



## Fiscal News

La circolare di aggiornamento professionale

**N. 24**

26.01.2015

### Novità IVA: reverse charge e split payment

Le casistiche in cui si applica l'uno o l'altro meccanismo di assolvimento dell'imposta

**Categoria:** Finanziaria  
**Sottocategoria:** 2015

Rilevanti novità nel mondo dell'iva, con particolare riguardo alle **nuove casistiche di applicazione del reverse charge e dello split payment**. Fino a oggi eravamo abituati ad applicare il meccanismo dell'inversione contabile esclusivamente nelle ipotesi di subappalto in edilizia. Ora la Legge di Stabilità 2015 (L. 23 dicembre 2014, n. 190), introduce all'articolo 17 comma 6 del D.P.R. n. 633/1972 la nuova lettera a-ter) e "sottrae" alcune casistiche di inversione contabile alla necessaria presenza del subappalto, rendendo il reverse charge applicabile a 360 gradi (subappalti e anche appalti o contratti d'opera). In sostanza, il legislatore estende il regime dell'inversione contabile alle **prestazioni di pulizia, demolizione, installazione impianti e di completamento relative ad edifici**. In attesa delle istruzioni ministeriali, che definiranno con precisione l'ambito oggettivo (definizione di edificio, puntuale indicazione delle varie casistiche), soggettivamente è chiaro che non si applica il meccanismo nel caso in cui il committente sia un privato o un ente nell'ambito istituzionale; gli enti applicano l'inversione quando agiscono in ambito commerciale.

D'altro canto viene introdotto il nuovo art. 17-ter nel Decreto IVA, il c.d. **split payment**, un **particolare meccanismo di assolvimento dell'iva** per le operazioni effettuate nei confronti dello Stato o di enti pubblici. A volte, i due meccanismi si intersecano: ad es. gli enti locali spesso ricevono fatture per pulizie o per l'installazione di impianti, per la gestione impianti sportivi, asili nido, comunità per anziani. Con l'inversione contabile l'ente assolve l'imposta in luogo del fornitore, il quale emette fattura senza addebito dell'iva che l'ente dovrà integrare con l'indicazione dell'aliquota e dell'imposta e annotarla nel

registro vendite e, ai fini della detrazione, anche nel registro acquisti. Gli uffici dovranno individuare se gli acquisti rientrano nelle **fattispecie previste dall'articolo 17, comma 6, lettera a-ter) del D.P.R. 633/1972**: in tal caso, se:

- la fattura riguarda **acquisti della sfera commerciale** si dovrà applicare l'inversione contabile;
- se la fattura riguarda **acquisti della sfera istituzionale** si dovrà applicare lo split payment.




## Scheda REVERSE CHARGE



### REVERSE CHARGE (art.17 co.6 lett. a-ter) D.P.R. 633/72)

Il **reverse charge o inversione contabile** è un metodo di fatturazione in base al quale, a fronte di determinate tipologie di cessioni o prestazioni, il destinatario di una cessione di beni o prestazione di servizi, se soggetto passivo in Italia, è tenuto all'assolvimento dell'imposta in luogo del cedente o prestatore.

**Dal 01.01.2015**, c'è stato un ampliamento delle ipotesi in cui il **fornitore emette fattura senza addebito dell'imposta, che sarà assolta direttamente dal cessionario/committente, soggetto passivo Iva**.

L'inversione contabile è **l'unico meccanismo di assolvimento dell'imposta** nelle seguenti ipotesi:

1.	<p>- <b>PRESTAZIONI DI SERVIZI</b> - diverse da servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici, di cui alla lettera a-ter) - COMPRESA LA <b>MANODOPERA, RESE NEL SETTORE EDILE</b> da <b>sogetti subappaltatori</b>, nei confronti delle imprese che svolgono <u>l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili</u> ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore - <b>N.B.</b> La disposizione non si applica alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale, a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori.</p>	Letta. a)
2.	<p> <b>PRESTAZIONI DI SERVIZI DI PULIZIA, DI DEMOLIZIONE, DI INSTALLAZIONE DI IMPIANTI E DI COMPLETAMENTO RELATIVE AD EDIFICI</b></p> <p> Tali prestazioni non rientrano nel reverse charge se non sono riconducibili a un bene qualificabile come <b>edificio</b> (i lavori di completamento di un macchinario, per esempio, non vanno fatturati in reverse charge). Le prestazioni di cui al punto 1 sono soggette all'inversione contabile <u>solo se svolte da subappaltatori</u>, mentre le seconde <b>lo sono in ogni caso</b> a patto che il committente sia un soggetto passivo.</p>	Nuova lett. a-ter)
3.	<p><b>IN VIA TEMPORANEA DAL 2015 AL 2018:</b></p> <p> <b>TRASFERIMENTI DI QUOTE DI EMISSIONI DI GAS AD EFFETTO SERRA</b> definiti all'art. 3 della Direttiva n. 2003/87/CE del 13 ottobre 2013, che istituisce un sistema per lo scambio di quote di emissioni dei gas a effetto serra nella Comunità, trasferibili a norma dell'art. 12 della Direttiva stessa.</p>	Nuova lett. d-bis, d-ter e d-quater)

