissione, trasmissione e ricevimento della fattura elettronica da applicarsi alle amministrazioni pubbliche ai sensi dell'articolo 1, commi da 209 a 213, della legge 24 dicembre 2007, n. 244;

Visto l'articolo 1, comma 629, lettera b), della legge 23 dicembre 2014, n. 190, che introduce l'articolo 17-ter del decreto n. 633 del 1972, che stabilisce che, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di talune pubbliche amministrazioni, per le quali dette amministrazioni non siano debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto, l'imposta è in ogni caso versata dalle medesime secondo modalità e termini da determinare con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze;

Visto l'articolo 1, comma 632, secondo periodo, della citata legge n. 190 del 2014, che stabilisce che le disposizioni di cui al comma 629, lettera b), dello stesso articolo, nelle more del rilascio della misura di deroga da parte del Consiglio dell'Unione europea, trovano comunque applicazione per le operazioni per le quali l'imposta sul valore aggiunto è esigibile a partire dal 1° gennaio 2015;



Vista la direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto;

Vista la nota n. 8006 del 14 novembre 2014 con la quale il Dipartimento delle finanze ha inoltrato alla Commissione europea la richiesta di una misura di deroga ai sensi dell'articolo 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;

Considerata l'esigenza di adeguare i sistemi informativi relativi alla gestione amministrativo-contabile delle amministrazioni centrali dello Stato alle disposizioni recate dal presente decreto;

Visto l'articolo 1, comma 630, della citata legge n. 190 del 2014, che prescrive al Ministro dell'economia e delle finanze di includere i soggetti passivi che effettuano le operazioni di cui all'articolo 17-ter del citato decreto n. 633 del 1972, limitatamente al credito rimborsabile relativo alle operazioni ivi indicate, fra le categorie di contribuenti per i quali i rimborsi dell'IVA sono eseguiti in via prioritaria ai sensi dell'articolo 38-bis, comma 10, dello stesso decreto n. 633 del 1972, e successive modificazioni;

Visto l'articolo 30 del citato decreto n. 633 del 1972, e successive modificazioni, in materia di versamento di conguaglio e rimborso dell'eccedenza;

Visto l'articolo 38-bis del citato decreto n. 633 del 1972, e successive modificazioni, in materia di esecuzione dei rimborsi, e, in particolare, il comma 10 con il quale è stabilito che con decreti del Ministro dell'economia e delle finanze sono individuate, anche progressivamente, in relazione all'attività esercitata ed alle tipologie di operazioni effettuate, le categorie di contribuenti per i quali i rimborsi di cui al predetto articolo 38-bis sono eseguiti in via prioritaria;

Visto l'articolo 7-bis del decreto-legge 23 settembre 1994, n. 547, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 novembre 1994, n. 644, in materia di crediti d'imposta relativi all'IVA;

Visto il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 22 marzo 2007, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 76 del 31 marzo 2007;

Visto il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 25 maggio 2007, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 150 del 30 giugno 2007;

Visto il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 18 luglio 2007, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 195 del 23 agosto 2007;

Visto il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 21 dicembre 2007, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 29 del 4 febbraio 2008;

Visto il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 10 luglio 2014, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 170 del 24 luglio 2014;



DECRETA

Articolo 1 *(Principi generali)*

1. Alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi di cui all'articolo 17-ter del decreto n. 633 del 1972, effettuate nei confronti delle pubbliche amministrazioni ivi contemplate, di seguito "pubbliche amministrazioni", e per le quali tali amministrazioni non sono debitori d'imposta ai sensi della normativa in materia di imposta sul valore aggiunto, si applicano le disposizioni del presente decreto.

2. Per le operazioni di cui al comma 1 l'imposta sul valore aggiunto è versata dalle pubbliche amministrazioni cessionarie di beni o committenti di servizi con effetto dalla data in cui l'imposta diviene esigibile.

Articolo 2 *(Effetti sui soggetti passivi fornitori)*

1. I soggetti passivi dell'IVA, che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di cui all'articolo 1, emettono la fattura secondo quanto previsto dall'articolo 21 del decreto n. 633 del 1972 con l'annotazione "scissione dei pagamenti".

