

Studio Fabrizio Mariani
Viale Brigata Bisagno 12/1 16129 Genova
Tel. e. fax. 010.59.58.294
f.mariani@studio-mariani.it

Circolare n. 28/2016
Del 08 agosto 2016

«REVERSE CHARGE» e «SPLIT PAYMENT»

1. «Reverse charge»
2. «Split payment»

Studio Mariani

Al fine di contrastare fenomeni di frodi Iva, il sistema tributario nazionale ha istituito, per particolari operazioni effettuate in settori ad alto rischio di evasione, il meccanismo del «reverse charge» in virtù del quale, in deroga alle regole ordinarie del sistema dell'Iva, l'imposta è assolta dal cessionario o committente in luogo del cedente o del prestatore. Sempre con finalità antielusive, l'art. 1, co. 629, lett. b), L. 23.12.2014, n. 190, ha previsto che per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli enti pubblici, l'Iva addebitata dal fornitore nelle corrispondenti fatture deve essere versata dall'ente cessionario o committente direttamente all'Erario (cd. meccanismo dello «split Payment»). L'applicazione dei suddetti meccanismi antielusivi prevede, in virtù delle loro peculiarità, tutta una serie di specifici obblighi e adempimenti - diversi da quelli ordinari a cui sono tenuti gli operatori economici - nonché delle agevolazioni in materia di rimborsi Iva (annuali ed infrannuali), al fine di scongiurare gli effetti finanziari negativi che potrebbero derivare dal venir meno del diritto di rivalsa in capo al cedente o al prestatore.

1. «Reverse charge»

Il «reverse charge» è uno **speciale meccanismo contabile** che, in deroga alle regole ordinarie del sistema dell'Iva, individua quale **debitore d'imposta il cessionario o committente** dell'operazione: l'utilizzo del «reverse charge» è finalizzato sostanzialmente a contrastare i numerosi fenomeni evasivi nel sistema Iva, poiché l'imposta è versata all'Erario direttamente dal soggetto che detrae la stessa, piuttosto che dal cedente o dal prestatore che potrebbe divenire sconosciuto al fisco dopo aver incassato il tributo dal committente o cessionario. Resta ovviamente inteso che, per poter applicare il «reverse charge» è necessario che **il cessionario e/o il committente sia un soggetto Iva**. Diversamente, qualora il committente sia un privato, l'imposta sarà dovuta dal cedente o prestatore secondo i criteri ordinari.

La disciplina dell'inversione contabile o «reverse charge» è normata nel contesto dell'**art. 17, D.P.R. 633/1972**, e più precisamente:

- al co. 2 che prevede l'applicazione del «reverse charge» (cd. «esterno») alle operazioni rilevanti territorialmente in Italia poste in essere:
 - da **sogetti stabiliti in uno Stato extraUe**, effettuate nei confronti di soggetti passivi stabiliti in Italia, per le quali l'inversione contabile si realizza tramite l'emissione di un'autofattura da parte del soggetto residente (acquirente o committente);
 - da **sogetti passivi stabiliti in altro Stato Ue** nei confronti di soggetti passivi d'imposta in Italia.
- ai co. 5 e 6 – comma quest'ultimo recentemente modificato dal D.Lgs. 11.02.2016, n. 24, (G.U. n. 52 del 3 marzo 2016) - che individuano, invece, alcune fattispecie di operazioni «interne» per le quali si applica l'inversione contabile.

REVERSE CHARGE (art. 17, co. 5 e 6 , D.P.R. 633/1972)

Cessioni interne di «oro da investimento» (e relative prestazioni di intermediazione) poste in essere dai soggetti che producono e commerciano oro (o che trasformano oro in oro da investimento) imponibili Iva per opzione, nonché le cessioni interne di «oro diverso da quello di investimento» (cd. «oro industriale») e di argento (art. 17, co. 5, D.P.R. 633/1972).
--

Prestazioni di servizi rese da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili, ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore (art. 17, co. 6, lett. a), D.P.R. 633/1972).

