

FISCALITÀ IN EDILIZIA

Imposte indirette

IVA

(D.P.R. 633/72)

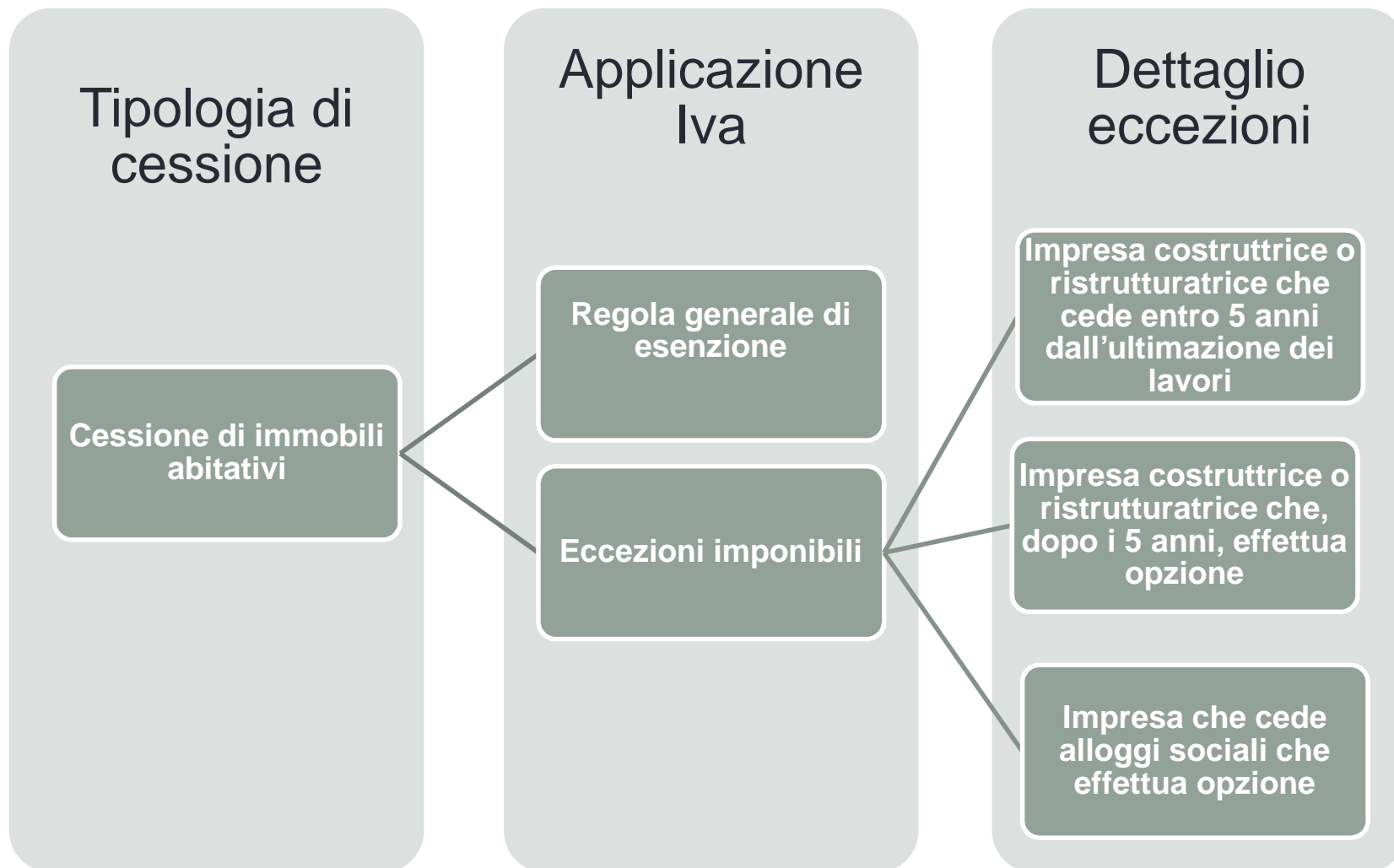
Definizione di fabbricato

- Ai fini Iva la distinzione tra fabbricati abitativi e strumentali avviene solo sulla base della **classificazione catastale**, per cui i **fabbricati strumentali** sono solo quelli definiti strumentali per natura (gli immobili appartenenti alle categorie catastali A10, B, C, D ed E) mentre gli immobili strumentali per destinazione sono in ogni caso considerati **abitativi** perché appartenenti alle categorie catastali da A1 ad A9. Tale definizione e distinzione è presente in vari articoli del Testo Unico Iva (articolo 10, comma 1, numero 8, 8 ter DPR 633/72)

