



Consorzio dei
Comuni Trentini

Trento, 16 giugno 2015

CD/lb

CIRCOLARE FISCALE N. 4/2015

Agli Enti Soci

– LL.SS. –

OGGETTO: nuovi chiarimenti dall'Agenzia delle Entrate; reverse charge: nuovi chiarimenti dall'Agenzia delle Entrate; imposta di bollo: esenzione sulla tesoreria

NUOVI CHIARIMENTI dall'AGENZIA delle ENTRATE in materia di SPLIT PAYMENT

L'Agenzia delle Entrate con la **circolare n. 13 aprile 2015 n. 15/E** ha fornito ulteriori chiarimenti nell'ambito applicativo dello **split payment** e relativi adempimenti.

SOGGETTI INTERESSATI allo SPLIT PAYMENT: nella Circolare n. 1/E del 9 febbraio 2015 l'Agenzia delle Entrate fornisce un'**interpretazione estesa** dei **soggetti** rientranti nell'articolo 6, co. 5 del D.P.R. 633/1972; infatti rispetto ad altre interpretazioni ora l'Agenzia delle Entrate precisa che l'**elenco** previsto al citato articolo 6 va inteso tenendo ben presente la **ratio antievasione** della nuova disposizione di cui all'art. 17ter del D.P.R. 633/1972 (che ha introdotto lo split payment). Pertanto, mentre per l'articolo 6, comma 5 del D.P.R. 633/1972 (che disciplina l'agevolazione dell'Iva differita nei confronti degli Enti pubblici), l'interpretazione doveva essere restrittiva, per l'articolo 17ter (split payment) l'interpretazione può essere estensiva, purché rispetti i principi ispiratori della disposizione. Pertanto, secondo l'Agenzia delle Entrate applicano il nuovo regime dello split payment i seguenti soggetti:

- lo Stato e gli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, ivi compresi ad esempio le istituzioni scolastiche e le istituzioni per l'alta formazione artistica, musicale e coreutica (Afam);
- **gli enti pubblici territoriali e i consorzi** tra essi costituiti ai sensi dell'art. 31 del Testo Unico degli enti locali (TUEL). L'Agenzia delle Entrate nella circolare in questione include in tale categoria anche gli altri enti locali indicati dall'art. 2 del D.Lgs. 267/2000, ossia le Comunità montane, Comunità isolate e le **Unioni di Comuni**. Secondo l'Agenzia delle Entrate si tratta 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. Nella circolare 1/E viene precisato che una esclusione di tali enti dall'applicazione del meccanismo dello split payment non permetterebbe di raggiungere pienamente l'obiettivo del legislatore, limitando di fatto l'attuazione della finalità antievasione della norma in questione;
- la C.C.I.A.A.;
- gli istituti universitari;
- le ASL e gli enti ospedalieri;
- gli enti pubblici di ricovero e cura con prevalente carattere scientifico;
- gli enti pubblici assistenza e beneficenza;
- gli enti di previdenza.



Pertanto applicando detto criterio, l'Agenzia nella circolare n. 15/E del 13 aprile 2015 **estende lo split payment** anche, ad esempio:

- ai Commissari delegati per la ricostruzione a seguito di eventi calamitosi che gestiscono fondi di apposite contabilità speciali, qualificabili come organi dello Stato;
- ai **Consorzi di Bacino imbrifero montani**, ex art. 31, comma 7, D.Lgs. n. 267/2000, in quanto consorzi tra Enti locali obbligatori ai sensi della Legge n. 959/53;
- ai **Consorzi interuniversitari** costituiti "per il perseguimento di finalità istituzionali comuni alle università consorziate" ex art. 91, DPR n. 382/80.

INDICE DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI (I.P.A.): al fine di individuare in modo più puntuale gli Enti pubblici destinatari dello split payment, l'Agenzia conferma la possibilità, prevista nella citata Circolare n. 1/E, di avvalersi dell'**Indice delle Pubbliche Amministrazioni (IPA)** consultabile all'indirizzo <http://indicepa.gov.it/documentale/ricerca.php>.

A **titolo esemplificativo**, possono ritenersi riconducibili all'ambito applicativo del metodo in esame gli Enti pubblici appartenenti alle categorie IPA di seguito indicate:

Descrizione Codice

- Aziende ospedaliere, Aziende ospedaliere universitarie, Policlinici e Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici L8;
- Aziende pubbliche di servizi alla persona L34;
- Aziende sanitarie locali L7;
- Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura e loro Unioni regionali L35;
- Città metropolitane L45;
- Comuni e loro consorzi e associazioni L6:
- Comunità Montane e loro Consorzi e Associazioni L12:
- Forze di Polizia ad ordinamento civile e militare per la tutela dell'ordine e della sicurezza pubblica C11;
- Istituti di istruzione statale di ogni ordine e grado L33;
- Istituzioni per l'alta formazione artistica, musicale e coreutica – AFAM L43
- Organi costituzionali e di rilievo costituzionale C2;
- Presidenza del Consiglio dei Ministri, ministeri e Avvocatura dello Stato C1;
- Province e loro consorzi e associazioni L5;
- Regioni, Province Autonome e loro consorzi e associazioni L4;
- Unioni di comuni e loro consorzi e associazioni L18;
- Università e Istituti di istruzione universitaria pubblici L17.

