

# WINKLER & SANDRINI

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater  
Dottori Commercialisti - Revisori Contabili

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater  
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

Dr. Peter Winkler  
Dr. Stefan Sandrini  
Dr. Stefan Engele

Dr. Martina Malfertheiner  
Dr. Verena Klausner  
Rag. Stefano Seppi  
Dr. Andrea Tinti

Dr. Oskar Malfertheiner  
Dr. Alfredo Molinari  
Dr. Massimo Moser

Mitarbeiter - Collaboratori  
Dr. Karoline de Monte

Dr. Matthias Sepp

## Circolare

numero:	40i
del:	2015-04-14
autore:	Dr. Alfredo Molinari

A tutti i clienti interessati

### Iva - Estensione del meccanismo del reverse charge specie nell'ambito di prestazioni riguardanti edifici - CHIARIMENTI E PRECISAZIONI

Come già comunicatovi in precedenza<sup>1</sup>, con l'approvazione definitiva della legge di stabilità 2015<sup>2</sup>, sono state introdotte alcune importanti novità che riguardano l'estensione del meccanismo del reverse charge (inversione contabile) a partire dal 1° gennaio 2015.

L'individuazione di nuove fattispecie nell'ambito del settore edile ed energetico ed in particolare l'applicazione del reverse charge alle "prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici"<sup>3</sup> ha causato il sorgere di innumerevoli dubbi applicativi che l'Agenzia delle Entrate ha cercato ora di chiarire<sup>4</sup>.

#### 1 Prestazioni soggette a reverse charge

Indipendentemente:

- dal rapporto contrattuale stipulato tra le parti (chiaramente affinché ci possa essere reverse charge si deve essere nell'ambito di un rapporto commerciale fra soggetti passivi IVA ovvero in un rapporto business to business B2B);
- dalla tipologia di attività esercitata dal prestatore<sup>5</sup>;

al fine di individuare le prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative ad edifici si deve fare riferimento unicamente ai codici attività della Tabella ATECO 2007. **Il rinvio ai codici ATECO è quindi rivolto ad individuare in senso oggettivo la tipologia della prestazione e non in senso soggettivo quella del prestatore.**

#### 1.1 Servizi di pulizia di edifici

Per l'individuazione delle prestazioni rientranti nella nozione di servizi di pulizia i codici della Tabella ATECO 2007 che l'Agenzia richiama, a condizione che i servizi di pulizia siano riferiti esclusivamente ad edifici, sono:

<sup>1</sup> Vedasi circolare del nostro Studio n. 13 del 29/01/2015

<sup>2</sup> Legge 23.12.2014, n. 190

<sup>3</sup> Art. 1, c. 629, lett. a), n. 2), Legge 23.12.2014, n. 190 che ha introdotto la lett. a-ter) nell'art. 17, c. 6, DPR 633/72

<sup>4</sup> Circolare dell'Agenzia delle Entrate 27.03.2015 n. 14/E

<sup>5</sup> Qualora il prestatore del servizio svolga sistematicamente attività ricomprese nelle classificazioni ATECO relative alle prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative ad edifici, ma tali attività non siano state comunicate ai sensi dell'art. 35, c. 3, DPR 633/1972, oltre ad assoggettare le stesse al meccanismo dell'inversione contabile, il prestatore ha l'obbligo di procedere all'adeguamento del codice ATECO comunicato all'Agenzia delle Entrate (risoluzione del 13.07.2007 n. 172/E)

- 81.21.00 Pulizia generale (non specializzata) di edifici;
- 81.22.02 Altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali. Devono intendersi escluse dall'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile le attività di pulizia specializzata di impianti e macchinari industriali, in quanto non rientranti nella nozione di edifici.

Non vengono quindi citati i codici:

- 43.39.09 altri lavori di completamento e di finitura degli edifici nca<sup>6</sup>;
- 43.99.01 pulizia a vapore, sabbiatura e attività simili per pareti esterne di edifici;
- 81.29.10 servizi di disinfestazione.

così come rimangono escluse le attività con codice 81.29.91 (pulizia e lavaggio di aree pubbliche, rimozione di neve e ghiaccio) e 81.29.99 (altre attività di pulizia nca).

