

IVA

Split payment e soggetti obbligati

di **Sandro Cerato**

L'art. 17-ter, co. 1, del DPR. n. 633/72, che ha introdotto nel nostro ordinamento la **nuova modalità di applicazione dell'imposta denominata "split payment"** (o scissione dei pagamenti), contiene un elenco di soggetti destinatari analogo a quello contenuto nell'art. 6, co. 5, secondo periodo, del medesimo decreto, recante il regime dell'esigibilità differita dell'Iva (all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi), in presenza di **operazioni effettuate nei confronti delle pubbliche Amministrazioni**. Tuttavia, ai fini dell'individuazione **dell'ambito soggettivo di applicazione dello "split payment"**, non è sufficiente fare riferimento esclusivamente ai destinatari del regime dell'esigibilità differita dell'Iva di cui all'art. 6, co. 5, del DPR. n. 633/72, ma occorre effettuare, comunque, un'interpretazione del dettato della nuova disposizione fondata su valutazioni sostanziali di ordine più generale, che tengano conto della differente *ratio* – arginare l'evasione da riscossione dell'Iva – che ha ispirato il legislatore nell'adozione del **regime dello "split payment"** (C.M. 09.02.2015, n. 1/E).

Alla luce di tale orientamento, l'Agenzia delle Entrate - dopo aver confermato che *"la natura pubblica"* dell'acquirente rappresenta un *"requisito imprescindibile per l'applicazione delle norme in commento"* - ha individuato, nei seguenti soggetti, i **destinatari della disciplina dello "split payment"**:

- **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). Quest'ultimi enti, 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;
- **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 D.Lgs. 18.08.2000, n. 267. Si ritiene, inoltre, che siano riconducibili in tale categoria, anche gli altri enti locali indicati dall'art. 2 del D.Lgs. 18.08.2000, n. 267, ossia le Comunità montane, Comunità isolate e Unioni di Comuni. Si tratta, in buona sostanza, di enti pubblici costituiti per l'esercizio associato di una pluralità di funzioni o di servizi comunali in un determinato territorio, i quali, pertanto, si sostituiscono agli stessi Comuni associati. Una esclusione di tali enti dall'applicazione del meccanismo della scissione contabile non permetterebbe, infatti, di raggiungere pienamente l'obiettivo del legislatore, limitando, di fatto, l'attuazione della finalità antievasione del regime speciale dello *"split payment"*;
- **Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura (C.C.I.A.A.)**. In base alle

considerazioni sinora svolte, al fine di garantire la finalità antievasione 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 D.Lgs. 05.02.2010, 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).

Nell'ambito soggettivo di applicazione dello “” devono essere compresi – oltre agli enti espressamente indicati dall'art. 17-ter del DPR. n. 633/72 – anche i soggetti pubblici che, in quanto qualificabili come loro immediata e diretta espressione, siano sostanzialmente immedesimabili nei predetti enti (C.M. 13.04.2015, n. 15/E). Conseguentemente, anche:

- i **Commissari delegati per la ricostruzione a seguito di eventi calamitosi** che gestiscono fondi di apposite contabilità speciali, qualificabili come organi dello Stato;
- i Consorzi imbrifero montani – in conformità all'art. 31, co. 7, del D.Lgs. 18.08.2000, n. 267 – in quanto enti locali obbligatori ai sensi della Legge 27.12.1953, n. 959;
- i **consorzi interuniversitari** costituiti ai sensi dell'art. 91 del DPR. 11.07.1980, n. 322, per il perseguimento di finalità istituzionali comuni alle università consorziate.

Al fine di una più puntuale individuazione dei soggetti pubblici destinatari dello “*split payment*”, l'Amministrazione finanziaria ritiene che – per ragioni di semplicità operativa e con l'intento di fornire maggiori elementi di certezza agli operatori (fornitori ed enti pubblici acquirenti) – **il fornitore della pubblica Amministrazione possa avvalersi dell'ausilio dell'Indice delle Pubbliche Amministrazioni (IPA)** - consultabile alla pagina web <http://indicepa.gov.it/documentale/ricerca.php> (C.M. 09.02.2015, n. 1/E).