Cessioni di fabbricati abitativi e strumentali imponibili Iva a seguito di opzione (art. 17, co. 6, lett. a-bis), D.P.R. 633/1972).
--

Prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici (art. 17, co. 6, lett. a-ter), D.P.R. 633/1972).
Cessioni non al dettaglio – effettuate sino al 31.12.2018 - aventi ad oggetto telefoni cellulari (art. 17, co. 6, lett. b), D.P.R. 633/1972).
Cessioni non al dettaglio – effettuate sino al 31.12.2018 - aventi ad oggetto console da gioco, tablet PC e laptop , nonché dispositivi a circuito integrato (art. 17, co. 6, lett. c), D.P.R. 633/1972).
Trasferimenti di quote di emissioni di gas ad effetto serra definite dall'art. 3 della Direttiva 2003/87/CE, trasferibili ai sensi del successivo art. 12 della medesima Direttiva (art. 17, co. 6, lett. d-bis), D.P.R. 633/1972).
Trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata Direttiva 2003/87/CE, e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica (art. 17, co. 6, lett. d-ter), D.P.R. 633/1972).
Cessioni di gas ed energia elettrica ad un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'art. 7-bis, co. 3, lett. a), D.P.R. 633/1972, ovvero la cui attività principale è costituita dalla rivendita di tali beni, ed il cui consumo personale è trascurabile (art. 17, co. 6, lett. d-quater), D.P.R. 633/1972).

La legge di Stabilità 2016 ha previsto, inoltre, l'estensione del meccanismo di «*inversione contabile*» anche alle **prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza**, laddove il consorzio sia aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico e fatturi in regime di «*split payment*». Quest'ultima disposizione, prescritta nel contesto della nuova lett. *a-quater*) dell'art. 17, co. 6, D.P.R. 633/1972, non è ancora operativa, ma **entrerà in vigore previa concessione**, da parte del Consiglio europeo, **di una misura di deroga** alla direttiva 2006/112/CE in materia di Iva.

Sono state abrogate, invece, dal citato D.Lgs. 11.02.2016, n. 24, per assenza della necessaria autorizzazione dell'UE, **le disposizioni** di cui alla lett. d) e d-quinquies) dell'art. 17, co. 6, D.P.R. 633/1972 **concernenti** rispettivamente:

- le **cessioni di materiali e prodotti lapidei**, direttamente provenienti da cave e miniere;
- le **cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati** (codice attività 47.11.1), **supermercati** (codice attività 47.11.2) e **discount alimentari** (codice attività 47.11.3).

Il Decreto Iva regola, infine, **ulteriori ipotesi di «inversione contabile»** non contemplate dal citato art. 17, D.P.R. 633/1972 che ricorrono nel caso di:

- **cessioni di rottami e cascami**, nonché cessioni dei semilavorati di alcuni metalli, comprese le prestazioni di servizi, dipendenti da contratti d'opera, d'appalto e simili aventi ad oggetto la trasformazione dei rottami non ferrosi (art. 74 co. 7 e 8, D.P.R. 633/1972);
- **cessioni di bancali di legno** (cd. pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo (art. 74, co. 7, D.P.R. 633/1972).

Adempimenti «reverse charge»

In caso di applicazione del meccanismo di «*inversione contabile*», **il fornitore è tenuto ad emettere la fattura senza addebito d'imposta** annotando, su tale documento, in luogo dell'imposta:

- la dicitura «*inversione contabile*» (che lo esonera dall'applicazione dell'Iva);

- l'indicazione (non più obbligatoria, ma comunque opportuna) della relativa norma (es. «operazione effettuata ai sensi dell'art. 17, co. 6, lett. a-ter, D.P.R. 633/1972», in presenza di prestazioni di servizi relativi ad edifici rese nel comparto edile).

Le fatture emesse senza l'esposizione dell'Iva mediante applicazione del «reverse charge» sono, a norma dell'art. 6 della Tabella annessa al D.P.R. 642/1972, esenti da imposta di bollo.

