

## Reverse charge: i chiarimenti dell'Agenzia

Di recente l'Agenzia delle Entrate è intervenuta con la **C.M. n. 14/E del 2015** per fare chiarezza sul regime del *reverse charge* a proposito delle nuove fattispecie introdotte dal 2015.

Ricordiamo, infatti, che la Legge di Stabilità 2015 (Legge n. 190 del 2014) ha apportato delle novità all' **art. 17, comma 6 del D.P.R. 633/1972**, introducendo nuove ipotesi di applicazione del meccanismo del *reverse charge* sostanzialmente in tre settori di attività: il settore edile, il settore energetico ed il settore della grande distribuzione.

Le operazioni di cui si parla risultano di seguito riepilogate:

- prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative a edifici;
- trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra (articolo 3 della direttiva 2003/87/CE);
- trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica;
- cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo rivenditore;
- cessioni di beni effettuate nei confronti di ipermercati, supermercati e discount alimentari;
- cessioni di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo.

È necessario ricordare che la disciplina del *reverse charge* risulta già applicabile alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2015. L'unica eccezione a tale regola riguarda le prestazioni di cui al punto 5, per le quali si attende una specifica autorizzazione del Consiglio Europeo.

Una delle prime cose che ci preme evidenziare prima di addentrarci nell'esame delle casistiche analizzate da parte dell'Agenzia delle Entrate, è che quest'ultima, considerando l'incertezza circa l'ambito applicativo della nuova disposizione ha stabilito che *“in considerazione della circostanza che la disciplina recata dagli articoli 17, sesto comma, lettere a-ter), d-bis), d-ter) e d-quater), e 74, settimo comma, del DPR n. 633 del 1972, produce effetti già in relazione alle fatture emesse a partire dal 1° gennaio 2015, e che, in assenza di chiarimenti, la stessa poteva presentare profili di incertezza, nonché in ossequio ai principi dello Statuto del contribuente, sono fatti salvi, con conseguente mancata applicazione di sanzioni, eventuali comportamenti difformi adottati dai contribuenti anteriormente all'emanazione del presente documento di prassi”*. Di conseguenza, sono fatti salvi i comportamenti tenuti in questo lasso di tempo e non sarà necessario rettificare i documenti già emessi fino al 27 marzo 2015, qualora fossero difformi rispetto ai chiarimenti della Circolare oggetto della presente analisi.

### 1. PRESTAZIONI DI SERVIZI RELATIVE AL SETTORE EDILE

Si ricorda che la nuova lettera **a-ter)** dell'**art. 17, comma 6 del D.P.R. 633 del 1972** prevede l'assolvimento dell'IVA mediante reverse charge per le *“prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici”*.

La Circolare in commento ricorda che nel nostro ordinamento esiste già, nel settore edile, una fattispecie assoggettata alla disciplina dell'inversione contabile, ovvero le prestazioni di cui alla lettera **a)** dell'**art. 17, comma 6 del D.P.R. 633 del 1972**: *“prestazioni di servizi, compresa la manodopera, rese nel settore edile 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”*.

È specificato inoltre che l'ambito oggettivo della disciplina già applicabile nel settore dell'edilizia va limitato alle ipotesi in cui soggetti subappaltatori rendono servizi ad imprese del comparto dell'edilizia che hanno la qualifica di appaltatori o di subappaltatori in base ad un contratto di appalto o di prestazione d'opera. Il subappaltatore, in questo caso, deve svolgere un'attività rientrante nella sezione F della Tabella Ateco 2007.

Il meccanismo in commento, dopo le novità introdotte dalla Legge di Stabilità, “*riguarda, quindi, attività relative al comparto edile (prestazioni di demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici) già interessate dal reverse charge alle condizioni di cui alla previgente lettera a) dell'articolo 17, comma 6, del D.P.R. n. 633 del 1972, e, al contempo, interessa nuovi settori collegati non rientranti nel comparto edile propriamente inteso, come i servizi di pulizia relativi ad edifici*”. Quindi, per l'Agenzia delle Entrate, il contenuto della nuova lettera a-ter) risulta complementare rispetto alla previsione di cui alla lettera a) del comma 6 dell'art. 17 del D.P.R. 633 del 1972 ma al medesimo tempo se ne differenzia sotto tanti aspetti.

