

Dottori Commercialisti

Italo Bruno Vergallo
Luca Brivio
Giuseppe Rizzo
Raffaele Pisano
Maria Grazia Ferrari
Nicola Modugno

Federica Misan
Davide Scotti
Michele Calabrese
Carlo Castrignanò
Carlotta Manfredi
Giulia Capetti

Avvocati

Maurizio Di Salvo

Milano, 13 aprile 2015

Rif. GR/cm/cc

Clienti Loro Sede

CIRCOLARE N. 10/2015

Nuove ipotesi di reverse charge – chiarimenti Agenzia delle Entrate

Con la Circolare n.14/E del 27 marzo scorso l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato gli attesi chiarimenti in merito alle nuove ipotesi per le quali trova applicazione il meccanismo dell'inversione contabile o *reverse charge*, già in vigore a partire dalle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2015.

La Circolare commenta, quindi, le seguenti ipotesi introdotte all'interno del comma 6 dell'art.17 del Decreto Iva ad opera della Legge di Stabilità 2015:

- lett. a-ter) prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici;
- lett. d-bis) trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definite all'articolo 3 della direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, e successive modificazioni, trasferibili ai sensi dell'art.12 della medesima direttiva 2003/87/CE, e successive modificazioni;
- lett. d-ter) 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;
- lett. d-quater) cessioni di *gas* e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'art.7-bis, co.3, lett. a).

Nessuna precisazione, invece, relativamente all'ipotesi contemplata dalla nuova lett. d-quinquies) del citato art.17; tale ipotesi, riferita alle 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), è infatti subordinata alla necessaria autorizzazione da parte del Consiglio UE, che peraltro pare intenzionato a non concederla.

Altra fattispecie interessata dalla Circolare in commento è quella relativa all'applicazione del *reverse charge* per le cessioni di "*bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo*" prevista dall'art.74, co.7 del Decreto Iva così come modificato legge di Stabilità 2015 e anch'essa decorrente dal 1° gennaio 2015.

Errori senza sanzioni

Il primo importante chiarimento riguarda la cosiddetta "clausola di salvaguardia" e cioè le previsioni destinate ai comportamenti tenuti dai contribuenti dal 1° gennaio 2015 e fino al 26 marzo 2015 (giorno che precede l'emanazione della presente Circolare). Sul punto la C.M. n.14/E precisa opportunamente che "*sono fatti salvi, con conseguente mancata applicazione di sanzioni, eventuali comportamenti difformi adottati dai contribuenti, anteriormente all'emanazione del presente documento di prassi*".

Non è quindi necessario, alla luce di quanto stabilito dalla richiamata Circolare, modificare eventuali comportamenti pregressi che alla luce dei presenti chiarimenti si fossero rivelati errati.

Vediamo ora di esaminare la nuova ipotesi di *reverse charge* nel settore edile.

Reverse charge nel settore edile

a-ter) prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici

È questa la fattispecie di maggior frequenza e nella quale i chiarimenti erano molto attesi da parte degli operatori. Due sono i principi espressi nel documento di prassi e che vanno evidenziati:

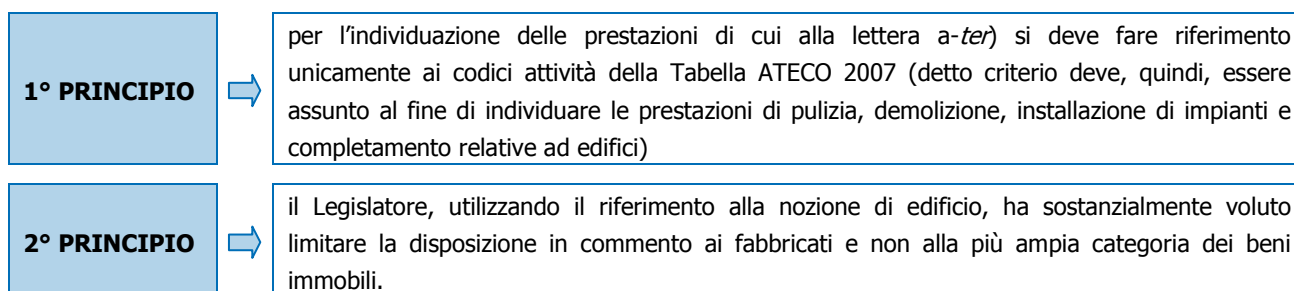


Via Solari, 12
20144 Milano
Tel. +39 02 874506
Fax +39 02 72000569

Via Appiani, 2/a
20900 Monza

studio@vbea.it
www.vbea.it

Cod. Fisc. e P. Iva:
02376400962



In applicazione dei suddetti principi, la Circolare n.14/E ha precisato che:

- devono ricomprendersi nell'ambito applicativo della norma in commento anche gli edifici in corso di costruzione rientranti nella categoria catastale F3 e le "unità in corso di definizione" rientranti nella categoria catastale F4;
- sono escluse dal meccanismo del *reverse charge* le prestazioni di servizi di cui alla lettera a-ter) aventi ad oggetto, ad esempio, terreni, parti del suolo, parcheggi, piscine, 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, etc.);
- i soggetti passivi che rendono i servizi di cui alla lettera a-ter) devono applicare il *reverse charge* indipendentemente dalla circostanza che si tratti di prestatori che operano nel settore edile;
- il sistema dell'inversione contabile si applica a prescindere:
 - dalla circostanza che le prestazioni siano rese dal subappaltatore 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;
 - dalla circostanza che le prestazioni siano rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori;
 - dal rapporto contrattuale stipulato tra le parti;
 - dalla tipologia di attività esercitata;
- 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.

Vediamo ora di sintetizzare i chiarimenti in relazione a ciascuna delle prestazioni interessate dalla norma.

Servizi di pulizia negli edifici	<p>Sono da ricomprendere le prestazioni relative alle attività classificate come servizi di pulizia dalla Tabella ATECO2007, a condizione che questi ultimi siano riferiti esclusivamente ad edifici:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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. <p>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.</p>
Demolizione di edifici	<p>Sono da ricomprendere le prestazioni relative alla seguente attività classificata dalla Tabella ATECO2007:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 43.11.00 Demolizione.
Installazione di impianti relativi ad edifici	<p>Sono da ricomprendere le prestazioni relative alle seguenti attività classificate dalla Tabella ATECO2007:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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;

	<ul style="list-style-type: none"> - 43.29.02 Lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni; - 43.29.09 Altri lavori di costruzione e installazione n.c.a. (limitatamente alle prestazioni riferite ad edifici). <p><u>Problema delle manutenzioni</u></p> <p>Il fatto che l’Agenzia richiami espressamente nei codici ATECO2007 anche le manutenzioni e le riparazioni fa ritenere che anche per tali prestazioni sia da applicare il meccanismo del <i>reverse charge</i>.</p>
<p>Completamento di edifici</p>	<p>Ai fini dell’individuazione delle prestazioni rientranti nella nozione di “completamento di edifici” soccorrono le classificazioni fornite dai seguenti codici attività ATECO 2007:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 43.31.00 Intonacatura e stuccatura; - 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 afferenti gli edifici); - 43.39.09 Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a. “completamento di edifici”. <p>Debbono ritenersi 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 alla costruzione.</p> <p><u>Presenza di unico contratto comprendente pluralità di prestazioni</u></p> <p>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 dovrà procedere alla scomposizione delle operazioni, individuando le singole prestazioni assoggettabili al regime del <i>reverse charge</i>.</p> <p><u>Presenza di contratto unico di appalto con prestazioni soggette a reverse</u></p> <p>Negli appalti aventi 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), del d.P.R. n.380/01, “<i>in una logica di semplificazione, l’Agenzia ritiene che, anche con riferimento alle prestazioni riconducibili alla lettera a-ter), trovino applicazione le regole ordinarie e non il meccanismo del reverse charge</i>”.</p>

Infine, la Circolare n.14/E, dopo aver esaminato le singole fattispecie, affronta diverse aspetti applicativi della disciplina che vengono di seguito sintetizzati in forma di rappresentazione schematica.