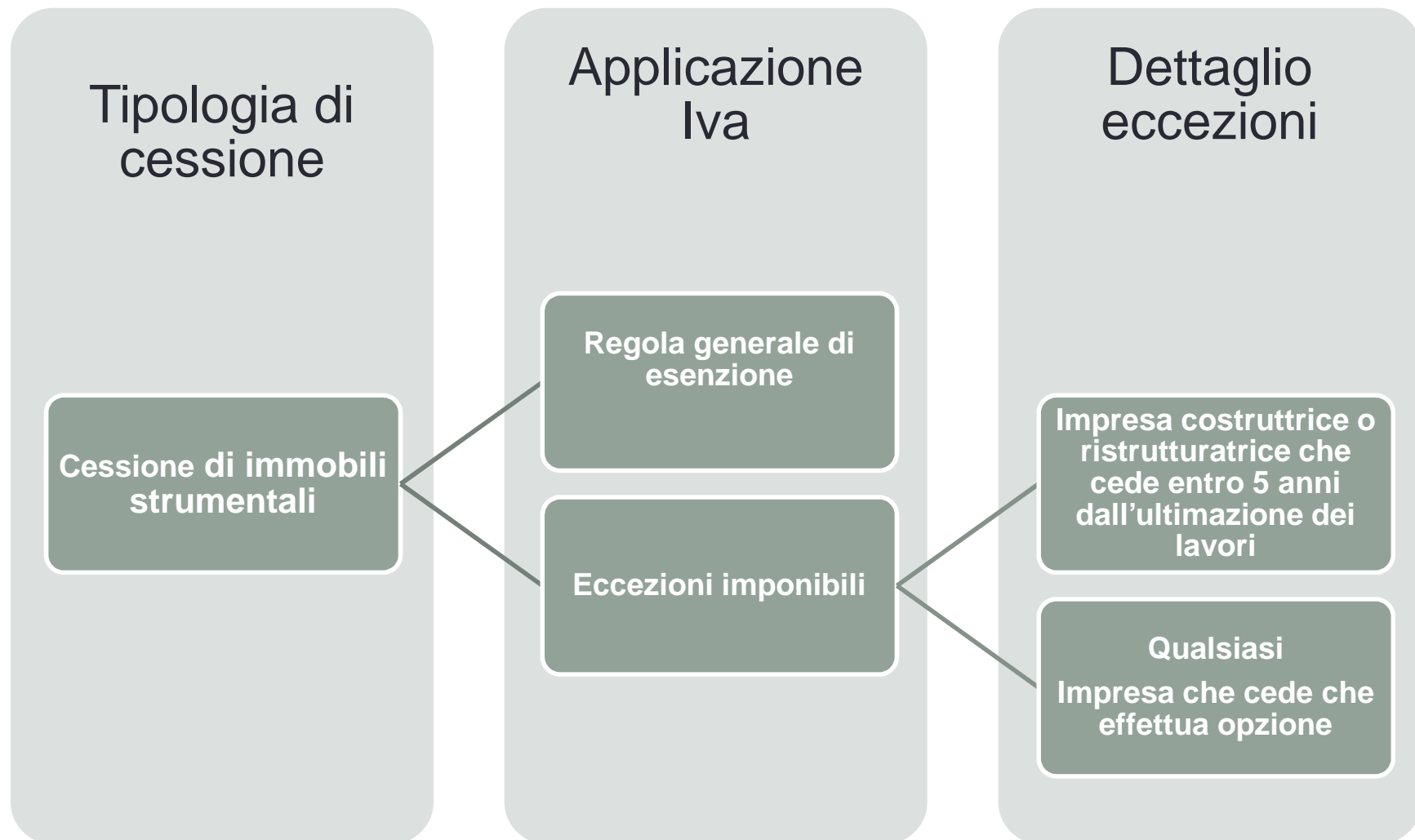
IVA SULLE CESSIONI DI IMMOBILI

(art. 10 comma 1 n. 8 bis e 8 ter DPR 633/1972)

Iva - Cessione immobili abitativi (8 bis)



Iva - Cessione immobili strumentali (8 ter)



Precisazioni

- **Terreni non edificabili**

Le cessioni di **terreni non edificabili** non sono in ogni caso soggette ad Iva.

- **Fabbricati Tupini - definizione**

Edifici costruiti nel rispetto dei requisiti prescritti dalla L. 408/49 (legge Tupini) (n. 127 undecies tab. A parte III DPR 633/72), per i quali **più del 50%** della superficie sopra terra deve essere destinata ad **uso abitativo** e non **più del 25%** della superficie dei piani sopra terra può essere destinata ad **uso commerciale**.

Cessione di fabbricati ad uso abitativo in regime di esenzione Iva

Tipologia fabbricato	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
Ad uso abitativo	Esente	9%	50	50
Ad uso abitativo con requisiti prima casa	Esente	2%	50	50

Cessione di fabbricati ad uso abitativo in regime di imponibilità ad Iva

Tipologia immobile	Cedente	Acquirente	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
A/2, A/3, A/4, A/5, A/6, A/7, A/11	Qualsiasi soggetto Iva	Persona fisica con requisiti prima casa	4%	200	200	200
		Altri soggetti	10%	200	200	200
A/1, A/8, A/9	Impresa che l'ha costruita	Chiunque	22%	200	200	200
	Impresa che vi ha effettuato lavori di recupero	Chiunque	10%	200	200	200
Costruzioni rurali abitative	Impresa che l'ha costruita	Destinata ad uso abitativo del proprietario del terreno o di altri addetti alle coltivazioni o all'allevamento del bestiame e alle attività connesse	4%	200	200	200
		Altri fabbricati	10%	200	200	200
	impresa che vi ha effettuato interventi di recupero	Chiunque	10%	200	200	200

