

## **LO SPLIT PAYMENT ED I NUOVI CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Come noto la Finanziaria 2015 ha introdotto uno specifico metodo di versamento dell'IVA, c.d. "split payment", applicabile alle cessioni di beni / prestazioni di servizi effettuate **nei confronti degli Enti pubblici** individuati dal nuovo art. 17-ter, DPR n. 633/72, in base al quale i predetti soggetti sono tenuti **"in ogni caso" a versare l'IVA agli stessi addebitata direttamente all'Erario** e non al fornitore (cedente / prestatore).

### **AMBITO SOGGETTIVO**

Con riferimento all'ambito soggettivo di applicazione dello split payment, l'Agenzia ribadisce quanto già precisato nella citata Circolare n. 1/E per cui:

- l'elencazione dei soggetti contenuta nel citato art. 17-ter è analoga a quella dell'art. 6, comma 5, DPR n. 633/72 relativa all'ipotesi di esigibilità differita dell'IVA;
- per individuare i soggetti destinatari dello split payment va effettuata un'interpretazione *"basata su valutazioni sostanziali di **ordine più generale**"* considerata la finalità perseguita dalla nuova disposizione (*"arginare l'evasione da riscossione dell'IVA"*). Ora, nella Circolare n. 15/E in esame l'Agenzia ritiene che lo split payment va applicato anche da parte dei *"soggetti pubblici che, in quanto qualificabili come loro immediata e diretta espressione, siano sostanzialmente immedesimabili"* nei soggetti richiamati dal citato art. 17-ter.

A tal fine richiama l'elencazione esemplificativa contenuta nella citata Circolare n. 1/E.

- |   |
|---|
| ▪ 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 nell'organizzazione dello Stato in ragione di specifici elementi |
| ▪ distintivi (Circolare MEF - Dipartimento Ragioneria Generale dello Stato n. 16/2003 e   |
| ▪ Parere dell'Avvocatura dello Stato n. 14720/2001);  |
| ▪ Enti pubblici territoriali (Regioni, Province, Comuni, Città metropolitane) e consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'art. 31, TUEL di cui al D.Lgs. n. 267/2000. Sono riconducibili in tale categoria anche gli altri enti locali indicati dall'art. 2, D.Lgs. n. 267/2000, ossia Comunità montane, Comunità isolate e Unioni di Comuni. Si tratta, infatti, 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;  |

<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ CCIAA; sono ricomprese anche le Unioni regionali delle CCIAA alle quali è obbligatoria l'adesione in forza della Riforma di cui al D.Lgs. n. 23/2010;</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Istituti universitari;</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Aziende sanitarie locali. Atteso che in alcune Regioni sono stati costituiti degli Enti pubblici che sono subentrati ai soggetti del SSN nell'esercizio di una pluralità di funzioni amministrative e tecniche, anche tali Enti devono essere ricondotti nell'ambito applicativo della norma in commento. Si tratta, infatti, di Enti pubblici che si sostituiscono integralmente alle ASL e agli Enti ospedalieri nell'approvvigionamento di beni e servizi destinati all'attività di</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ questi, svolgendo tale funzione esclusivamente per loro conto;</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Enti ospedalieri, ad eccezione degli Enti ecclesiastici che esercitano assistenza ospedaliera, i quali, ancorché dotati di personalità giuridica, operano in regime di diritto privato;</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico (IRCCS);</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Enti pubblici di assistenza e beneficenza, ossia, Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza (IPAB) e Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona (ASP);</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Enti pubblici di previdenza (INPS, Fondi pubblici di previdenza).</li> </ul>

Applicando detto criterio, l'Agenzia **estende lo split payment** anche, ad esempio:

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

## INDICE DELLE PA

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

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

Descrizione	Codice
Aziende ospedaliere, Aziende ospedaliere universitarie, Policlinici	L8

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

Restano **esclusi**, in ogni caso, dall'ambito soggettivo, gli Enti privati eventualmente ricompresi nelle predette categorie.

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

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

### **SOGGETTI ESCLUSI**

Con riguardo ai soggetti **esclusi** l'Agenzia ribadisce che **non sono interessati** dallo split payment i seguenti Enti:

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

Con riferimento all'individuazione della natura pubblica o privata di un Ente previdenziale, l'Agenzia precisa che va fatto riferimento alla qualificazione dell'Ente "*eventualmente operata con legge istitutiva*" e, in assenza, a un'indagine specifica che accerti la sussistenza degli elementi sostanziali e formali che:

- costituiscono "indici distintivi dell'ente pubblico";
- devono essere "oggetto di un giudizio complessivo";

(ad esempio, titolarità di poteri autoritativi e amministrativi che possono esplicitarsi in poteri certificativi e disciplinari, potestà di autotutela, ingerenza statale);

**Enti pubblici non economici**, "autonomi rispetto alla struttura statale, che perseguono fini propri, ancorché di interesse generale, e quindi non riconducibili in alcuna delle tipologie soggettive annoverate dalla norma in commento".