2. I soggetti passivi dell'IVA che effettuano le operazioni di cui all'articolo 1 non sono tenuti al pagamento dell'imposta ed operano la registrazione delle fatture emesse ai sensi degli articoli 23 e 24 del decreto n. 633 del 1972 senza computare l'imposta ivi indicata nella liquidazione periodica.

Articolo 3 *(Esigibilità dell'imposta)*

1. L'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi di cui all'articolo 1 diviene esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi.

2. Le pubbliche amministrazioni possono comunque optare per l'esigibilità dell'imposta anticipata al momento della ricezione della fattura.

3. Per effetto dell'entrata in vigore dell'articolo 17-ter del decreto n. 633 del 1972, alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi disciplinate dal medesimo articolo non è applicabile la disposizione di cui all'articolo 6, quinto comma, secondo periodo, del decreto n. 633 del 1972.



Articolo 4
(Versamento dell'imposta)

1. 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, con le seguenti modalità:

a) per le pubbliche 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 pubbliche 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 pubbliche 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.

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 fattura la cui imposta è divenuta esigibile.

Articolo 5
(Disposizioni per le pubbliche amministrazioni soggetti passivi dell'IVA)

1. Le pubbliche amministrazioni che effettuano acquisti di beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali, in relazione alle quali sono identificate agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, annotano le relative fatture nel registro di cui agli articoli 23 o 24 del decreto n. 633 del 1972 entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile, con riferimento al mese precedente.

2. Nei casi di cui al comma 1, l'imposta dovuta partecipa alla liquidazione periodica del mese dell'esigibilità od, eventualmente, del relativo trimestre.



Articolo 6
(Attività di monitoraggio e controllo)

1. Per il monitoraggio dei versamenti IVA di cui all'articolo 4, l'Agenzia delle entrate, previa intesa con il Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, acquisisce ed elabora le informazioni dei predetti versamenti e le informazioni contenute nelle fatture elettroniche trasmesse ai sensi dell'articolo 1, commi da 209 a 214, della legge 27 dicembre 2007, n. 244, e relativi decreti attuativi.

2. In caso di verifiche, controlli o ispezioni, le pubbliche amministrazioni mettono a disposizione dell'Amministrazione finanziaria, eventualmente in formato elettronico, la documentazione utile per verificare la corrispondenza tra l'importo dell'IVA dovuta e quello dell'IVA versata per ciascun mese di riferimento.

3. Nell'ambito delle proprie competenze istituzionali, gli organi interni di revisione e di controllo vigilano, in particolare, sulla corretta esecuzione dei versamenti dell'imposta da parte delle pubbliche amministrazioni

Articolo 7
(Rinvio)

1. Resta fermo quanto previsto dalle disposizioni generali in materia di imposta sul valore aggiunto per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate nei confronti delle pubbliche amministrazioni per le quali queste ultime sono debitori d'imposta.

Articolo 8
(Contribuenti ammessi al rimborso in via prioritaria)

1. La disposizione di cui all'articolo 38-bis, comma 10, del decreto n. 633 del 1972, e successive modificazioni, che prevede l'erogazione dei rimborsi in via prioritaria dell'eccedenza d'imposta detraibile, si applica, a partire dalla richiesta relativa al primo trimestre dell'anno d'imposta 2015, ai soggetti passivi che hanno effettuato operazioni nei confronti delle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 17-ter dello stesso decreto n. 633 del 1972, fermo restando quanto previsto dall'articolo 2 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 22 marzo 2007, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 76 del 31 marzo 2007, e nel rispetto dei presupposti di cui all'articolo 30, secondo comma, lettera a), del decreto n. 633 del 1972.

2. I rimborsi di cui al comma 1 sono erogati in via prioritaria per un ammontare non superiore all'ammontare complessivo dell'imposta applicata alle operazioni, di cui all'articolo 17-ter



del decreto n. 633 del 1972, effettuate nel periodo in cui si è avuta l'eccedenza d'imposta detraibile oggetto della richiesta di rimborso.