	<p>→ <b>TRASFERIMENTI DI ALTRE UNITÀ</b> che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla predetta direttiva e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica.</p> <p>→ <b>CESSIONI DI GAS E DI ENERGIA ELETTRICA AD UN SOGGETTO PASSIVO RIVENDITORE</b>, come definito nell'art. 7-bis, comma 3, lettera a), D.P.R. n. 633/1972.</p>	
4.	<p style="text-align: center;"><b>IN VIA TEMPORANEA DAL 2015 AL 2018, MA SOLO DOPO L'AUTORIZZAZIONE COMUNITARIA</b></p> <p> <b>ALLE FORNITURE DI BENI EFFETTUATI A IPERMERCATI, SUPERMERCATI E DISCOUNT ALIMENTARI (FORNITURE ALLA GDO)</b> - cessioni di beni (esclusi i servizi) nei confronti di ipermercati, supermercati e discount alimentari.</p> <p>Tuttavia, l'applicazione del reverse charge alle cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati, supermercati e discount alimentari, è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, di una misura di deroga ai sensi dell'articolo 395 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006. <b>In sostanza, il nuovo regime partirà solo a via libera ottenuto.</b></p>	<b>Nuova lettera d-quinquies)</b>
5.	<p> <b>COMMERCIO DI BANCALI USATI DI LEGNO (PALLET)</b> – cessioni di bancali di legno (c.d. PALLET) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo.</p>	<b>Co.7 art. 74, D.P.R. 633/72</b>

**PRESTAZIONI DI SERVIZI DI PULIZIA, DI DEMOLIZIONE, DI INSTALLAZIONE DI IMPIANTI E DI COMPLETAMENTO, RELATIVE AD EDIFICI**

Per quanto riguarda la nuova casistica di inversione contabile, di cui al punto 2, essa va individuata in modo oggettivo, **a prescindere dalla qualifica soggettiva del prestatore e del committente**. A differenza del caso di cui al punto 1, la nuova previsione non menziona il tipo di rapporto contrattuale, né il tipo di attività svolta dal committente. Questo significa che le prestazioni di servizi sub 2), oggettivamente considerate, saranno sottoposte al meccanismo dell'inversione contabile alla **sola condizione** (indefettibile) che il **committente** sia un **soggetto passivo**, quale che sia l'attività da questi esercitata e il rapporto negoziale con il prestatore. Nelle ipotesi di prestazioni diverse da quelle di cui al punto 2), il reverse continua ad applicarsi solo nei **rapporti di subappalto** (o sub contratto d'opera), se la prestazione è riconducibile al **settore costruzioni** (attività del settore F dei codici Ateco: es. costruzioni di edifici, ingegneria civile e altri lavori di costruzione specializzati non riconducibili ad edifici e comunque all'elencazione della lettera a-ter).

Difficile è individuare in modo oggettivo le prestazioni da includere o meno. La Relazione Tecnica della Legge di Stabilità 2015 fa riferimento ai settori delle:

- prestazioni di servizi di pulizia, citando il codice **ATECO2007: 81.2;**
- per le prestazioni di servizi di demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici (**codice ATECO2007: 43**).