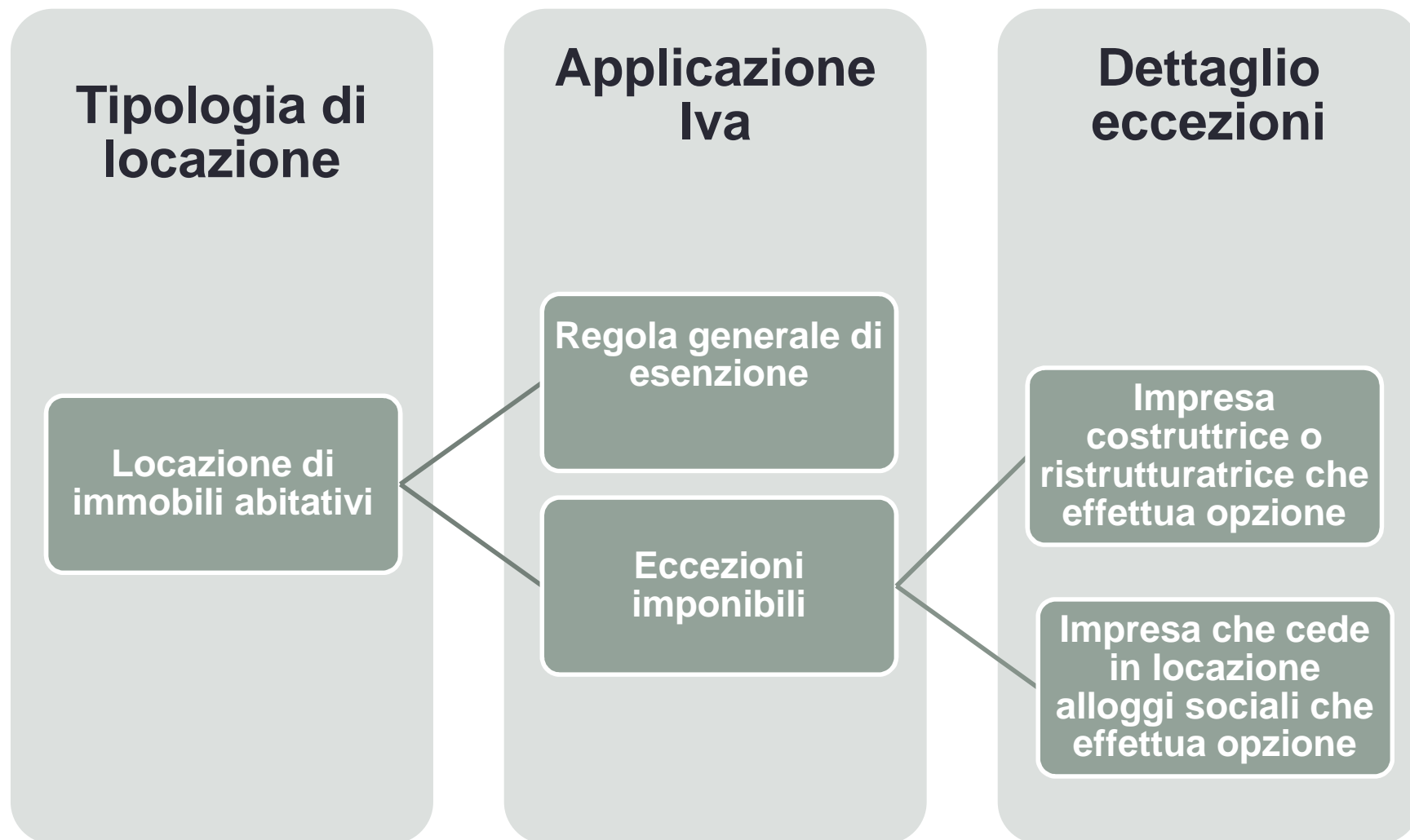
Cessione di fabbricati strumentali

Tipologia di impresa	Casistica	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale	
Impresa costruttrice o ristrutturatrice	Cessione in corso di costruzione o di ristrutturazione	Fabbricati Tupini	10%	200	200	200
		Altri fabbricati	22%	200	200	200
	Cessione effettuata entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori oppure per esplicita opzione	Fabbricati Tupini, sottoposti ad interventi di recupero o idonei ad ospitare collettività	10%	200	3%	1%
		Altri fabbricati	22%	200	3%	1%
	Cessione effettuata oltre 5 anni dall'ultimazione dei lavori senza esercitare l'opzione	Tutti i fabbricati	esente	200	3%	1%
Altri soggetti Iva	Il venditore esercita l'opzione di imponibilità ⁷	Tutti i fabbricati	22%	200	3%	1%
	Il venditore non esercita opzione	Tutti i fabbricati	esente	200	3%	1%

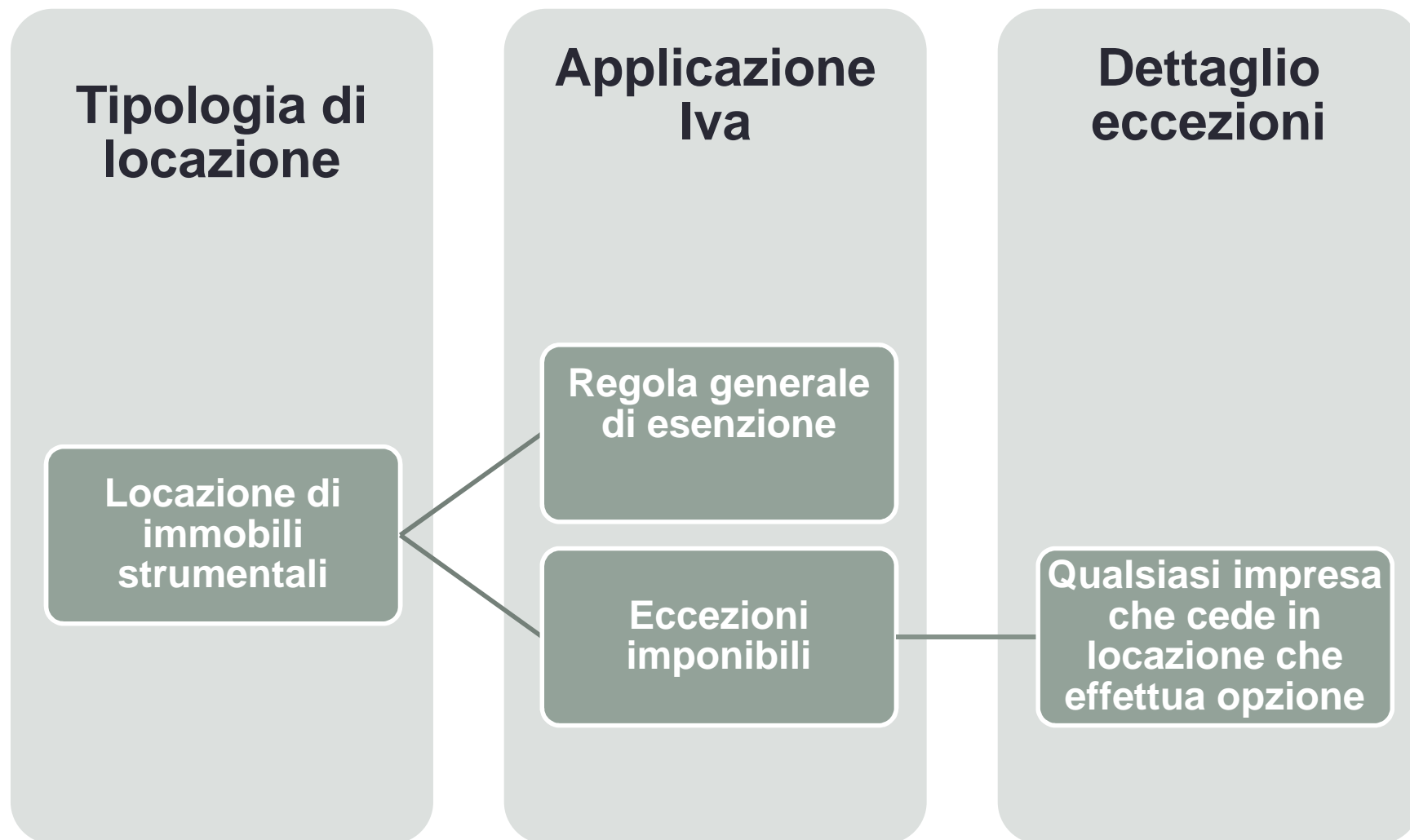
IVA SULLE LOCAZIONE DI IMMOBILI

(art. 10 comma 1 n. 8 DPR 633/1972)

Iva - Locazione immobili abitativi



Iva - Locazione immobili strumentali



Aliquote Iva applicabili alle locazioni di beni immobili

- **Locazione di fabbricati ad uso abitativo**

La locazione di fabbricati ad uso abitativo nel caso in cui venga esercitata l'opzione per l'imponibilità ad Iva è soggetta all'aliquota Iva agevolata del **10%** (n. 127-duodevicies Tab. A parte III, DPR 633/72). L'imposta di registro in tal caso è fissa e pari ad euro 67. Nel caso di locazione esente Iva, invece, l'imposta di registro dovuta è pari al 2%.

- **Locazione di fabbricati strumentali**

La locazione di fabbricati strumentali nel caso in cui venga esercitata l'opzione per l'imponibilità ad Iva è soggetta all'aliquota Iva ordinaria del **22%**. L'imposta di registro, sia che si opti o meno per l'applicazione dell'Iva, è sempre pari all'1%.

