

Avv. GIORGIO ASCHIERI*
Rag. Comm. SIMONETTA BISSOLI*
Dott. Comm. MARCO GHELLI*
Dott. Comm. ALBERTO MION*
Dott. Comm. ALBERTO RIGHINI*
Avv. ANTONIO RIGHINI*
Dott. MONICA SECCO*
Avv. ORNELLA BERTOLAZZI
Avv. ANNA BIMBATTI
Avv. CHIARA CHIRICO
Avv. ALESSANDRA FERROLI
Avv. GIANLUCA FIORI
Dott. Comm. GIULIA MORBIOLI
Rag. Comm. MICAELA VIVIANI
Dott. ELISA ANGELI
Dott. MARCO BEVILACQUA
Dott. ALBERTO MARCOLUNGO
Dott. MATTEO TAMBALO
Dott. ANGELO TIZIANI

*partner

19/02/2015

CIRCOLARE TEMATICA

ANCORA NOVITA' SULLO SPLIT PAYMENT ALLA LUCE DELLA CIRCOLARE N. 1/E DEL 09/02/2015 E DELLA RISOLUZIONE N. 15/E DEL 12/02/2015 DIFFUSE DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

DISCLAIMER: La presente circolare ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale e non costituisce un parere professionale né può considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.

INFORMATIVA EX ART. 13 D.LGS. 196/2003: La presente circolare è inviata a soggetti che hanno fornito liberamente i propri dati personali nel corso di rapporti professionali, di incontri o simili. I dati personali in questione sono trattati per finalità collegate ai rapporti professionali intercorrenti con gli interessati, per finalità informative ma non sono comunicati a soggetti terzi. Il "titolare" del trattamento dati è *Studio Righini e Associati* con sede in Verona, Piazza Cittadella, 13. Il trattamento dei dati è curato solo da soci, collaboratori e dipendenti incaricati del trattamento o da incaricati di occasionali operazioni di manutenzione. Qualora Lei avesse ricevuto la presente circolare per errore oppure desiderasse non ricevere più comunicazioni di questo tipo in futuro potrà comunicarlo inviando una e-mail a studiorighini@studiorighini.it.

INDICE

1. “RATIO” ED AMBITO DI OGGETTIVO DI APPLICAZIONE DELLA NUOVA DISCIPLINA.....	3
2. AMBITO SOGGETTIVO: ENTI PUBBLICI COINVOLTI.....	4
2.1 SOGGETTI INCLUSI.....	4
2.2 SOGGETTI ESCLUSI.....	6
3. CODICI TRIBUTO PER I VERSAMENTI.....	7
4. PROFILI SANZIONATORI.....	8
5. RINVIO.....	9

Con la presente Circolare tematica si intendono sintetizzare le ulteriori novità in materia di “split payment” emerse a seguito della recente emanazione della Circolare n. 1/E del 9 febbraio 2015 e della Risoluzione n. 15/E del 12 febbraio 2015 dell’Agenzia delle Entrate.

1. “RATIO” ED AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE DELLA NUOVA DISCIPLINA

La Circolare n. 1/E espone la *ratio* sottesa alla nuova disciplina dello “split payment” di cui all’art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972, introdotto dalla Legge n. 190/2014 (c.d. Legge di Stabilità 2015). L’obiettivo è quello di “*ridurre il “VAT gap” e contrastare i fenomeni di evasione e le frodi IVA*” preservando da una parte l’erario “*dal rischio di inadempimento dell’obbligo di pagamento dei fornitori che addebitano in fattura l’imposta*”¹ e, dall’altra, gli enti pubblici acquirenti “*dal rischio di coinvolgimento nelle frodi commesse da propri fornitori o da terzi*”.

Quanto all’ambito oggettivo di applicazione del menzionato art. 17-ter, l’Agenzia precisa che lo “split payment” si applica a tutti gli acquisti relativi a cessioni di beni o prestazioni di servizi ex artt. 2 e 3 del Testo Unico Iva effettuate nel territorio dello Stato, che le pubbliche amministrazioni sostengono sia nell’ambito della propria attività istituzionale che nell’esercizio dell’attività di impresa commerciale.

