

Prot. n. 4/SG/VN/AF/ml

Roma, 26 gennaio 2017

Dr.ssa Rossella Orlandi

Direttore Agenzia delle Entrate

Dr. Annibale Dodero

Direzione Centrale Normativa

Via Cristoforo Colombo n. 426 c/d 00145

00100 Roma

Raccomandata R/R

OGGETTO: Richiesta di consulenza giuridica esterna ai sensi della Circolare del 5 agosto 2011, n. 42/E – par. 3 recante *Istruzioni sulla trattazione delle richieste di consulenza giuridica.*

La scrivente Associazione Nazionale dei Comuni Italiani (ANCI), con sede in Via dei Prefetti, 46 - 00186 ROMA, codice fiscale 80118510587, in persona del proprio rappresentante legale, Segretario Generale ANCI - dr.ssa Veronica Nicotra , codice fiscale NCTVNC67D54C351G,

si rivolge

a codesta spettabile Direzione Centrale Normativa, perché esprima un parere diretto a confermare (o, eventualmente e motivatamente, a smentire) l'interpretazione della normativa tributaria di seguito esaminata nei termini e con le modalità che lo scrivente esporrà nelle successive conclusioni, come "soluzione proposta" .

- / - / - / -

Va rilevato, in premessa, che la fiscalità passiva degli enti locali è stata oggetto di profonde innovazioni nel corso degli ultimi due anni: split payment, reverse charge, fattura PA ed altre ulteriori novità normative e giurisprudenziali hanno vieppiù complicato uno scenario di per sé assai articolato e difficile da gestire.

A distanza di quasi due anni dall'implementazione dello split payment e delle altre novità più significative, gli enti locali italiani avvertono fortemente l'esigenza di porre un punto fermo sulle incertezze interpretative ancora presenti in materia. Da qui, la richiesta di pronuncia formale da parte dell'Agenzia delle Entrate rispetto ai temi di seguito proposti.

I° TEMA: REVERSE CHARGE/TEMPISTICA DI REGISTRAZIONE

IL CASO

Ai sensi del combinato disposto dei commi 5 e 6 dell'art. 17 Dpr. 633/72 la fattura in reverse charge emessa dal fornitore "(...) *deve essere integrata dal cessionario (vale a dire dall'acquirente, ndr.) con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro di cui agli articoli 23 e 24 entro il mese di ricevimento, ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese (...)*"

Sembrerebbe dunque che la rilevazione del debito Iva, attraverso l'annotazione delle fatture in reverse sul registro delle vendite, debba avvenire entro termini assai ristretti. Così ristretti, va aggiunto, da precedere (quantomeno di regola) il momento in cui, per effetto del pagamento, l'Iva diviene detraibile.

Il fatto è che per questa via si viene a creare un disallineamento temporale tra la rilevazione del debito Iva (esigibilità) e quella del credito (detrazione). Il che – tuttavia – contraddice il principio di perfetta simmetria temporale tra l'esigibilità dell'imposta (per il fornitore) e la sua detrazione (per l'acquirente), principio fissato – fin dalla riforma del 1998 – dall'art. 19 del decreto Iva: "*Il diritto alla detrazione dell'imposta sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile (...)*". Dopodiché, per le cessioni/prestazioni agli enti pubblici l'imposta diviene di regola esigibile/detraibile all'atto del pagamento, ai sensi dell'art. 6, comma 5, Dpr. 633/72.

Dato dunque atto che il principio di simmetria rappresenta un cardine essenziale dell'imposta, esso va mantenuto anche sotto il profilo sostanziale.

IL QUESITO

Allo scopo di garantire il principio di simmetria tra esigibilità (per il fornitore) e detrazione (per l'acquirente) dell'imposta, due soluzioni risultano astrattamente applicabili:

- o viene anticipato il momento a partire dal quale l'Iva diviene detraibile, così da allinearlo alla tempistica prevista dall'art. 17, commi 5 e 6;
- oppure occorre interpretare quest'ultima disposizione come riferita alla generalità dei contribuenti, fatta eccezione per gli enti pubblici, per i quali – in forza della deroga disposta dall'art. 6, comma 5, del decreto Iva, esigibilità e detrazione restano ancorate all'atto del pagamento, a prescindere dall'applicazione – o meno – del reverse charge.

Ciò posto, si chiede di conoscere quale delle due soluzioni debba essere adottata.

LA SOLUZIONE PROPOSTA

Nei riflessi operativi, l'adozione della prima soluzione comporterebbe difficoltà semplicemente insormontabili a livello sia gestionale che informatico. Occorrerebbe in effetti riconsiderare tutte le procedure in essere, le quali da sempre fanno sistematico riferimento, ai fini dell'attivazione degli adempimenti fiscali, all'atto del pagamento delle fatture.

