

# STUDIO DI SPIRITO

CONSULENZA FISCALE SOCIETARIA E CONTABILE

## MARIO DI SPIRITO

Dottore Commercialista  
Revisore Contabile  
Consulente Tecnico del Tribunale di Roma

Circolare n.4 del 17/02/2015

A TUTTI I CLIENTI

LORO SEDI

### APPLICAZIONE ALTERNATA SPLIT PAYMENT E REVERSE CHARGE

Facendo seguito alla Circolare n. 3 del 12/02/2015 recante indicazioni sul nuovo regime del Reverse Charge e alla Circolare n. 2 del 09/02/2015 inerente lo Split payment, siamo a chiarire quanto segue.

Qualora una fattura da emettere nei confronti della PA rientri sia nel campo di applicazione dello Split payment sia in quello del reverse charge, **il meccanismo dello split payment cede il posto al reverse charge**. La fattura non dovrà, quindi, recare l'annotazione "**scissione dei pagamenti**", bensì quella relativa alla "**inversione contabile**". Lo si desume dall'art. 17-ter del decreto IVA, secondo il quale lo split payment si applica a tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni, ad eccezione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi per le quali i cessionari o committenti siano debitori d'imposta (reverse charge) e delle prestazioni di servizi soggette a ritenuta alla fonte a titolo d'acconto (prestazioni professionali territorialmente rilevanti).

Pertanto lo Split payment e il reverse charge si desumono applicabili alternativamente sulla base di quanto affermato nel disposto dell'art. 17-ter, D.P.R. n. 633/1972, secondo il quale il meccanismo dello **split payment** si applica a tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni, ad **eccezione** delle:

- cessioni di beni e le prestazioni di servizi per le quali i cessionari o committenti siano debitori d'imposta (**reverse charge**);
- prestazioni di servizi soggette a **ritenuta alla fonte a titolo d'acconto** (es. prestazioni professionali territorialmente rilevanti).

Inoltre, nel silenzio della norma, sono da ritenersi **escluse dallo split payment** anche le operazioni alle quali il meccanismo dello split payment non può essere concretamente applicato, in quanto, in base a disposizioni di legge, l'imposta non è distintamente evidenziata in fattura, ossia:

- le operazioni soggette ai **regimi speciali** (regime del margine relativo ai beni usati, regime base da base delle agenzie di viaggio);

VIA VIRGINIA AGNELLI, 100

TEL. 06 37 50 10 75 FAX 06 37 51 99 58  
C.F. DSPMRA67T09H501V P.I. 10258670586  
*info@studiodispirito.it*  
*www.studiodispirito.it*

- le operazioni soggette ai **regimi monofase** dell'art. 74, D.P.R. n. 633/1972 (ad esempio per il settore dell'editoria);

- operazioni non documentate da fattura ma da scontrini o ricevute fiscali.

Ciò trova conferma anche nel D.M. 23 gennaio 2015 nel quale sono stati identificati termini e modalità di versamento dell'IVA da parte delle Pubbliche Amministrazioni: al ricorrere delle suddette fattispecie, il meccanismo di versamento dell'IVA introdotto dalla legge di Stabilità per il 2015, cede il posto ai preesistenti regimi ordinari e/o speciali.

Si pensi al caso in cui **oggetto delle cessioni** nei confronti di enti pubblici siano **libri**, per i quali l'imposta è assolta direttamente dall'editore, ai sensi dell'art. 74, D.P.R. n. 633/1972. Al ricorrere di tale ipotesi, infatti, la fattura non deve recare l'annotazione "scissione dei pagamenti", ma continua anche dopo il 1° gennaio 2015, a esporre il prezzo di cessione dei libri IVA inclusa.

Medesimo comportamento deve essere adottato nel caso in cui vengano forniti alle Pubbliche Amministrazioni **prestazioni di carattere professionale**, territorialmente rilevanti nel territorio dello Stato, che ai sensi dell'art. 25, D.P.R. n. 600/1973 sono **soggette a ritenuta alla fonte a titolo d'acconto** sui redditi.

Ma certamente le ipotesi che destano più interesse sono quelle al ricorrere delle quali le Pubbliche Amministrazioni sono debentrici d'imposta, ossia quelle alle quali si applica il **reverse charge** c.d. "**interno**" e/o "**esterno**".

A tal riguardo, la relazione al D.M. 23 gennaio 2015 elenca a titolo esemplificativo alcune ipotesi al ricorrere delle quali lo split payment non si applica, come l'acquisto di beni o servizi da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato.

In termini concreti, al ricorrere dei casi previsti dagli articoli 17, comma 2, e 74 del D.P.R. n. 633/1972, il meccanismo dell'inversione contabile ritorna a farla da padrone su quello dello split payment; casi che a decorrere dallo scorso **1° gennaio 2015**, sono stati ampliati dalla legge di Stabilità 2015.

Con specifico riferimento a questa ultima ipotesi di alternatività, appare evidente come, dal momento che la *ratio* sottesa alla introduzione del meccanismo dello split payment sia quella di **evitare fenomeni antifrode**, laddove le cessioni e delle prestazioni rese nei confronti dei soggetti indicati nell'art. 17-ter siano quelle per le quali il legislatore ha già previsto l'applicazione del meccanismo del reverse charge, non è più necessario ricorrere al meccanismo dello split payment per proteggere l'interesse erariale.