Nella Circolare n. 1/E l'Agenda si specifica che sono **esclusi** dallo split payment anche:

**Aziende speciali** (incluse quelle delle CCIAA), **Enti pubblici economici**, operanti con "un'organizzazione imprenditoriale di tipo privatistico nel campo della produzione e dello scambio di beni e servizi, ancorché nell'interesse della collettività", **Ordini professionali**, Enti ed istituti di ricerca, Agenzie fiscali, Autorità amministrative indipendenti (ad esempio, Autorità per le garanzie nelle comunicazioni - AGCOM), Agenzie regionali per la protezione dell'ambiente (ARPA), Automobile club provinciali, Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN), Agenzia per l'Italia Digitale (AgID), Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (INAIL), Istituto per lo studio e la prevenzione oncologica (ISPO).

Ora, la stessa Agenzia **esclude** anche:

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

## **AMBITO OGGETTIVO**

Lo split payment è applicabile alle cessioni di beni / prestazioni di servizi ex artt. 2 e 3, DPR n. 633/72 (compresi, pertanto, in via generale, gli appalti di lavori, in quanto prestazioni di servizi) effettuate in Italia nei confronti dei predetti Enti pubblici.

L'Agenda conferma che lo split payment è applicabile:

soltanto alle **operazioni documentate da fattura** emessa ex art. 21, DPR n. 633/72, con indicazione "dell'imposta addebitata all'ente pubblico".

Sono altresì comprese le operazioni per le quali trovano applicazione le modalità di fatturazione e i termini di registrazione speciali ex art. 73, DPR n. 633/72;

a **tutti gli acquisti effettuati dagli Enti pubblici** destinatari e pertanto non solo a quelli effettuati "nella veste istituzionale" ma anche a quelli effettuati "nell'esercizio di attività d'impresa".

Con riguardo alle fattispecie **escluse** dal metodo in esame l'Agenda precisa quanto segue.

## **Fattispecie escluse**

Operazioni rese a soggetti (ad esempio, servizi di riscossione delle entrate e altri proventi) per le quali **il fornitore ha già nella propria disponibilità il corrispettivo spettante**, in quanto "trattiene lo stesso riversando alla PA

*committente un importo netto in forza di una disciplina speciale contenuta in una norma primaria o secondaria”.*

Operazioni per le quali l’Ente pubblico assume la qualifica di **debitore d’imposta**, ossia per gli acquisti di beni / servizi **soggetti a reverse charge**. In tali ipotesi infatti *“sorge un debito IVA direttamente in capo alla PA, soggetto passivo acquirente, per i beni o servizi destinati alla sfera commerciale”.*

A tal proposito l’Agenzia rammenta che rientrano in tale ambito:

le operazioni intraUE;  
 le operazioni interne, *“in cui la traslazione dell’onere dell’assolvimento dell’imposta è connessa a motivi di contrasto alle frodi”*, tra le quali gli acquisti:

- effettuati nell’esercizio d’impresa, soggetti a reverse charge ex art. 17, DPR n. 633/72 ossia beni o servizi acquisiti da soggetti non stabiliti in Italia, prestazioni di subappalto nel settore edile, servizi di pulizia / installazione impianti / completamento relativi a edifici, ecc.;
- effettuati nell’esercizio d’impresa, soggetti a reverse charge ai sensi dell’art. 74, comma 7, DPR n. 633/72 (cessioni di rottami);
- intraUE di beni effettuati, oltre la soglia di € 10.000 da parte di soggetti, non passivi IVA identificati in Italia.

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

in parte alla sfera commerciale;  
 in parte alla sfera istituzionale;

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

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

Prestazioni di servizi rese da **lavoratori autonomi** assoggettate a ritenuta alla fonte **a titolo d’imposta**.

Nella Circolare n. 15/E in esame l’Agenzia ribadisce che la ratio perseguita dal Legislatore, con l’espressione *“a titolo d’imposta sul reddito”* ex art. 17-ter, comma 2, è quella di *“ricomprendere tra le fattispecie escluse anche i compensi pagati a soggetti che rendono all’ente pubblico prestazioni di lavoro autonomo i cui compensi sono **assoggettati a ritenute a titolo di acconto**”.*

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

Operazioni certificate da:

scontrino / ricevuta fiscale;

scontrino "non fiscale" per i soggetti che adottano la trasmissione telematica dei corrispettivi;

fattura semplificata ex art. 21-bis, DPR n. 633/72.