Poiché una simile "rivoluzione" gestionale non potrà avere luogo, ne deriverebbe il perpetuarsi – nei fatti – di quel disallineamento temporale che pur è rifiutato dalla normativa Iva.

Da qui, l'opportunità di aderire alla seconda soluzione.

II° TEMA: REVERSE CHARGE/PRESTAZIONI ACCESSORIE

IL CASO

Sono frequenti e variegati i casi di contratti che prevedono, a fianco di una prestazione principale, una (o più) prestazioni da qualificarsi come accessorie ex art. 12 Dpr. 633/72.

Nei riflessi del reverse charge, la circ. 14/15 (successivamente confermata dalla circ. 37/15) affronta l'ipotesi di più prestazioni, senza tuttavia approfondire il caso in cui una di esse risulti accessoria ad un'altra prestazione (considerata come principale). Essa si limita a precisare che "(...) *in presenza di un unico contratto, comprensivo di una pluralità di prestazioni di servizi in parte soggette al regime dell'inversione contabile ed in parte soggette all'applicazione dell'Iva nelle modalità ordinarie, si dovrà procedere alla scomposizione delle operazioni, individuando le singole prestazioni assoggettabili al regime del reverse charge*".

IL QUESITO

Si chiede se, ai fini della corretta applicazione del reverse charge, siffatta scomposizione debba essere effettuata (anche) rispetto a due (o più) operazioni, una delle quali risulti accessoria ad un'altra, considerata come principale.

LA SOLUZIONE PROPOSTA

Ai sensi dell'art. 12, comma 1, Dpr. 633/72, le prestazioni accessorie ad una prestazione di servizi, qualora effettuate direttamente dal prestatore (ovvero per suo conto e a sue spese), non sono soggette automaticamente ad imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale.

Tale principio riverbera ovviamente effetti sul fatto generatore dell'imposta, sul momento di effettuazione dell'operazione e sul regime di aliquote applicabile. Non vi è dunque motivo perché anche i meccanismi di applicazione del tributo (qual è il reverse charge) non debbano essere ricondotti a tale principio, il quale sembra avere – di per sé – una portata generale, non trovando alcuna restrizione applicativa nella vigente normativa Iva.

Per questa via si giunge a riconoscere che operazioni accessorie, quali i servizi di pulizia resi nel contesto del più ampio servizio di refezione scolastica, non devono essere oggetto di scomposizione e di successiva autonoma applicazione del reverse charge.

III° TEMA: REVERSE CHARGE/ENTI EX LEGE 398/91

IL CASO

La circ. 14/15 dell'Agenzia delle Entrate ha escluso dagli obblighi di reverse charge il committente (soggetto Iva) delle prestazioni di demolizione/pulizia/installazione impianti/completamento di edifici che abbia optato per la L. 398/91.

Da parte sua, la Lega Nazionale Dilettanti (nella propria circolare n. 56 del 17/06/15 inviata ai vari comitati aderenti) ha segnalato che "(...) è da ritenere che anche nel caso, seppure sporadico, in cui l'ente che opera in regime di legge 398/91 non sia committente del servizio di pulizia ma prestatore del servizio in argomento, non vada applicato il regime del reverse charge dal momento che, comunque, il soggetto è esonerato dagli stessi adempimenti previsti dal DPR n. 633/72'.

IL QUESITO

Si chiede se le indicazioni della Lega Nazionale Dilettanti siano corrette. Se sì, le fatture per servizi di pulizia resi da soggetti ex L. 398/91 alla PA, e relativi ad impianti sportivi gestiti nel contesto di attività commerciali, sarebbero escluse sia da reverse charge che da split payment.

LA SOLUZIONE PROPOSTA

Ad avviso dello scrivente, le indicazioni proposte dalla Lega Nazionale Dilettanti non trovano un sicuro ancoraggio normativo. Di conseguenza esse dovrebbero essere disattese.

IV TEMA: SPLIT PAYMENT/REVERSE CHARGE/SANZIONI

IL CASO

Nonostante i chiarimenti forniti dalla prassi ministeriale, sussistono ancora incertezze interpretative in ordine alla corretta applicazione del reverse charge. Da qui, i ripetuti casi di errata applicazione dello split payment in luogo del reverse charge.

IL QUESITO

Si chiede di conoscere quali siano, nel caso di specie, le sanzioni applicabili.

LA SOLUZIONE PROPOSTA

Qualora il fornitore non abbia applicato il reverse charge (pur essendo tenuto a farlo) e l'ente locale abbia applicato lo split payment (in luogo del reverse charge, naturalmente), sembrerebbe applicabile, ex art.6, comma 9-bis 1 Dlgs. 471/97, una sanzione fissa compresa fra € 250 ed € 10.000 per ogni singola fattura.