Articolo 9
(Efficacia)

1. Le disposizioni del presente decreto si applicano alle operazioni per le quali è stata emessa fattura a partire dal 1° gennaio 2015.

2. Fino all'adeguamento dei processi e dei sistemi informativi relativi alla gestione amministrativo contabile e, comunque, non oltre il 31 marzo 2015, le pubbliche amministrazioni individuate nell'articolo 1 del presente decreto sono tenute ad accantonare le somme occorrenti per il successivo versamento dell'imposta, da effettuarsi in ogni caso entro il 16 aprile 2015.

Il presente decreto sarà pubblicato sulla Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana.

Roma, 23 GEN. 2015


IL MINISTRO



CIRCOLARE N. 1/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 9 febbraio 2015

OGGETTO: 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

Premessa

Al fine di agevolare l'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti (c.d. *split payment*) introdotto dall'art. 1, comma 629, lettera b), della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (di seguito legge di stabilità 2015), con la presente circolare si forniscono i primi chiarimenti interpretativi circa l'individuazione dell'ambito applicativo, sotto il profilo soggettivo.

La disposizione sopra richiamata ha modificato il decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, introducendo l'art. 17-ter secondo cui *“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 di 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”*.

In sostanza, in relazione agli acquisti di beni e servizi effettuati dalle pubbliche amministrazioni contemplate dalla norma, per i quali queste non siano debitori d'imposta (ossia per le operazioni non assoggettate al regime di

inversione contabile), l’IVA addebitata dal fornitore nelle relative fatture dovrà essere versata dall’amministrazione acquirente direttamente all’erario, anziché allo stesso fornitore, scindendo quindi il pagamento del corrispettivo dal pagamento della relativa imposta.

Il meccanismo della scissione dei pagamenti si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi di cui agli artt. 2 e 3 del DPR n. 633 del 1972 effettuate, nel territorio dello Stato, nei confronti di pubbliche amministrazioni. In particolare, la disciplina riguarda tutti gli acquisti effettuati dalle pubbliche amministrazioni individuate dalla norma, sia quelli effettuati in ambito non commerciale ossia nella veste istituzionale che quelli effettuati nell’esercizio di attività d’impresa.

La scissione dei pagamenti riguarda le operazioni documentate mediante fattura emessa dai fornitori, ai sensi dell’art. 21 del DPR n. 633 del 1972. Devono, pertanto, ritenersi escluse dal predetto meccanismo le operazioni (ad es, piccole spese dell’ente pubblico) certificate dal fornitore mediante il rilascio della ricevuta fiscale di cui all’art. 8 della legge 10 maggio 1976, n. 249, o dello scontrino fiscale di cui alla legge 26 gennaio 1983, n. 18, e successive modificazioni (cfr. art. 12, comma 1, della L. n. 413 del 1991) ovvero non fiscale per i soggetti che si avvalgono della trasmissione telematica dei corrispettivi sensi dell’art. 1, commi 429 e ss. della legge 30 dicembre 2004, n. 311, ovvero altre modalità semplificate di certificazione specificatamente previste.

La predetta disposizione è riconducibile tra quelle volte ad innovare il sistema di riscossione dell’imposta, al fine di ridurre il “VAT gap” 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.

Sotto tale profilo, 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.

L'art. 1, comma 631, della legge di stabilità 2015 stabilisce che il meccanismo della scissione dei pagamenti, nelle more del rilascio della misura di deroga da parte del Consiglio dell'Unione europea, trova comunque applicazione per le operazioni per le quali l'imposta sul valore aggiunto è esigibile a partire dal 1° gennaio 2015. L'art. 9 del DM 28 gennaio 2015, pubblicato nella GU n. 27 del 3 febbraio 2015, che *“Le disposizioni del presente decreto si applicano alle operazioni documentate con fatture emesse dal 1° gennaio 2015 , la cui imposta diviene esigibile a partire dalla medesima data”*.

Ai fini dell'individuazione del momento di esigibilità occorre avere riguardo all'art. 3, comma 1, del citato DM secondo cui *“L'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi ... diviene esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi”*.

