

# *Circolari per la clientela*

**Estensione del "reverse charge" in ambito IVA ed  
introduzione del regime IVA di "split payment"**

# 1 ESTENSIONE DEL “REVERSE CHARGE” IN AMBITO IVA

## 1.1 PREMESSA

La L. 23.12.2014 n. 190 (legge di stabilità 2015), modificando l'art. 17 co. 6 e l'art. 74 co. 7 del DPR 633/72, ha esteso il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. “reverse charge”) a nuove fattispecie.

Il “reverse charge” è uno speciale meccanismo in base al quale, in deroga alle regole ordinarie del sistema dell'IVA, l'obbligo di assolvere l'imposta è in capo al cessionario o committente dell'operazione.

Il cedente o prestatore emette fattura senza esposizione dell'imposta e con la dicitura “inversione contabile”.

Il cessionario o committente integra la fattura ricevuta con applicazione dell'imposta dovuta e provvede ad annotarla sia sul registro delle fatture emesse che nel registro degli acquisti.

Il meccanismo del “reverse charge”, per espressa previsione normativa, risulta applicabile alle sole operazioni nei confronti di soggetti passivi IVA.

## 1.2 SETTORE EDILE

### 1.2.1 AMBITO OGGETTIVO

La legge di stabilità 2015, inserendo la lett. a-ter) nell'art. 17 co. 6 del DPR 633/72, ha previsto l'applicazione del meccanismo del “reverse charge” per le prestazioni di servizi di:

- pulizia,
- demolizione,
- installazione di impianti,
- completamento

relativi ad edifici.

In assenza di chiarimenti ufficiali da parte dell'Amministrazione finanziaria, si evidenzia la difficoltà nell'individuare l'esatto ambito applicativo delle diverse fattispecie per le quali è stato previsto l'assolvimento dell'IVA con il meccanismo del “reverse charge”.

A differenza del regime di “reverse charge” di cui all'art. 17 co. 6 lett. a) del DPR 633/72 (applicabile, dal punto di vista oggettivo, alla generalità delle prestazioni rese nel “settore edile”), l'ambito applicativo dell'art. 17 co. 6 lett. a-ter) è più ristretto, in quanto circoscritto a specifiche prestazioni di servizi.

### 1.2.2 AMBITO SOGGETTIVO

L'art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72 non contiene alcun riferimento a limitazioni soggettive, per cui la disposizione è applicabile anche nel caso in cui le prestazioni siano rese nei confronti del contraente generale a cui il committente ha affidato la totalità dei lavori.

A differenza di quanto previsto dall'art. 17 co. 6 lett. a) del DPR 633/72, la nuova disciplina non è limitata alle prestazioni rese da parte dei subappaltatori nei confronti delle imprese costruttrici o ristrutturatrici di un bene immobile, ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore.

### 1.2.3 DECORRENZA

La disposizione in esame:

- si applica a decorrere dall'1.1.2015, data di entrata in vigore della legge di stabilità 2015;
- non è subordinata a specifiche autorizzazioni da parte del Consiglio europeo.

## 1.3 SETTORE ENERGETICO

### 1.3.1 AMBITO APPLICATIVO

La legge di stabilità 2015, inserendo le lett. d-bis), d-ter) e d-quater) nell'art. 17 co. 6 del DPR 633/72, estende l'applicazione del meccanismo del "reverse charge":

- alle cessioni di gas e di energia elettrica ad un soggetto passivo-rivenditore di cui all'art. 7-bis co. 3 lett. a) del DPR 633/72;
- ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra, di cui all'art. 3 della direttiva 2003/87/CE;
- ai trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata direttiva 2003/87/CE;
- ai trasferimenti di "certificati verdi", di cui al DLgs. 79/99, vale a dire titoli, rilasciati dal gestore di servizi energetici (GSE), rappresentativi della quantità di energia elettrica rinnovabile prodotta da un impianto;
- ai trasferimenti di "certificati bianchi", di cui ai decreti ministeriali 20.7.2004, vale a dire "titoli di efficienza energetica" che attestano il risparmio di gas ed energia elettrica conseguito attraverso interventi di incremento dell'efficienza energetica;
- ai trasferimenti di "garanzie di origine", di cui dal DLgs. 28/2011, che hanno lo scopo di permettere ai fornitori di energia elettrica di provare ai clienti finali l'attestazione della quota o della quantità di energia che, nel proprio mix energetico, deriva da fonti rinnovabili.