Più nel dettaglio, quindi, i settori interessati dalle modifiche possono essere desunti avendo riguardo alla classificazione Ateco, con esclusivo riferimento alle **attività che sono relative ad edifici**, come segue:

<b>PULIZIA</b>	<b>43.39</b>	Pulizia di nuovi edifici dopo la costruzione (trattasi di altri lavori di completamento e rifinitura).
	<b>43.99.01</b>	Pulizia a vapore, sabbiatura e attività simili per pareti esterne di edifici.
	<b>81.21.00</b>	Pulizia generale (non specializzata) di edifici.
	<b>81.22.02</b>	Altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali (escludendo le attività di pulizia di impianti e macchinari).
	<b>81.29.10</b>	Servizi di disinfestazione (con esclusivo riferimento a edifici).
	<b>N.B.</b>	<p>Sembrano escluse le attività 81.29.91 e 81.29.99.</p> <p>Dalla categoria 43 sembrano doversi escludere le seguenti attività:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 43.12: preparazione del cantiere (in quanto più che altro riferibili alla fase propedeutica alla costruzione e non a quella di completamento);</li> <li>• 43.13: trivellazione e perforazione (in quanto non strettamente riferite ad edifici);</li> <li>• 43.91: realizzazione di coperture (in quanto non ricomprese nelle attività di completamento e forse più propriamente riconducibili all'attività di costruzione vera e propria);</li> <li>• 43.99: noleggio a caldo di attrezzature e macchinari.</li> </ul>
<b>DEMOLIZIONE</b>	<b>43.11.00</b>	Demolizione (con esclusione della demolizione di altre strutture).
<b>IMPIANTI</b>	<b>43.21.01</b>	Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione).
	<b>43.21.02</b>	Installazione di impianti elettronici (inclusa manutenzione e riparazione).
	<b>43.22.01</b>	Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione.
	<b>43.22.02</b>	Installazione di impianti per la distribuzione del gas (inclusa manutenzione e riparazione).
	<b>43.22.03</b>	Installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione).
	<b>43.22.04</b>	Installazione di impianti di depurazione per piscine (inclusa manutenzione e riparazione) – NB: servono chiarimenti per stabilire se ai fini in questione la piscina può essere considerata edificio o parte di esso.
	<b>43.22.05</b>	Installazione di impianti di irrigazione per giardini (inclusa manutenzione e riparazione) – NB: servono chiarimenti per stabilire se ai fini in questione il giardino può essere considerato edificio o parte di esso.
	<b>43.29.01</b>	Installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili.
	<b>43.29.02</b>	Lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni.

	<b>43.29.09</b>	Altri lavori di costruzione e installazione n.c.a. (solo se riferite ad edifici).
<b>COMPLETAMENTO</b>	<b>43.31.00</b>	Intonacatura e stuccatura.
	<b>43.32.01</b>	Posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate.
	<b>43.32.02</b>	Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili.
	<b>43.33.00</b>	Rivestimento di pavimenti e di muri.
	<b>43.34.00</b>	Tinteggiatura e posa in opera di vetri.
	<b>43.39.01</b>	Attività non specializzate di lavori edili – muratori (dovrebbero però rimanere escluse le attività di costruzione degli edifici). Es. realizzazione e ripristino di muretti a secco.
	<b>43.39.09</b>	Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a.

## CASISTICA

Provando ad esaminare alcune casistiche pratiche, potremmo riscontrare che:

CASO	COMMITTENTE	MODALITA' DI ASSOLVIMENTO DELL' IMPOSTA
SOGGETTO CHE <b>COSTRUISCE</b> UN EDIFICIO	<ul style="list-style-type: none"> <li>SOGGETTO IVA</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Su contratto di <u>appalto</u>: applica l'iva.</li> <li>Su contratto di <u>subappalto</u>: applica reverse da lettera a), co.6 art.17 d.p.r. 633/72.</li> </ul>
SOGGETTO CHE PRESTA LAVORI DI <b>PULIZIA IN UN EDIFICIO</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>SOGGETTO IVA</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Su contratto di <u>appalto</u>: applica reverse da lettera a-ter), co.6 art.17 D.p.r. 633/72.</li> <li>Su contratto di <u>subappalto</u>: applica reverse da lettera a-ter), co.6 art.17 D.p.r. 633/72.</li> </ul>
SOGGETTO CHE PRESTA LAVORI DI <b>PULIZIA IN UN EDIFICIO</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>PRIVATO</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Applica l'iva, perché il committente non può assolvere l'imposta con reverse charge.</li> </ul>
SOGGETTO CHE PRESTA LAVORI DI <b>PULIZIA SU UNA STRADA</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>SOGGETTO IVA</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>APPLICA l'iva PERCHÈ NON RELATIVO AD UN EDIFICIO.</li> </ul>
SOGGETTO CHE <b>INSTALLA UN IMPIANTO DI ILLUMINAZIONE SU UNA STRADA</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>SOGGETTO IVA</li> <li>PRIVATO</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Su contratto di <u>appalto</u>: applica l'iva.</li> <li>Su contratto di <u>subappalto</u>: applica reverse da lettera a), co.6 art.17 D.p.r. 633/72.</li> </ul>