Tenuto conto che nella fattispecie l'ente locale ha effettivamente provveduto ad assolvere agli obblighi comunque posti a suo carico, siffatta sanzione appare eccessiva, e tale da prefigurare l'ipotesi di violazione del principio di proporzionalità (tra la violazione commessa ed il tributo

dovuto a seguito della violazione stessa) fissato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia CE (cfr., sul punto, C.G. CE, sent. C-284/11 Ecotrade e sent. C-272/13 Equoland).

E' ben vero che, ai sensi dell'art. 7, comma 4, D.lgs. 472/97, qualora ricorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, quest'ultima può essere abbattuta sino alla metà del minimo. E tuttavia, specialmente nel caso di violazioni ripetute nel tempo, anche questa previsione potrebbe rivelarsi insufficiente a colmare la sproporzione tra la violazione commessa ed il tributo dovuto, in un contesto nel quale – si ripete – l'ente locale ha puntualmente assolto (per il tramite dello split payment) agli obblighi sostanziali posti a suo carico, vale a dire al pagamento dell'imposta in luogo del fornitore.

Alla luce di quanto sopra sembrerebbe quanto mai opportuna la disapplicazione di qualsivoglia sanzione stante il soddisfacimento dell'interesse dell'erario al versamento Iva.

V° TEMA: SPLIT PAYMENT/SANZIONI

IL CASO

Sono stati riscontrati numerosi casi nei quali l'ente locale ha erroneamente attribuito fatture di per sé destinate ad attività commerciali ad altre attività istituzionali, provvedendo ai relativi versamenti, ai sensi e per gli effetti dell'art. 4 Dm. 23/01/15.

L'eccesso di versamento realizzatosi nel contesto dell'applicazione dello split sulle fatture a destinazione istituzionale trova esatta, e simmetrica, corrispondenza nella rilevazione di un debito Iva inferiore al dovuto nell'ambito della gestione dello split afferente le attività commerciali.

IL QUESITO

Viene richiesto di conoscere gli eventuali profili sanzionatori della fattispecie.

LA SOLUZIONE PROPOSTA

Ad avviso dello scrivente l'ente locale dovrebbe essere ammesso alla (sola) annotazione delle fatture destinate all'attività commerciale nel (solo) registro degli acquisti, essendo il debito già stato oggetto di rilevazione e versamento nel contesto del c.d. split istituzionale.

Allo stesso tempo, trattandosi di violazione meramente formale, non dovrebbe essere comminata, ex art. 6 comma 5-bis, Dlgs 472/97, alcuna sanzione.

VI° TEMA: SPLIT PAYMENT/ATTIVITA'/ISTITUZIONALE/RAVVEDIMENTO OPEROSO

IL CASO

Ritardi nel versamento dell'Iva afferente l'attività istituzionale da parte degli enti locali sono frequenti; essi sono per lo più dovuti ad errori materiali o di calcolo, oppure ad incomprensioni con l'istituto tesoriere circa la tempistica dei pagamenti da effettuare.

IL QUESITO

In relazione all'applicazione dello split payment sulle fatture inerenti l'attività istituzionale si chiede se nel caso di ritardato versamento dell'Iva sia applicabile l'istituto del ravvedimento operoso.

LA SOLUZIONE PROPOSTA

Ad avviso dello scrivente la risposta non può che essere positiva.

La circ. 15/15 ha precisato che il ritardato versamento all'erario da parte dell'ente locale è punito, ai sensi dell'art. 13 Dlgs. 471/97, con la sanzione del 30%. Quanto al ravvedimento, né la circolare 15/15, né altri documenti di prassi hanno previsto per gli enti locali (che nella fattispecie non operano quali soggetti Iva) la possibilità di avvalersi di tale strumento.

Resta il fatto che l'applicazione della sanzione piena, anche per ritardi di pochi giorni (e tali dunque da non ingenerare il benché minimo dubbio circa la buona fede dell'ente) risulterebbe chiaramente eccessiva, e tale da violare i principi comunitari di proporzionalità tra il danno arrecato e la sanzione.

VII TEMA: SPLIT PAYMENT/SCOMPUTO DI VERSAMENTI IN ECCESSO

IL CASO

Può avvenire che, a seguito di errori materiali o di calcolo, si verifichino eccessi di versamento dell'Iva trattenuta ai fornitori nel contesto dell'attività dell'ente locale.

IL QUESITO

Si chiede se l'eccesso di versamento realizzatosi in un mese possa essere oggetto di scomputo successivamente, nel mese seguente o anche a distanza di tempo.

LA SOLUZIONE PROPOSTA

Ad avviso dello scrivente nessuna disposizione vieta di scomputare gli eccessi di versamento di split istituzionale da quanto dovuto all'erario in un mese successivo, tenendone debita annotazione.

Si chiede inoltre se sia esperibile anche la diversa procedura di correzione del modello F24/F24EP di versamento, così da suddividere l'importo versato e attribuirne l'eccesso ad un mese successivo.