### 1.3.2 DECORRENZA

Le disposizioni in esame:

- si applicano a decorrere dall'1.1.2015, data di entrata in vigore della legge di stabilità 2015;
- non sono subordinate a specifiche autorizzazioni da parte del Consiglio europeo.

### 1.3.3 DURATA

Il "reverse charge" per le operazioni relative al settore energetico si applica per un periodo di quattro anni, vale a dire dall'1.1.2015 al 31.12.2018.

## 1.4 OPERAZIONI NEI CONFRONTI DELLA GRANDE DISTRIBUZIONE

### 1.4.1 AMBITO APPLICATIVO

La legge di stabilità 2015, inserendo la lett. d-quinquies) nell'art. 17 co. 6 del DPR 633/72, estende l'applicazione del meccanismo del "reverse charge" alle cessioni di beni, anche tramite commissionari, effettuate nei confronti di:

- ipermercati (codice attività 47.11.1);
- supermercati (codice attività 47.11.2);
- discount alimentari (codice attività 47.11.3).

### 1.4.2 DECORRENZA

Le disposizioni in esame sono applicabili subordinatamente al rilascio, da parte del Consiglio europeo, di una misura di deroga ai sensi dell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE.

Nelle more del rilascio di tale "autorizzazione", tali norme non sono applicabili.

### 1.4.3 DURATA

Qualora tale autorizzazione venisse concessa, il "reverse charge" per le operazioni nei confronti della grande distribuzione sarà applicabile per un periodo di quattro anni.

## 1.5 CESSIONI DI "PALLET"

### 1.5.1 AMBITO APPLICATIVO

La legge di stabilità 2015, modificando l'art. 74 co. 7 del DPR 633/72, estende il meccanismo del "reverse charge" alle cessioni di bancali di legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo.

### 1.5.2 DECORRENZA

La disposizione in esame:

- si applica a decorrere dall'1.1.2015, data di entrata in vigore della legge di stabilità 2015;
- non è subordinata a specifiche autorizzazioni da parte del Consiglio europeo.

## 2 INTRODUZIONE DEL REGIME IVA DI "SPLIT PAYMENT"

### 2.1 PREMESSA

La L. 23.12.2014 n. 190 (legge di stabilità 2015), inserendo l'art. 17-ter nel DPR 633/72, ha previsto un nuovo meccanismo impositivo ai fini IVA per le operazioni effettuate nei confronti dello Stato e di altre Pubbliche Amministrazioni.

Lo speciale meccanismo, denominato "scissione dei pagamenti" o "split payment", prevede l'assolvimento dell'imposta in capo alla Pubblica Amministrazione destinataria della cessione di beni o della prestazione di servizio.

Al fornitore della Pubblica Amministrazione sarà liquidato il solo corrispettivo dell'operazione, mentre l'IVA sarà versata direttamente all'Erario.

#### Provvedimento attuativo

Con il DM 23.1.2015 (pubblicato sulla G.U. 3.2.2015 n. 27) sono state emanate le disposizioni attuative del nuovo meccanismo di "split payment".

### 2.2 AMBITO OGGETTIVO

Il regime di "split payment" si applica a tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi, ad esclusione delle operazioni:

- assoggettate al "reverse charge", sia interno sia esterno;
- oppure i cui corrispettivi sono assoggettati a ritenute alla fonte, sia a titolo di imposta che a titolo di acconto.

Sono assoggettate al "reverse charge" interno le sole operazioni (es. servizi di pulizia relativi ed edifici, cessioni di personal computer e laptop) rese nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni che agiscono nell'ambito di attività commerciali. Le medesime operazioni, se rese "nell'ambito di attività di pubblica autorità", sono assoggettate allo "split payment".

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate, il regime di "split payment" non si applica con riferimento alle operazioni assoggettate a regimi IVA speciali che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie. È il caso, ad esempio, dei regimi IVA con assolvimento dell'IVA all'origine (ad esempio, il regime speciale dell'editoria e il regime speciale delle agenzie di viaggio).