Pertanto, dall'indice delle pubbliche amministrazioni sono tenute ad applicare lo split payment i seguenti soggetti:

- le **Unioni di Comuni**;
- le **Comunità di Valle** di cui all'art. 14 della L.P. 3/2006;
- il **Consorzio di Vigilanza Boschiva** costituito ai sensi della L.P. 23/1976 tra Comuni e Amministrazioni separate dei beni ad uso civico.

Per le **Amministrazioni separate beni ad uso civico (ASUC)** di cui alla L.P. 14.6.2005, 6, non è chiaro se rientrino nel nuovo metodo dello Split Payment (le Asuc dell'Alto Adige sono incluse nell'indice delle pubbliche amministrazioni mentre quelle del Trentino non lo sono). Per tali enti si consiglia come indicato nella Circolare n. 1/E di presentare **istanza di interpello** all'Agenzia delle Entrate stessa ai sensi dell'art. 11 della L. 212/2000.

Si porta a conoscenza che gli Istituti comprensivi e gli istituti superiori (Scuole provinciali) della Provincia Autonoma di Trento hanno presentato istanza di interpello all'Agenzia delle



Entrate di Trento prospettando l'**esclusione** dal meccanismo dello Split Payment e, pertanto, alla data odierna sono **escluse** dal nuovo meccanismo, in attesa della risposta da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Restano **esclusi**, in ogni caso, dall'ambito soggettivo, gli Enti privati eventualmente ricompresi nelle predette categorie. In caso di incertezza nell'individuazione, nella Circolare n. 15/E in esame, l'Agenzia delle Entrate precisa che per i fornitori è "**sufficiente attenersi alle indicazioni fornite dalla PA committente o cessionaria**" presupponendo che "*la predetta PA abbia tutti gli elementi per valutare i propri profili soggettivi in ordine alla riconducibilità della stessa nell'ambito applicativo della scissione dei pagamenti*".

In caso di **situazioni dubbie** sull'applicabilità dello split payment, il soggetto pubblico può inoltrare un **interpello** ex art. 11, Legge n. 212/2000 all'Agenzia delle Entrate.

SOGGETTI ESCLUSI: l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 15/E conferma che **non** sono **interessati** dallo split payment i seguenti Enti:

- **Enti previdenziali privati o privatizzati** in quanto, come precisato nella citata Circolare 1/E, la "*natura pubblica*" costituisce un **requisito indispensabile** ai fini dell'applicazione del metodo dello Split Payment.

Con riferimento all'individuazione della **natura pubblica o privata** di un Ente previdenziale, nella Circolare n. 15/E viene chiarito che va fatto riferimento alla **qualificazione** dell'Ente "*eventualmente operata con legge istitutiva*" e, in assenza, a un'indagine specifica che accerti la sussistenza degli elementi sostanziali e formali che:

- a) costituiscono "*indici distintivi dell'ente pubblico*";
 - b) devono essere "*oggetto di un giudizio complessivo*"; (ad esempio, titolarità di poteri autoritativi e amministrativi che possono esplicitarsi in poteri certificativi e disciplinari, potestà di autotutela, ingerenza statale).
- **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*". Nella citata Circolare n. 1/E l'Agenzia ha specificato che sono **esclusi** dallo split payment anche le **Aziende speciali** (incluse quelle delle CCIAA), **Enti pubblici economici**, operanti con "*un'organizzazione imprenditoriale di tipo privatistico nel campo della produzione e dello scambio di beni e servizi, ancorché nell'interesse della collettività*", **Ordini professionali**, Enti ed istituti di ricerca, Agenzie fiscali, Autorità amministrative indipendenti (ad esempio, Autorità per le garanzie nelle comunicazioni - AGCOM), Agenzie regionali per la protezione dell'ambiente (ARPA), Automobile club provinciali, Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN), Agenzia per l'Italia Digitale (AgID), Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (INAIL), Istituto per lo studio e la prevenzione oncologica (ISPO).

Nella Circolare n. 15/E in commento l'Agenzia delle Entrate **esclude** anche:

- la Banca d'Italia;
- il Comitato Olimpico Nazionale Italiano (CONI).

AMBITO OGGETTIVO: lo Split Payment è applicabile alle cessioni di beni / prestazioni di servizi ex artt. 2 e 3, D.P.R. n. 633/1972 (compresi gli appalti di lavori, in quanto prestazioni di servizi) effettuate in Italia nei confronti degli enti pubblici indicati nel punto precedente.

Nella Circolare n. 15/E l'Agenzia delle Entrate, richiamando i precedenti chiarimenti, conferma che lo Split payment è applicabile:



- soltanto alle **operazioni documentate da fattura** emessa ex art. 21, DPR n. 633/72, con indicazione *“dell'imposta addebitata all'ente pubblico”*. Sono altresì comprese le operazioni per le quali trovano applicazione le modalità di fatturazione e i termini di registrazione speciali ex art. 73, DPR n. 633/1972;
- a **tutti gli acquisti effettuati dagli Enti pubblici** destinatari e, pertanto, non solo a quelli effettuati *“nella veste istituzionale”* ma anche a quelli effettuati *“nell'esercizio di attività commerciale”*.