IVA SUGLI INTERVENTI DI RECUPERO EDILIZIO

Interventi edilizi (art. 3 Testo Unico sull'edilizia)

- **Gli interventi edilizi** sono elencati nell'art. 3 del Testo Unico sull'edilizia:
- **a) interventi di manutenzione ordinaria,**
- **b) interventi di manutenzione straordinaria,**
- **c) interventi di restauro e di risanamento conservativo,**
- **d) interventi di ristrutturazione edilizia,**
- **e) interventi di nuova costruzione,**
- **f) interventi di ristrutturazione urbanistica.**

Interventi edilizi (art. 3 Testo Unico sull'edilizia)

Intervento	Descrizione	Esempi
Manutenzione ordinaria	Riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici; integrazione e mantenimento in efficienza degli impianti tecnologici esistenti	Le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici, quelle necessarie a integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti, la sostituzione di pavimenti, infissi e serramenti, la tinteggiatura di pareti, soffitti, infissi interni ed esterni, il rifacimento di intonaci interni, l'impermeabilizzazione di tetti e terrazze, la verniciatura delle porte dei garage

Interventi edilizi (art. 3 Testo Unico sull'edilizia)

Manutenzione straordinaria	Rinnovamento e sostituzione di parti anche strutturali degli edifici, realizzazione ed integrazione dei servizi igienicosanitari e tecnologici, frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari, il tutto senza alterazione della volumetria complessiva degli edifici né della destinazione d'uso.	<ul style="list-style-type: none">• Installazione di ascensori e scale di sicurezza• realizzazione e miglioramento dei servizi igienici• sostituzione di infissi esterni e serramenti o persiane con serrande e con modifica di materiale o tipologia di infisso• rifacimento di scale e rampe• interventi finalizzati al risparmio energetico• recinzione dell'area privata• costruzione di scale interne
-----------------------------------	--	---

Interventi edilizi (art. 3 Testo Unico sull'edilizia)

<p>Restauro e risanamento conservativo</p>	<p>Gli interventi edilizi rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio</p>	<ul style="list-style-type: none">• interventi mirati all'eliminazione e alla prevenzione di situazioni di degrado• adeguamento delle altezze dei solai nel rispetto delle volumetrie esistenti• apertura di finestre per esigenze di aerazione dei locali
---	---	--

Interventi edilizi (art. 3 Testo Unico sull'edilizia)

Ristrutturazione edilizia	gli interventi rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti.	<ul style="list-style-type: none">• demolizione e fedele ricostruzione dell'immobile• modifica della facciata• realizzazione di una mansarda o di un balcone• trasformazione della soffitta in mansarda o del balcone in veranda• apertura di nuove porte e finestre• costruzione dei servizi igienici in ampliamento delle superfici e dei volumi esistenti.
----------------------------------	---	--

Interventi edilizi (art. 3 Testo Unico sull'edilizia)

Nuova costruzione	quelli di trasformazione edilizia e urbanistica del territorio non rientranti nelle categorie definite alle lettere precedenti	
--------------------------	--	--

Ristrutturazione urbanistica	quelli rivolti a sostituire l'esistente tessuto urbanistico edilizio con altro diverso, mediante un insieme sistematico di interventi edilizi, anche con la modificazione del disegno dei lotti, degli isolati e della rete stradale	
-------------------------------------	--	--

Iva su interventi edilizi

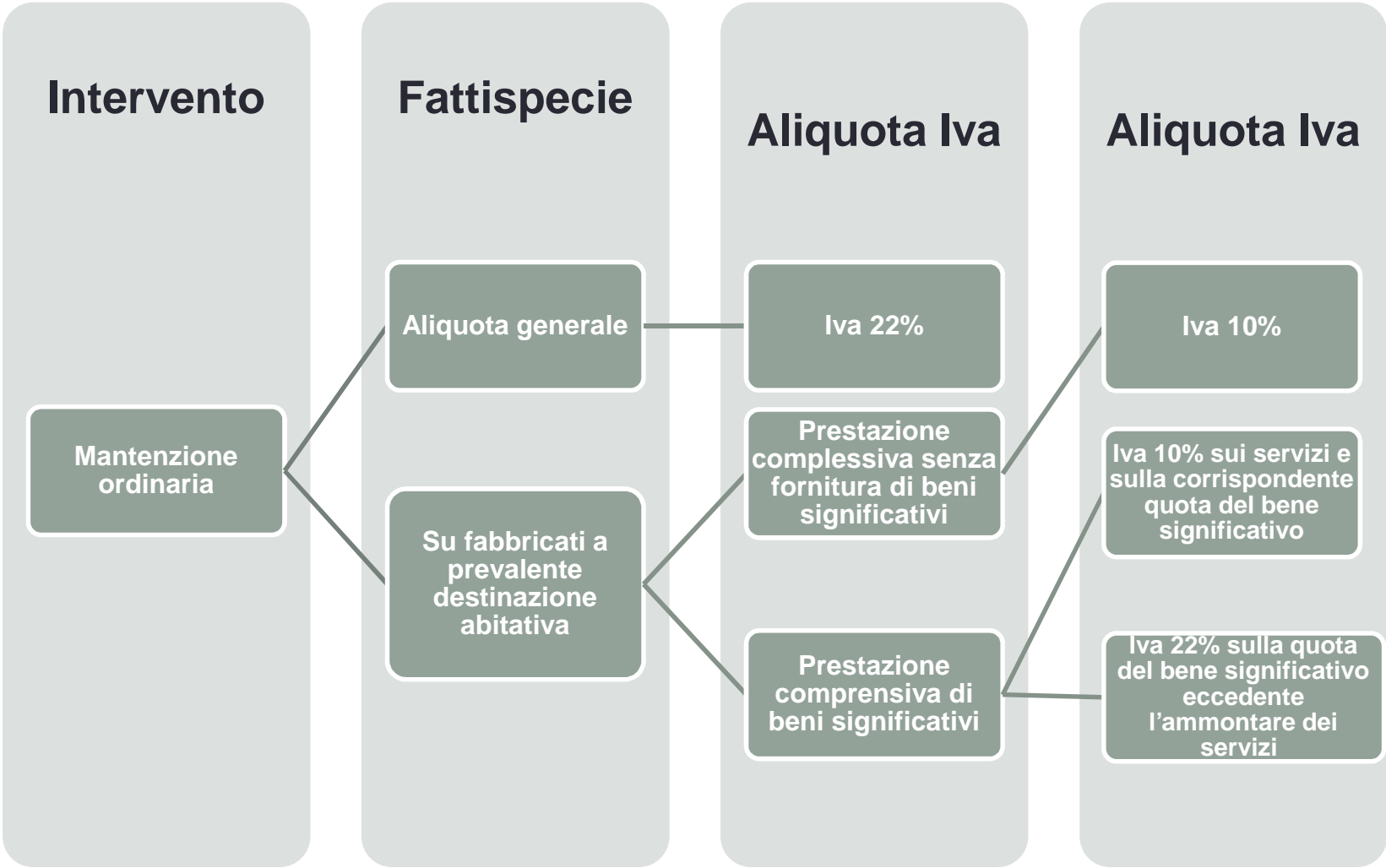
- **Gli interventi di manutenzione ordinaria e gli interventi di manutenzione straordinaria** sono soggetti all'aliquota Iva ordinaria (oggi 22%). Se gli interventi sono effettuati su **edifici a prevalente destinazione abitativa privata** si applica l'aliquota Iva agevolata del **10%** (art. 7, comma 1 Legge 488/1999).
- Se nell'intervento è compresa la fornitura di un **bene significativo** tassativamente indicato dal DM 29.12.1999 e cioè:
 - **Ascensori e montacarichi**
 - **Infissi esterni ed interni**
 - **Caldaie**
 - **Video citofoni**
 - **Apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria**
 - **Sanitari e rubinetterie da bagno**
 - **Impianti di sicurezza**