<p>Rapporto tra split payment e reverse</p>	<p>La norma prevede espressamente che le disposizioni relative allo <i>split payment</i> non si applicano qualora l’ente pubblico sia debitore di imposta. I servizi resi alla Pubblica Amministrazione, soggetti al meccanismo dell’inversione contabile, sono unicamente quelli che vengono acquistati da quest’ultima nell’esercizio della propria attività economica.</p>
<p>Reverse e regime iva per cassa</p>	<p>L’applicazione del meccanismo dell’inversione contabile, costituendo una deroga alle modalità ordinarie di assolvimento dell’imposta, esclude, quindi, l’applicabilità del regime di <i>cash accounting</i>. Pertanto, qualora i soggetti che abbiano optato per l’Iva per cassa, dal 1° gennaio 2015, pongano in essere operazioni che, per effetto delle nuove disposizioni introdotte dalla Legge di Stabilità 2015, rientrano nel meccanismo del <i>reverse charge</i>, relativamente a tali operazioni non potranno più applicare il regime di <i>cash accounting</i>.</p>
<p>Reverse e nuovo regime forfettario</p>	<p>Non si applica il <i>reverse charge</i> alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate da soggetti che applicano il regime forfettario (si rinvia a Circolare n.37/E/06 con la quale sono stati forniti chiarimenti in merito al regime dei “minimi”).</p> <p>Qualora, invece, tali soggetti acquistino beni o servizi in regime di <i>reverse charge</i>, gli stessi</p>

	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.
Acquisti promiscui da parte di enti non commerciali	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, anche in presenza di unico corrispettivo riferibile ad un contratto, occorrerà far riferimento a criteri oggettivi quali, ad esempio, agli accordi contrattuali tra le parti, all'entità del corrispettivo pattuito, al carattere dimensionale degli edifici interessati, etc..
Reverse nei casi di utilizzo del plafond	Con un'interpretazione per certi versi criticabile la Circolare n.14/E ha precisato che in caso di emissione di lettera di intento da parte dell'esportatore abituale con riferimento ad operazioni assoggettabili al meccanismo dell'inversione contabile di cui all'art.17, co.6 d.P.R. n.633/72, troverà applicazione la disciplina del <i>reverse charge</i> , che, attesa la finalità antifrode, costituisce la regola prioritaria. Dette operazioni, pertanto, dovranno essere fatturate ai sensi del citato l'art.17, co.6 d.P.R. n.633/72 e non ai sensi dell'art.8, co.1, lett. c) del medesimo d.P.R. n.633/72. Conseguentemente, per tali operazioni non potrà essere utilizzato il <i>plafond</i> .
Soggetti esclusi dal reverse	La Circolare n.14/E elenca, a titolo esemplificativo, una serie di soggetti che, beneficiando di particolari regimi fiscali ed essendo di fatto esonerati dagli adempimenti previsti dal d.P.R. n.633/72, sono esclusi dall'applicazione del <i>reverse charge</i> . Si tratta di: <ul style="list-style-type: none"> • produttori agricoli con volume di affari non superiore a 7.000 euro, di cui all'art.34 co.6 d.P.R. n.633/72; • esercenti attività di intrattenimento di cui alla tariffa allegata al d.P.R. n.640/72 ai quali, agli effetti dell'Iva, si applicano le disposizioni di cui all'art.74, co.6 d.P.R. n.633/72; • enti che hanno optato per le disposizioni di cui alla L. n.398/91; • soggetti che effettuano spettacoli viaggianti, nonché quelli che svolgono le altre attività di cui alla tabella C allegata al d.P.R. n.633/72 che, nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume di affari non superiore a 25.822,84 euro, di cui all'art.74-<i>quater</i>, co.5 d.P.R. n.633/72.

Restiamo a Vostra disposizione per ogni chiarimento e porgiamo i nostri migliori saluti.

Studio Vergallo Brivio & Associati
 (dott. Giuseppe Rizzo)