A fronte delle suddette operazioni, **il cedente o prestatore dovrà riportare** (a seconda della tipologia di operazione effettuata) **in uno dei campi del rigo VE35 del quadro VE** del dichiarativo Iva, **l'importo delle operazioni rese senza addebito d'imposta** nel corso dell'anno oggetto della dichiarazione, le quali contribuiranno alla formazione del volume d'affari del cedente o del prestatore.

La fattura – come sopra compilata - **dovrà, poi, essere consegnata al committente**, il quale provvederà ad:

- **integrare il documento fiscale ricevuto**, riportando sullo stesso l'indicazione dell'aliquota prevista e l'ammontare della relativa imposta;
- **annotare il documento** come sopra integrato:
 - **nel registro delle fatture emesse**, di cui all'art. 23, D.P.R. 633/1972 (o in quello dei corrispettivi di cui all' art. 24, D.P.R. 633/1972) entro il mese di ricevimento della fattura o anche successivamente, ma comunque prima dello scadere del termine di 15 giorni dal suddetto ricevimento e con riferimento al relativo mese di competenza;
 - **nel registro degli acquisti**, di cui all'art. 25, D.P.R. 633/1972, ai fini della detrazione.

Il cessionario o committente che ha ricevuto la fattura – e l'ha integrata con la relativa imposta – è tenuto ad indicare nella **propria dichiarazione Iva annuale la doppia registrazione effettuata**. In particolare:

- **l'operazione annotata nel registro Iva acquisti** dovrà trovare rappresentazione nel **quadro VF**, per cui il soggetto procederà a indicare nei righe da VF1 a VF11 l'imponibile e l'imposta relativi all'operazione, secondo l'aliquota Iva corrispondente;
- **l'operazione effettuata nel registro Iva vendite** troverà rappresentazione nel **quadro VJ**, nel rigo corrispondente alla tipologia di operazione effettuata.

Va peraltro precisato che l'annotazione effettuata nel registro Iva vendite per l'operazione di acquisto in «reverse charge» non va indicata nel quadro VE (tale quadro accoglie soltanto le operazioni attive che concorrono a formare il volume d'affari), bensì nel **quadro VJ**, nell'apposito rigo VJ17 di recente introduzione.

Rimborsi eccedenze detraibili

L'applicazione del meccanismo del «reverse charge» conduce, inoltre, ad una **inevitabile posizione di credito strutturale dei cedenti o prestatori**. Questi ultimi, infatti, a fronte di operazioni attive con emissione di fatture senza addebito dell'imposta, sostengono acquisti con addebito dell'Iva, e dunque con il relativo diritto alla detrazione (salvo l'applicazione del pro-rata o altre cause di in detraibilità). Al fine di scongiurare gli effetti finanziari negativi che potrebbero derivare dal venir meno del diritto di rivalsa, il contribuente che ha maturato un credito Iva, fermo restando il diritto di utilizzare lo stesso in compensazione, può avvalersi della **facoltà di richiedere la restituzione**

dell'eccedenza detraibile a norma dell'art. 38-bis, D.P.R. 633/1972, la cui procedura di rimborso è stata da ultimo semplificata dal D.Lgs. 175/2014.

Per alcune categorie di contribuenti, che operano con il meccanismo del «*reverse charge*», è altresì prevista la possibilità di ottenere **l'esecuzione dei rimborsi Iva in via prioritaria**, a norma dell'art. 38-bis, co. 10, D.P.R. 633/1972. Si tratta in particolare dei soggetti:

- che pongono in essere **prestazioni edili derivanti da contratto di subappalto** (sezione F della Tabella ATECO FIN 2004);
- che svolgono le **attività di recupero e preparazione per il riciclaggio di cascami** e rottami metallici (codice attività 37.10.1);
- **produttori di zinco, piombo, stagno, alluminio** (e relativi semilavorati).

Con decreto del 29.04.2016 (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 111 del 13.05.2016), **il Ministero dell'Economia e delle finanze ha esteso** - a partire dalle richieste di rimborso Iva relative al secondo trimestre dell'anno 2016 - **il beneficio dell'erogazione in via prioritaria** dei rimborsi Iva (sia annuali che infrannuali), anche ai soggetti passivi che effettuano **prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici**, di cui all'art. 17, co. 6, lett. a-ter), D.P.R. 633/1972.

