

Reverse charge: pubblicata la Circolare ministeriale

Finalmente è stata pubblicata dall'Agenzia delle Entrate la **circolare n. 14/E del 27 marzo** che chiarisce alcuni punti in merito all'estensione del meccanismo dell'inversione contabile (reverse charge) a nuove operazioni nei settori edile ed energetico e alle cessioni di pallet (bancali in legno) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo.

Vediamo quali sono le principali precisazioni contenute nella circolare nel settore edile.

SETTORE EDILE E CONNESSI

La legge di stabilità 2015, per effetto dell'introduzione della disposizione di cui alla **lettera a-ter) dell'art. 17, sesto comma, DPR 633/72**, ha esteso l'obbligo di inversione contabile alle **prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative a edifici**.

L'applicazione del meccanismo 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 lettera a) dell'art. 17, comma 6, DPR 633/72 (*prestazioni di servizi, compresa la prestazione di 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*) ed interessa nuovi settori non rientranti nel comparto edile come i servizi di pulizia relativi ad edifici.

Per individuare le prestazioni interessate alla lettera **a-ter)** è necessario far riferimento unicamente ai codici attività della tabella ATECO 2007 (**si consiglia di leggere attentamente le descrizioni riportate per i singoli codici**).

I contribuenti IVA che rendono i servizi devono applicare il reverse charge indipendentemente dalla circostanza che si tratti di prestatori che operano nel settore edile, ossia che svolgono un'attività economica compresa nei codici della sezione F della classificazione delle attività economiche ATECO.

Tuttavia qualora il prestatore del servizio svolga sistematicamente attività ricomprese nelle classificazioni ATECO relative alle prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative a edifici, ma tali attività non siano state comunicate all'Agenzia delle Entrate (ai sensi dell'art. 35 comma 3 DPR 633/72), le stesse dovranno essere assoggettate al meccanismo dell'inversione contabile, con l'obbligo, da parte dello stesso prestatore di procedere all'adeguamento del codice ATECO.

Va evidenziato che le prestazioni di cui alla lettera **a-ter)** il sistema dell'inversione contabile si applica a prescindere:

- dal rapporto contrattuale stipulato tra le parti
- dalla tipologia di attività esercitata.

Per le attività identificate dalla sezione F della classificazione delle attività economiche ATECO, diverse da quelle di installazione di impianti, demolizione e completamento, il reverse charge si applica solo in caso di subappalto.

Vediamolo con esempi:

Si pensi all'appalto avente ad oggetto prestazioni di **completamento di un edificio** rese nei confronti di un'impresa di costruzione, come pur di un **servizio di pulizia** reso da un'impresa nei confronti di uno studio professionale.

Entrambe le fattispecie rientrano ora nell'ambito applicativo della lettera a-ter) ed in entrambi i casi l'imposta andrà applicata secondo il meccanismo del reverse charge.

Con riferimento, invece al caso di attività di **costruzione di un edificio** continua ad applicarsi il meccanismo del reverse charge solo in presenza di prestazioni dipendenti da subappalto, rese nei confronti di un appaltatore.

Sono anche escluse dal meccanismo 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.

DEFINIZIONE DI EDIFICIO

La circolare chiarisce la definizione di edificio riprendendo la risoluzione n.46/1998 con cui l'Amministrazione precisava che per *"edificio e fabbricato si intende qualsiasi costruzione 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"*.

Pertanto la circolare chiarisce che la norma si riferisce ai fabbricati come risultanti dalla disposizioni sopra esposte e non alla più ampia categoria dei beni immobili e men che mai ai beni mobili di ogni tipo, mentre sono inclusi sia i fabbricati in corso di costruzione rientranti nella categoria catastale F3 e le unità in corso di definizione rientranti della categoria catastale F4.

Per capirci non rientrano nella definizione di edificio e quindi sono escluse dal meccanismo del reverse charge le prestazioni di servizi relative a terreni, parti del suolo, parcheggi, piscine, giardini, eccetera, 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.).

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.

SERVIZI DI PULIZIA NEGLI EDIFICI

L'unica condizione richiesta dalla lettera **a-ter)**, sesto comma, dell'articolo 17 DPR 633/72, è che tali prestazioni siano relative a edifici (esempio i servizi di pulizia resi da una impresa nei confronti di società o di uno studio professionale).

Per l'individuazione delle prestazioni rientranti nella nozione di servizi di pulizia si può far riferimento alle attività ricomprese nei codici attività della tabella ATECO 2007.

Sono dunque da ricomprendere le seguenti attività (a condizione che questi ultimi siano riferiti esclusivamente ad edifici):

- 812100 Pulizia generale (non specializzata) di edifici;
- 812202 Altre attività di pulizia specializza di edifici e di impianti e macchinari industriali.

DEMOLIZIONE, INSTALLAZIONE DI IMPIANTI E COMPLETAMENTO DEGLI EDIFICI.

Anche in questo caso si fa riferimento alle attività economiche ATECO 2007.