Alla luce delle predette disposizioni il meccanismo della scissione dei pagamenti si applica alle operazioni in relazione alle quali il corrispettivo sia stato pagato dopo il 1° gennaio 2015 e sempre che le stesse non siano state già fatturate anteriormente alla predetta data. Il meccanismo della scissione dei pagamenti non è, invece, applicabile alle operazioni per le quali è stata emessa fattura entro il 31 dicembre 2014.

1. Ambito soggettivo di applicazione della norma

Con riferimento all'ambito applicativo della disposizione in commento, sotto il profilo soggettivo, si rileva, in primo luogo, che il testo di detta norma reca un'elencazione dei soggetti destinatari della disciplina della scissione dei

pagamenti di uguale contenuto rispetto a quella recata dall'art. 6, quinto comma, secondo periodo, del DPR n. 633 del 1972, che ha ad oggetto l'applicabilità, alle operazioni effettuate nei confronti delle pubbliche amministrazioni ivi indicate, dell'esigibilità differita dell'IVA all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi.

Si evidenzia, al riguardo, che lo scopo dell'art. 6, quinto comma, secondo periodo, del DPR n. 633 del 1972, era quello di evitare ai soggetti che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti delle pubbliche amministrazioni espressamente individuate di anticipare l'imposta per operazioni rispetto alle quali il pagamento del corrispettivo e dell'imposta per rivalsa avviene normalmente con notevole ritardo. Trattandosi, pertanto, di una norma speciale avente carattere agevolativo e natura derogatoria rispetto ai principi ordinari dell'IVA, non è possibile effettuare interpretazioni estensive della stessa.

La disciplina della scissione dei pagamenti, invece, come evidenziato in premessa, persegue la finalità di arginare l'evasione da riscossione dell'IVA, nell'ambito delle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle pubbliche amministrazioni indicate dalla norma, trasferendo il pagamento del debito IVA dal relativo fornitore in capo alle amministrazioni stesse.

Alla luce delle considerazioni sopra svolte, si è dell'avviso che, ai fini dell'individuazione dell'ambito soggettivo di applicazione dell'art. 17-ter del DPR n. 633 del 1972, occorra, quindi, fare riferimento ai soggetti destinatari dell'art. 6, quinto comma, del DPR n. 633 del 1972, effettuando, comunque, un'interpretazione del dettato normativo della disposizione in commento basata su valutazioni sostanziali di ordine più generale, che tengano conto della differente *ratio* che ha ispirato il legislatore nell'adozione di tale norma rispetto al citato art. 6, quinto comma, dello stesso DPR n. 633.

Tanto premesso, si ritiene che le amministrazioni pubbliche individuate dalla norma in commento come destinatari della disciplina della scissione dei pagamenti, in presenza degli altri requisiti ivi previsti, siano:

- Stato e altri soggetti qualificabili come organi dello Stato, ancorché dotati di autonoma personalità giuridica, ivi compresi, ad esempio, le istituzioni

scolastiche e le istituzioni per l'alta formazione artistica, musicale e coreutica (AFAM). Tali soggetti, infatti, ancorché dotati di personalità giuridica, devono considerarsi a tutti gli effetti amministrazioni statali, in quanto del tutto compenetrati nella organizzazione dello Stato in ragione di specifici elementi distintivi (cfr. circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato n. 16 del 20 marzo 2003 e parere dell'Avvocatura dello Stato n. 14720 del 5 febbraio 2001).