## 1.2 Servizi di demolizione, installazione impianti, completamento<sup>7</sup> di edifici

L'Agenzia conferma che le attività di “demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici” sono espressamente quelle menzionate nelle seguenti voci della Tabella ATECO 2007:

- demolizione:

- 43.11.00 demolizione;

- installazione di impianti relativi ad edifici:

- 43.21.01 installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (**inclusa manutenzione e riparazione**);
- 43.21.02 installazione di impianti elettronici (**inclusa manutenzione e riparazione**);
- 43.22.01 installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (**inclusa manutenzione e riparazione**) in edifici o in altre opere di costruzione;
- 43.22.02 installazione di impianti per la distribuzione del gas (**inclusa manutenzione e riparazione**);
- 43.22.03 installazione di impianti di spegnimento antincendio (**inclusi** quelli integrati e la **manutenzione e riparazione**);
- 43.29.01 installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili;
- 43.29.02 lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni;
- 43.29.09 altri lavori di costruzione e installazione nca [limitatamente alle prestazioni riferite ad edifici];

- completamento di edifici:

- 43.31.00 intonacatura e stuccatura;

<sup>6</sup> Se si tratta di pulizia di nuovi edifici

<sup>7</sup> L'Agenzia delle Entrate osserva nella circolare 14/E del 27.03.2015 che il termine “completamento” di edifici, contenuto nella lettera a-ter) in esame, è utilizzato dal legislatore in modo atecnico. L'art. 3 del DPR 06.06.2001, n. 380 (Testo Unico dell'Edilizia) non menziona la nozione di completamento, ma fa riferimento a interventi quali manutenzione ordinaria e straordinaria, restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, ecc. Peraltro, non si ravvisa una nozione di completamento né nella Direttiva del 28.11.2006 n. 2006/112/CE, né nel Regolamento di esecuzione (UE) N. 1042/2013 del Consiglio del 07.10.2013

- 43.32.01 posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate;
- 43.32.02 posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili [la posa in opera di “arredi” deve intendersi esclusa dall’applicazione del meccanismo dell’inversione contabile, in quanto non rientra nella nozione di completamento relativo ad edifici];
- 43.33.00 rivestimento di pavimenti e di muri;
- 43.34.00 tinteggiatura e posa in opera di vetri;
- 43.39.01 attività non specializzate di lavori edili - muratori [limitatamente alle prestazioni riferite ad edifici];
- 43.39.09 Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici nca.

Vengono escluse le attività di cui ai codici:

- 43.22.04 installazione di impianti di depurazione per piscine (inclusa manutenzione e riparazione);
- 43.22.05 installazione di impianti di irrigazione per giardini (inclusa manutenzione e riparazione).

**Individuando le operazioni soggette a reverse charge sulla base dei codici ATECO 2007 dei quali molti comprendono la manutenzione e la riparazione, nonostante il tenore letterario della norma non le prevedesse, la circolare<sup>8</sup> specifica che le manutenzioni e le riparazioni su edifici in quei casi vengono assoggettate a questo regime (chiaramente sono escluse le riparazioni ad es. su un impianto industriale in quanto non edificio).**

**Analogamente, individuando le operazioni soggette a reverse charge per il completamento di edifici sempre sulla base dei codici ATECO 2007, la circolare<sup>9</sup> ricomprende anche gli interventi su fabbricati esistenti e non solamente su quelli in corso di costruzione, nonostante il tenore letterario della norma non lo prevedesse.**

Dalla citata elencazione emerge che le prestazioni consistenti nel rifacimento della facciata di un edificio possono ritenersi comprese fra i servizi di completamento e, conseguentemente, assoggettate al meccanismo del reverse charge ai sensi dell’art. 17, c. 6, lettera a-ter), del DPR 633/1972.

Devono invece essere escluse dal meccanismo dell’inversione contabile le prestazioni di servizi relative alla preparazione del cantiere di cui al codice ATECO 2007 43.12, in quanto le stesse non sono riferibili alla fase del completamento, bensì a quella propedeutica della costruzione.

## 2 Concetto di edificio

L’Agenzia definisce l’edificio come *“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 ristrutturare per essere utilizzate come unità immobiliari a sé stanti”*<sup>10</sup>.

