



**CONSIGLIO NAZIONALE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI**



MINISTERO DELLA GIUSTIZIA

*Il Direttore Generale*

FM/SDIR/tg

Roma, 15 novembre 2017  
*Informativa n. 59/17*

AI SIGNORI PRESIDENTI DEI CONSIGLI  
DEGLI ORDINI DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

*Oggetto: Estensione agli Ordini professionali dello split payment*

Egregio Presidente,

l'articolo 1 del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, ha esteso il meccanismo della scissione dei pagamenti (c.d. "split payment") di cui all'articolo 17-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 a tutte le "amministrazioni pubbliche, come definite dall'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196", a decorrere dalle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1° luglio 2017.

Il citato articolo 1, comma 2, della legge n. 196 del 2009 stabilisce che "ai fini della applicazione delle disposizioni in materia di finanza pubblica, per amministrazioni pubbliche si intendono [...] gli enti e i soggetti indicati a fini statistici dal predetto Istituto [n.d.r.: Istituto nazionale di statistica (ISTAT)] nell'elenco oggetto del comunicato del medesimo Istituto [...], le Autorità indipendenti e, comunque, le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni" [n.d.r.: il sottolineato è nostro].

Devono quindi considerarsi Amministrazioni pubbliche, ai fini della disciplina in oggetto, anche le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, ai sensi del quale "per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300. Fino alla revisione organica della disciplina di settore, le disposizioni di cui al presente decreto continuano ad applicarsi anche al CONI" [n.d.r.: il sottolineato è nostro].

Alla luce della richiamata normativa di rango primario, gli Ordini professionali, nella loro qualità di enti pubblici non economici, sono quindi compresi nell'ampia categoria delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, della legge n. 196 del 2009, per cui avrebbero dovuto ritenersi obbligati ad applicare il meccanismo di scissione dei pagamenti sulle fatture da loro ricevute.

Senonché, al fine di individuare le Pubbliche Amministrazioni destinatarie della nuova disciplina, è successivamente intervenuto il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 27 giugno 2017<sup>1</sup> che ha inserito nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 gennaio 2015, recante modalità e termini per il versamento dell'imposta nell'ambito della scissione dei pagamenti, l'articolo 5-*bis* il quale, nella sua versione originaria, stabiliva che *"in sede di prima applicazione, per le operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1° luglio 2017 fino al 31 dicembre 2017, le disposizioni dell'articolo 17-ter del decreto n. 633 del 1972 si applicano alle pubbliche amministrazioni inserite nel conto economico consolidato, individuate dall'ISTAT ai sensi dell'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni, come da elenco pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 229 del 30 settembre 2016"*.

La formulazione letterale del citato articolo 5-*bis* lasciava intendere la volontà di circoscrivere, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, la platea delle pubbliche amministrazioni destinatarie della stessa alle sole pubbliche amministrazioni inserite nel conto economico consolidato, individuate annualmente dall'ISTAT, il che avrebbe comportato quindi l'esclusione degli Ordini professionali dall'obbligo di applicare lo *split payment* non risultando essi inclusi, come è noto, nell'elenco predisposto dall'ISTAT.

Ciò nonostante, gli Ordini professionali sono stati inclusi nell'elenco che il Dipartimento delle finanze ha pubblicato sul proprio sito *internet* il 28 giugno 2017 relativo alle pubbliche amministrazioni inserite nel conto economico consolidato, individuate ai sensi dell'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, tenute ad applicare la disciplina in oggetto.

Al fine di rimuovere definitivamente le incertezze generatesi per effetto delle non univoche indicazioni contenute nella normativa di rango primario, nel regolamento attuativo e nell'elenco delle pubbliche amministrazioni obbligate, il Ministro dell'economia e delle finanze, con proprio decreto del 13 luglio 2017<sup>2</sup>, è nuovamente intervenuto sostituendo il citato articolo 5-*bis* (cfr. articolo 1, comma 1, lettera *a*) del decreto) recante la *"Individuazione delle pubbliche amministrazioni"*.

Nella sua versione attualmente vigente il predetto articolo 5-*bis* stabilisce che *"Le disposizioni dell'articolo 17-ter del decreto n. 633 del 1972 si applicano alle pubbliche amministrazioni destinatarie delle norme in materia di fatturazione elettronica obbligatoria di cui all'articolo 1, commi da 209 a 214, della legge 24 dicembre 2007, n. 244"*.