### 2.3 AMBITO SOGGETTIVO

Il regime di "split payment" si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi rese da ogni soggetto passivo IVA, nei confronti:

- dello Stato;

- degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica;
- degli enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi costituiti ex art. 31 del DLgs. 267/2000;
- delle Camere di Commercio;
- degli istituti universitari;
- delle aziende sanitarie locali;
- degli enti ospedalieri;
- degli enti pubblici di ricovero e cura avente prevalente carattere scientifico;
- degli enti pubblici di assistenza e beneficenza;
- degli enti pubblici di previdenza.

## 2.4 DECORRENZA

L'efficacia delle disposizioni sullo "split payment" è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio europeo, di una misura di deroga ai sensi dell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE.

Nelle more del rilascio di tale "autorizzazione", le disposizioni in esame trovano comunque applicazione a partire dall'1.1.2015.

Nello specifico, il nuovo regime si applica con riferimento alle operazioni per le quali:

- è stata emessa fattura a partire dall'1.1.2015;
- l'esigibilità dell'IVA si realizza a partire dall'1.1.2015.

Sono, dunque, escluse dall'applicazione del regime di "split payment" le operazioni:

- per le quali è stata emessa fattura entro il 31.12.2014, ma la cui esigibilità dell'imposta si realizza nel corso del 2015;
- la cui esigibilità dell'imposta si è realizzata entro il 31.12.2014, ma la fatturazione è stata differita al 2015 per specifiche previsioni normative.

## 2.5 ADEMPIMENTI DEI FORNITORI DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI

I soggetti passivi IVA che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi in regime di "split payment":

- emettono la fattura a norma dell'art. 21 del DPR 633/72, esponendo l'IVA e con la dicitura "scissione dei pagamenti";
- non sono tenuti ad assolvere l'IVA (la quale sarà versata all'Erario direttamente dalla Pubblica Amministrazione destinataria dell'operazione);
- annotano le fatture nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, senza computare in sede di liquidazione periodica l'IVA indicata sulla fattura.

## 2.6 ACCESSO AI RIMBORSI IVA

### 2.6.1 RIMBORSI IVA ANNUALI

Per le operazioni effettuate in regime di "split payment" il rimborso dell'eccedenza di IVA detraibile può essere richiesto in sede di dichiarazione annuale, purché il credito sia di importo superiore a 2.582,28 euro, a norma dell'art. 30 co. 2 lett. a) del DPR 633/72.

### 2.6.2 RIMBORSI IVA PRIORITARI

Considerato che il regime di "split payment" può generare, per i fornitori delle Pubbliche Amministrazioni, una costante posizione creditoria ai fini IVA, tali soggetti possono richiedere il rimborso prioritario dell'eccedenza di IVA detraibile, ai sensi dell'art. 38-bis co. 10 del DPR 633/72, purché siano rispettate contestualmente le seguenti condizioni:

- l'attività è esercitata da almeno tre anni;
- l'eccedenza di IVA detraibile richiesta a rimborso è pari o superiore a 10.000,00 euro in caso di rimborso annuale e a 3.000,00 euro in caso di rimborso trimestrale;

- l'eccedenza di IVA detraibile richiesta a rimborso è pari o superiore al 10% dell'importo complessivo dell'imposta assolta sugli acquisti e sulle importazioni effettuati nell'anno o nel trimestre a cui si riferisce il rimborso richiesto.

I rimborsi prioritari relativi alle eccedenze IVA detraibili derivanti da "split payment" sono erogati:

- per un importo non superiore all'ammontare complessivo dell'imposta applicata mediante "split payment" nel periodo oggetto del rimborso;
- a decorrere dalla richiesta relativa al primo trimestre del 2015.

## **2.7 ESIGIBILITÀ DELL'IVA**

L'imposta relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate in regime di "split payment" diviene esigibile:

- al momento del pagamento dei corrispettivi da parte della Pubblica Amministrazione destinataria del bene o del servizio;
- fatta salva la possibilità, per l'ente pubblico, di optare per l'esigibilità anticipata dell'imposta al momento della ricezione della fattura.