<sup>8</sup> Circolare dell’Agenzia delle Entrate 27.03.2015 n. 14/E

<sup>9</sup> Circolare dell’Agenzia delle Entrate 27.03.2015 n. 14/E

<sup>10</sup> Poiché da un punto di vista fiscale non c’è, in ambito Iva, una definizione di edificio, l’Agenzia delle Entrate fa suo l’art. 2 D.Lgs. 19.08.2005, n. 192, recante “Attuazione della direttiva 2002/91/CE relativa al rendimento energetico nell’edilizia”. Tale definizione si allinea con i chiarimenti già forniti dall’Amministrazione finanziaria con la risoluzione 26.05.1998 n. 46, ove, riprendendo la circolare del Ministero dei lavori pubblici del 23.07.1960, n. 1820, è stato precisato che per “edificio e fabbricato si intende qualsiasi costruzione

La disposizione è quindi riferita non ai beni immobili ma ai soli fabbricati, siano essi ad uso abitativo o strumentali, ivi compresi quelli di nuova costruzione, nonché le parti di essi (singolo locale di un edificio), i fabbricati in corso di costruzione rientranti nella categoria catastale F3 e le “unità in corso di definizione” rientranti nella categoria catastale F4.

Non rientrano nella nozione di edificio i terreni, le parti del suolo, i parcheggi, le piscine, i giardini, etc., salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell’edificio stesso (ad esempio, piscine collocate sui terrazzi, giardini pensili, impianti fotovoltaici collocati sui tetti).

Resta inteso che il meccanismo del reverse charge non si applica alle prestazioni di servizi di pulizia, installazione di impianti e demolizione relative a beni mobili di ogni tipo.

### 3 Fornitura di beni con posa in opera

Devono ritenersi escluse dal reverse charge le forniture di beni con posa in opera in quanto tali operazioni, ai fini Iva, costituiscono cessioni di beni e non prestazioni di servizi, poiché la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene<sup>11</sup>.

### 4 Contratto con più fattispecie

Qualora il contratto sia unico ma sia comprensivo di una pluralità di prestazioni di servizi in parte soggette al regime dell’inversione contabile (es. installazione impianti su edifici) e in parte soggette all’applicazione dell’Iva nelle modalità ordinarie (es. prestazioni di servizi generiche), si dovrà **procedere alla scomposizione delle operazioni**, individuando le singole prestazioni assoggettabili al regime del reverse charge. Ciò in quanto il meccanismo dell’inversione contabile, attesa la finalità antifrode, costituisce la regola prioritaria.

Tuttavia, stante la complessità delle tipologie contrattuali riscontrabili nel settore edile, ciò potrebbe risultare di difficile applicazione con riferimento all’ipotesi di un contratto unico di **appalto** – comprensivo anche di prestazioni soggette a reverse charge ai sensi della lettera a-ter) – avente ad oggetto la **costruzione di un edificio ovvero interventi di restauro, di risanamento conservativo e interventi di ristrutturazione edilizia di cui all’art. 3, c. 1, lett. c) e d), DPR 06.06.2001, n. 380** (Testo Unico dell’Edilizia). In una logica di semplificazione, **l’Agenzia ha ritenuto che in tale contesto, anche con riferimento alla prestazioni riconducibili alla lettera a-ter), trovino applicazione le regole ordinarie e non il meccanismo del reverse charge**. Pertanto in presenza di un contratto avente ad oggetto la ristrutturazione di un edificio in cui è prevista anche l’installazione di uno o più impianti, non si dovrà procedere alla scomposizione del contratto, distinguendo l’installazione di impianti dagli interventi, ma si applicherà l’Iva secondo le modalità ordinarie all’intera fattispecie contrattuale.

### 5 Cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore

Il reverse charge è stato esteso anche alla cessione di gas e di energia elettrica se il cessionario è un soggetto passivo-rivenditore, ossia se è *“un soggetto passivo la cui principale attività ... è costituita dalla rivendita di detti beni [gas, energia elettrica] ed il cui consumo personale ... è trascurabile”*<sup>12</sup>. E’ il caso, ad esempio, delle cessioni di energia elettrica al GSE, piuttosto che a SEL.