Uno dei principali problemi applicativi della nuova normativa riguardava l'individuazione delle prestazioni alle quali era applicabile il *reverse charge*.

La **Circolare 14/E del 2015** è intervenuta per fornire i chiarimenti al riguardo. Infatti, secondo il documento di prassi, per individuare le prestazioni di cui alla **lettera a-ter)**, “*in una logica di semplificazione e allo scopo di evitare incertezze interpretative, si ritiene, in conformità, peraltro, ai criteri adottati in sede di Relazione Tecnica, che debba farsi riferimento unicamente ai codici attività della Tabella ATECO 2007. Tale criterio deve, quindi, essere assunto al fine di individuare le prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative ad edifici*” (1).

Di conseguenza, se la prestazione di servizi rientra in una delle categorie di attività indicate nei paragrafi 1.3 e 1.4 della Circolare in commento, l'imposta dovrà essere applicata dal committente indipendentemente dal fatto che i prestatori operino nel settore edile, ovvero svolgano un'attività compresa nei codici della sezione F della classificazione delle attività economiche ATECO, e dal fatto che si tratti di contratto di appalto o subappalto (2).

Infatti, a proposito di questo ultimo punto, la novella normativa trova applicazione indipendentemente dalla tipologia di soggetti coinvolti e dal tipo di rapporto giuridico sottostante alla prestazione. Quindi, il *reverse charge* di cui alla lettera a-ter) trova applicazione sia nei rapporti tra subappaltatore e appaltatore sia nel rapporto tra appaltatore e committente.

### 1.1. CONCETTO DI EDIFICIO

Un altro dubbio di applicazione della norma riguardava il significato da attribuire alla parola “edificio”. L'agenzia delle Entrate, al riguardo, specifica che in ambito fiscale non esistendo una definizione di edificio è possibile fare riferimento all'**art. 2 del D.Lgs. n. 192 del 2005** che 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 ristrutturate per essere utilizzate come unità immobiliari a sé stanti*”.

Secondo l'intervento di prassi, tale definizione appare in linea con quanto chiarito nella Risoluzione n. 46/E del 1998 dove è stato precisato che per “*edificio e fabbricato si intende qualsiasi costruzione coperta isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni*”.

*medianti 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”.*

Conclude la Circolare che in questo caso, il legislatore, utilizzando tale nozione ha voluto limitare il campo di applicazione della norma *“ai fabbricati, come risultanti dalle disposizioni sopra esposte e non alla più ampia categoria dei beni immobili”.*

In base a quanto sopra esposto, la nozione di fabbricato può intendersi riferita:

- sia ai fabbricati ad uso abitativo che a quelli strumentali;
- sia ai fabbricati di nuova costruzione sia a parti di essi;
- agli edifici in corso di costruzione rientranti nella categoria catastale F3 e le “unità in corso di definizione” rientranti nella categoria catastale F4.

## 1.2. TERMINE “COMPLETAMENTO”

In relazione al termine “completamento”, la Circolare **14/E del 2015** chiarisce che il legislatore ha utilizzato nella norma un termine “atecnico” e che, data la mancanza di una definizione nel Testo Unico dell’edilizia, nella direttiva IVA 2006/112/CE e nel Regolamento n. 1042 del 2013, è necessario fare riferimento ai **codici ATECO 2007** individuati dalla Circolare:

Prestazioni di completamento di edifici

---

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 (3)

---

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 (4)

---

43.39.09 Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a.

In questo senso, per esempio sono soggette a reverse charge le prestazioni di servizi riferite al rifacimento di una facciata ma non quelle relative alla preparazione del cantiere di cui al codice ATECO 43.12 in quanto non riferibili alla fase del completamento ma a quella propedeutica alla costruzione.