VIII° TEMA: SPLIT PAYMENT/PIGNORAMENTI PRESSO TERZI

IL CASO

Càpita che il credito un di fornitore dell'ente subisca un pignoramento da terzi creditori del fornitore stesso, e che il fornitore, non avendo il benché minimo interesse ad emettere una fatturaPA, non si attivi in alcun modo.

Se la cessione/prestazione viene ricevuta dall'ente nell'ambito della sua attività istituzionale la vicenda si blocca: da un lato, il Comune non ha alcuno strumento per "costringere" il fornitore ad emettere fattura, dall'altro lato la mancanza della fattura gli impedisce di procedere al pagamento (il sistema della fatturaPA si regge sul presupposto per cui, se non c'è la fattura, nessun pagamento può essere effettuato).

Una analoga situazione di stallo si verifica in relazione agli acquisti a destinazione commerciale. E' ben vero che l'ente può - ed anzi deve - autofatturare la prestazione ricevuta in caso di mancato ricevimento, entro quattro mesi, della fattura del fornitore. E tuttavia, tale termine decorre dal momento di effettuazione dell'operazione, che resta individuata nel primo a verificarsi tra i due, l'emissione della fattura e il pagamento. Nel caso in esame non è dato riscontrare nessuno dei due, con la conseguenza che il termine non inizia mai a decorrere.

A complicare ulteriormente la vicenda, il provvedimento del giudice che dispone il pignoramento (quasi) sempre impone che il pagamento da parte dell'ente debitore avvenga entro una data determinata e (spesso) ravvicinata.

IL QUESITO

Si chiede se nella situazione di fatto sopra riportata, l'ente locale possa comunque procedere al riversamento delle somme di cui è debitore al terzo beneficiario, pur in mancanza di fattura emessa dal soggetto pignorato.

LA SOLUZIONE PROPOSTA

Al fine di risolvere l'empasse, e di rispondere positivamente all'intimazione dei giudici, molti enti locali hanno disatteso il divieto previsto - in tema di fatturazione elettronica - dall'art. 1, comma 210, L. 244/07, provvedendo comunque al pagamento delle prestazioni, attivando per questa via il decorso dei quattro mesi previsto dall'art. 6, comma 8, Dlgs. 471/97.

In mancanza di soluzioni alternative, si chiede conferma della non sanzionabilità di un simile comportamento.

IX TEMA: SPLIT PAYMENT/APPLICAZIONE DELL'ART. 6, COMMA 8, Dlgs. 471/97

IL CASO

Ai sensi dell'art. 6, comma 8, Dlgs. 471/97, il cessionario/committente che nell'esercizio di impresa acquisti beni/servizi senza emissione di fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare è tenuto alla regolarizzazione dell'operazione per non incorrere nella sanzione.

Tale disposizione si applica anche agli acquisti di beni/servizi effettuati dagli enti locali nell'ambito della (sola) attività commerciale, di per sé rilevante ai fini dell'Iva.

Nonostante il divieto di pagamento delle cessioni/prestazioni ricevute, ma non sorrette da fatturaPA (cfr. art. 1, comma 210, L. 244/07), scoraggi comportamenti di tal genere, avviene talvolta che l'ente locale debba attivare le procedure previste dalla disposizione in parola.

IL QUESITO

Tenuto conto che la procedura di regolarizzazione prevede la materiale corresponsione dell'Iva al competente ufficio, si chiede conferma che, nella fattispecie, non torna applicabile alcun successivo obbligo di applicazione dello split payment.

LA SOLUZIONE PROPOSTA

Tenuto conto che le procedure di regolarizzazione (già) richiesto il materiale versamento dell'imposta all'ufficio, la successiva applicazione dello split payment si risolverebbe in una duplicazione dell'imposta. In analogia alle conclusioni proposte dalla rm. 75/16, occorre dunque escludere, per il caso di specie, l'applicazione dello split payment.

X° TEMA: SPLIT PAYMENT/AUTOFATTURE/FATTURE PER PASSAGGI INTERNI

IL CASO

Il caso in esame riguarda le autofatture e le fatture per passaggi interni (ex art. 36 Dpr. 633/72) emesse dagli enti locali.

IL QUESITO

Si richiede se le autofatture e le fatture per passaggi interni tra attività separate siano soggette, o meno, a split payment.

LA SOLUZIONE PROPOSTA

Entrambi i documenti fanno riferimento ad operazioni che, sotto il profilo strettamente tecnico, costituiscono cessioni o prestazioni effettuate nei confronti di enti pubblici soggetti a split. E tuttavia, se appena si considerano le finalità antievasive del meccanismo, resta evidente l'assurdo di un loro assoggettamento a split. Per altro verso, i due esempi sotto riportati evidenziano l'irrilevanza dello split payment quale strumento per assicurare all'Erario gettito Iva in tempi (più) ravvicinati

Autofattura

Il servizio di trasporto alunni emette autofatture a fronte del servizio reso gratuitamente nei confronti di famiglie non abbienti.