Ai fini della individuazione, in capo al soggetto passivo-rivenditore, del requisito dell’acquisto e della rivendita, in via principale, di gas e di elettricità non è necessario avere riguardo al complesso delle attività svolte dal soggetto interessato, ma bisogna esaminare il comportamento del soggetto in relazione ai singoli acquisti di gas ed elettricità<sup>13</sup>. E’ il caso, ad esempio, dei

---

*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”*

11 Viene confermato l’indirizzo interpretativo fornito dall’Agenzia delle Entrate già con la circolare 29.12.2006 n. 37/E, ed anche con le risoluzioni 28.06.2007 n. 148/E, 11.07.2007 n. 164/E e 13.07.2007 n. 172/E

12 Art. 7-bis), c. 3, lett. a), DPR 633/1972

13 Circolare dell’Agenzia delle Entrate 23.12.2004 n. 54

Comuni che acquistano la corrente elettrica dai consorzi idroelettrici a cui partecipano e poi la rivendono.

Non fa venir meno la qualificazione di “rivenditore” la circostanza che una parte del prodotto acquistato possa essere destinato a sopperire agli immediati bisogni del soggetto stesso, nell’ambito ovviamente dell’esercizio della sua attività economica, a condizione che tale uso e consumo sia di trascurabile entità.

Il generico riferimento alle “cessioni di gas” operato dalla disposizione di cui alla lettera d-quater), comporta l’esclusione dall’ambito applicativo della norma e, conseguentemente, dall’applicazione del reverse charge delle cessioni aventi ad oggetto il Gas di Petrolio Liquefatto (GPL), in quanto tale sostanza presenta caratteristiche più simili agli oli minerali che non ai gas vettoriati tramite sistemi o reti di gas naturale.

## **6 Cessione di pallets recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo**

Il meccanismo dell’inversione contabile è stato esteso anche alle cessioni di “bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo”<sup>14</sup>. A tal fine, non è richiesta – come nel caso dei rottami - la condizione che i beni in questione (pallets) siano inutilizzabili rispetto alla loro originaria destinazione se non attraverso una fase di lavorazione e trasformazione, essendo sufficiente, nel caso che qui interessa, che il pallet sia ceduto in un ciclo di utilizzo successivo al primo. Conseguentemente, tutte le fasi di rivendita successive alla prima vanno assoggettate al regime dell’inversione contabile.

## **7 Reverse charge e regime forfettario/dei "minimi"**

Non si applica il reverse charge alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate da soggetti che applicano il regime forfettario/dei "minimi"<sup>15</sup>.

Qualora, invece, tali soggetti acquistino beni o servizi in regime di reverse charge, gli stessi saranno tenuti ad assolvere l’imposta secondo tale meccanismo e, non potendo esercitare il diritto alla detrazione, dovranno effettuare il versamento dell’imposta a debito.

## **8 Acquisti promiscui da parte di un ente non commerciale**

Qualora un committente ente non commerciale acquisti un servizio destinato, in parte allo svolgimento della propria attività commerciale e in parte allo svolgimento della propria attività non commerciale (cd. attività istituzionale), per distinguere la quota di servizi da imputare alla gestione commerciale dell’ente, assoggettabile al meccanismo dell’inversione contabile, da quella imputabile all’attività istituzionale, non assoggettabile a tale meccanismo, occorre far riferimento a criteri oggettivi: gli accordi contrattuali tra le parti, l’entità del corrispettivo pattuito, il carattere dimensionale degli edifici interessati.

## **9 Reverse charge e utilizzo del plafond**

Qualora la lettera di intento inviata dall’esportatore abituale sia emessa con riferimento ad operazioni assoggettabili al meccanismo dell’inversione contabile, relativamente a tali operazioni trova applicazione la disciplina del reverse charge, che, attesa la finalità antifrode, costituisce la regola prioritaria. Tali operazioni, pertanto, devono essere fatturate ai sensi dell’art. 17, c. 6, DPR 633/1972 e non ai sensi dell’art. 8, c. 1, lett. c), del medesimo DPR 633/1972. In altre parole per tali operazioni non può essere utilizzato il plafond.

Se si è in presenza di un unico contratto, comprensivo di una pluralità di prestazioni di servizi in parte soggette al regime dell’inversione contabile e in parte soggette all’applicazione dell’Iva nelle modalità ordinarie, si deve procedere alla scomposizione dell’operazione oggetto

<sup>14</sup> Art. 1, c. 629, lett. d), Legge 23.12.2014, n. 190 che ha modificato l’art. 74, c. 7, DPR 633/1972

<sup>15</sup> Conferma di quanto già espresso nella circolare del 29.12.2006, n. 37/E, con la quale sono stati forniti chiarimenti in merito al regime dei “minimi”

del contratto, individuando le singole prestazioni assoggettabili al regime del reverse charge. Sulle altre si può procedere con la fatturazione ai sensi dell'art. 8, c. 1, lett. c), del DPR 633/1972.