Demolizione:

- 431100: demolizione

Installazione di impianti relativi ad edifici:

- 432101: installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione);
- 432102: installazione di impianti elettronici (inclusa manutenzione e riparazione);
- 432201: installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione;
- 432202: installazione di impianti per la distribuzione del gas (inclusa manutenzione e riparazione);
- 432203: installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione);
- 432901: installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili;
- 432902: lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni;
- 432909: altri lavori di costruzione e installazione n.c.a. (limitatamente alle prestazioni riferite ad edifici).

Completamento di edifici:

si osserva che il termine di *completamento di edifici* è utilizzata in modo non tecnico. L'art. 3 del Testo Unico dell'Edilizia (DPR 380 del 6.6.2001 n. 380) non menziona la nozione di completamento ma fa riferimento a interventi quali manutenzione ordinaria e straordinaria, restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, etc.

Ai fini dell'individuazione delle prestazioni rientranti nella nozione di *completamento di edifici* ci aiutano le classificazioni fornite dai seguenti codici attività ATECO 2007:

- 431100: intonacatura e stuccatura;
- 433201: posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate;
- 433202: posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili. La posa in opera di arredi deve intendersi esclusa dall'applicazione del reverse charge in quanto non rientra nella nozione di completamento di edifici;
- 433300: rivestimento di pavimenti e di muri;
- 433400: tinteggiatura e posa in opera di vetri;
- 433901: attività non specializzata di lavori edili – muratori (limitatamente alle prestazioni afferenti gli edifici);
- 433909: altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a.

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 reverse charge.

Sono escluse le prestazioni relative alla preparazione del cantiere di cui al codice 431200 in quanto le stesse non sono riferibili alla fase della costruzione.

UNICO CONTRATTO.

Qualora un unico contratto comprenda più prestazioni di servizi, in parte soggette al regime dell'inversione contabile e in parte soggette all'applicazione dell'IVA con modalità ordinarie, si dovrà procedere alla scomposizione delle operazioni, individuando le singole prestazioni assoggettabili al regime del reverse charge.

Tuttavia, la circolare chiarisce che, in una logica di semplificazione, se c'è un contratto che comprende diverse prestazioni, assoggettabili o meno al regime, si applicherà l'IVA secondo le modalità ordinarie.

Così ad esempio, 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, si applicherà l'IVA secondo le modalità ordinarie.

RAPPORTO TRA SPLIT PAYMENT E REVERSE CHARGE.

La norma prevede espressamente che le disposizioni relative allo split payment non si applicano qualora l'ente pubblico sia debitore d'imposta. E' il caso, ad esempio, di un ente pubblico cessionario o committente che, in qualità di soggetto passivo d'imposta, deve applicare il meccanismo del reverse charge.

E' evidente che i servizi in commento, 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.

REVERSE CHARGE DA PARTE DELLA SOCIETA' CONSORZIATE.

Qualora il consorzio agisca sulla base di un contratto assoggettabile alla disciplina del reverse charge, tale modalità di fatturazione, riverberandosi anche nei rapporti interni, è applicabile anche da parte delle società consorziate per le prestazioni rese al consorzio.

REVERSE CHARGE E IVA PER CASSA.

Gli operatori che hanno optato per l'IVA per cassa, dal 1 gennaio 2015 qualora effettuino operazioni rientranti nel meccanismo dell'inversione contabile, non potranno applicare il regime IVA per cassa.

REVERSE CHARGE E NUOVO REGIME FORFETARIO.

Il reverse charge non si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate dai contribuenti che rientrano nel nuovo regime forfetario.

Qualora gli stessi contribuenti acquistano 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'IVA a debito.

Ciò vale anche con riferimento al **regime dei minimi**.

ACQUISTI DI SERVIZI PROMISCUI DA PARTE DI UN ENTE NON COMMERCIALE.

Nel caso in cui un ente non commerciale acquista un servizio destinato in parte allo svolgimento della propria attività commerciale e in parte allo svolgimento della propria attività istituzionale, ai fini dell'individuazione della modalità di applicazione del tributo, occorrerà far riferimento a criteri oggettivi per distinguere la quota di servizi da imputare alla gestione commerciale dell'ente, assoggettabile al reverse charge, da quella imputabile all'attività istituzionale.

Al riguardo la circolare riporta come esempio:
una associazione culturale acquista al costo di € 7.200 un servizio di pulizia dei propri locali (mq. 400 di cui mq 30 adibiti ad un bar).
Si procede ad calcolo della percentuale del locale adibito al bar ($30/400 = 7,5\%$) e la si applica al costo ($€ 7,200 \times 7,5\%$) che andrà assoggettato al reverse charge.

SOGGETTI ESCLUSI DAL REVERSE CHARGE.

A titolo esemplificativo sono esclusi:

- produttori agricoli con volume affari non superiore a € 7.000;
- enti che hanno optato per le disposizioni di cui alla legge 16.12.1991 n. 398.

CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA.

Considerato che l'estensione del reverse charge ha efficacia dal 1.1.2015 e che, in assenza di chiarimenti, la stessa poteva presentare profili di incertezza, in ossequio ai principi dello Statuto del contribuente, sono fatti salvi, con conseguente mancata applicazione di sanzioni, eventuali comportamenti difforni dai contribuenti, prima dell'emanazione della circolare odierna.

Gli Uffici della Confartigianato sono a disposizione per i necessari chiarimenti