Si rammenta che, **il rimborso dell'eccedenza detraibile è eseguito in via prioritaria se**, al momento della richiesta, sussistono contestualmente le seguenti condizioni:

- esercizio dell'attività da **almeno tre anni**;
- **aliquota media sugli acquisti superiore a quella sulle vendite** (aumentata del 10%). A tal fine, le operazioni in «*reverse charge*» sono equiparate ad operazioni attive con «*aliquota zero*» (C.M. 37/E/2006).
- eccedenza Iva detraibile richiesta a rimborso d'importo pari o superiore ad **euro 10.000 in caso di rimborso annuale e ad euro 3.000 in caso di rimborso trimestrale**;
- eccedenza Iva detraibile richiesta a rimborso d'importo pari o **superiore al 10% dell'importo complessivo dell'imposta assolta sugli acquisti** e sulle importazioni effettuati nell'anno o nel trimestre cui si riferisce il rimborso richiesto.

2. «Split payment»

Sempre nel tentativo di contrastare fenomeni di frodi Iva, l'art. 1, co. 629, lett. b), L. 23.12.2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015) ha inserito il nuovo art. 17-ter, D.P.R. 633/1972 - applicabile fino al 31.12.2017 (come da decisione Consiglio Ue 14.7.2015 n. 1401) - in virtù del quale **per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli enti pubblici**, per i quali queste non siano debitori d'imposta (ossia per le operazioni non assoggettate al regime di «*reverse charge*»), **l'Iva** addebitata dal fornitore nelle corrispondenti fatture **deve essere versata dall'ente cessionario o committente direttamente all'Erario**, anziché dal cedente o prestatore del bene o del servizio (c.d. meccanismo dello «*split Payment*» o della «*scissione dei pagamenti*»).

Adempimenti «split payment»

Affinché il meccanismo di cui trattasi si concretizzi è necessario che **il cedente o prestatore emetta al committente P.A. la fattura in formato elettronico avendo cura di indicare nel documento** - oltre alla base imponibile, all'aliquota Iva applicabile e l'ammontare dell'imposta - anche **la specifica annotazione «scissione dei pagamenti»** ed, eventualmente, il riferimento all'art. 17-ter, D.P.R. 633/1972. A tal fine, l'obbligo di riportare sulla fattura elettronica l'annotazione

«*scissione dei pagamenti*» è assolto indicando il valore «S» nel campo rubricato «*esigibilità Iva*» (art. 2, D.M. 23.1.2015).

Il meccanismo della «*scissione dei pagamenti*» non fa venire meno, in capo al cedente o prestatore, la qualifica di debitore dell'imposta in relazione all'operazione posta in essere nei confronti della P.A.: conseguentemente **il fornitore è tenuto all'osservanza degli obblighi previsti dal D.P.R. 633/1972**, connessi all'applicazione dell'Iva nei modi ordinari. In particolare, l'art. 2, co. 2, D.M. 23.1.2015, precisa che, con riguardo alla fattispecie soggetta allo «*split payment*» il cedente o prestatore della P.A.:

- **registra la fattura emessa**, ai sensi degli artt. 23 e 24, D.P.R. 633/1972, senza computare nella liquidazione periodica l'Iva a debito indicata in tale documento (non incassata dalla Pubblicazione Amministrazione), in quanto non è tenuto al versamento;
- **annota**, in modo distinto, **la fattura emessa in regime di scissione contabile** – ad esempio, in un'apposita colonna, ovvero mediante specifici codici nel registro di cui all'art. 23, D.P.R. 633/1972 – riportando, inoltre, l'aliquota applicata e l'ammontare dell'imposta, ma **senza far concorrere la medesima nella liquidazione di periodo**.

A fronte delle predette operazioni, il modello Iva 2016 presenta uno specifico rigo dedicato alle operazioni con l'applicazione dell'Iva con la modalità della scissione dei pagamenti di cui all'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972. In particolare, **il cedente o prestatore dovrà riportare nel rigo VE38 del quadro VE della dichiarazione Iva 2016**, l'importo delle operazioni effettuate nei confronti della P.A. ai sensi del citato art. 17-ter, D.P.R. 633/1972.