l'aliquota agevolata al 10% si applica sulla prestazione di servizi inerente l'intervento e sulla parte del valore del bene significativo fino a concorrenza del corrispondente valore della prestazione. Per cui, per esempio, se viene fatturato un intervento di euro 10.000, di cui euro 3.000 per prestazione ed euro 7.000 per il bene significativo, sarà applicata l'iva del 10% sulla prestazione di 3.000 e su una quota parte del bene significativo fino ad euro 3.000, mentre sulla restante quota parte del bene significativo pari ad euro 4.000 sarà applicata l'aliquota iva ordinaria (pari oggi al 22%).

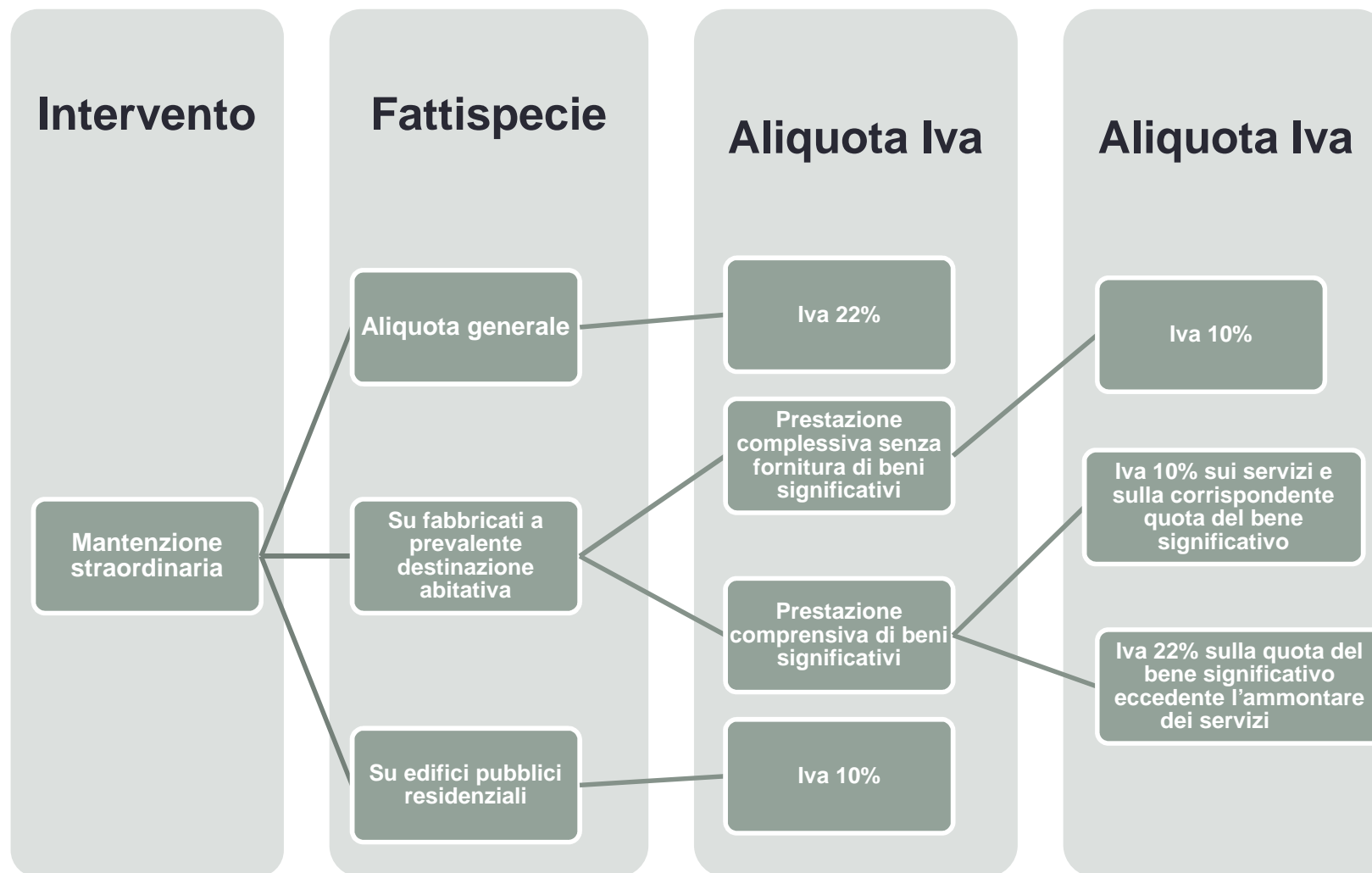
Iva su interventi edilizi

- Gli interventi di **manutenzione straordinaria** effettuati su edifici di **edilizia residenziale pubblica** sono anch'essi soggetti all'aliquota agevolata del 10% (Tabella A. parte III n. 127 duodecies DPR 633/1972).
- Nel caso di interventi di **restauro e di risanamento conservativo e di ristrutturazione urbanistica** l'aliquota che va applicata sia alla prestazione di servizi in appalto (Tabella A. parte III 127quaterdecies DPR 633/1972) che alla cessione di beni finiti (Tabella A. parte III 127terdecies DPR 633/1972), escluse materie prime e semilavorate, è quella agevolata del **10%**.

Iva - Manutenzione ordinaria



Iva - Manutenzione straordinaria



Iva - Altri interventi di recupero edilizio

Intervento

- Restauro e risanamento conservativo
- Ristrutturazione edilizia
- Ristrutturazione urbanistica

Aliquota Iva

Iva 10%

INTERVENTI PER IL SUPERAMENTO DELLE BARRIERE ARCHITETTONICHE

- Nel caso di prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto la realizzazione delle opere direttamente finalizzate al superamento o alla eliminazione **delle barriere architettoniche** va applicata l'aliquota Iva agevolata del **4%** (Tabella A n. 41-ter, Parte II DPR 633/72).
- A norma della L. 13/89 e del DM 14.6.89 n. 236, per barriere architettoniche devono intendersi:
 - gli ostacoli fisici che sono fonte di disagio per la mobilità delle persone, in particolare di coloro che, per qualunque causa, hanno capacità motoria ridotta o impedita in forma permanente o temporanea;
 - gli ostacoli che limitano o impediscono la comoda e sicura utilizzazione di parti, attrezzature e componenti;
 - la mancanza di accorgimenti e segnalazioni che permettano l'orientamento e la riconoscibilità dei luoghi e delle fonti di pericolo, in particolare per i non vedenti, gli ipovedenti e per i sordi.
- La fruizione dell'aliquota agevolata risulta scollegata dalla tipologia di intervento edilizio. Pertanto essa spetta agli interventi finalizzati all'abbattimento delle barriere architettoniche che si concretizzano in interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria, restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia.