L'applicazione dello split non produce alcuna significativa conseguenza, né in termini di lotta all'evasione, né in termini di gettito. Ne deriverebbe, infatti, che:

- i) il servizio trasporto scolastico emette fattura e incassa il solo imponibile; non tiene conto dell'Iva a debito in sede di liquidazione;
- ii) il comune (attività istituzionale) rileva il debito per Iva splittata su acquisti istituzionali; versa l'Iva senza poter effettuare alcuna compensazione.

L'unica conseguenza dell'applicazione dello split sta nel versamento sempre e comunque dell'Iva splittata (non compensabile con alcunché); nel caso di disapplicazione dello split, invece, il comune avrebbe astrattamente potuto compensare il debito Iva nell'ambito della gestione delle proprie attività Iva rilevanti. Va peraltro aggiunto che, per effetto dello split payment, gli enti locali risultano oggi fisiologicamente a debito di Iva (anche) in ambito commerciale. Dunque, nessuna differenza nemmeno in termini di gettito per l'Erario.

Passaggi interni tra contabilità separate

Un esempio: il servizio di mensa di un comune produce pasti per la casa di riposo gestita dal comune stesso. La fatturazione del servizio è obbligatoria (la gestione della casa di riposo rappresenta un servizio esente, gestito con contabilità separata).

L'applicazione dello split non produce alcuna significativa conseguenza, nemmeno in termini di gettito. Né deriverebbe, infatti, che:

- i) il servizio mensa emette la fattura e incassa il solo imponibile; non tiene conto dell'Iva a debito in sede di liquidazione;
- ii) il servizio casa di riposo rileva il debito Iva (split commerciale); non detrae l'Iva addebitata in fattura; rileva il debito Iva all'atto della quantificazione dell'importo da pagare (su base mensile o trimestrale).

Tenuto conto che in quest'ultimo contesto si può, e si deve, compensare l'Iva a debito emergente dalla liquidazione dell'attività esente con il saldo (a debito o a credito) risultante dalla liquidazione dell'attività imponibile, allo stesso risultato si sarebbe giunti in caso di mancata applicazione dello split, che invece crea una serie notevole di problemi al livello contabile, senza produrre alcun effetto sui versamenti.

XI° TEMA: SPLIT PAYMENT/FATTURE DI FORNITORI SANMARINESI

IL CASO

Il decreto 24/12/93 prevede la possibilità – per i fornitori sanmarinesi – di emettere fattura o con Iva o senza Iva. Al fine di bypassare gli adempimenti legati alla fatturazione senza Iva (integrazione fattura, versamento, modello Intra12...), le PA hanno spesso richiesto l'emissione di fattura con applicazione dell'Iva.

Nell'incertezza circa l'eventuale applicazione dello split payment ne caso di specie, diversi fornitori sanmarinesi ora si rifiutano di emettere fatture riportanti l'Iva Italiana.

IL QUESITO

Viene richiesto di sapere se le fatture emesse da fornitori sanmarinesi con addebito dell'Iva italiana **siano** soggette a split payment.

LA SOLUZIONE PROPOSTA

Tenuto conto che, rispetto alle fatture emesse con applicazione dell'Iva italiana ex art. 8 Dm. 24/12/93, il fornitore sanmarinese è tenuto a consegnare all'ufficio tributario italiano la somma corrispondente all'ammontare dell'Iva, la successiva applicazione dello split payment darebbe luogo ad una duplicazione del prelievo. In analogia alle conclusioni proposte dalla rm. 75/16, occorre dunque escludere, per il caso di specie, l'applicazione dello split payment.

XII° TEMA: SPLIT PAYMENT/REGISTRAZIONI CONTABILI

IL CASO

Molti enti locali ammessi alla liquidazione trimestrale dell'imposta sono soliti effettuare l'annotazione delle fatture d'acquisto negli ultimi giorni del trimestre. A partire dal 2015, l'art. 5 Dm 23/01/15 dispone che le fatture d'acquisto afferenti le attività commerciali svolte vengano annotate in registri Iva a debito (vale a dire i registri Iva delle vendite o dei corrispettivi) *"(...) entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile, con riferimento al mese precedente. (...) L'imposta dovuta partecipa alla liquidazione periodica del mese dell'esigibilità od, eventualmente, del relativo trimestre"*.

IL QUESITO

Alla luce dello scenario sopra rappresentato si chiede se, in analogia alla tempistica ammessa per l'annotazione sul registro degli acquisti, anche la registrazione del debito Iva possa avvenire negli ultimi giorni del trimestre di riferimento, e non mensilmente.