Rimangono invece **escluse** dal metodo dello Split payment secondo l'Agenzia delle Entrate:

- le operazioni rese a soggetti (ad esempio, servizi di riscossione delle entrate e altri proventi) per le quali **il fornitore ha già nella propria disponibilità il corrispettivo spettante**, in quanto *“trattiene lo stesso riversando alla Pubblica Amministrazione committente un importo netto in forza di una disciplina speciale contenuta in una norma primaria o secondaria”*;
- le operazioni per le quali l'**Ente pubblico** assume la qualifica di **debitore d'imposta**, ossia per gli acquisti di beni / servizi **soggetti a reverse charge**. In tali ipotesi infatti *“sorge un debito IVA direttamente in capo alla PA, soggetto passivo acquirente, per i beni o servizi destinati alla sfera commerciale”*.

A tal proposito l'Agenzia osserva che rientrano in tale ambito:

- le operazioni **intraUE**;
- le **operazioni interne**, *“in cui la traslazione dell'onere dell'assolvimento dell'imposta è connessa a motivi di contrasto alle frodi”*, tra le quali gli acquisti:
 - a) effettuati nell'esercizio d'impresa, soggetti a reverse charge ex art. 17, DPR n. 633/1972 ossia beni o servizi acquisiti da **soggetti non stabiliti in Italia**, prestazioni di subappalto nel settore edile, servizi di pulizia / installazione impianti / completamento relativi a edifici, ecc.;
 - b) effettuati nell'esercizio d'impresa, soggetti a **reverse charge** ai sensi dell'art. 74, comma 7, DPR n. 633/1972 (cessioni di rottami);
 - c) intraUE di beni effettuati, oltre la soglia di € 10.000 da parte di soggetti, non passivi Iva identificati in Italia.

Nel caso in cui detti beni / servizi (ad esempio, servizi di pulizia relativi ad edifici) siano destinati dall'Ente pubblico:

- in parte alla **sfera commerciale**;
- in parte alla **sfera istituzionale**;

lo stesso dovrà **comunicare al fornitore** la quota parte del bene / servizio **destinato alla sfera commerciale**, determinata con criteri oggettivi, in relazione alla quale è applicabile il **reverse charge**.

Alla quota parte del bene / servizio **destinato alla sfera istituzionale** trova applicazione lo **split payment**.

Prestazioni di servizi rese da lavoratori autonomi assoggettate a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta: nella Circolare n. 15/E l'Agenzia delle Entrate ribadisce che la ratio perseguita dal Legislatore, con l'espressione *“a titolo d'imposta sul reddito”* ex art. 17-ter, comma 2, del D.P.R. 633/1972 è quella di *“ricomprendere tra le fattispecie escluse anche i compensi pagati a soggetti che rendono all'ente pubblico prestazioni di lavoro autonomo i cui compensi sono assoggettati a ritenute a titolo di acconto”*.



L'esclusione opera solo nell'ipotesi in cui è lo stesso Ente pubblico che corrisponde il compenso a dover effettuare la ritenuta, e non anche nei casi in cui la ritenuta è operata da un soggetto diverso (ad esempio, ritenuta operata da banche / Poste ai bonifici relativi a spese per le quali l'ordinante intende beneficiare della detrazione del 50% o 65%).

Operazioni certificate da scontrino / ricevuta fiscale, scontrino "non fiscale" per i soggetti che adottano la trasmissione telematica dei corrispettivi o fattura semplificata ex art. 21-bis, DPR n. 633/1972: in questo caso l'Agenzia precisa che l'esclusione rileva anche quando *"successivamente alla certificazione con le modalità semplificate di cui sopra"*, sia emessa comunque una fattura *"funzionale alla sola documentazione del costo e dell'IVA assolta dal cliente in relazione al bene o servizio acquistato"*.

L'operazione va ricondotta nello split payment quando la fattura è **emessa, su richiesta del cliente**, in luogo dello scontrino / ricevuta fiscale.

Operazioni per le quali il cedente / prestatore applica un regime speciale IVA: sul punto, l'Agenzia ribadisce che lo split payment *"non si applica alle operazioni rese dal fornitore nell'ambito di regimi speciali che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie"* come, ad esempio:

- **regimi monofase** ex art. 74, DPR n. 633/1972 (editoria, documenti viaggio, documenti di sosta nei parcheggi, case d'asta);
- regime dei **beni usati** di cui all'art. 36, DL n. 41/1995;
- regime delle **agenzie di viaggio** ex art. 74-ter, DPR n. 633/1972.

In tale ipotesi di esclusione, nella Circolare n. 15/E in esame, l'Agenzia precisa che vanno ricondotte altresì le **operazioni rese da fornitori che applicano regimi speciali** che:

- prevedono **l'addebito dell'Iva in fattura**;
- sono caratterizzati da un **meccanismo forfetario di determinazione della detrazione spettante**. Trattasi, ad esempio:
 - del **regime speciale dell'agricoltura** di cui agli artt. 34 e 34-bis, DPR n. 633/1972;
 - del **regime forfetario** ex Legge n. 398/1991 (associazioni sportive dilettantistiche iscritte al Coni, tutte le associazioni senza scopo di lucro e pro-loco, società sportive dilettantistiche, in qualunque forma costituite ex art. 90 della Legge 289/2002, associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche di musica e danza popolare ex art. 2, comma 31 della legge 350 del 24.12.2003);
 - del regime relativo all'attività di intrattenimento di cui alla Tariffa allegata al DPR n. 640/1972 cui è applicabile l'art. 74, comma 6, DPR n. 633/1972;
 - del regime applicabile agli **spettacoli viaggianti**, nonché alle altre attività di cui alla Tabella C allegata al DPR n. 633/72.