L’Amministrazione ha peraltro ribadito che lo “split payment” trova applicazione con riguardo alle operazioni documentate da apposita fattura, restando pertanto escluse le operazioni (ad es. le piccole spese dell’ente pubblico) certificate da:

- ✓ ricevuta fiscale;
- ✓ scontrino fiscale;
- ✓ scontrino non fiscale (per i soggetti che si avvalgono della trasmissione telematica dei corrispettivi);
- ✓ altre modalità semplificate di certificazione dei corrispettivi.

Viene inoltre ribadito che le operazioni da considerare ai fini dell’applicazione dello

¹ Sul punto l’Agenzia precisa ancora quanto segue: “*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*” (cfr. Agenzia delle Entrate, Circolare n. 1/E del 9 febbraio 2015).

“split payment”, ai sensi dell’art. 9, co. 1 del D.M. 23 gennaio 2015, sono solo quelle per le quali è stata emessa fattura a partire dal 1° gennaio 2015 e che, ai sensi dell’art. 3, co.1 dello stesso D.M., l’imposta diviene esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi.

Nello specifico, quindi, il nuovo regime si applica con riferimento alle operazioni per le quali è stata emessa fattura a partire dall’1.1.2015 e con esigibilità dell’IVA successiva a tale data. Rimangono invece escluse dall’applicazione del regime dello “split payment” le operazioni per le quali è stata emessa fattura entro il 31.12.2014 ma la cui esigibilità dell’imposta si è realizzata nel corso del 2015.

2. AMBITO SOGGETTIVO: ENTI PUBBLICI COINVOLTI

La Circolare n. 1/E chiarisce che le pubbliche amministrazioni indicate all’art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972 sono gli stessi enti già individuati dall’art. 6, comma 5, dello stesso D.P.R., che disciplina il regime di esigibilità differita dell’IVA nel caso di cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli enti pubblici.

Tuttavia, a differenza di tale ultima disposizione avente carattere agevolativo e natura derogatoria rispetto ai principi ordinari dell’IVA, l’Ufficio ribadisce come la scissione dei pagamenti persegua una finalità di contrasto all’evasione dell’IVA e che pertanto occorra fare riferimento ai soggetti di cui all’art. 6, comma 5, così avallando un’interpretazione della norma di tipo sostanziale e dalla portata generale, che tenga conto della differente *ratio* che ha ispirato le due disposizioni menzionate.

Ciò premesso, l’Amministrazione procede dunque con l’elencare gli enti pubblici inclusi ed esclusi dall’ambito di applicazione della nuova disciplina.

2.1 SOGGETTI INCLUSI

Secondo l’Agenzia sono certamente assoggettate al meccanismo di “split payment” le operazioni effettuate nei confronti:

- ✓ dello Stato;
- ✓ degli organi dello Stato, ancorché dotati di autonoma personalità giuridica (ad esempio, le istituzioni scolastiche e le istituzioni per l’alta formazione artistica, musicale e coreutica);
- ✓ degli enti pubblici territoriali (Regioni, Province, Comuni, Città metropolitane, Comunità montane, Comunità isolate e Unioni di Comuni) e dei consorzi tra essi

- costituiti *ex art.* 31 del DLgs. 267/2000;
- ✓ delle Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura (C.C.I.A.A.), nonché delle loro Unioni regionali;
 - ✓ degli istituti universitari;
 - ✓ delle aziende sanitarie locali;
 - ✓ degli enti ospedalieri, ad eccezione degli enti ecclesiastici che esercitano assistenza ospedaliera, i quali, ancorché dotati di personalità giuridica, operano in regime di diritto privato;
 - ✓ degli enti pubblici che, in alcune Regioni, sono subentrati ai soggetti del Servizio Sanitario Nazionale e che si sostituiscono alle aziende sanitarie locali e agli enti ospedalieri nell'approvvigionamento di beni e servizi destinati all'attività di questi;
 - ✓ degli enti pubblici di ricovero e cura avente prevalente carattere scientifico (IRCCS);
 - ✓ degli enti pubblici di assistenza e beneficenza, ossia IPAB (Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza) e ASP (Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona);
 - ✓ degli enti pubblici di previdenza (INPS, Fondi pubblici di previdenza).