Rimborso prioritario per il fornitore delle P.A.

Al fine di limitare gli effetti finanziari negativi per il cedente o prestatore, che non incassa l'Iva dovuta sulle operazioni effettuate nei confronti della P.A. (e ferma restando la possibilità di applicare le regole ordinarie sulla compensazione), l'art. 8, D.M. 23.1.2015 ha stabilito che l'art. 38-bis, co. 10, D.P.R. 633/1972 – che disciplina l'**erogazione dei rimborsi Iva in via prioritaria per talune attività esercitate e tipologie di operazioni effettuate** – debba applicarsi, a partire dalla richiesta relativa al primo trimestre dell'anno d'imposta 2015, **anche ai soggetti passivi che hanno effettuato operazioni nei confronti delle P.A.**, nel rispetto dei presupposti di cui all'art. 30, co. 2, lett. a), del D.P.R. 633/1972, vale a dire quando **l'aliquota media sugli acquisti è superiore a quella delle vendite**, aumentata del 10%, considerando le operazioni in «*split payment*» come operazioni attive ad aliquota zero.

A differenza delle altre categorie di rimborsi prioritari, non è previsto – per effetto di quanto prescritto dall'art. 1, co. 1, D.M. 20.2.2015 (modificativo dell'art. 8, co. 1, D.M. 23.1.2015) – il rispetto delle altre condizioni stabilite dall'art. 2, D.M. 22.3.2007 per essere ammessi al rimborso dell'eccedenza detraibile in via prioritaria. In buona sostanza, **non è necessario ai fini del rimborso accelerato** di cui trattasi **che:**

- l'attività sia **esercitata da almeno tre anni**;
- l'eccedenza detraibile richiesta a rimborso sia pari o superiore ad **euro 10.000,00 in caso di rimborso annuale** (oppure ad euro 3.000,00 in caso di rimborso trimestrale);
- l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso sia **pari o superiore al 10% dell'importo complessivo dell'imposta assolta sugli acquisti** e sulle importazioni effettuate nell'anno (o nel trimestre di riferimento).

L'art. 8, co. 2, D.M. 23.1.2015 ha, inoltre, stabilito che **i rimborsi** a favore dei soggetti passivi che hanno effettuato operazioni nei confronti delle P.A **sono erogati**, in via prioritaria, **per un ammontare non superiore a quello complessivo dell'imposta applicata alle operazioni di cui all'art. 17-ter, D.P.R. 633/1972** «effettuate nel periodo in cui si è avuta l'eccedenza d'imposta detraibile oggetto della richiesta di rimborso». In buona sostanza, quindi, le operazioni soggette alla disciplina della «*scissione dei pagamenti*» attribuiscono il diritto all'erogazione prioritaria esclusivamente nel caso in cui **il presupposto del rimborso sia quello dell'aliquota media e nel limite dell'ammontare dell'Iva applicata a tali operazioni nel periodo di riferimento**.

Peraltro, a dispetto di quanto previsto per le altre tipologie di rimborso prioritario, è possibile che **il rimborso da «split payment» sia prioritario esclusivamente per una sola quota dell'importo**, mentre la restante parte rimane soggetta all'esecuzione ordinaria (C.M. 15/E/2015).

Resta ovviamente inteso che, qualora il contribuente – che effettua operazioni soggette al regime della «*scissione dei pagamenti*» – non abbia i requisiti per richiedere il rimborso con il presupposto dell'aliquota media, può comunque accedervi sulla base degli altri requisiti previsti dall'art. 30 del D.P.R. 633/1972, ove sussistenti: al ricorrere di tale ipotesi, tuttavia, il rimborso non è ammesso all'esecuzione prioritaria, in quanto riservata – a norma dell'art. 8, co. 1, D.M. 23.1.2015 – al solo presupposto dell'aliquota media (C.M. 15/E/2015).