Quest'ultima normativa richiama, come è noto, *"le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196"*, nonché *"le amministrazioni autonome"*.

Al riguardo, la circolare del Ministero dell'economia e delle finanze n. 1 del 9 marzo 2015 (cfr. Tabella 1) ha precisato che nell'ambito delle pubbliche amministrazioni destinatarie dell'obbligo di fatturazione elettronica rientrano anche i soggetti di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 e dunque anche tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, tra cui gli Ordini professionali.

Per effetto del novellato articolo 5-*bis*, gli Ordini professionali, ancorché non inseriti nel conto economico consolidato, devono quindi ritenersi definitivamente inclusi tra i destinatari del meccanismo di scissione dei pagamenti di cui all'articolo 17-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

Tale conclusione ha infine trovato definitiva conferma da parte dell'Agenzia delle entrate che, con circolare n. 27/E del 7 novembre 2017 (par. 1.1), ha precisato che *"gli Ordini professionali, ancorché non menzionati nel citato elenco ISTAT, rientrano tra i destinatari della scissione dei pagamenti, in quanto, come già precisato con nota n. 1858/DF del 27 ottobre 2014, sono riconducibili nell'art. 1, comma 2, del d. lgs. n. 165 del 2001"*.

### **La decorrenza dell'efficacia della nuova disciplina**

L'articolo 2, comma 1 del decreto ministeriale 13 luglio 2017 ha stabilito che il testo novellato del richiamato articolo 5-*bis* del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 gennaio 2015 si applica alle fatture per le quali l'esigibilità si verifica a partire dal 25 luglio 2017 (ossia dal giorno successivo a quello della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto ministeriale 13 luglio 2017), nonostante che la normativa di rango primario con cui è stata modificata la disciplina in oggetto<sup>3</sup> abbia previsto che le nuove disposizioni relative al meccanismo di scissione dei pagamenti *"si applicano alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1° luglio 2017"*.

<sup>1</sup> Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana n. 151 del 30 giugno 2017.

<sup>2</sup> Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana n. 171 del 24 luglio 2017.

<sup>3</sup> Cfr. l'articolo 1, comma 4, del decreto-legge n. 50 del 2017.

Al fine di tener conto delle incertezze che il travagliato *iter* normativo sopra descritto ha originato nella prima fase di applicazione della nuova disciplina, l'articolo 2, comma 2, del decreto ministeriale 13 luglio 2017 ha altresì stabilito che *"sono fatti salvi i comportamenti dei soggetti che hanno applicato l'articolo 17-ter del decreto n. 633 del 1972 alle fatture per le quali l'esigibilità si è verificata dal 1° luglio 2017 fino alla data di pubblicazione del presente decreto"*, ossia fino al 24 luglio.

Ne consegue che gli Ordini professionali che avessero applicato il meccanismo di scissione dei pagamenti anche alle fatture ricevute la cui esigibilità si è verificata dal 1° al 24 luglio del 2017 non dovranno effettuare alcuna variazione, essendo stati comunque fatti salvi i comportamenti tenuti dai contribuenti nel richiamato arco temporale.

### **Il versamento dell'IVA derivante dall'applicazione del meccanismo di scissione dei pagamenti**

L'articolo 2, comma 2, del decreto ministeriale 27 giugno 2017 ha precisato che, in sede di prima applicazione e, comunque, non oltre il 31 ottobre 2017, con lo scopo di agevolare l'adeguamento dei processi e dei sistemi informativi relativi alla gestione amministrativo-contabile, *"le pubbliche amministrazioni che applicano le disposizioni dell'art. 17-ter del decreto n. 633 del 1972, per effetto delle modifiche apportate dall'art. 1 del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, accantonano le somme occorrenti per il successivo versamento dell'imposta, da effettuarsi in ogni caso entro il 16 novembre 2017"*.

Gli Ordini professionali, rientrando tra le amministrazioni pubbliche che applicano lo *split payment* *"per effetto delle modifiche apportate dall'art. 1 del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50"*, possono quindi beneficiare del differimento del versamento dell'IVA da scissione dei pagamenti al 16 novembre 2017.