A tal proposito l'Agencia precisa che l'esclusione rileva anche quando *"successivamente alla certificazione con le modalità semplificate di cui sopra"*, sia emessa comunque una fattura *"funzionale alla sola documentazione del costo e dell'IVA assolta dal cliente in relazione al bene o servizio acquistato"*.

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

Operazioni per le quali il cedente / prestatore applica un **regime speciale IVA**.

Sul punto, l'Agencia ribadisce che lo split payment *"non si applica alle operazioni rese dal fornitore nell'ambito di regimi speciali che **non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura** e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie"* come, ad esempio:

regimi monofase ex art. 74, DPR n. 633/72 (editoria, documenti viaggio, documenti di sosta nei parcheggi, case d'asta);

regime dei beni usati di cui all'art. 36, DL n. 41/95;

regime delle agenzie di viaggio ex art. 74-ter, DPR n. 633/72.

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

prevedono **l'addebito dell'imposta in fattura**;

sono caratterizzati da un **meccanismo forfetario di determinazione della detrazione** spettante. Trattasi, ad esempio:

del regime speciale dell'agricoltura di cui agli artt. 34 e 34-bis, DPR n. 633/72;

del regime forfetario ex Legge n. 398/91;

del regime relativo all'attività di intrattenimento di cui alla Tariffa allegata al DPR n. 640/72 cui è applicabile l'art. 74, comma 6, DPR n. 633/72;

del regime applicabile agli spettacoli viaggianti, nonché alle altre attività di cui alla Tabella C allegata al DPR n. 633/72.

## **ADEMPIMENTI IN CAPO AI FORNITORI**

Con riferimento agli obblighi di fatturazione, annotazione e liquidazione dell'IVA in capo ai fornitori tenuti all'applicazione dello split payment, confermando quanto precedentemente precisato, l'Agencia ribadisce che il cedente / prestatore:

nella fattura emessa con evidenza dell'IVA deve riportare l'**annotazione "scissione dei pagamenti di cui all'art. 17-ter, DPR n. 633/72"** ovvero **"split payment di cui all'art. 17-ter, DPR n. 633/72"**;

è comunque debitore dell'imposta evidenziata in fattura e conseguentemente **permane in capo allo stesso l'obbligo di annotazione nel registro delle fatture emesse / corrispettivi**.

Al fine di non computare nella liquidazione periodica la relativa IVA, tali fatture devono essere **annotare distintamente "ad es. in un'apposita**

colonna ovvero mediante appositi codici nel registro ..., riportando, altresì, l'aliquota applicata e l'ammontare dell'imposta, ma senza far concorrere la medesima nella liquidazione di periodo";

**non può scegliere** di emettere fattura con **esigibilità differita dell'IVA** ex art. 6, comma 5, DPR n. 633/72.

### **REGOLARIZZAZIONE FATTURE E NOTE DI VARIAZIONE**

In presenza di **fatture omesse / irregolari**, l'Agenzia conferma la necessità da parte dell'Ente pubblico **di regolarizzare l'operazione** con le modalità di cui all'art. 6, comma 8, D.Lgs. n. 471/97 e pertanto qualora lo stesso:

**non abbia ricevuto la fattura**, entro 4 mesi dalla data di effettuazione dell'operazione deve **presentare un'autofattura** (in duplice esemplare) al competente Ufficio entro il 30° giorno successivo, previo pagamento dell'imposta;

**abbia ricevuto una fattura irregolare**, deve **presentare un documento integrativo** (in duplice esemplare) al competente Ufficio, entro il 30° giorno successivo a quello di registrazione, previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta.

Peraltro, nella Circolare n. 6/E è stato precisato che in caso di fattura con indicazione di un'**IVA inferiore** a quella dovuta, per acquisti di beni e servizi **effettuati "nell'esercizio di imprese, arti o professioni"**:

l'**IVA evidenziata in fattura** va versata dall'Ente "secondo le regole proprie dello split payment";

l'**IVA relativa alla regolarizzazione** va versata con la modalità di cui al citato art. 6, comma 8.

Ora l'Agenzia fornisce i seguenti chiarimenti in merito all'emissione delle **note di variazione** ex art. 26, DPR n. 633/72.

### **NOTE DI VARIAZIONE IN AUMENTO**

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

essere numerate;

riportare l'importo della variazione e della relativa IVA;

contenere l'esplicito riferimento alla fattura originaria.

### **NOTE DI VARIAZIONE IN DIMINUZIONE**

Relativamente alle note di variazione in diminuzione è necessario distinguere a seconda che:

la fattura originaria sia stata **emessa con applicazione o meno** dello split payment;

l'acquisto da parte dell'Ente sia destinato alla **sfera commerciale o istituzionale**.