ADEMPIMENTI in CAPO ai FORNITORI: con riferimento agli obblighi di fatturazione, annotazione e liquidazione dell'Iva in capo ai fornitori tenuti all'applicazione dello Split Payment l'Agenzia delle Entrate ribadisce che il cedente/prestatore:

- nella fattura emessa con evidenza dell'Iva deve riportare l'**annotazione "scissione dei pagamenti di cui all'art. 17-ter, DPR n. 633/72"** ovvero **"split payment di cui all'art. 17-ter, DPR n. 633/1972"**;
- è comunque debitore dell'imposta evidenziata in fattura e conseguentemente **permane in capo allo stesso l'obbligo di annotazione nel registro delle fatture emesse / corrispettivi**. Al fine di non computare nella liquidazione periodica la relativa Iva, tali fatture devono essere **annotate distintamente "ad es. in un'apposita colonna ovvero mediante appositi codici nel registro ..., riportando, altresì, l'aliquota applicata e**



l'ammontare dell'imposta, ma senza far concorrere la medesima nella liquidazione di periodo;

- **non può scegliere** di emettere fattura con **esigibilità differita dell'IVA** ex art. 6, comma 5, D.P.R. n. 633/1972.

ADEMPIMENTI in CAPO agli ENTI PUBBLICI: al fine di individuare gli adempimenti in capo agli Enti pubblici ed in particolare le modalità di versamento dell'Iva all'Erario, è necessario **differenziare** a seconda che gli acquisti siano effettuati nell'esercizio dell'**attività commerciale** ovvero di quella **istituzionale**.

Tuttavia occorre evidenziare che:

- per le operazioni relative allo Split Payment l'Iva è versata dall'Ente pubblico con effetto dalla **data in cui l'imposta diviene esigibile**. Detta data:
 - **in generale** è individuata nel **momento del pagamento** del corrispettivo;
 - può essere **anticipata**, a scelta dell'Ente pubblico, al **momento della ricezione della fattura**. A tal fine, essendo obbligatoria la fattura elettronica, il momento di ricevimento delle fatture è individuato con il **rilascio da parte del Sistema di Interscambio (SDI) della ricevuta di consegna**;
 - in caso di **acquisti di beni / servizi utilizzati promiscuamente**, l'Ente deve **individuare preventivamente la parte relativa all'attività istituzionale e all'attività commerciale**, al fine di imputare l'imposta ai due diversi ambiti, per i quali l'Ente è tenuto ad assolvere gli **adempimenti separatamente e con le diverse modalità previste**.

Adempimenti in capo agli Enti pubblici

1) Acquisti effettuati nell'ambito dell'attività commerciale: gli adempimenti sono i seguenti:

- **annotazione** della fattura d'acquisto **nel registro degli acquisti** al fine di esercitare il diritto alla **detrazione dell'imposta**;
- **annotazione** della fattura d'acquisto **anche nel registro delle fatture emesse/corrispettivi entro il mese di ricevimento della fattura ovvero anche successivamente, ma comunque entro il 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile, con riferimento al mese precedente, in modo tale che l'imposta dovuta partecipi alla liquidazione periodica del mese/trimestre**.

In tal modo l'**imposta dovuta "partecipa" alla liquidazione periodica Iva** del mese/trimestre. L'Ente pubblico è tenuto a versare l'eventuale saldo a debito con gli ordinari codici tributo tramite il mod. F24 / F24EP.

1) Acquisti effettuati nell'ambito dell'attività istituzionale: l'Ente pubblico è tenuto a versare l'Iva relativa agli acquisti in questione scegliendo una delle seguenti modalità:

- entro il giorno 16 di ciascun mese, **cumulativamente per tutte le fatture** per le quali l'Iva è divenuta **esigibile nel mese precedente**;
- entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta è esigibile, con **versamenti distinti per ciascun giorno del mese**, per il complesso delle **fatture per le quali l'Iva è divenuta esigibile in tale giorno**;
- entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta è esigibile, con **versamenti distinti per ciascuna fattura** la cui Iva è divenuta esigibile.

In ogni caso, è **esclusa la possibilità di compensazione** ed il versamento va effettuato con le seguenti modalità:

- a) con il **mod. "F24EP"**, se l'Ente è titolare di un c/c presso la Banca d'Italia, utilizzando il **codice tributo "620E"**. In merito, l'Agenzia delle Entrate osserva che i versamenti



effettuati con il mod. F24EP devono essere **addebitati esclusivamente** sul conto dell'Ente aperto presso la Banca d'Italia e che il modello può essere trasmesso esclusivamente tramite Entratel/Fisconline;

- b) con il **mod. F24**, se l'Ente (diverso da quelli di cui alla lett. precedente) ha un c/c presso una banca convenzionata con l'Agenzia delle Entrate / Poste, utilizzando il **codice tributo "640"**;
- c) direttamente **in bilancio dello Stato con imputazione al capo 8, capitolo 1203, articolo 12**, se l'Ente è diverso da quelli di cui alle lett. a) e b).