SOGGETTO CHE <b>INSTALLA UN IMPIANTO ELETTRICO SU UN EDIFICIO</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SOGGETTO IVA</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Su contratto di <u>appalto</u>: applica reverse da lettera a-ter), co.6 art.17 D.p.r. 633/72.</li> <li>• Su contratto di <u>subappalto</u>: applica reverse da lettera a-ter), co.6 art.17 D.p.r. 633/72.</li> </ul>
SOGGETTO CHE <b>INSTALLA UN IMPIANTO ELETTRICO SU UN EDIFICIO</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• PRIVATO</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• APPLICA l'iva PERCHÈ COMMITTENTE PRIVATO.</li> </ul>
SOGGETTO CHE <b>EFFETTUA LAVORI DI MANUTENZIONE SU UN IMPIANTO IDRAULICO SU UN EDIFICIO</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SOGGETTO IVA</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Su contratto di <u>appalto</u>: applica reverse da lettera a-ter), co.6 art. 17 D.p.r. 633/72.</li> <li>• Su contratto di <u>subappalto</u>: applica reverse da lettera a-ter), co.6 art. 17 d.p.r. 633/72.</li> </ul>
SOGGETTO CHE <b>EFFETTUA LAVORI DI MANUTENZIONE SU UN IMPIANTO IDRAULICO SU UN EDIFICIO</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• PRIVATO</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Applica l'iva, perché il committente non può assolvere l'imposta con reverse charge.</li> </ul>
SOGGETTO CHE <b>POSA UN PAVIMENTO SU UN EDIFICIO</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SOGGETTO IVA</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Su contratto di <u>appalto</u>: applica reverse da lettera a-ter), co.6 art.17 d.p.r. 633/72.</li> <li>• Su contratto di <u>subappalto</u>: applica reverse da lettera a-ter), co.6 art.17 d.p.r. 633/72.</li> </ul>
SOGGETTO CHE <b>POSA UN PAVIMENTO SU UN EDIFICIO</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• PRIVATO</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Applica l'iva, perché il committente non può assolvere l'imposta con reverse charge.</li> </ul>
SOGGETTO CHE <b>CEDE UNA CALDAIA</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SOGGETTO IVA</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Applica l'iva, perché integra una cessione di beni.</li> </ul>
SOGGETTO CHE <b>CEDE UNA CALDAIA</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• PRIVATO</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Applica l'iva perché integra una cessione di beni.</li> </ul>
SOGGETTO CHE CEDE E INSTALLA CLIMATIZZATORI	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SOGGETTO PASSIVO</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Il reverse charge dovrebbe applicarsi esclusivamente alla parte relativa all'installazione</li> </ul>
INSTALLAZIONE, RIPARAZIONE E MANUTENZIONE DI ASCENSORI	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SOGGETTO PASSIVO</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Applica reverse da lettera a-ter), co.6 art.17 d.p.r. 633/72.</li> </ul>
INSTALLAZIONE, RIPARAZIONE E MANUTENZIONE DI ASCENSORI	<ul style="list-style-type: none"> <li>• PRIVATO</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Applica l'iva, perché il committente non può assolvere l'imposta con reverse charge.</li> </ul>
MANUTENZIONE IMPIANTO IDRAULICO	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SOGGETTO PASSIVO</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Applica reverse da lettera a-ter), co.6 art.17 D.p.r. 633/72.</li> </ul>

Numerosi i punti da chiarire. Fra gli altri, dovrà essere precisata la portata della **nozione di “edificio”**, specificando se sono comprese anche singole porzioni.

### DEFINIZIONE DI EDIFICIO

- Qualsiasi costruzione coperta isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto, che disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome (cfr. **Risoluzione n. 46/E/1998 - Circolare n. 1820 del 23-7-1960 Ministero dei Lavori pubblici**).
- L'edificio è un sistema costituito dalle strutture edilizie esterne che delimitano uno spazio di volume definito, dalle strutture interne che ripartiscono detto volume e da tutti gli impianti e dispositivi tecnologici che si trovano stabilmente al suo interno; la superficie esterna che delimita un edificio può confinare con tutti o alcuni di questi elementi: l'ambiente esterno, il terreno, altri edifici; il termine può riferirsi a un intero edificio ovvero a parti di edificio progettate o ristrutturate per essere utilizzate come unità immobiliari a sé stanti (**art. 2, D.Lgs n. 192/2005**).