## 1.3. PRESTAZIONI MISTE

L’ultimo chiarimento importante della Circolare 14/E del 2015 riguarda il comportamento da adottare di fronte alla situazione in cui il prestatore effettui, all’interno di un unico contratto, una pluralità di prestazioni di servizi, alcune soggette all’inversione contabile ed altre al regime ordinario.

È stato specificato che “*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 reverse charge.*”.

Tuttavia, qualora la complessità di alcuni contratti nel settore edile non permetta la scomposizione in questione, l’Agenzia delle Entrate specifica che anche con riferimento a quelle singole prestazioni che rientrerebbero nel regime del reverse charge, si rende applicabile l’imposta nei modi ordinari.

## 2. SETTORE ENERGETICO

Per quanto riguarda il settore energetico, l’Agenzia delle Entrate ribadisce che le nuove lettere **d-bis**), **d-ter**) e **d- quater**) sono state inserite in senso conforme all’**art. 199-bis** della Direttiva n. 2006/112/CE, che consente di estendere il *reverse charge* alle prestazioni di cui alle lettere citate per una durata non inferiore a 2 anni e non oltre la data del 31 dicembre 2018.

In particolare, quindi, per un periodo di 4 anni, si applica l’inversione contabile alle seguenti prestazioni (5):

- trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra (articolo 3 della direttiva 2003/87/CE);
- trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all’energia elettrica;
- cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo rivenditore;

Secondo la Circolare n. 14/E del 2015, rientrano nella definizione “certificati relativi al gas e all’energia elettrica” anche i certificati verdi, i titoli di efficienza energetica e le garanzie di origine, le unità di riduzione delle emissioni (ERU) e le riduzioni certificate delle emissioni (CER).

In relazione alle cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo rivenditore, la Circolare specifica che per soggetto passivo-rivenditore deve intendersi “*un soggetto passivo la cui principale attività in relazione all’acquisto di gas, di energia elettrica (...) è costituita dalla rivendita di detti beni ed il cui consumo personale di detti prodotti è trascurabile*”, nozione prevista dall’ **art. 7-bis , comma 3, lett. a) del D.P.R. 633/72**.

## 3. CESSIONE DI PALLET “RECUPERATI”

La Legge di Stabilità ha modificato l’**art. 74, comma 7, del D.P.R. 633/72**, estendendo il meccanismo del *reverse charge*, a decorrere dal 1° gennaio 2015, anche alle cessioni di bancali in legno (pallet) recuperati a cicli di utilizzo successivi al primo.

L’Agenzia delle Entrate specifica che la condizione necessaria ai fini dell’applicazione del reverse charge a tale fattispecie è che i pallets siano recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo. 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.

Con la locuzione “ *cicli di utilizzo successivi al primo* ”, il legislatore ha voluto fare riferimento a tutte le fasi successive alla prima immissione in commercio del pallet nuovo. Ciò

in quanto il bene – essendo normalmente sottoposto al trasporto, magazzinaggio, selezione, etc. – è di fatto un bene recuperato ad un ciclo di utilizzo successivo al primo.

#### 4. CASI PARTICOLARI

A proposito del **rapporto tra *split payment* e *reverse charge*** è stato chiarito che il meccanismo del *reverse charge* prevale su quello dello *split payment*, ciò in quanto tale prevalenza è di fatto stabilita dallo stesso **art. 17- ter del D.P.R. 633/72**. Quindi, lo *split payment* non potrà trovare applicazione per le prestazioni di servizi in esame soggette al *reverse charge* da parte dell'Ente destinatario della fattura nell'esercizio dell'attività commerciale.

Riguardo al ***reverse charge* ed il regime dell'IVA per cassa** la Circolare specifica che “*l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, costituendo una deroga alle modalità ordinarie di assolvimento dell'imposta, esclude, quindi, l'applicazione del regime di cash accounting*”. Quindi, qualora i soggetti che abbiano optato per l'IVA per cassa, dal 1° gennaio 2015, effettuino operazioni che per effetto delle nuove disposizioni rientrano nel meccanismo del *reverse charge*, relativamente a tali operazioni non potranno più applicare il regime dell'IVA per cassa e il momento di effettuazione delle operazioni andrà verificato secondo le regole previste dall'art. 6 del D.P.R. 633/72.