- enti pubblici territoriali (Regioni, Province, Comuni, Città metropolitane) e consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'art. 31 del testo unico degli enti locali (TUEL) di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267. Si ritiene, inoltre, che siano riconducibili in tale categoria, anche gli altri enti locali indicati dall'art. 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, ossia Comunità montane, Comunità isolate e Unioni di Comuni. Si tratta, infatti, in tali casi, di enti pubblici costituiti per l'esercizio associato di una pluralità di funzioni o di servizi comunali in un determinato territorio, i quali, pertanto, in relazione ad essi, si sostituiscono agli stessi Comuni associati. Una esclusione di tali enti dall'applicazione del meccanismo della scissione contabile non permetterebbe di raggiungere pienamente l'obiettivo del legislatore, limitando, di fatto, l'attuazione della finalità anti-evasione della norma in commento;

- Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura (C.C.I.A.A.). In base alle medesime considerazioni sopra svolte, al fine di garantire la finalità anti-evasione della norma in esame, devono ritenersi comprese in tale categoria anche le Unioni regionali delle Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura, alle quali, peraltro, è obbligatoria l'adesione in forza della riforma recata dal decreto legislativo 15 febbraio 2010, n. 23;

- istituti universitari;

- aziende sanitarie locali. Atteso che in alcune Regioni sono stati costituiti appositamente degli enti pubblici che sono subentrati ai soggetti del servizio sanitario nazionale nell'esercizio di una pluralità di funzioni amministrative e tecniche, si è dell'avviso che anche tali enti debbano essere ricondotti

nell'ambito applicativo della norma in commento. Si tratta, infatti, di enti pubblici che si sostituiscono integralmente alle aziende sanitarie locali e agli enti ospedalieri nell'approvvigionamento di beni e servizi destinati all'attività di questi, svolgendo tale funzione esclusivamente per loro conto, con la conseguenza che una loro esclusione renderebbe sostanzialmente inapplicabile, in tali casi, la norma stessa al settore in argomento;

- enti ospedalieri, ad eccezione degli enti ecclesiastici che esercitano assistenza ospedaliera, i quali, ancorché dotati di personalità giuridica, operano in regime di diritto privato;

- enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico (I.R.C.C.S.);

- enti pubblici di assistenza e beneficenza, ossia, Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza (IPAB) e Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona (ASP);

- enti pubblici di previdenza (INPS, Fondi pubblici di previdenza).

1.2 Soggetti esclusi.

In forza di quanto sopra rappresentato deve ritenersi che la disciplina recata dall'art. 17-ter del DPR n. 633 del 1972 non possa trovare applicazione per le operazioni effettuate nei confronti, ad esempio, degli enti previdenziali privati o privatizzati, essendo la natura pubblica un requisito imprescindibile per l'applicazione della norma in commento, né delle aziende speciali (ivi incluse quelle delle CCIAA) e della generalità degli enti pubblici economici, che operano con un'organizzazione imprenditoriale di tipo privatistico nel campo della produzione e dello scambio di beni e servizi, ancorché nell'interesse della collettività.

Devono, inoltre, ritenersi esclusi dalla platea dei destinatari del meccanismo della scissione dei pagamenti: gli Ordini professionali, gli Enti ed istituti di ricerca, le Agenzie fiscali, le Autorità amministrative indipendenti (quale, ad esempio, l'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni – AGCOM),

le Agenzie regionali per la protezione dell'ambiente (ARPA), gli Automobile club provinciali, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN), l'Agenzia per L'Italia Digitale (AgID), l'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (INAIL), l'Istituto per lo studio e la prevenzione oncologica (ISPO). Si tratta, infatti, in tali casi, di enti pubblici non economici, autonomi rispetto alla struttura statale, che perseguono fini propri, ancorché di interesse generale, e quindi non riconducibili in alcuna delle tipologie soggettive annoverate dalla norma in commento.

1.3 Indice delle Pubbliche Amministrazioni

Alla luce dei criteri sopra delineati, per ragioni di semplicità operativa e per dare maggiori elementi di certezza agli operatori (sia ai fornitori che agli stessi enti pubblici acquirenti) può essere utile avvalersi, al fine di una più puntuale individuazione dei soggetti pubblici destinatari della disciplina della scissione dei pagamenti, dell'ausilio dell'Indice delle Pubbliche Amministrazioni (c.d. IPA), consultabile alla pagina <http://indicepa.gov.it/documentale/ricerca.php>.¹

Il fornitore, pertanto, potrà verificare direttamente nell'anagrafica dell'IPA la categoria di appartenenza e i riferimenti dell'ente pubblico acquirente.