Quanto alle modalità di versamento, l'articolo 4 del decreto ministeriale 23 gennaio 2015 stabilisce che *"il versamento dell'IVA dovuta è effettuato dalle pubbliche amministrazioni entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta diviene esigibile, senza possibilità di compensazione e utilizzando un apposito codice tributo"*.

Le pubbliche amministrazioni diverse da quelle titolari di conti presso la Banca d'Italia e *"autorizzate a detenere un conto corrente presso una banca convenzionata con l'Agenzia delle entrate ovvero presso Poste italiane"* effettuano l'adempimento *"mediante versamento unificato di cui all'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241"*<sup>4</sup>.

Lo stesso articolo 4, al comma 2, concede alle pubbliche amministrazioni la possibilità di effettuare, entro la medesima scadenza del giorno 16, *"distinti versamenti per l'IVA dovuta così come segue:*

- a) *in ciascun giorno del mese, relativamente al complesso delle fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile in tale giorno;*
- b) *relativamente a ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile"*.

Ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del decreto ministeriale 23 gennaio 2015, l'esigibilità dell'IVA coincide con il momento del pagamento dei corrispettivi al fornitore. Tuttavia, le pubbliche amministrazioni, per effetto del successivo comma 2, possono comunque optare per l'esigibilità dell'imposta anticipata al momento della ricezione della fattura ovvero al momento della registrazione della medesima.

Dal richiamato quadro normativo emerge dunque che gli Ordini professionali effettuano il versamento dell'IVA dovuta tramite modello F24, senza possibilità di compensazione e utilizzando il codice tributo "6040", denominato *"IVA dovuta dalle PP.AA. - Scissione dei pagamenti - art. 17-ter del DPR n. 633/1972"*, istituito con la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 15/E del 12 febbraio 2015. Con tale risoluzione è stato altresì specificato che in sede di compilazione del modello di versamento F24, il suddetto codice tributo è esposto nella sezione *"Erario"* in corrispondenza delle somme indicate nella colonna *"importi a debito versati"*, con l'indicazione nei campi *"rateazione/regione/prov./mese rif."* e *"anno di riferimento"*, del mese e dell'anno d'imposta per cui si effettua il pagamento, rispettivamente, nei formati "00MM" e "AAAA".

Una novità che caratterizza la disciplina della scissione dei pagamenti riguarda la modalità di versamento dell'IVA all'Erario da parte delle pubbliche amministrazioni che effettuano acquisti di beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali.

Al riguardo, l'articolo 5, comma 01, del decreto ministeriale 23 gennaio 2015 dispone che *"le pubbliche amministrazioni ... che effettuano acquisti di beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali, in relazione alle quali sono identificate agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, effettuano il versamento dell'imposta dovuta ai sensi dell'articolo 17-ter del decreto n. 633 del 1972 con modello F24 entro il giorno 16 del mese successivo"*

<sup>4</sup> In termini, la lettera b) del citato articolo 4, comma 1, del decreto ministeriale 23 gennaio 2015.

*a quello in cui l'imposta diviene esigibile, senza possibilità di compensazione e utilizzando un apposito codice tributo*".

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 27/E/2017 (par. 5), le pubbliche amministrazioni che acquistano beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali, in relazione alle quali sono identificate ai fini dell'IVA, possono effettuare – dandone evidenza nei registri IVA – il versamento dell'IVA dovuta, mediante modello F24 senza possibilità di compensazione e utilizzando un apposito codice tributo, entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui si verifica l'esigibilità dell'imposta ovvero possono, in ogni caso, effettuare distinti versamenti per l'IVA dovuta:

- in ciascun giorno del mese, relativamente al complesso delle fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile in tale giorno;
- relativamente a ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile.