In ogni caso l'Ente pubblico può effettuare entro il suddetto termine distinti versamenti per l'Iva dovuta.

REGOLARIZZAZIONE FATTURE e NOTE di VARIAZIONE: in presenza di **fatture omesse o irregolari**, come già chiarito sia nella Circolare n. 6/E che nella Circolare n. 15/E l'Agenzia delle Entrate conferma la necessità da parte dell'Ente pubblico di **regolarizzare l'operazione** con le modalità di cui all'art. 6, comma 8, D.Lgs. n. 471/1997 e pertanto qualora lo stesso:

- **non abbia ricevuto la fattura**, entro 4 mesi dalla data di effettuazione dell'operazione deve **presentare un'autofattura** (in duplice esemplare) al competente Ufficio entro il 30° giorno successivo, previo pagamento dell'imposta;
- **abbia ricevuto una fattura irregolare**, deve **presentare un documento integrativo** (in duplice esemplare) al competente Ufficio, entro il 30° giorno successivo a quello di registrazione, previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta.

Di conseguenza è stato precisato che in caso di fattura con indicazione di un'**Iva inferiore** a quella dovuta, per acquisti di beni e servizi **effettuati "nell'esercizio di imprese, arti o professioni"**:

- l'**IVA evidenziata in fattura** va versata dall'Ente "*secondo le regole proprie dello split payment*";
- l'**IVA relativa alla regolarizzazione** va versata con la modalità di cui al citato art. 6, comma 8 del D.P.R. 633/1972.

NOTE di VARIAZIONE in AUMENTO: relativamente alle note di variazione in aumento "**torna sempre applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti**". Di conseguenza le stesse devono:

- essere **numerate**;
- riportare l'**importo della variazione** e della relativa Iva;
- contenere l'esplicito riferimento alla fattura originaria.

NOTE di VARIAZIONE in DIMINUIZIONE: relativamente alle note di variazione in diminuzione è necessario distinguere a seconda che:

- la fattura originaria sia stata **emessa con applicazione o meno** dello Split payment;
- l'acquisto da parte dell'Ente sia destinato alla **sfera commerciale o istituzionale**.

1) Fattura originaria con applicazione dello Split Payment

Fornitore Ente pubblico: la nota di variazione deve:

- essere numerata;
- riportare l'ammontare della variazione e dell'Iva;
- contenere l'esplicito riferimento alla fattura originaria;



- essere annotata nel registro delle fatture emesse “**senza che si determini alcun effetto nella relativa liquidazione IVA**”. La relativa imposta infatti non può essere detratta considerato che la rettifica si riferisce ad un’imposta non confluita nella liquidazione periodica.

Acquisto nella sfera commerciale: la nota di variazione va annotata:

- nel registro degli acquisti al fine di rettificare l’IVA detraibile;
- nel registro delle fatture emesse/corrispettivi.

Acquisto nella sfera istituzionale: l’imposta indicata nella fattura originaria e **versata in eccesso** può essere **scomputata dai versamenti IVA** da effettuare successivamente.

1) Fattura originaria senza applicazione dello split payment

Fornitore Ente pubblico: operano le regole ordinarie e quindi l’Iva relativa alla nota di variazione può essere **detratta** mediante annotazione in rettifica nel registro delle fatture emesse.

Acquisto nella sfera commerciale: la nota di variazione va annotata nel registro delle fatture emesse/corrispettivi, salvo il diritto alla restituzione dell’importo pagato a titolo di rivalsa al cedente/prestatore.

Acquisto nella sfera istituzionale: non va operata alcuna variazione, fermo restando il diritto alla restituzione dell’importo originariamente pagato.

NB: l’Agenzia delle Entrate ha precisato che, per esigenze di semplificazione a favore dei “*fornitori che hanno già implementato i propri sistemi di fatturazione e contabilità alla disciplina della scissione dei pagamenti*”, con riferimento alle **variazioni in diminuzione emesse dall’1.1.2015** anche se **relative a fatture emesse entro il 31.12.2014** il fornitore può **applicare lo split payment**.

ERRONEA FATTURAZIONE: qualora il fornitore abbia **erroneamente emesso**, dall’1.1.2015, una fattura senza applicazione dello Split Payment ancorché l’operazione rientrasse in tale metodo e:

- l’Ente pubblico non abbia pagato il corrispettivo comprensivo dell’imposta;
- l’IVA, per effetto dell’esigibilità differita, non sia ancora stata versata al fornitore;

lo stesso deve emettere:

- una **nota di variazione** ex art. 26, DPR n. 633/72;
- una **nuova fattura** con la dicitura “**scissione dei pagamenti**”.

In alternativa l’Agenzia riconosce la possibilità per il fornitore di **emettere un’unica nota di variazione** “*che, facendo riferimento puntuale a tutte le fatture erroneamente emesse senza l’indicazione «scissione dei pagamenti» le integri al fine di rappresentare alla Pubblica Amministrazione che, al momento del pagamento dei corrispettivi documentati con le fatture ivi elencate, l’IVA ad essi relativa andrà trattenuta e versata con le regole dello «Split payment»*”.