## 10 Soggetti esclusi dall'applicazione del reverse charge

Il meccanismo del reverse charge non trova applicazione alle prestazioni di servizi rese nei confronti di soggetti che, beneficiando di particolari regimi fiscali agevolativi, sono di fatto esonerati dagli adempimenti previsti dal DPR 633/1972 (annotazione delle fatture, tenuta del registro dei corrispettivi e del registro degli acquisti, di cui agli articoli 23, 24 e 25 del DPR 633/1972). A titolo esemplificativo, fra i soggetti esonerati dall'applicazione del meccanismo del reverse charge rientrano:

- i produttori agricoli con volume di affari non superiore a 7.000 euro<sup>16</sup>;
- esercenti attività di intrattenimento di cui alla tariffa allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 640<sup>17</sup>;
- enti che hanno optato per le disposizioni di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398;
- soggetti che effettuano spettacoli viaggianti, nonché quelli che svolgono le altre attività di cui alla tabella C allegata al DPR 633/1972 che, nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume di affari non superiore a 25.822,84 euro, di cui all'art. 74-quater, quinto comma, DPR 633/1972.

## 11 Entrata in vigore delle nuove disposizioni

Ai servizi in esame il reverse charge è applicabile alle fatture emesse a decorrere dall'01.01.2015.

Per le cessioni di beni effettuate nei confronti di ipermercati, supermercati e discount alimentari, l'efficacia delle nuove disposizioni è però subordinata al rilascio di un'apposita autorizzazione da parte dell'UE<sup>18</sup>.

Il reverse charge nel settore energetico e della grande distribuzione è "temporaneo" in quanto sarà in vigore "per un periodo di 4 anni"<sup>19</sup>, ossia fino al 31.12.2018.

## 12 Sanzioni<sup>20</sup>

L'Agenzia delle Entrate ha ammesso che l'estensione del meccanismo del reverse charge già in relazione alle fatture emesse a partire dal 1° gennaio 2015, in assenza di chiarimenti, ha presentato profili di incertezza. Pertanto, in ossequio ai principi dello Statuto del contribuente, sono fatti salvi, con conseguente **mancata applicazione di sanzioni**, eventuali comportamenti difformi adottati dai contribuenti, **anteriormente al 27 marzo 2015**, data di emanazione della circolare esplicativa<sup>21</sup>.

Altrimenti, il cessionario o il committente che non assolve l'imposta relativa agli acquisti di beni o servizi mediante il meccanismo dell'inversione contabile è punito con la sanzione amministrativa compresa fra il 100% e il 200% dell'imposta, con un minimo di Euro 258.

La medesima sanzione si applica al cedente o prestatore che ha irregolarmente addebitato

<sup>16</sup> Di cui all'art. 34, c. 6, DPR 633/1972

<sup>17</sup> Ai quali, agli effetti dell'Iva, si applicano le disposizioni di cui all'art. 74, c. 6, del DPR 633/1972

<sup>18</sup> Art. 1, c. 632, Legge 23.12.2014, n. 190. In caso di mancato rilascio dell'autorizzazione è previsto l'aumento, entro il 30.06.2015, dell'aliquota dell'accisa sui carburanti (benzina e gasolio) "in misura tale da determinare maggiori entrate nette non inferiori a 1.716 milioni di euro a decorrere dal 2015"

<sup>19</sup> Art. 1, c. 631, Legge 23.12.2014, n. 190. In conformità alla previsione contenuta nell'art. 199-bis, Direttiva n. 2006/112/CE in base al quale "con riferimento a settori che secondo l'esperienza degli Stati sono considerati ad alto rischio [frodi] ... il trasferimento dell'obbligo di versare l'Iva al destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi" deve avere una durata "non inferiore a due anni e non protrarsi oltre il 31/12/2018"

<sup>20</sup> Art. 6, c. 9-bis, D.Lgs. 18.12.1997, n. 471

<sup>21</sup> Circolare dell'Agenzia delle Entrate 27.03.2015 n. 14/E

l'imposta in fattura omettendone il versamento.