### SANZIONI PER VIOLAZIONI LEGATE AL REVERSE CHARGE

La **sanzione va dal 100 al 200% dell'imposta**, con **minimo 258 euro**, per il cessionario/committente che non assolve l'imposta, relativa agli acquisti mediante il meccanismo dell'inversione. La **medesima sanzione** si applica al fornitore che ha irregolarmente addebitato l'imposta in fattura omettendone il versamento. L'assolvimento dell'imposta, ancorché irregolare, fermo restando il diritto alla detrazione, provoca una **sanzione pari al 3% dell'imposta**, con minimo 258 euro. Infatti, nei primi tre anni di applicazione del reverse charge la sanzione è ridotta al 3% (articolo 6, comma 9 del D.Lgs. 471/1997). Questo regime sanzionatorio appare iniquo considerato che, in regime di piena detraibilità, il committente è tenuto ad assolvere l'imposta ma esercita contemporaneamente il diritto alla detrazione della stessa, rendendo nullo il danno per l'Erario. Si tratta di violazioni formali, per le quali sarebbe opportuno venisse rivisto il regime sanzionatorio ma, considerato che nella giurisprudenza si è formato un prevalente orientamento, per il quale nella situazione descritta è dovuta la sanzione, la Cassazione con ordinanza n. 250.35 del 2013 ha richiesto una decisione alla Corte di Giustizia Europea.

VIOLAZIONE	SANZIONE
CESSIONARIO/COMMITTENTE NON ASSOLVE L'IMPOSTA, RELATIVA AGLI ACQUISTI, MEDIANTE IL MECCANISMO DELL'INVERSIONE CONTABILE.	<b>Dal 100 al 200% dell'imposta con un minimo 258 euro.</b>
FORNITORE ADDEBITA L'IMPOSTA IN FATTURA IN MODO IRREGOLARE, OMETTENDONE IL VERSAMENTO.	<b>Dal 100 al 200% dell'imposta con un minimo 258 euro.</b>
ASSOLVIMENTO DELL'IMPOSTA, ANCORCHÉ IRREGOLARE, FERMO RESTANDO IL DIRITTO ALLA DETRAZIONE.	<b>Sanzione pari al 3% dell'imposta, con minimo 258 euro.</b>



## Scheda SPLIT PAYMENT

### SPLIT PAYMENT (art.17-ter, D.P.R. 633/72)

L'art. 1, comma 629, della Legge n. 190/2014 ha inserito nel D.P.R. n. 633/1972 il nuovo **articolo 17-ter** con il quale viene introdotto un **particolare meccanismo di assolvimento dell'iva** per le operazioni effettuate nei confronti dello Stato o di enti pubblici (organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica; enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'art. 31 del T.U. di cui al D.Lgs n. 267/2000; 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 e di quelli di previdenza).

In base alle nuove disposizioni, **l'imposta esposta in fattura** dal soggetto emittente (cedente/prestatore) **non dovrà essere pagata dal cessionario/committente** (ente pubblico), **il quale dovrà:**

- **effettuare il pagamento solo dell'imponibile;**
- trattenere l'iva e versarla **poi direttamente nelle casse dell'erario** (ovvero prelevata direttamente da un conto corrente vincolato).

L'imposta **non versata ai fornitori ma trattenuta da parte dell'ente pubblico** dovrà essere versata dagli stessi secondo **le modalità operative e i termini di versamento** che dovranno essere fissati con apposito D.M., il cui contenuto è già stato anticipato con Comunicato stampa del MEF del 09.01.2015.

Secondo tali anticipazioni, l'imposta risulta esigibile al momento del pagamento della fattura ovvero, su opzione dell'Amministrazione acquirente, al momento della ricezione della fattura, mentre il versamento dell'imposta potrà essere effettuato, sempre a scelta della singola Pubblica Amministrazione, alternativamente:

- utilizzando un distinto versamento dell'iva dovuta **per ciascuna fattura** la cui imposta è divenuta esigibile;
- **in ciascun giorno del mese**, con un distinto versamento dell'iva dovuta considerando tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile in tale giorno;
- **entro il giorno 16 di ciascun mese**, con un versamento cumulativo dell'iva dovuta considerando tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel mese precedente.