LA SOLUZIONE PROPOSTA

La risposta al quesito dovrebbe essere positiva, se appena si considera che, in applicazione del termine proposto nel quesito, il risultato della liquidazione resterebbe del tutto invariato. Per questa via, poi, si produrrebbe una significativa semplificazione degli adempimenti contabili posti a carico dell'ente locale. In mancanza di tale semplificazione, nel caso di registri sezionali (es. mensa, trasporto e asilo) ma con un unico registro a debito per split payment il lavoro si complica in quanto – dopo aver raggruppato le fatture pagate in base all'attività/sezionale di riferimento (mensa, ...) – sarebbe necessario:

- riordinare le fatture di acquisto e raggrupparle in base al mese di pagamento per la registrazione in split;
- ri-dividere le fatture in base all'attività di riferimento per annotarle nel sezionale corretto.
-

XIII° TEMA: FATTURAPA/NUMERAZIONE

IL CASO

E' piuttosto frequente il caso di PA che decidano di affidare a soggetti terzi la tenuta della contabilità Iva.

A tal fine le PA, dopo aver selezionato le fatture di acquisto (commerciali, ovviamente) pagate nel mese/trimestre di riferimento, le inviano ai soggetti incaricati di tale adempimento (o in formato pdf via mail o in formato cartaceo, dopo averle stampate) per le registrazioni Iva. Dopodiché, considerato che ai sensi dell'art. 39 Iva le fatture elettroniche devono essere conservate elettronicamente, le stesse PA affidano ad un conservatore accreditato l'incarico della conservazione elettronica di tutte le fatture elettroniche ricevute, sia di quelle afferenti la sfera commerciale che di quelle istituzionali.

IL QUESITO

Nel contesto sopra delineato si chiede come possa darsi attuazione all'obbligo di riporto sulle fatture inerenti le attività commerciali del nuovo progressivo di registrazione ad esse attribuito.

LA SOLUZIONE PROPOSTA

Nella fattispecie, atteso che gli obblighi di conservazione delle fatturePA ricevute risultano correttamente adempiuti dalle PA, si ritiene che l'obbligo di numerazione delle fatture di acquisto previsto dall'art. 25 Dpr. 633/72 possa ritenersi soddisfatto con l'annotazione del numero progressivo di registrazione, da parte del soggetto affidatario della tenuta delle scritture contabili, sulla copia cartacea delle fatture di acquisto ricevute.

XIV TEMA: FATTUREPA/NUMERAZIONE E INTEGRAZIONE DELLE FATTURE D'ACQUISTO

IL CASO

L'art. 25, comma 1, Dpr. 633/72 dispone che il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture d'acquisto ricevute nel contesto dell'attività commerciale svolta.

Nel caso, poi, di fatture soggette a reverse charge, oltre al numero progressivo attribuito occorre riportare sulle fatture anche l'indicazione dell'aliquota Iva e dell'ammontare dell'imposta.

IL QUESITO

Tenuto conto della materiale impossibilità – per gli enti locali – di uniformarsi alle indicazioni proposte dalla prassi ministeriale (ed in particolare dalla circ. 45/05), si chiede di poter attivare procedure alternative, comunque sicure ed efficienti.

LA SOLUZIONE PROPOSTA

Rispetto al tema della numerazione delle fatture d'acquisto, la circ. 45/05 ha precisato che *“non essendo possibile apporre il numero progressivo di registrazione sulle singole fatture ricevute, stante la “staticità ed immodificabilità” del documento elettronico, l'esigenza di individuare con facilità la fattura elettronica dovrà trovare necessaria soluzione nell'ambito del sistema di contabilità, attraverso l'associazione informatica della fattura ai dati annotati nell'apposito registro IVA.”*

Quanto, poi, all'integrazione delle fatture soggette a reverse charge, lo stesso documento di prassi, dopo aver ribadito che la fattura elettronica è per sua natura immodificabile, ha affermato che "(...) *l'acquirente deve predisporre un altro documento in cui annotare [sia] i dati necessari per l'integrazione (...). Detto documento, se emesso in forma elettronica, è allegato alla fattura originaria e reso immodificabile mediante l'acquisizione del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata.*"

Occorre tuttavia constatare che, per i ritardi accumulati dalle case di software fornitrici degli enti locali in ordine alla predisposizione e alla messa a disposizione degli enti locali delle strumentazioni informatiche di supporto, la generalità degli enti locali non è oggi in grado di assolvere agli obblighi di integrazione delle fatture d'acquisto inerenti le attività commerciali svolte secondo le modalità previste dalla circ. 45/05.

Da qui, la soluzione – proposta in via transitoria, e dunque temporanea – consistente nella integrazione delle copie materializzate delle fatture.