Qualora l'imposta sia stata assolta, ancorché irregolarmente, dal cessionario o committente ovvero dal cedente o prestatore, la sanzione amministrativa è pari al 3% dell'imposta irregolarmente assolta, con un minimo di Euro 258 (e comunque non oltre Euro 10.000 per le irregolarità commesse nei primi tre anni di applicazione delle nuove disposizioni). E' riconosciuto il diritto alla detrazione.

E' punito con la sanzione amministrativa compresa tra il 5% ed il 10% dei corrispettivi non documentati o non registrati (tuttavia, quando la violazione non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito si applica la sanzione amministrativa da Euro 258 a Euro 2.065) il cedente o prestatore che non emette fattura, fermo restando l'obbligo per il cessionario o committente di regolarizzare l'omissione<sup>22</sup>, applicando, comunque, il meccanismo dell'inversione contabile.

### 13 Rimborso credito Iva

I soggetti che pongono in essere le operazioni dell'anzidetto regime di reverse charge possono richiedere il rimborso del credito Iva (annuale/trimestrale) qualora, nel rispetto delle altre condizioni previste dalla Legge<sup>23</sup>, si abbia un'aliquota media su tutti gli acquisti superiore a quella mediamente applicata su tutte le operazioni soggette effettuate, maggiorate del 10 per cento.

### 14 Reverse charge e split payment<sup>24</sup> nei rapporti con le pubbliche amministrazioni

Il meccanismo del reverse charge deve integrarsi con il nuovo meccanismo dello split payment<sup>25</sup>. Lo split payment prevede che per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato e di altri enti pubblici<sup>26</sup> (come il Comune) l'imposta sia versata dai cessionari/committenti direttamente all'Erario anziché al cedente/prestatore.

Lo split payment si applica sia alle operazioni per le quali gli enti pubblici acquirenti di beni e servizi abbiano lo status di soggetto passivo Iva (attività commerciale), sia a quelle in cui non lo abbiano (attività istituzionale)<sup>27</sup>.

Sono escluse dallo split payment quelle operazioni per le quali l'ente pubblico committente è tenuto ad assolvere l'imposta mediante il reverse charge<sup>28</sup>. Il reverse charge si applica solo alle operazioni dove l'ente pubblico è soggetto passivo d'imposta e perciò a tutte quelle operazioni che riguardano l'ente pubblico nella sua sfera commerciale e non nella sua sfera istituzionale.

Il cedente/prestatore deve pertanto richiedere all'ente pubblico in quale ambito (se commerciale o istituzionale) ha svolto il servizio ovvero fatto la cessione in modo da sapere come emettere la fattura:

- Se l'ente pubblico opera in ambito **commerciale** e acquista beni o servizi soggetti al meccanismo del reverse charge (es. servizio di pulizia di un edificio commerciale come l'asilo, installazione di impianto di riscaldamento nella mensa) si deve applicare il reverse charge e non lo split payment. Il cedente/prestatore emette la fattura senza esposizione dell'Iva, specificando espressamente che trattasi di *“operazione soggetta a reverse charge ex art. 17, commi 5 e 6, D.P.R. n. 633/72 con applicazione dell'Iva a carico del destinatario della fattura”*.
- Diversamente, se il committente è l'ente pubblico nelle sue vesti **istituzionali** viene

22 Ai sensi dell'art. 6, c. 8, D.Lgs. 18.12.1997, n. 471

23 Ex art. 30, c. 3, lett. a), DPR 633/72 e DL 250/99

24 Vedasi Circolare del nostro Studio n. 4 del 12.01.2015

25 Ex art. 17-ter, DPR 633/72, inserito dall'art. 1, c. 629, lett. b), Legge 23.12.2014, n. 190, a decorrere dal 1° gennaio 2015

26 Il cui elenco replica quello di cui all'art. 6, c. 5, DPR 633/72, in materia di esigibilità differita dell'imposta

27 Come specificato nel comunicato stampa del Ministero dell'Economia e delle finanze del 9 gennaio 2015

28 Come recita la stessa previsione normativa (c. 1), l'art. 17-ter del DPR 633/72, si applica alle sole operazioni per le quali gli enti pubblici *“non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto”*