### DEROGHE PREVISTE

Il meccanismo dello split payment **non trova applicazione** quando:

- l'ente pubblico è **debitore d'imposta** (es. operazioni soggette a reverse charge ai sensi dell'art. 17, comma 6 del D.P.R. n. 633/1972);
- per le **prestazioni di servizi assoggettate a ritenute alla fonte a titolo di imposta (leggasi d'acconto) sul reddito**, quali ad esempio le prestazioni rese da professionisti o da agenti.



CASO	COMMITTENTE	MODALITA' DI ASSOLVIMENTO DELL' IMPOSTA
PRESTAZIONI DI PULIZIA, DEMOLIZIONE, INSTALLAZIONE IMPIANTI, COMPLETAMENTO SU EDIFICI IN R.C. (art.17 co.6 lett. a-ter)	<ul style="list-style-type: none"> <li>ENTE PUBBLICO DEBITORE D'IMPOSTA</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>SU CONTRATTO DI <u>APPALTO</u>: APPLICA REVERSE DA LETTERA A-ter), CO.6 ART.17 D.P.R. 633/72.</li> <li>SU CONTRATTO DI <u>SUBAPPALTO</u>: APPLICA REVERSE DA LETTERA A-ter), CO.6 ART. 17 D.P.R. 633/72.</li> <li><b><u>NON LO SPLIT PAYMENT.</u></b></li> </ul>
PRESTAZIONI DI PULIZIA, DEMOLIZIONE, INSTALLAZIONE IMPIANTI, COMPLETAMENTO SU EDIFICI IN R.C. (art.17 co.6 lett. a-ter)	<ul style="list-style-type: none"> <li>ENTE PUBBLICO <b><u>NON</u></b> DEBITORE D'IMPOSTA</li> </ul>	SI APPLICA LO SPLIT PAYMENT
PRESTAZIONI DI SERVIZI ASSOGGETTATE A RITENUTE ALLA FONTE A TITOLO DI IMPOSTA (LEGGASI ANCHE D'ACCONTO) SUL REDDITO, ES. <b>COMPENSI PROFESSIONALI DA LAV. AUT.</b>		<p><b><u>NON SI APPLICA LO SPLIT PAYMENT</u></b></p> <p>Tenuto conto della finalità della disposizione – per non penalizzare ulteriormente i percettori di redditi già gravati da ritenute – e considerato che i casi di ritenuta a titolo d'imposta riguardano i <b>lavoratori autonomi non residenti</b>, nei confronti dei quali lo split payment non si applica, occorre concludere che <b><u>restano esclusi anche i compensi assoggettati a ritenuta a titolo d'acconto.</u></b></p>

**Hanno accesso privilegiato ai rimborsi** nel caso di credito Iva determinato in conseguenza alle operazioni di cui all'art. 17-ter, i soggetti che operano prevalentemente nei confronti di enti pubblici. Essi possono chiedere il **rimborso dell'eccedenza detraibile con periodicità annuale o trimestrale** ai sensi dell'art. 30, co. 3 del D.P.R. n. 633/1972. Inoltre, ai sensi dell'art. 38-bis, comma 10 del D.P.R. n. 633/1972, **tale rimborso sarà eseguito in via prioritaria**; a tal fine si prevede che il Ministro dell'Economia e delle Finanze, con un decreto attuativo da emanare, dovrà individuare modalità e termini per ottenere il rimborso delle eccedenze detraibili, limitatamente al credito rimborsabile relativo alle operazioni di cui all'art. 17-ter.



Attenzione

**L'efficacia dello split payment è subordinata ad autorizzazione comunitaria**; tuttavia, nelle **more del rilascio**, trovano comunque applicazione **per le operazioni per le quali l'IVA è esigibile a partire dal 1° gennaio 2015.**

Nel **comunicato stampa del MEF del 9 gennaio 2015** viene precisato che il meccanismo dello split payment si applica alle **operazioni fatturate a partire dal 1 gennaio 2015 per le quali l'esigibilità dell'imposta si verifichi successivamente alla stessa data.**

In relazione a tali operazioni, l'IVA diventa esigibile al momento del **pagamento della fattura** ovvero, su opzione dell'Ente pubblico, al momento di **ricezione della fattura**.

FATTURE	SI APPLICA LO SPLIT PAYMENT ?
<b>FATTURE EMESSE NEL 2014 ED INCASSATE NEL 2015</b> - SOGGETTE AL REGIME IVA DI ESIGIBILITÀ DIFFERITA DI CUI ALL'ART. 6 COMMA 5 DEL D.P.R. N. 633/1972	NO
<b>FATTURE EMESSE NEL 2014, INCASSATE NEL 2014</b>	NO

**ASD, SSD, PRO LOCO IN 398/91** -> Se tali enti optano per la L. 398/91, hanno finora detratto forfetariamente il 50% dell'imposta, incamerando il restante 50% come sopravvenienza attiva; ora con le nuove regole, per le prestazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici, l'imposta non verrà più incassata ed è possibile che questi enti vengano a trovarsi in situazione di credito nei confronti dell'Erario.