In relazione al ***reverse charge* ed il nuovo regime forfetario**, la Circolare chiarisce che “*non si applica il reverse charge alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate da soggetti che applicano il regime forfetario*”. Qualora però, 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.

Le stesse conclusioni dovrebbero ritenersi valide anche con riferimento al regime dei “minimi”, la cui proroga è stata prevista dall'art. 10, comma 12-undecies) del D.L. n. 192 del 2014.

Per quanto riguarda gli **acquisti di servizi promiscui da parte di un ente non commerciale**, la Circolare chiarisce che in presenza di un acquisto promiscuo effettuato da un ente non commerciale in parte destinato allo svolgimento della propria attività commerciale ed in parte a quella non commerciale, ai fini di individuare la modalità di applicazione del tributo, sarà necessario far riferimento a criteri oggettivi quali per esempio gli accordi contrattuali tra le parti, l'entità del corrispettivo pattuito, il carattere dimensionale degli edifici interessati, etc..

In presenza di un corrispettivo unico riferito ad un contratto comprensivo di una pluralità di servizi, alcuni dei quali assoggettati al *reverse charge* e altri assoggettati ad IVA con le modalità ordinarie, è necessario individuare la parte di corrispettivo relativa ai servizi a cui è applicabile il *reverse charge* e quella a cui non si applica.

Infine, per quanto riguarda l'**utilizzo del plafond**, il documento di prassi specifica che “*in merito all'applicazione della disciplina relativa agli acquisti senza pagamento dell'imposta, di cui all'articolo 8, comma 1, lettera c), del DPR n. 633 del 1972, si precisa che, qualora la lettera di intento inviata dall'esportatore abituale sia emessa con riferimento ad operazioni assoggettabili al meccanismo dell'inversione contabile, di cui all'articolo 17, comma 6, del medesimo DPR n. 633, relativamente a tali operazioni troverà applicazione la disciplina del reverse charge, che, attesa la finalità antifrode, costituisce la regola prioritaria*”. Questo significa che l'esportatore abituale non potrà spendere il plafond relativamente ad operazioni che ricadano nelle fattispecie qui analizzate.



La Circolare specifica inoltre che potrebbe accadere che l'esportatore abituale riceva delle fatture dove non sia facile scindere la parte soggetta al regime del *reverse charge* da quella soggetta all'applicazione dell'IVA nelle modalità ordinarie. In questi casi, *“si dovrà procedere alla scomposizione dell'operazione oggetto del contratto, individuando le singole prestazioni assoggettabili al regime del reverse charge”* (6) .

(1) La Circolare ha specificato che:

- riguardo al caso di costruzione di un edificio continua ad applicarsi il meccanismo dell'inversione contabile soltanto in presenza di prestazioni rientranti in un contratto di subappalto rese nei confronti dell'appaltatore ai sensi della lettera a) dell'art. 17, comma 6 del D.P.R. 633 del 1972;
- 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 in quanto la posa in opera viene qualificata come accessoria rispetto alla cessione del bene.

(2) Al riguardo la Circolare specifica però che se il prestatore del servizio svolge sistematicamente attività ricomprese nelle classificazioni ATECO relative alle prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative ad edifici, ma tali attività non sono state comunicate ai sensi dell'art. 35, comma 3, del D.P.R. 633 del 1972, le stesse devono essere assoggettate al meccanismo dell'inversione contabile, con l'obbligo, da parte del contribuente di procedere all'adeguamento del codice ATECO.

(3) La posa in opera di arredi è esclusa dal reverse charge, in quanto non rientra nella nozione di completamento relativo ad edifici.

(4) Limitatamente alle prestazioni che riguardano gli edifici.

(5) La Circolare specifica che dalla nuova norma si ritengono escluse le cessioni aventi ad oggetto gas di petrolio liquefatto (GPL).

(6) Si precisa che ad una diversa conclusione è giunta la stessa Agenzia delle Entrate nell'ambito della medesima

Circolare riguardo alle prestazioni di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici.

15 Aprile 2015