IMPOSTA DI REGISTRO

(D.P.R. 131 del 1986)

Imposta di registro su cessioni di beni immobili da privati (art. 1 - Tariffa Parte Prima D.P.R. 131/1986)

Tipologia atto	Imposta
Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi	9%
Se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione con le caratteristiche di prima casa , ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9, ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-bis)	2%
Se il trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale	15%
Se il trasferimento è effettuato nei confronti di banche e intermediari finanziari autorizzati all'esercizio dell'attività di leasing finanziario , e ha per oggetto case di abitazione, di categoria catastale diversa da A1, A8 e A9, acquisite in locazione finanziaria da utilizzatori per i quali ricorrono le condizioni di cui alle note II-bis) e II-sexies), cioè prima casa per l'utilizzatore	1,5%

Importo **minimo** imposta: **€1.000,00** (comma 2 art. 10 del D. Lgs. 23/2011)

Agevolazione prima casa

Perché venga riconosciuta l'agevolazione della tassazione al 2% per **prima casa**, secondo la nota II-bis) dell'art. 1 della Tariffa Parte Prima - oltre alla natura dell'abitazione che deve essere **non di lusso** (categoria catastale diversa da A/1, A/8 e A/9) - devono ricorrere le seguenti **condizioni**:

- a)** che l'immobile sia ubicato nel **territorio del comune** in cui l'acquirente ha o stabilisca entro **diciotto mesi** dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquistato come prima casa sul territorio italiano. La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto;
- b)** che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di **altra casa** di abitazione nel **territorio del comune** in cui è situato l'immobile da acquistare;
- c)** che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le **agevolazioni** di cui al presente articolo o di altre leggi agevolative pedissequamente enunciate nella predetta nota II-bis), o comunque dichiarare che, pur già possedendo un'immobile per il quale ha usufruito dell'agevolazione, si impegna ad alienarlo **entro un anno**.

Agevolazione prima casa

- **Credito d'imposta per il riacquisto della prima casa**
- L'articolo 7, commi 1 e 2, della L. 23 dicembre 1998, n. 448, prevede l'attribuzione di un credito d'imposta a favore di coloro che dopo aver alienato un immobile acquistato usufruendo delle agevolazioni previste ai fini dell'imposta di registro o dell'IVA per l'acquisto della prima casa provvedano ad acquisire a qualsiasi titolo, entro **un anno** dall'alienazione, altra casa di abitazione non di lusso, avente i requisiti previsti per fruire delle agevolazioni prima casa.
- Tale credito spetta fino a concorrenza dell'imposta di Registro o dell'IVA dovuta in relazione al precedente acquisto agevolato per un ammontare non superiore all'imposta di Registro o all'IVA dovuta per l'acquisto agevolato della nuova casa di abitazione.

Imposta registro - Esenzione altre imposte indirette

- **Principio di assorbimento dell'imposta di registro**
- Secondo quanto stabilito dal comma 3 dell'art. 10 del D. Lgs. 23/2011 **gli atti assoggettati all'imposta di cui all'art. 1 della tariffa** e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono **esenti** dall'imposta di **bollo**, dai **tributi speciali catastali** e dalle **tasse ipotecarie** e sono **soggetti** a ciascuna delle imposte **ipotecaria** e **catastale** nella misura fissa di **euro 50**.

Imposta di registro su cessioni di beni immobili da soggetti Iva

Per il **principio di alternatività Iva/Registro** (art. 40 DPR 131/86) per gli atti soggetti ad Iva l'imposta di registro si applica nella **misura fissa** di € 200,00, tranne che per le cessioni di immobili **abitativi** esenti ex art. 10, comma 1, lettera **8-bis** del DPR 633/72

Tipologia fabbricato	Imposta
Strumentale per natura	Euro 200
Ad uso abitativo imponibile IVA (perché ceduto da impresa costruttrice o da impresa ristrutturatrice entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori o per opzione)	Euro 200
Ad uso abitativo esente	9%
Ad uso abitativo esente con requisiti prima casa	2%

Imposta di registro – Base imponibile

- Per le cessioni di immobili la base imponibile ai fini dell'imposta di registro è data dal **valore venale in comune commercio** del bene o del diritto alla data dell'atto (ART. 43 e ART. 51 comma 2 DPR 131/86).
- Regola del prezzo valore:
- Per le sole **cessioni nei confronti di persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo** e relative pertinenze, all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali è costituita dal **valore catastale** dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5, del DPR 131/86, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto. Le parti hanno comunque l'obbligo di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito.

Imposta di registro - Locazioni di beni immobili

art. 5 della Tariffa Parte Prima D.P.R. 131 del 1986

Tipologia atto	Imposta
Locazione di Fondi rustici	0,50%
Locazione di immobili strumentali, ancorché assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8), D.P.R. 633/1972	1%
In ogni altro caso	2%

Contratti di durata pluriennale:

Per i contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale, l'imposta, se corrisposta per l'intera durata del contratto, si riduce di una percentuale pari alla metà del tasso di interesse legale moltiplicato per il numero delle annualità.

Importo **minimo** imposta: **€67,00** (nota II bis art. 5 della Tariffa Parte Prima D.P.R. 131 del 1986)

Imposta di registro - Locazione di fabbricati ad uso abitativo

Da parte di privati

Tipologia	Imposta di registro
Qualsiasi contratto (escluso opzione per cedolare secca)	2%

Opzione per la cedolare secca (art. 3 D.Lgs. 23/2011)

In alternativa facoltativa rispetto al regime ordinario vigente per la tassazione del reddito fondiario ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, il proprietario o il titolare di diritto reale di godimento di unità immobiliari abitative locate ad uso abitativo può optare per il regime della cedolare secca. Secondo tale regime è dovuta un'unica imposta sostitutiva del **21%** sul canone annuale. Tale imposta sostituisce l'irpef e relative addizionali, l'imposta di registro, l'imposta di bollo.