XV° TEMA: SANZIONI/FATTURAPA/BOLLO

IL CASO

L'obbligo di applicare il Bollo sulle fatture è posto a carico del fornitore; sono tuttavia solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta anche le controparti che ricevono fatture non in regola con il Bollo. Per liberarsi da tale responsabilità occorre procedere – entro 15 giorni dal ricevimento della fattura – alla presentazione del documento all'Ufficio delle Entrate ed alla sua regolarizzazione, che avviene attraverso il pagamento dell'imposta. Rispetto agli atti ricevuti da dipendenti degli enti pubblici territoriali il termine per la regolarizzazione è di 30 giorni (art.19 Dpr. 642/72). Per questa via, il funzionario dell'ente che ha regolarizzato la fattura resta esente da ogni responsabilità (sia ai fini del tributo che ai fini sanzionatori) mentre le sanzioni vengono irrogate nei soli confronti del fornitore che ha emesso irregolarmente le fatture.

IL QUESITO

Si chiede di conoscere quale comportamento debba adottare l'ente locale di fronte a una fatturaPA che, pur dovendo essere assoggettata a Bollo, non reca la dicitura "*Imposta assolta ai sensi del Dm 17/06/14*", come richiesto dall'art. 6 dello stesso decreto.

LA SOLUZIONE PROPOSTA

Lo scenario normativo è chiaro. Poiché, tuttavia, esso non è facilmente applicabile alle fatturePA, l'ente locale non può essere richiesto di alcun particolare adempimento.

Con riferimento ai documenti cartacei era (ed è!) immediatamente riscontrabile l'applicazione – o meno – del Bollo in fattura; nel contesto della fatturaPA, invece, il pagamento del Bollo può avvenire (da parte del fornitore) entro il 30 aprile dell'anno successivo! L'ente destinatario della

fattura non può dunque conoscere se il fornitore provvederà in futuro al versamento dell'imposta, oppure no. Né si può presumere che dalla mancanza di specifiche annotazioni in fattura derivi una qualunque volontà – da parte del fornitore – di non pagare l'imposta, giacché di una simile presunzione non vi è traccia nel decreto sul Bollo.

Il rischio è dunque che, a prescindere dalla mancata di annotazione sulla fattura, il fornitore assolva ai propri obblighi puntualmente entro il 30 aprile dell'anno successivo. A questo punto, la regolarizzazione dell'ente pubblico si risolverebbe in un doppio pagamento del tributo⁽¹⁾.

Va poi aggiunto che – nella generalità dei casi – l'Ufficio delle Entrate interessato alla regolarizzazione non sarebbe nemmeno in grado di addebitare imposte e sanzioni al fornitore, dal momento che a decorrere dal 1° luglio 2012 non si procede all'accertamento e alla riscossione di tributi erariali qualora l'ammontare dovuto (comprensivo di sanzioni ed interessi) non superi l'importo di € 30 (ex art. 3, comma 10, Dl. 16/12)!

Per la generalità dei contribuenti, dunque, la regolarizzazione risulterebbe tanto incerta (quanto ai presupposti) quanto inutile, perché non darebbe luogo ad accertamenti e riscossioni. Siffatta inutilità rischia tuttavia di venir meno proprio per gli enti pubblici, i cui dipendenti devono regolarizzare entro 30 giorni⁽²⁾ i documenti, gli atti e/o i registri non in regola con il Bollo⁽³⁾, pena l'applicazione di una sanzione che va da € 103 a € 206 per ogni singolo atto/documento⁽⁴⁾.

A questo punto, se la fattura fosse considerata, in sé, come un documento⁽⁵⁾ si verrebbe a superare la soglia dei 30 euro, al di sopra della quale l'Ufficio potrebbe attivarsi per la riscossione del tributo, delle sanzioni e degli interessi. Tenuto poi conto che la sanzione si applica per ogni singolo atto/documento, e considerato che le fatture ricevute e non in regola con il Bollo potrebbero essere numerose, lo scenario che alla fine viene ad emergere risulta oggettivamente preoccupante.

Alla fine, tenuto conto che l'ente destinatario della fattura non può conoscere se il fornitore ha già provveduto o provvederà in futuro al versamento dell'imposta, l'unica via d'uscita è rappresentata dall'esonero dell'ente locale dagli adempimenti posti – nella fattispecie – a suo carico dal Dpr. 642/72.

(1) Non sembra a prima vista applicabile l'art. 37 Dpr. 642/72 che tratta dei rimborsi. Se anche lo fosse, tuttavia, viene fatto di dubitare che l'Ufficio delle Entrate che la riceve possa dare corso ad una domanda di rimborso riferita a soggetti domiciliati altrove.

(2) Trenta giorni, e non i quindici previsti per gli altri contribuenti.