Peraltro, considerata l’**incertezza applicativa** della disposizione in esame, l’Agenzia, delle Entrate non richiede variazioni nei casi in cui l’Iva sia stata già liquidata.

Ente pubblico che dall’1.1.2015 ha corrisposto al fornitore l’IVA erroneamente addebitata in fattura, computata da quest’ultimo nella liquidazione periodica Poiché l’imposta, ancorché irregolarmente, è stata assolta, non è richiesta alcuna “correzione”.

Come ribadito nella Circolare n. 15/E in esame, **qualora l’Ente pubblico non abbia corrisposto l’Iva al fornitore**, quest’ultimo può **emettere una nota di variazione** nonché una **nuova fattura** contenente la dicitura “scissione dei pagamenti”. L’Ente provvederà quindi al



versamento dell'Iva all'Erario. Infine, in caso di erronea applicazione dello Split payment al fornitore è richiesto di correggere il proprio operato e l'Ente dovrà corrispondergli anche l'IVA.

Se invece il fornitore ha erroneamente emesso fattura con l'annotazione "scissione dei pagamenti" è necessario che lo stesso **corregga** il proprio comportamento, esercitando la rivalsa dell'Iva nei confronti dell'Ente pubblico che dovrà quindi corrispondere anche l'Iva.

PRESENZA di SOMME ISCRITTE a RUOLO e DURC NEGATIVO: ai sensi dell'art. 48-bis, DPR n. 602/1973, l'Ente pubblico, prima di pagare a qualunque titolo un **importo superiore a € 10.000**, deve provvedere a verificare (anche telematicamente) se il beneficiario non ha versato le somme connesse alla notifica di una o più cartelle di pagamento per un importo complessivo pari almeno al limite di € 10.000. L'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 15/E precisa che la detta verifica va effettuata **sul credito effettivamente vantato dal fornitore**, ossia su quanto possa essere allo stesso corrisposto.

L'importo del credito va considerato al lordo dell'Iva; tuttavia, in presenza di operazioni soggette a Split Payment "*si giunge ad un diverso risultato*" e pertanto la **verifica riguarda il pagamento che, al netto dell'IVA, risulti superiore a € 10.000**.

PRESENZA di DURC NEGATIVO: in base a quanto stabilito dagli artt. 4 e 6, DPR n. 207/2010, l'Ente pubblico, prima di pagare i fornitori, provvede a **richiedere il DURC** e, qualora riscontri **irregolarità**, attiva il c.d. "intervento sostitutivo" consistente "*nel pagare l'importo dovuto direttamente all'istituto previdenziale o assicurativo creditore*".

Tale intervento riguarda solo la **parte del credito effettivamente vantata dal fornitore** e, di conseguenza, il relativo importo è considerato **al netto dell'Iva**.

PIGNORAMENTO dei CREDITI: la circolare n. 15/E ha precisato che il pignoramento dei crediti va effettuato nel limite del debito esigibile, cioè al netto dell'Iva.

REVERSE CHARGE – NUOVI CHIARIMENTI dall'AGENZIA delle ENTRATE

L'Agenzia delle Entrate con Circolare n. 14/E del 27 marzo 2015 ha fornito chiarimenti in merito alle nuove fattispecie di applicazione dei **reverse charge** in vigore dal **1° gennaio 2015**.

Ambito di applicazione del reverse charge: l'art. 1, comma 629, lett. a), della Legge di Stabilità per il 2015 ha introdotto all'art. 17, comma 6, D.P.R. n. 633/1972 **nuove fattispecie** di applicazione del **reverse charge**, ossia:

- prestazioni di servizi di **pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento**, relative ad **edifici** (lett. a-ter);
- trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra, altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla Direttiva n. 2003/87/CE e certificati relativi a gas e energia elettrica, nonché cessioni di gas e di energia elettrica ad un soggetto passivo rivenditore (lett. d-bis, d-ter e d-quater);
- cessioni di beni effettuate nei confronti di ipermercati, supermercati e discount alimentari (lett. d-quinquies).

Inoltre, per effetto della modifica dell'art. 74, comma 7, DPR n. 633/72 ad opera della lett. d) del citato comma 629, il reverse charge già previsto per i "rottami" è applicabile anche alle cessioni di pallet.



Recentemente l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare 27.3.2015, n. 14/E, ha fornito i "primi chiarimenti", di seguito esaminati, in merito alle nuove fattispecie di applicazione del reverse charge nel **settore edile** ed energetico nonché alle cessioni di pallet.

Detta estensione è stata prevista, come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate, al fine di ridurre i fenomeni di frode e di evasione dell'IVA "in particolari settori a rischio", evitando che l'acquirente porti in detrazione l'imposta che il cedente non provvede a versare all'erario". Infatti il reverse charge prevede il trasferimento degli obblighi di assolvimento dell'Iva al cedente / prestatore all'acquirente / committente.