**REGOLAZIONE FINANZIARIA DELLE PERMUTE** -> Nel caso di scambio tra un bene immobile ceduto da un privato e un altro cespite o diritto di uguale valore complessivo ceduto da un ente pubblico, quest'ultimo dovrà riversare l'iva all'Erario; per mantenere l'equivalenza della permuta, quindi, il privato dovrà versare all'ente una somma pari all'iva.

#### ENTI LOCALI – REVERSE CHARGE VS. SPLIT PAYMENT

Gli enti locali spesso ricevono fatture per pulizie o per l'installazione di impianti, ad esempio per la gestione impianti sportivi, asili nido, comunità per anziani. Con l'inversione contabile l'ente assolve l'imposta in luogo del fornitore, il quale emette fattura senza addebito dell'iva che l'ente dovrà integrare con l'indicazione dell'aliquota e dell'imposta e annotarla nel registro vendite e, ai fini della detrazione, anche nel registro acquisti. Gli uffici dovranno individuare se gli acquisti rientrano nelle **fattispecie previste dall'articolo 17, comma 6, lettera a-ter) del D.P.R. 633/1972**: in tal caso, se:

- la fattura riguarda **acquisti della sfera commerciale** si dovrà applicare l'inversione contabile;
- se la fattura riguarda **acquisti della sfera istituzionale** si dovrà applicare lo split payment.



Esempio

Se l'impianto è costruito per un Comune, occorre distinguere se il bene è realizzato nell'ambito della sfera commerciale dell'ente e in questo caso si applica il reverse charge (**l'ente è debitore d'imposta**), mentre se l'ente ha commissionato l'impianto nella sfera istituzionale l'iva si applica con il nuovo sistema dello split payment.

FATTURE	SI APPLICA
Fattura di SERVIZI DI PULIZIA, DEMOLIZIONE, INSTALLAZIONE DI IMPIANTI, COMPLETAMENTO + <b>acquisti che concernono la sfera commerciale</b>	REVERSE CHARGE
Fattura di SERVIZI DI PULIZIA, DEMOLIZIONE, INSTALLAZIONE DI IMPIANTI, COMPLETAMENTO + <b>acquisti che concernono la sfera istituzionale</b>	SPLIT PAYMENT

**FATTURE PROMISCUE** -> Per gli enti pubblici si pone poi il problema dei servizi promiscui (es. pulizie degli edifici), restano soggetti per una parte a split payment e per un'altra parte a reverse charge. **Assoggettare l'intera fattura a reverse charge produrrebbe distorsioni**, particolarmente pesanti qualora all'interno di spazi di grandi dimensioni (es. municipio o scuole) vengano svolte **attività commerciali di modesto rilievo** quali, rispettivamente, il servizio fotocopie o la refezione scolastica.

In alternativa è possibile **ripartire pro-quota i servizi in base alla loro destinazione** (ripartizione già oggi disponibile, in quanto utilizzata dagli uffici di ragioneria in sede di aggiornamento della contabilità Iva). Si tratterebbe, in ogni caso, di una ripartizione su base preventiva, ben difficilmente rettificabile a posteriori.

Nel caso di **fatture promiscue**, queste sono da assoggettare al reverse charge, ma sarà possibile esercitare la detrazione solo per la parte imputabile alla sfera commerciale. Va comunicato a priori al fornitore se la prestazione da fatturare riguarda l'ambito istituzionale o commerciale, per evitare sanzioni (previste dall'articolo 6, comma 9-bis del D.Lgs. 471/1997).

Per l'applicazione dello split payment ovvero del reverse charge è importante stabilire quanto l'ente pubblico sia da considerarsi un soggetto passivo d'imposta.

Occorre operare una netta discriminazione tra le attività poste in essere nella qualità di pubblica autorità, ad esempio quelle riconducibili ad atti e provvedimenti formali tipici della Autorità localmente proposte alla cura di funzioni pubbliche (certificazioni per l'anagrafe, stato civile, leva, polizia a locale, vigilanza urbana, ecc.) e le attività inquadrabili nella generale nozione di "attività commerciale o agricola": le prime, esorbitanti dalla sfera tributaria, le seconde invece, integranti operazioni imponibili agli effetti dell'IVA.