Per le locazioni a canone concordato, concesse secondo gli accordi territoriali vigenti, l'aliquota è del **15%**, ridotta, per i periodi di imposta 2014-2017, al 10%

Tipologia contratto	Imposta sostitutiva
Ordinario	21%
A canone concordato	15% (10% dal 2014 al 2014)

Imposta di registro - Locazione di fabbricati ad uso abitativo

Da parte di soggetti Iva

Tipologia	Imposta
Contratto esente da Iva	2%
Contratto imponibile ad Iva (perché l'impresa ha effettuato l'opzione)	€ 67

Imposta di registro

Locazione di fabbricati strumentali per natura

- Da parte di privati

Imposta di registro al 2%.

- Da parte di impresa

Imposta di registro al 1%.

IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE

(D. LGS. 347/1990)

Ipotecaria e catastale

- **Cessione di beni immobili da privati**
- **Principio di assorbimento dell'imposta di registro**
- Secondo quanto stabilito dal comma 3 dell'art. 10 del D. Lgs. 23/2011 gli atti assoggettati all'imposta di registro di cui all'art. 1 della tariffa parte prima D.P.R. 131/86 e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie e sono soggetti a ciascuna delle imposte **ipotecaria** e **catastale** nella misura fissa di **euro 50**.

Tipologia immobile	Ipotecaria	Catastale
Strumentale per natura	50	50
Ad uso abitativo (con o senza requisiti prima casa per l'acquirente)	50	50

Ipotecaria e catastale

- **Cessione di beni immobili da soggetti iva**
- Imposta in misura fissa di euro 200 ipotecaria ed euro 200 catastale per cessioni di beni immobili ad uso abitativo imponibili iva, imposta 3% ipotecaria e 1% catastale per cessione di immobili strumentali per natura, imposta 50 euro sia ipotecaria che catastale per immobili uso abitativo esenti

Tipologia immobile	Ipotecaria	Catastale
Strumentale per natura	3%	1%
Ad uso abitativo imponibile IVA (perché ceduto da impresa costruttrice o da impresa ristrutturatrice entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori o per opzione)	200	200
Ad uso abitativo esente (con o senza requisiti prima casa per l'acquirente)	50	50

SPLIT PAYMENT

(SCISSIONE DEI PAGAMENTI)

Split Payment – Definizione e ambito temporale

- **Definizione**
- Con il meccanismo dello split payment l'Iva sulle fatture emesse nei confronti della Pubblica Amministrazione viene versata direttamente dalla Pubblica Amministrazione che paga al fornitore solo la parte imponibile della fattura.
- **Ambito temporale**
- Con la Decisione Di Esecuzione (Ue) 2015/1401 del consiglio europeo del 14 luglio 2015 l'Italia è stata autorizzata ad utilizzare il meccanismo dello split payment dal 1.1.2015 al **31.12.2017**. Per cui a partire dal 1.1.2018, a meno di successive modifiche, il meccanismo perderà di efficacia.

Split Payment – Ambito Soggettivo

- **Amministrazioni pubbliche destinatarie di tale meccanismo.**
 - Stato, organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica;
 - Enti pubblici territoriali e consorzi tra essi costituiti;
 - Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura;
 - Istituti universitari
 - Aziende sanitarie locali;
 - Enti ospedalieri;
 - Enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico;
 - Enti pubblici di assistenza e beneficenza;
 - Enti pubblici di previdenza
-
- A norma dell'art. **17-ter** del **DPR 633/72**, per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di tali amministrazioni pubbliche, per i quali i cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto, **l'imposta è in ogni caso versata dai medesimi** secondo modalità e termini fissati dal **Decreto Ministeriale del 23.1.2015**, pubblicato nella gazzetta ufficiale 3.2.2015 n. 27 e successivamente modificato dal DM 20.2.2015.

Split Payment – Circ. AE 1/2015

- La **Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 1 del 9.2.2015** impartisce i primi chiarimenti sull’applicazione del meccanismo dello split payment. In particolare chiarisce come, benché il novello art. 17-ter faccia riferimento agli stessi soggetti indicati all’art. 6 quinto comma (esigibilità dell’Iva per le operazioni effettuate nei confronti delle pubbliche amministrazioni), la ratio della norma è diversa; infatti la **ratio** della **scissione dei pagamenti** è quella 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. La **ratio dell’art. 6** è invece quella 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.
- Alla luce delle considerazioni sopra svolte, l’Agenzia delle Entrate è dell’avviso che, ai fini dell’individuazione dell’ambito soggettivo di applicazione dell’art.17-ter del D.P.R. n. 633 del 1972, occorra, quindi, fare riferimento ai soggetti destinatari dell’art. 6, quinto comma, del D.P.R. 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 D.P.R. n. 633/1972.
- Tanto premesso, l’Agenzia delle Entrate ha esplicitato con maggiore dettaglio gli enti ai quali fa riferimento il citato art. 17-ter.

Dettaglio soggetti destinatari Split payment (Circ. AE 1/2015)

Elenco enti pubblici ex art. 17-ter DPR 633/72	Dettaglio ex circolare Agenzia delle Entrate n. 1/2015
Stato e organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica	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)

Dettaglio soggetti destinatari Split payment (Circ. AE 1/2015)

Enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi costituiti

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](#). L'Agenzia delle Entrate 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 antievasione della norma in commento

Dettaglio soggetti destinatari Split payment (Circ. AE 1/2015)

Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura	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 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 decreto legislativo 15 febbraio 2010, n. 23
Istituti universitari	Istituti universitari
Aziende sanitarie locali	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, secondo l'Agenzia delle Entrate anche tali enti devono 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

Dettaglio soggetti destinatari Split payment (Circ. AE 1/2015)

Enti ospedalieri	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	Enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico (I.R.C.C.S.);
Enti pubblici di assistenza e beneficenza	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	Enti pubblici di previdenza (INPS, Fondi pubblici di previdenza).

Split payment – soggetti esclusi

Ordini professionali
Enti ed istituti di ricerca
Agenzie fiscali
Autorità amministrative indipendenti
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)

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/index.php>**.
- Il fornitore, pertanto, potrà verificare direttamente nell'anagrafica dell'IPA la categoria di appartenenza e i riferimenti dell'ente pubblico acquirente.

http://indicepa.gov.it/documentale/index.php



indicepa.gov.it

IPA Indice delle Pubbliche Amministrazioni

Area Riservata

Cos'è

Per gli Enti

Consulta i dati

Documenti

La comunicazione con le PA inizia da qui.

Fatturazione elettronica



10-04-15

Dal 31 Marzo 2015 la fatturazione elettronica è un obbligo verso tutta la pubblica amministrazione. Se non sei ancora entrato a far parte dell'IPA, fallo subito e inserisci così tutti i dati richiesti sui servizi di fatturazione.