Prestazioni di servizi relative ad edifici: nel settore edile, come evidenziato nella Circolare n. 14/E in esame, dal 2007 il reverse charge è applicabile alle **prestazioni di servizi rese dai subappaltatori nel settore edile** ai sensi dell'art. 17, comma 6, lett. a), DPR n. 633/1972, ossia, "alle prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili, ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore". In particolare il reverse charge:

- si applica ai casi in cui i **subappaltatori effettuano servizi** nei confronti di imprese del comparto edilizio che si pongono quali appaltatori o, a loro volta, subappaltatori in relazione alla realizzazione dell'intervento edilizio;
- **non** è applicabile alle **prestazioni di servizi rese**, in forza di contratti d'appalto, direttamente nei confronti delle imprese di costruzione / ristrutturazione, nonché alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un **contraente generale** cui è affidata dal committente la totalità dei lavori (c.d. "general contractor"). Dal punto di vista **sogettivo** il meccanismo interessa i subappaltatori che svolgono, anche se in via non esclusiva o prevalente, un'attività ricompresa nella Sezione F della Tabella Ateco 2007.

A seguito delle novità introdotte dalla Legge di Stabilità 2015, il citato meccanismo è esteso a **nuove fattispecie del settore edile**, alcune delle quali (prestazioni di demolizione, installazione di impianti e completamento) già interessate dal reverse charge di cui alla citata lett. a) dell'art. 17 del D.P.R. 633/1972, altre "non rientranti nel comparto edile propriamente inteso" (servizi di pulizia).

Nuove prestazioni interessate dal reverse charge: il reverse charge è applicabile alle prestazioni di **pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento** relative ad **edifici**.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 14/E in questione la nozione di edificio va intesa in senso **restrittivo** e va pertanto riferita esclusivamente ai fabbricati e non "alla più ampia categoria dei beni immobili".

Non rientrano nella disposizione in esame le prestazioni:

- aventi ad oggetto, ad esempio, terreni, parti del suolo, parcheggi, piscine, giardini, ecc., salvo che gli stessi costituiscano una parte integrante dell'edificio stesso (ad esempio, piscina collocata sul terrazzo, giardino pensile, impianto fotovoltaico collocato sul tetto);
- relative a beni mobili "di ogni tipo".

In particolare le prestazioni soggette al reverse charge riguardano i **fabbricati ad uso abitativo o strumentale** anche se di nuova costruzione, nonché parti di essi (ad esempio, singolo locale di un edificio), compresi quelli in corso di costruzione rientranti nella categoria catastale F/3 e le unità in corso di definizione rientranti nella categoria catastale F/4.

Al fine di individuare le prestazioni in esame, "in una logica di semplificazione, allo scopo di evitare incertezze interpretative", va fatto riferimento ai codici attività della Tabella Ateco 2007.



Come precisato nella Circolare n. 14/E in esame, **non rileva**:

- il fatto che il prestatore operi nel settore edile, ossia che svolga un'attività ricompresa nella Sezione F della predetta Tabella. Di conseguenza è necessario avere riguardo esclusivamente alla tipologia di prestazione e non anche all'attività esercitata dal prestatore;
- il fatto che le prestazioni siano rese dal subappaltatore nei confronti di imprese di costruzione/ristrutturazione, nonché nei confronti di un contraente generale;
- il rapporto contrattuale stipulato tra le parti e la tipologia di attività esercitata, come peraltro già evidenziato nella Relazione tecnica alla Finanziaria 2015 secondo la quale il reverse charge interessa non solo le prestazioni effettuate nell'ambito di contratti di subappalto, ma tutte le prestazioni rese nei rapporti tra soggetti passivi IVA, anche nei confronti di committenti che non operano nel settore edile o dei contraenti generali.

Per tali **nuove ipotesi** quindi il reverse charge si applica prescindendo dal rapporto contrattuale (appalto, subappalto) rilevando, oltre alla sussistenza della **soggettività passiva Iva** in capo al committente, la riconducibilità di tali prestazioni a un bene qualificato edificio.

Va peraltro evidenziato che il disposto di cui alla lett. a) del citato art. 17 del D.P.R. 633/1972 "continua ... ad applicarsi solo alle ipotesi di subappalto relativamente alle attività identificate dalla sezione F [della Tabella Ateco], diverse da quelle di installazione di impianti, demolizione e completamento".

L'Agenzia delle Entrate, ribadendo quanto già chiarito nella Circolare 29.12.2006, n. 37/E, conferma che le forniture di beni con posa in opera sono escluse dall'applicazione del reverse charge. Tenendo presente che nelle citate operazioni la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene, ai fini Iva le stesse costituiscono infatti cessioni di beni e non prestazioni di servizi.

Servizi di pulizia di edifici: i servizi di pulizia di edifici (ad esempio, servizio di pulizia reso da un'impresa nei confronti di una società / studio professionale) sono soggetti all'**inversione contabile** se rientranti nelle attività di cui ai seguenti codici Ateco 2007.

1) Servizi di pulizia

- 81.21.00 pulizia generale (non specializzata) di edifici;
- 81.22.02 altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali.

Ancorché detto codice riguardi anche la pulizia specializzata di impianti e macchinari industriali, il reverse charge non è applicabile a dette operazioni posto che tali beni non rientrano nella nozione di edifici. Dal meccanismo risultano quindi escluse le attività di disinfestazione (codice attività 81.29.10).