Si riporta di seguito una serie di attività da considerare non rientrate nello svolgimento delle attività di pubblica autorità e pertanto che rientrano nel campo applicativo dell'IVA.

- a) distribuzione di acqua, gas, elettricità e vapore, servizi connessi;
- b) lavorazione e distribuzione di latte;
- c) trasporti di persone;
- d) trasporti di cose;
- e) gestione farmacie;
- f) gestione centri sportivi, d'istruzione e culturali, musei e biblioteche, servizi connessi;
- g) gestione vie pubbliche a pedaggio;
- h) servizi portuali e aeroportuali;
- i) gestione autoparcheggi;
- j) gestione mense, spacci, bar, dormitori;
- k) gestione giochi, teatri, sale di spettacolo, ecc.;
- l) essiccatoi, depositi, semenzai, vivai, mulini, forni, bagni lavatoi;
- m) mercati e fiere coperti, mostre, macelli, servizi connessi;
- n) fabbrica e vendita ghiaccio;
- o) servizi sanitari e sociali (prestazioni sanitarie e analisi profilassi, disinfestazioni, derattizzazioni)
- p) canili comunali;
- q) lavori di studio e ricerca;
- r) attività editoriali e tipografica;

- s) cessione loculi cimiteriali;
- t) servizi d'affissione;
- u) operazioni di finanziamento;
- v) gestioni opifici, caseifici, ecc
- z) pesa pubblica;
- x) gestione beni demaniali e patrimoniali;
- y) cessioni prodotti agricoli, forestali o della pesca;
- z) servizi resi nell'interesse di privati e dietro corrispettivo.

CASO	COMMITTENTE ENTE PUBBLICO	MODALITA' DI ASSOLVIMENTO DELL' IMPOSTA
SOGGETTO CHE PRESTA LAVORI DI <b>PULIZIA IN UNA SCUOLA</b>	• VESTE ISTITUZIONALE	• Split payment
SOGGETTO CHE PRESTA LAVORI DI <b>PULIZIA IN UN EDIFICIO DELLA PROVINCIA</b>	• VESTE ISTITUZIONALE	• Split payment
SOGGETTO CHE PRESTA LAVORI DI <b>PULIZIA SU UNA STRADA PUBBLICA</b>	• VESTE ISTITUZIONALE	• Split payment
SOGGETTO CHE <b>INSTALLA UN IMPIANTO DI ILLUMINAZIONE SU UNA STRADA PER CONTO DEL COMUNE</b>	• VESTE ISTITUZIONALE	• Split payment
SOGGETTO CHE <b>INSTALLA UN IMPIANTO ELETTRICO IN UN OSPADALE</b>	• VESTE ISTITUZIONALE	• Split payment
SOGGETTO CHE <b>EFFETTUA LAVORI DI MANUTENZIONE SU UN IMPIANTO IDRAULICO SU UN EDIFICIO PUBBLICO</b>	• VESTE ISTITUZIONALE	• Split payment
SOGGETTO CHE <b>POSA UN PAVIMENTO SU UN EDIFICIO PUBBLICO</b>	• SOGGETTO PASSIVO IVA	• Applica reverse da lettera a-ter), co.6 art.17 d.p.r. 633/72.
SOGGETTO CHE <b>CEDE UNA CALDAIA</b>	• SOGGETTO PASSIVO IVA	• Split payment
SOGGETTO CHE CEDE E INSTALLA CLIMATIZZATORI	• SOGGETTO PASSIVO	• Il reverse charge dovrebbe applicarsi esclusivamente alla parte relativa all'installazione; • Sulla cessione del climatizzatore dovrebbe applicarsi lo split payment;

MANUTENZIONE IMPIANTO ELETTRICO TEATRO PUBBLICO	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SOGGETTO PASSIVO</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Applica reverse da lettera a-ter), co.6 art.17 D.p.r. 633/72.</li> </ul>
SERVIZI DI PULIZIA SPIAGGIA	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SOGGETTO PASSIVO</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Split payment (la prestazione non è relativa ad edificio)</li> </ul>
SERVIZIO DI PULIZIA BIBLIOTECA PUBBLICA	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SOGGETTO PASSIVO</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Applica reverse da lettera a-ter), co.6 art.17 d.p.r. 633/72.</li> </ul>

**- Riproduzione riservata -**