A titolo esemplificativo, possono ritenersi riconducibili nell'ambito applicativo della disposizione in commento, in via generale, gli enti pubblici appartenenti alle categorie IPA di seguito indicate:

- *“Aziende Ospedaliere, Aziende Ospedaliere Universitarie, Policlinici e Istituti di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico Pubblici”* – codice L8;
- *“Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona”* – codice L34;
- *“Aziende Sanitarie Locali”* – codice L7

¹ L'IPA costituisce l'archivio ufficiale contenente i riferimenti delle pubbliche amministrazioni e dei gestori di pubblici servizi. Tali enti sono tenuti ad accreditarsi presso l'IPA, dichiarando a quale categoria appartengano, in forza dell'art. 12 del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 31 ottobre 2000, recante le *“regole tecniche per l'adozione del modello informatico”*, e dell'art. 57bis del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, recante il *“Codice dell'Amministrazione Digitale”*.

- *“Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura e loro Unioni Regionali”* – codice L35;
- *“Città Metropolitane”* – codice L45;
- *“Comuni e loro Consorzi e Associazioni”* – codice L6;
- *“Comunità Montane e loro Consorzi e Associazioni”* – codice L12;
- *“Forze di Polizia ad Ordinamento Civile e Militare per la Tutela dell’Ordine e della Sicurezza Pubblica”* – codice C11;
- *“Istituti di Istruzione Statale di Ogni Ordine e Grado”* – codice L33;
- *“Istituzioni per l’Alta Formazione Artistica, musicale e Coreutica – AFAM”* – codice L43;
- *“Organi costituzionali e di Rilievo Costituzionale”* – codice C2;
- *“Presidenza del Consiglio dei Ministri, ministeri e Avvocatura dello Stato”* – codice C1;
- *“Province e loro Consorzi e Associazioni”* – codice L5;
- *“Regioni, Province Autonome e loro Consorzi e Associazioni”* – codice L4;
- *“Unioni di Comuni e loro Consorzi e Associazioni”* – codice L18;
- *“Università e Istituti di Istruzione Universitaria Pubblici”* – codice L17.

Si precisa, comunque, che restano esclusi, in ogni caso, dall’ambito soggettivo di riferimento della stessa enti privati eventualmente inquadrati nelle predette categorie.

Considerato, inoltre, che il richiamo alle anzidette categorie IPA non può ritenersi esaustivo, si evidenzia che laddove, in relazione a taluni enti, dovessero permanere dei dubbi sull’applicabilità del meccanismo della scissione dei pagamenti, l’operatore interessato potrà inoltrare specifica istanza di interpello all’Agenzia delle entrate ai sensi dell’art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante le “disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente”.

2. Sanzioni

Si precisa, infine, in considerazione dell'incertezza in materia e della circostanza che la disciplina recata dall'art. 17-ter del DPR n. 633 del 1972 ha esplicitato comunque la sua efficacia già in relazione alle fatture emesse a partire dal 1° gennaio, nonché in ossequio ai principi dello Statuto del contribuente, che possono essere fatti salvi i comportamenti finora adottati dai contribuenti, ai quali, pertanto, non dovranno essere applicate sanzioni per le violazioni - relative alle modalità di versamento dell'IVA afferente alle operazioni in discorso - eventualmente commesse anteriormente all'emanazione del presente documento di prassi.

Ne deriva che ove le pubbliche amministrazioni, dopo il 1° gennaio 2015, abbiano corrisposto al fornitore l'IVA ad esse addebitata in relazione ad operazioni fatturate a partire dalla medesima data e, a sua volta, il fornitore abbia computato in sede di liquidazione, secondo le modalità ordinarie, l'imposta incassata dalle pubbliche amministrazioni, non occorrerà effettuare alcuna variazione. Diversamente, ove il fornitore abbia erroneamente emesso fattura con l'annotazione "scissione dei pagamenti", lo stesso dovrà correggere il proprio operato ed esercitare la rivalsa nei modi ordinari. In tal caso le pubbliche amministrazioni dovranno corrispondere al fornitore anche l'IVA relativa all'operazione ricevuta.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Rossella Orlandi