Appare tuttavia di non immediata individuazione, ai fini della concreta applicazione della norma, la qualifica in capo alle **Pubbliche Amministrazioni** dello *status* di "**debitori di imposta**", soprattutto se si pensa che si tratta di soggetti che, nella maggior parte dei casi, sono chiamati a svolgere una attività istituzionale a cui si affianca quella commerciale.

Con l'ausilio delle norme contenute nel D.P.R. n. 633/1972 si possono fare alcune considerazioni in merito allo *status* di debitore di imposta. Secondo l'art. 17, "**debitore dell'imposta**" è il **soggetto tenuto a versare l'imposta** all'erario, individuandolo in colui che realizza le cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili e - nei casi espressamente elencati negli articoli 17 e 74 - nel **cessionario o committente** delle stesse cessioni di beni o prestazioni di servizi. Perché si realizzino operazioni imponibili da parte di enti

VIA VIRGINIA AGNELLI, 100

TEL. 06 37 50 10 75 FAX 06 37 51 99 58

C.F. DSPMRA67T09H501V P.I. 10258670586

[info@studiodispirito.it](mailto:info@studiodispirito.it)  
[www.studiodispirito.it](http://www.studiodispirito.it)

pubblici, secondo quanto previsto dall'art. 4, è tuttavia necessario che le cessioni di beni o prestazioni di servizi siano fatte **nell'esercizio di attività commerciali**. L'art. 7-ter, invece, ai soli fini all'individuazione del luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, attribuisce la soggettività passiva agli enti pubblici per il solo fatto di essere identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, indipendentemente dalla attività dagli stessi esercitata.

L'acquisto di beni e servizi finalizzato alla propria **attività istituzionale** fa sì che, questi si "spogli" della qualifica di soggetto passivo e quindi della qualifica di debitore d'imposta, venendo quindi meno la possibilità di applicare il reverse charge interno.

Lo stesso potrebbe realizzarsi con riferimento a prestazioni di **servizi di pulizia**, soggette al regime del **reverse charge** quando fatte dall'ente pubblico nell'ambito dell'**attività commerciale** e al regime dello **split payment** se acquistate dal medesimo ente nell'ambito della propria **attività istituzionale**.

È chiaro che è quindi determinante per il fornitore/prestatore conoscere in **quale ambito** sta agendo l'ente pubblico acquirente/committente.

Tavola di sintesi

### **Fattispecie di applicazione del reverse charge**

(vigenti al 31 dicembre 2014)

Norma

Cessioni di oro da investimento e materiale d'oro	art. 17, comma 5, D.P.R. n. 633/1972
---	--------------------------------------

Prestazioni di servizi rese da subappaltatori edili nei confronti di imprese di costruzione o ristrutturazione di immobili	art. 17, comma 6, lettera a), D.P.R. n. 633/1972
--	--

Cessioni di fabbricati per i quali è esercitata l'opzione IVA	art. 17, comma 6, lettera a-bis), D.P.R. n. 633/1972
---	--

Cessioni di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile terrestre di telecomunicazione fatte a rivenditori	art. 17, comma 6, lettera b), D.P.R. n. 633/1972
--	--

Cessioni di personal computer, loro componenti ed accessori fatte a rivenditori	art. 17, comma 6, lettera c), D.P.R. n. 633/1972
---	--

Cessioni di prodotti lapidei	art. 17, comma 6, lettera d), D.P.R. n. 633/1972
------------------------------	--

VIA VIRGINIA AGNELLI, 100

TEL. 06 37 50 10 75 FAX 06 37 51 99 58  
C.F. DSPMRA67T09H501V P.I. 10258670586  
[info@studiodispirito.it](mailto:info@studiodispirito.it)  
[www.studiodispirito.it](http://www.studiodispirito.it)

Cessioni di beni e servizi da soggetti non residenti nel territorio dello Stato	art. 17, comma 2, D.P.R. n. 633/1972
Cessioni di rottami ferrosi	art. 74, comma 7, D.P.R. n. 633/1972
Cessioni intracomunitari di beni oltre la soglia di € 10.000 in favore di pubbliche amministrazioni non soggetti passivi	art. 47, comma 3, e art. 49, D.L. n. 331/1993

A tali fattispecie si devono poi aggiungere quelle introdotte dalla legge di Stabilità 2015, che interessano, tra gli altri, i **servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e completamento** relativi agli edifici, così come le cessioni di quote di emissione di gas.

Anche al verificarsi di tali ipotesi, le amministrazioni pubbliche - soggetti passivi - sono tenute ad annotare le fatture ricevute dai propri fornitori nel registro di cui agli articoli 23 e 24, D.P.R. n. 633/1972 (e nel registro di cui all'art. 25 dello stesso decreto, per esercitare il diritto alla detrazione) entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è diventata esigibile, con riferimento al mese precedente.

VIA VIRGINIA AGNELLI, 100

TEL. 06 37 50 10 75 FAX 06 37 51 99 58  
 C.F. DSPMRA67T09H501V P.I. 10258670586  
*info@studiodispirito.it*  
*www.studiodispirito.it*