Servizi di demolizione, installazione impianti, completamento di edifici: relativamente alle prestazioni di servizi di demolizione ed installazione di impianti relative ad edifici, va fatto riferimento ai seguenti **codici attività**:

1) Demolizione

- 43.11.00 demolizione;

2) Installazione di impianti

- 43.21.01 installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione);
- 43.21.02 installazione di impianti elettronici (inclusa manutenzione e riparazione);
- 43.22.01 installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione;



43.22.02 installazione di impianti per la distribuzione del gas (inclusa manutenzione e riparazione);

43.22.03 installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione).

3) Installazione di impianti

43.29.01 installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili;

43.29.02 lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni;

43.29.09 altri lavori di costruzione e installazione n.c.a. (limitatamente alle prestazioni riferite ad edifici).

Con riguardo alle **prestazioni di completamento** di edifici, l'Agenzia delle Entrate, dopo aver evidenziato che detto termine "è *utilizzato dal Legislatore in modo atecnico*", chiarisce che è necessario fare riferimento ai seguenti codici attività:

4) Completamento di edifici

43.31.00 intonacatura e stuccatura;

43.32.01 posa in opera di cassaforti, forzieri, porte blindate;

43.32.02 posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili.

5) La posa in opera di "arredi" è esclusa dall'applicazione del reverse charge, in quanto non rientra nella nozione di completamento relativo ad edifici.

43.33.00 rivestimento di pavimenti e di muri

43.34.00 tinteggiatura e posa in opera di vetri

43.39.01 attività non specializzate di lavori edili – muratori (limitatamente alle prestazioni afferenti gli edifici)

43.39.09 altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a. "completamento di edifici".

Inoltre la Circolare n. 14/E ha precisato che:

- sono soggette al **reverse charge** le prestazioni di servizi consistenti nel **rifacimento di una facciata di un edificio**;
- sono escluse dal **reverse charge** le prestazioni di servizi relative alla preparazione di un cantiere identificate dal codice attività 43.12 in quanto riferite alla fase "propedeutica della costruzione".

INTEGRAZIONE e REGISTRAZIONE delle FATTURE: come per lo Split Payment le fatture in regime di reverse charge vanno **integrate e registrate** con il metodo dell'**inversione contabile** entro il mese di ricevimento della fattura ovvero anche successivamente, ma comunque entro il 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile, con riferimento al mese precedente, in modo tale che l'imposta dovuta partecipi alla liquidazione periodica del mese / trimestre. In tal modo l'imposta dovuta "**partecipa**" alla liquidazione **periodica Iva** del mese / trimestre.

ESENTE dall'IMPOSTA di BOLLO il SERVIZIO di TESORERIA UNICA

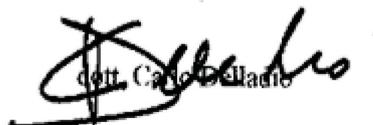
L'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 84/E del 16 settembre 2014 ha chiarito che il **servizio di tesoreria unica** per enti e organismi pubblici svolti dalle banche e dagli altri soggetti in possesso dei requisiti fissata dall'art. 208 del TUEL **non** è assoggettabile all'**imposta di bollo**.



Le **rendicontazioni** inviate dal tesoriere al Comune nell'ambito dei rapporti di deposito titolo e di conto corrente strumentali allo svolgimento del predetto servizio sono **esenti** dall'**imposta di bollo** ex art. 13, commi 2-bis e 2-ter del D.P.R. 642/1972, in quanto lo svolgimento del servizio di tesoreria per conto degli enti locali rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 27 della Tabella allegata dal D.P.R. 642/1972 che stabilisce l'esenzione in modo assoluto, dall'imposta di bollo per i "conti delle gestioni degli agenti dello Stato, delle Regioni, province, comuni e relative aziende autonome; conti concernenti affari trattati nell'interesse delle dette amministrazioni".

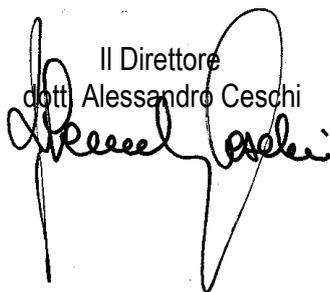
Nella citata risoluzione viene chiarito che qualora il Comune, al di fuori dell'ambito di applicazione della disciplina che regola il servizio di tesoreria unica, stipuli un **contratto di conto corrente**, ovvero un rapporto di **custodia ed amministrazione di titoli** con un intermediario finanziario, tali rapporti siano invece assoggettabili all'**imposta di bollo**, in quanto, in tal caso, non si tratterebbe di un rapporto stipulato in forza di un obbligo di legge, ma di un contratto stipulato nell'ambito dell'**autonomia contrattuale**.

Inoltre la stessa Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'eventuale **imposta versata** in eccesso in relazione a tali rapporti può essere richiesta a **rimborso** entro il termine di decadenza di tre anni, decorrenti dal giorno in cui è stato effettuato il pagamento.


dott. Carlo Belladino

Ricordiamo che gli uffici del Consorzio sono a disposizione per ogni chiarimento che dovesse rendersi necessario.

Cordiali saluti.

Il Direttore
dott. Alessandro Ceschi


Il Presidente
dott. Paride Gianmoena