L'Agenzia delle Entrate, ai fini di una ancor più precisa individuazione dei soggetti pubblici destinatari della disciplina dello "split payment", rinvia a specifiche categorie contenute nell'IPA (Indice delle Pubbliche Amministrazioni), consultabile telematicamente all'indirizzo <http://indicepa.gov.it/documentale/ricerca.php>.

A tal riguardo viene ritenuto applicabile il meccanismo dello "split payment" nel caso in cui gli enti pubblici cessionari o committenti appartengano alle seguenti categorie IPA:

- "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
- "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.

Il richiamo a tali categorie IPA, indicate nella Circolare n. 1/2015, non ha tuttavia carattere esaustivo e restano comunque esclusi dalla disciplina, in qualità di destinatari delle operazioni, gli enti privati eventualmente contenuti nelle categorie individuate dall’Amministrazione Finanziaria.

L’Agenzia ha infine chiarito che laddove, in relazione a taluni enti, dovessero permanere dei dubbi in merito all’applicabilità del regime dello “split payment”, l’operatore interessato può presentare specifica istanza di interpello al fine di dirimere la situazione di incertezza.

2.2 SOGGETTI ESCLUSI

Nella medesima Circolare l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che il meccanismo dello “split payment” non si applica per le operazioni effettuate nei confronti:

- ✓ degli enti previdenziali privati o privatizzati (es. Casse professionali);
- ✓ delle aziende speciali (ad esempio quelle delle Camere di Commercio);
- ✓ degli Ordini professionali;
- ✓ degli Enti e Istituti di ricerca;
- ✓ delle Agenzie fiscali²;
- ✓ delle Autorità amministrative indipendenti (ad esempio l’AGCOM);
- ✓ delle Agenzie regionali per la protezione dell’ambiente (ARPA);
- ✓ degli Automobile club provinciali;
- ✓ dell’Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN);

² Fra queste vi rientra anche l’Agenzia delle Dogane, come ha ribadito quest’ultimo stesso istituto con la nota 11.2.2015, prot. n. 17619/RU.

- ✓ dell' Agenzia per l' Italia Digitale;
- ✓ dell' INAIL;
- ✓ dell' Istituto per lo studio e la prevenzione oncologica (ISPO).

Viene infine specificato che sono altresì esclusi tutti gli altri 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”*.

3. CODICI TRIBUTO PER I VERSAMENTI

L' Agenzia delle Entrate, con Risoluzione n. 15/E/2015, ha istituito appositi codici tributo che le Amministrazioni Pubbliche dovranno utilizzare per il versamento dell' IVA dovuta in virtù del meccanismo della scissione dei pagamenti.

In particolare, ai fini del versamento mediante il modello “F24 Enti pubblici” ai sensi dell' art. 4, co. 1, lett. a) del D.M. 23/01/2015³, è stato istituito il codice tributo “620E”, denominato “IVA dovuta dalle PP.AA.- Scissione dei pagamenti - art. 17-ter del DPR n. 633/1972”.

In sede di compilazione del suddetto modello, occorrerà indicare nella sezione “contribuente” il codice fiscale e la denominazione/ragione sociale della Pubblica Amministrazione che effettua il versamento; nella sezione “dettaglio versamento”, invece, si indicheranno:

- nel campo “sezione”, il valore “F” (Erario);
- nel campo “codice tributo/causale”, il codice tributo;
- nel campo “riferimento A”, il mese per cui si effettua il pagamento, nel formato “00MM”;
- nel campo “riferimento B”, l' anno d' imposta per cui si effettua il pagamento, nel formato “AAAA”.

Per consentire il versamento mediante il modello F24 ai sensi dell' art. 4, co. 1, lett. b)

³ In particolare la disposizione richiamata fa riferimento ai versamenti *“tramite modello “F24 Enti pubblici” approvato con provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle entrate del 28 giugno 2013”* cui sono tenute le *“pubbliche amministrazioni titolari di conti presso la Banca d' Italia”*.

del D.M. 23/01/2015⁴, è stato istituito il codice tributo “6040” denominato “IVA dovuta dalle PP.AA. - Scissione dei pagamenti - art. 17-ter del DPR n. 633/1972”. In sede di compilazione del modello tale codice tributo deve essere riportato nella sezione “Erario” in corrispondenza delle somme indicate nella colonna “importi a debito versati”, con l’indicazione, nei campi “rateazione/regione/prov./mese rif.” e “anno di riferimento”, del mese e dell’anno d’imposta per cui si effettua il pagamento, rispettivamente, nei formati “00MM” e “AAAA”.