(3) A termini dell'art. 19 Dpr. 642/72, deve trattarsi di documenti/registri ricevuti in deposito, o la cui produzione viene accettata, oppure assunti a base di provvedimenti amministrativi.

(4) Cfr. art. 24 Dpr. 642/72.

(5) Il che è probabile, ma non certo: secondo due risposte ad interpello in tema di Onlus della DRE Lombardia (del 05/03/07) e della DRE Piemonte (del 14/12/11), le fatture sono un qualcosa di diverso e più specifico rispetto alla definizione di atti o documenti.

XVI° TEMA: BOLLO/MEPA

IL CASO

Fa parte integrante della quotidiana operatività degli enti locali la stipulazione di contratti attraverso il Mercato Elettronico delle PA, il MEPA.

IL QUESITO

Si chiede se i contratti stipulati attraverso il MEPA debbano essere assoggettati all'imposta di bollo.

LA SOLUZIONE PROPOSTA

Ad avviso dello scrivente la risposta non può che essere negativa.

La rm. 96/13 ha a suo tempo esaminato il trattamento fiscale ai fini del Bollo degli ordini d'acquisto (ODA) veicolati dal MEPA, concludendo per la necessaria applicazione dell'imposta.

Ad avviso dello scrivente la soluzione individuata dalla risoluzione non risulta soddisfacente, né per l'ipotesi degli ordini di acquisto (ODA), né per il caso delle richieste di offerta (RDO).

Nel caso degli ordini d'acquisto il contratto si viene a "chiudere" con la semplice accettazione (sottoscritta digitalmente) dell'offerta da parte della P.A. acquirente. Questo schema contrattuale rientra perfettamente nella previsione dell'art. 1366 c.c., che definisce l'offerta al pubblico come atto unilaterale non recettizio, efficace a partire dal momento in cui essa viene resa pubblica. Se nonché, l'art. 328 Dpr. 207/10 aggiunge un ulteriore elemento, una disposizione che nel caso degli ODA diventa una vera e propria presunzione legale: "Il contratto [a mezzo MEPA, ndr] è stipulato per scrittura privata (...)".

La statuizione è del tutto corretta se riferita alle richieste di offerta, caratterizzate dallo scambio digitale dei documenti di offerta e di accettazione sottoscritti (digitalmente) dalle parti.

Quanto agli ordini d'acquisto, in mancanza di tale scambio la loro riconduzione ad un contratto stipulato per scrittura privata non trova riscontro nella realtà, e dunque non può che derivare da una presunzione legale fissata da legislatore.

Il fatto è che, sul presupposto che il (semplice) ordine d'acquisto (il "documento di accettazione") **resti** qualificato – nell'ambito del MEPA – come contratto stipulato per scrittura privata, la rm. 96/13 trae la conclusione che, in base alla regola generale fissata dall'art. 2 della Tariffa allegata al decreto sul Bollo, l'ordine d'acquisto va assoggettato all'imposta.

A partire da una precisa (ri)definizione di "*scrittura privata*" si giunge tuttavia ad una conclusione affatto diversa: la scrittura privata, in effetti, altro non è che un documento debitamente sottoscritto da una o più parti. Ciò posto, il contratto viene stipulato per scrittura privata sia quando consiste in un atto che reca la firma di due parti, sia quando viene firmato attraverso lo scambio – per corrispondenza – di due documenti. Ciò che

caratterizza il contratto/scrittura privata stipulato per corrispondenza è la mancanza – nell'uno e nell'altro documento scambiato – della firma contestuale di entrambi i contraenti. E proprio questa è la situazione di fatto che si riscontra nel MEPA, sia per le richieste di offerta (le quali costituiscono, con ogni evidenza, un contratto stipulato per corrispondenza), sia per gli ordini di acquisto.

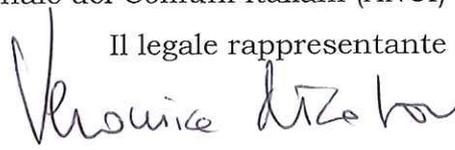
Anche in questo secondo caso, in effetti, il contratto nasce dallo scambio di due scritture private unilaterali (l'offerta personalizzata del fornitore e la successiva accettazione da parte dell'ente committente), senza che si venga a creare un qualunque documento che reca le firme di entrambi i contraenti.

Trattandosi, in conclusione, di atti redatti per corrispondenza, tanto gli ordini d'acquisto (ODA) quanto le richieste d'ordine (RDO) non possono che scontare il Bollo solo in caso d'uso.

- / - / - / -

Per l' Associazione Nazionale dei Comuni Italiani (ANCI)

Il legale rappresentante



(dr.ssa Veronica Nicotra)

Per ogni comunicazione o richiesta di chiarimenti ulteriori rivolgersi a:

FONDAZIONE IFEL

Tel. 06 68816214-218-247

PEC: ifelfinanzalocale@pec.it