<b>Fattura originaria con applicazione dello split payment</b>	
<b>Fornitore</b>	<b>Ente pubblico</b>

<p>La nota di variazione deve:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li><input type="checkbox"/> essere numerata;</li> <li><input type="checkbox"/> riportare l'ammontare della variazione e dell'IVA;</li> <li><input type="checkbox"/> contenere l'esplicito riferimento alla fattura originaria;</li> <li><input type="checkbox"/> essere annotata nel registro delle fatture emesse <b>"senza che si determini alcun effetto nella relativa liquidazione IVA"</b>.</li> </ul> <p>La relativa imposta infatti non può essere detratta considerato che la rettifica si riferisce ad un'imposta non confluita nella liquidazione periodica.</p>	<p><i>Acquisto nella sfera commerciale</i></p>	<p>La nota di variazione va annotata:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li><input type="checkbox"/> nel registro degli acquisti al fine di rettificare l'IVA detraibile;</li> <li><input type="checkbox"/> nel registro delle fatture emesse / corrispettivi.</li> </ul>
	<p><i>Acquisto nella sfera istituzionale</i></p>	<p>L'imposta indicata nella fattura originaria e <b>versata in eccesso</b> può essere <b>scomputata dai versamenti IVA</b> da effettuare successivamente.</p>

### ERRONEA FATTURAZIONE

Qualora il **fornitore abbia erroneamente emesso**, dall'1.1.2015, **una fattura senza applicazione dello split payment** ancorché l'operazione rientrasse in tale metodo e:

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

lo stesso deve emettere:

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

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

Peraltro, considerata **l'incertezza applicativa** della disposizione in esame, l'Agenzia, non richiede variazioni nei casi in cui l'imposta sia stata già liquidata.

<p>Ente pubblico che dall'1.1.2015 ha corrisposto al fornitore l'IVA erroneamente addebitata in fattura, computata da quest'ultimo nella liquidazione</p>	<p>⇒</p>	<p>Poiché l'imposta, ancorché irregolarmente, è stata assolta, non è richiesta alcuna "correzione"</p>
---	----------	--



periodica		
-----------	--	--

**Qualora l'Ente pubblico non abbia corrisposto l'IVA al fornitore**, quest'ultimo può **emettere una nota di variazione** nonché una **nuova fattura** contenente la dicitura "scissione dei pagamenti". L'Ente provvederà quindi al versamento dell'IVA all'Erario.

Infine, in caso di erronea applicazione dello split payment al fornitore è richiesto di correggere il proprio operato e l'Ente dovrà corrispondergli anche l'IVA.

Fornitore che ha erroneamente emesso fattura con l'annotazione "scissione dei pagamenti"	⇒	È necessario che il fornitore corregga il proprio comportamento, esercitando la rivalsa dell'IVA nei confronti dell'Ente pubblico che dovrà quindi corrispondere anche l'IVA
--	---	--

### **RIMBORSO DEL CREDITO IVA E SPLIT PAYMENT**

In considerazione del fatto che l'applicazione dello split payment comporta, nei confronti dei fornitori dell'Ente pubblico, un aumento del credito IVA, al fine di attenuare la riduzione della liquidità in capo a detti soggetti, l'art. 1, comma 629, Finanziaria 2015, modificando l'art. 30, comma 2, lett. a), DPR n. 633/72, ha previsto la possibilità di **computare le operazioni assoggettate allo split payment** tra quelle che consentono il **rimborso annuale / trimestrale del credito IVA** in base al requisito **dell'aliquota media**.

Inoltre, a favore dei predetti soggetti, l'art. 8, DM 23.1.2015, prevede, a partire dalla richiesta relativa al **primo trimestre 2015, il rimborso del credito IVA in via prioritaria**.

### **SANZIONI**

I fornitori sono tenuti a evidenziare in fattura la dicitura "**scissione dei pagamenti**" o "**split payment**".

La **manca di tale dicitura** comporta l'applicazione della sanzione ex art. 9, comma 1, D.Lgs. n. 471/97 (da € 1.032 a € 2.065). Quest'ultima **viene meno** qualora il fornitore si "**sia attenuto alle indicazioni fornite dalla PA in merito alla riconducibilità della medesima nell'ambito soggettivo di applicazione della scissione dei pagamenti, sempre che l'imposta sia stata assolta, ancorché in modo irregolare**".

Inoltre, in capo **all'Ente pubblico**, in caso di **omesso / tardivo versamento dell'IVA** riferita alle operazioni con applicazione dello split payment, opera la sanzione ex art. 13, D.Lgs. n. 471/97; le somme non versate saranno rimosse con atto di recupero ex art. 1, comma 421, Legge n. 311/2004.