FAQ SPLIT PAYMENT

1. *E' possibile/suggeribile registrare le fatture soggette a split payment in un sezionale/partitario creato ad hoc?*

La norma non richiede la necessità di registrare separatamente le fatture di vendita soggette allo *split payment*. Si segnala però che le operazioni soggette allo *split payment* sono incluse tra quelle che consentono il rimborso del credito IVA (annuale o trimestrale) in via prioritaria per un importo non superiore all'ammontare dell'imposta applicata ai sensi dell'articolo 17-ter D.P.R. n. 633/72 nel periodo durante il quale il credito si è formato. Potrebbe pertanto essere utile registrare le fatture di vendita soggette a *split payment* in un sezionale/partitario *ad hoc* così da avere immediato riscontro dell'ammontare di IVA richiedibile a rimborso ai sensi della nuova disposizione.

2. *Le note credito emesse a storno totale/parziale di fatture emesse nel 2014 sono soggette allo split payment?*

Le operazioni soggette allo *split payment* sono quelle per cui è stata emessa fattura a partire dal 1 gennaio 2015. Pertanto eventuali note di credito a storno totale/parziale di fatture emesse alla data del 31 dicembre 2014 non sono soggette allo *split payment*.

3. *L'IVA addebitata in fattura, sebbene non sarà incassata né versata all'erario, dovrà essere indicata nella liquidazione periodica?*

No. L'articolo 2 comma 2 del DM 23.01.2015 dispone che le fatture soggette a *split payment* vanno annotate nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi "senza scomputare l'imposta ivi indicata nella liquidazione periodica".

4. *Quali sono le modalità tecniche/contabili necessarie per ridurre il credito verso il cliente dell'importo pari all'IVA indicata in fattura?*

Il nuovo meccanismo di pagamento dell'IVA all'erario direttamente dagli enti pubblici comporta che in sede di contabilizzazione della fattura il credito verso clienti sarà pari al totale fattura al netto dell'IVA che non sarà incassata. Pertanto contabilmente, identificata l'operazione come soggetta a *split payment*, sarà necessario prevedere una scrittura di "giroconto contabile" che diminuisce, in sede di registrazione della fattura o in di incasso della medesima, il credito verso cliente dell'importo pari all'IVA esposta in fattura.

5. Quali sono le possibili conseguenze qualora fossero state emesse delle fatture, specialmente ad inizio anno, senza fare riferimento alla nuova normativa e pertanto non corrette? Le fatture errate sono passibili di sanzioni?

Il DM 23.01.2015 ha chiarito che è obbligatorio identificare le operazioni soggette a *split payment* mediante apposita dicitura nella fattura. Pertanto tutte le fatture a partire dal 1 gennaio 2015 avrebbero dovuto riportare il rimando al nuovo articolo 17-ter D.P.R. 633/72. In ragione dell'incertezza della norma unitamente al fatto che la norma ha comunque espletato la sua efficacia in relazione a fatture emesse dal 1 gennaio, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che non saranno sanzionati gli errori commessi prima dell'emanazione della Circolare.

6. Come comportarsi qualora una fattura venisse pagata non al netto dell'IVA? L'IVA pagata in eccesso deve essere restituita?

La circolare ministeriale ha chiarito che qualora l'ente pubblico corrisponda erroneamente al fornitore anche l'IVA ed il fornitore medesimo abbia computato tale IVA nella liquidazione periodica, non sarà necessario operare alcuna variazione.

7. Per quanto attiene alla fatturazione elettronica è necessario cambiare il layout della fattura?

Per consentire la gestione dello *split payment* nelle fatture elettroniche emesse nei confronti degli enti pubblici, dal 2 febbraio u.s. il Sistema di Interscambio supporta la versione 1.1. del formato FatturaPA. Da un punto di vista operativo, nel blocco informativo relativo ai dati di riepilogo della fattura, è stato aggiunto un nuovo campo, "scissione dei pagamenti", contrassegnato dalla lettera "S" nella sezione attinente all'esigibilità dell'IVA.