[LEGGI TUTTO](#)

In primo piano



16-11-16

Si informa che, per interventi di manutenzione straordinaria dei sistemi di rete dell'infrastruttura dell'IPA, il servizio non sarà disponibile dalle ore 16.00 del 19 novembre alle ore 06:00 del 20 novembre

[ARCHIVIO NOTIZIE](#)

Numero Verde
800 129 986

Apri un ticket

Controlla un ticket aperto

Verifica browser

Amministrazioni più cliccate

- 1 Agenzia delle Entrate
- 2 Regione Lombardia
- 3 Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali
- 4 Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca
- 5 Ministero della Salute
- 6 Ministero dell'Interno
- 7 Ministero dell'Economia e delle Finanze
- 8 Ministero dello Sviluppo Economico

Split payment – ulteriori chiarimenti

- In caso di **incertezza** (come chiarito dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15 del 13.4.2015) per i fornitori è sufficiente attenersi alle **indicazioni fornite dalla PA committente o cessionaria**, nel presupposto 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.
-
- ***Istanza di interpello***
- 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

Split payment - Ambito oggettivo

- Il meccanismo dello split payment si applica a tutte le **cessioni di beni** e le **prestazioni di servizi** effettuate; in particolare riguarda le operazioni suddette purché documentate mediante **fattura** emessa dai fornitori, ai sensi dell'art. 21 D.P.R. n. 633/1972, che **indichi**, tra l'altro, **l'imposta addebitata all'ente pubblico**.
- **Deroghe**
 - Secondo quanto stabilito dal comma 2 dell'art. 17-ter del DPR 633/72 le disposizioni sullo split payment non si applicano ai **compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute** alla fonte a titolo di imposta sul reddito (con la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6 del 19.2.2015 par. 8.7 è stato chiarito che con tale locuzione il legislatore ha voluto comprendere anche le ritenute a titolo d'acconto).
 - Inoltre tale meccanismo non si applica alle operazioni assoggettate a **regimi speciali IVA** che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie (cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6 del 19.2.2015, par. 8.5); ad esempio in caso di applicazione dei c.d. regimi del margine o delle agenzie di viaggio.

Split payment – Reverse charge

- Così come stabilito dall'ultima parte dell'art. 17-ter del DPR 633/72 la disciplina dello split payment non si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi per cui le **P.A.**, in qualità di cessionari o committenti, sono **debitori d'imposta**. Di conseguenza lo split payment non si applica quando la P.A., in qualità di soggetto passivo d'imposta, effettua acquisti di beni o servizi per i quali è prevista l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile (reverse charge).
- Questo vuol dire che se la P.A. sta acquistando esercitando un'attività commerciale, quindi ha provveduto ad identificarsi ai fini iva, quindi è un soggetto passivo d'imposta, allora la cessione di beni o la prestazione di servizi di cui è destinatario la P.A. è soggetta al regime dell'inversione contabile; ma se la P.A. sta acquistando a fini istituzionali, non è identificato come soggetto passivo d'imposta e quindi la cessione di beni o la prestazione di servizi è soggetta alla disciplina dello split payment.

Pubblica amministrazione	Regime applicabile
Soggetto passivo d'imposta	Reverse charge
Non soggetto passivo d'imposta	Split payment

Estensione del reverse charge alle prestazioni rese dai consorziati al consorzio

- La legge di stabilità 2016 ha aggiunto al sesto comma dell'art. 17 del D.P.R. 633/72 la lettera **a-quater**, con la quale ha disposto l'**estensione** del meccanismo di assolvimento dell'IVA mediante inversione contabile (cd. **reverse charge**) alle prestazioni di servizi rese dalle **imprese consorziate** nei confronti del **consorzio** di appartenenza che si è reso **aggiudicatario** di una commessa nei confronti di un ente pubblico al quale il predetto consorzio è tenuto ad emettere fattura con il meccanismo dello **Split payment**.
- La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 20 del 18/05/2016 precisa che i **consorzi** in favore dei quali opererà la fatturazione con il meccanismo dell'inversione contabile sono unicamente quelli individuati nel "Codice degli appalti", quali:
 - I **consorzi fra società cooperative** di produzione e lavoro;
 - I **consorzi stabili**, costituiti anche in forma di società consortili ai sensi dell'articolo 2615-ter del codice civile, tra imprenditori individuali, anche artigiani, società commerciali, società cooperative di produzione e lavoro;
 - I **consorzi ordinari di concorrenti** di cui all'articolo 2602 del codice civile.
- Diversamente, vengono **esclusi** dall'ambito applicativo di tale misura i raggruppamenti temporanei di imprese (**ATI**) e le imprese aderenti al **contratto di rete** (di cui all'art. 3, comma 4-ter, del D.L. 5/2009 convertito, con modificazioni, nella legge 33/2009).
- Tuttavia appare opportuno segnalare che per l'**operatività** del "reverse charge" nella **fatturazione fra consorziati e consorzio** occorre attendere l'autorizzazione di deroga da parte dell'UE, con la conseguenza che, **fino ad allora, le fatture** dovranno continuare ad essere emesse con le **modalità ordinarie** (indicazione dell'IVA).

Split Payment - Adempimenti

- Il **cedente** di beni o prestatore di servizi deve emettere fattura con indicazione dell'aliquota e della relativa Iva apponendo sulla stessa l'annotazione "scissione dei pagamenti".
- Registrerà la fattura senza computare l'imposta ivi indicata nella liquidazione periodica.
- La **P.A.** provvederà al pagamento della fattura al netto dell'Iva ed al versamento nelle casse erariali dell'Iva entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta diviene esigibile.

Split payment - Fatturazione elettronica

- Per tutte le operazioni effettuate nei confronti della Pubblica Amministrazione vige l'obbligo di emissione della fattura solo ed esclusivamente in via elettronica

Split payment - Rimborsi Iva

- Considerando che i fornitori della Pubblica Amministrazione, con il meccanismo dello split payment, si vedono aumentare il credito iva e diminuire la propria liquidità, il comma 629 dell'art. 1 della Legge di stabilità 2015, istitutiva dello split payment, ha aggiunto la possibilità di computare tra le operazioni che danno diritto alla richiesta di rimborso annuale e/o trimestrale dell'iva le operazioni soggette allo split payment, cambiando il comma 2 dell'art. 30 del DPR 633/72 (requisito dell'aliquota media). Come chiarito dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15 del 13.4.15, l'effettuazione di operazioni soggette al regime dello split payment, quindi, non costituisce un presupposto autonomo ai fini della richiesta di rimborso, ma tali operazioni saranno considerate, insieme alle altre relative al periodo di riferimento, nel **calcolo della sussistenza del presupposto "aliquota media"**.
- Inoltre l'art. 8 del decreto ministeriale 23.1.2015 di attuazione dell'art. 17-ter del DPR 633/72 ha stabilito che il rimborso del credito Iva in favore di soggetti che effettuano operazioni in regime di split payment ha una **via prioritaria (art. 38bis comma 10 dpr 633/72)**.