L’Agenzia conclude chiarendo che le somme da versare ai sensi dell’art. 4, co. 1, lett. c)⁵ del Decreto 23/01/2015, dovranno essere imputate al capo 8, capitolo 1203, art. 12 del bilancio dello stato.

4. PROFILI SANZIONATORI

Quanto agli aspetti sanzionatori si segnala anzitutto che, ai sensi dell’art. 1, co. 633 della Legge di Stabilità 2015, in caso di omesso o tardivo versamento dell’IVA le Pubbliche Amministrazioni sono soggette alla sanzione amministrativa di cui all’art. 13 del D.Lgs. n. 471/97, pari al 30% di ogni importo non versato o versato in ritardo, salve le previste riduzioni in caso di ritardo inferiore a 15 giorni; le somme dovute sono riscosse mediante atto di recupero ai sensi dell’art. 1 co. 421 della Legge n. 311/2004.

Quanto ai fornitori che non applicano correttamente il nuovo regime, si rende applicabile la sanzione di cui all’art. 6, comma 1 del D.Lgs. n. 471/97 che va dal 100% al 200% dell’imposta relativa all’operazione irregolarmente fatturata; all’ente pubblico che agisce nella veste commerciale può essere altresì contestata la sanzione, pari al 100% dell’imposta, per l’omessa regolarizzazione della fattura irregolarmente emessa dal fornitore, ai sensi dell’ottavo comma dello stesso art. 6.

Tuttavia, in considerazione dell’incertezza della materia e nel rispetto dei principi di cui allo Statuto del contribuente, l’Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 1/2015 ha avuto

⁴ Detta disposizione è invece relativa ai pagamenti “mediante versamento unificato di cui all’art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241” che debbono operare gli enti pubblici diversi da quelli di cui all’art. 4, co. 1, lett. a) del D.M. 23 gennaio 2015, autorizzati “a detenere un conto corrente presso una banca convenzionata con l’Agenzia delle entrate ovvero presso Poste italiane”.

⁵ Quest’ultima disposizione si applica con riferimento agli enti pubblici, diversi da quelli di cui all’art. 4, co. 1, lett. a) e b) del D.M. 23 gennaio 2015, i quali devono imputare il versamento direttamente ad entrata al bilancio dello Stato.

cura di precisare che sono fatti salvi i comportamenti sino ad ora adottati.

In particolare è stato chiarito che non trovano applicazione le sanzioni per le violazioni relative alle modalità di versamento dell'IVA sulle operazioni in esame commesse anteriormente al 9 febbraio 2015, data di diffusione della Circolare in rassegna.

Conseguentemente:

- ✓ laddove le pubbliche amministrazioni, dopo l'1.1.2015 ed entro l'8.1.2015, abbiano corrisposto al fornitore l'IVA ad esse addebitata in relazione ad operazioni fatturate a partire dall'1.1.2015, non occorre effettuare alcuna variazione, purché l'IVA incassata dal fornitore sia comunque da questi computata in sede di liquidazione secondo le modalità ordinarie e corrisposta all'Erario;
- ✓ diversamente, laddove il fornitore abbia erroneamente emesso fattura con l'annotazione "scissione dei pagamenti", lo stesso dovrà correggere l'operazione ed esercitare la rivalsa dell'IVA secondo le modalità ordinarie; in tal caso le pubbliche amministrazioni dovranno corrispondere al fornitore anche l'imposta relativa all'operazione ricevuta.

5. RINVIO

Per ulteriori indicazioni operative ed approfondimenti relativi alla tematica dello "split payment" si rinvia alla consultazione delle altre due Circolari tematiche dello Studio – pubblicate il 15 gennaio e il 5 febbraio 2015 – aventi ad oggetto, rispettivamente, il testo del nuovo art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972, come introdotto dalla Legge di Stabilità 2015, e quello del D.M. 23 gennaio 2015.

Lo Studio resta a disposizione per ogni chiarimento.

Cordiali saluti

Studio Righini