Per consentire il versamento, mediante il modello F24, dell'IVA dovuta dalle pubbliche amministrazioni, ai sensi dell'articolo 5, comma 01, del decreto ministeriale 23 gennaio 2015, l'Agenzia delle Entrate ha istituito, con la risoluzione n. 139/E del 10 novembre 2017, il codice tributo "6041", denominato "IVA dovuta dalle PP.AA. e SOCIETÀ identificate ai fini IVA – scissione dei pagamenti per acquisti nell'esercizio di attività commerciali – art. 5, comma 01, D.M. 23 gennaio 2015". Come chiarito dalla risoluzione citata, in sede di compilazione del modello di versamento F24, il suddetto codice tributo è esposto nella sezione "Erario" esclusivamente in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a debito versati", con l'indicazione nei campi "rateazione/regione/prov./mese rif." e "anno di riferimento", del mese e dell'anno d'imposta per cui si effettua il pagamento, rispettivamente, nei formati "00MM" e "AAAA".

In alternativa a quanto sopra previsto, il comma 1 dell'articolo 5 del decreto ministeriale 23 gennaio 2015 consente di avvalersi della possibilità, già prevista nella precedente disciplina, di annotare le fatture di acquisto nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, di cui rispettivamente agli articoli 23 o 24 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile, con riferimento al mese precedente. In tali casi, l'imposta dovuta partecipa alla liquidazione periodica del mese dell'esigibilità od, eventualmente, del relativo trimestre.

Resta fermo, ovviamente, l'obbligo, in capo alle pubbliche amministrazioni soggetti passivi dell'imposta, di registrare le fatture nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione della relativa imposta.

In sede di prima applicazione, al fine di agevolare l'adeguamento dei sistemi contabili alle nuove disposizioni in materia, l'articolo 2, comma 3, del decreto ministeriale 27 giugno 2017 prevede che le Società tenute all'applicazione della scissione dei pagamenti, "in deroga a quanto previsto dall'art. 5, commi 1 e 2, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 23 gennaio 2015, possono annotare le fatture, per le quali l'esigibilità si verifica dal 1° luglio 2017 al 30 novembre 2017, ed effettuare il relativo versamento dell'imposta, entro il 18 dicembre 2017".

Tenuto conto che la limitazione alle "Società" della disciplina transitoria appena richiamata comporterebbe una grave disparità di trattamento nei confronti delle pubbliche amministrazioni, abbiamo chiesto conferma all'Agenzia delle entrate circa la possibilità di estendere detta disciplina anche a questi ultimi soggetti.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate ci ha riferito, per le vie brevi, che gli Ordini professionali, in relazione agli acquisti di beni e servizi effettuati nell'esercizio di attività commerciali, possono beneficiare del differimento del termine di versamento dell'IVA da scissione dei pagamenti al 18 dicembre 2017, atteso il rinvio del citato articolo 2, comma 3 del decreto ministeriale 27 giugno 2017 all'articolo 5 del decreto ministeriale 23 gennaio 2015 che contempla, oltre alle Società, anche le pubbliche amministrazioni soggetti passivi IVA.

Con riferimento agli acquisti di beni e servizi destinati ad essere utilizzati promiscuamente sia nell'ambito di attività non commerciali sia nell'esercizio d'impresa, l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 15/E del 13 aprile 2015, aveva precisato che "la PA, non debitore d'imposta, dovrà preventivamente individuare, con criteri oggettivi, la parte della relativa imposta da imputare rispettivamente alle due differenti attività, per le quali l'ente è tenuto ad eseguire separatamente i relativi adempimenti" (versamento diretto per la parte istituzionale; doppia annotazione nei registri di cui agli articoli 23 e 24 nonché articolo 25 per la parte commerciale).

Per effetto delle novità introdotte con la nuova disciplina della scissione dei pagamenti, l'Agenzia delle entrate, con la più recente circolare n. 27/E/2017, ha altresì ritenuto che "nel caso di acquisti promiscui, i soggetti acquirenti, laddove effettuino il versamento diretto dell'imposta ai sensi del comma 01 dell'art. 5 del DM, non dovranno eseguire separati adempimenti, ai fini del versamento dell'imposta dovuta all'Erario nell'ambito della scissione dei pagamenti. Resta ferma l'esigenza di individuare, con criteri oggettivi, la parte della relativa

*imposta da imputare rispettivamente alle due differenti attività (istituzionale e commerciale) ai fini del corretto esercizio del diritto di detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti'.*

Per ulteriori chiarimenti sulle novità relative alla disciplina in oggetto, si rinvia alla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 27/E del 7 novembre 2017.

Con i migliori saluti.

Francesca Maione

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'F. Maione', written in a cursive style.