

Circolari per la clientela

Estensione del "reverse charge" in ambito IVA - Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

1 PREMESSA

La L. 23.12.2014 n. 190 (legge di stabilità 2015), modificando l'art. 17 co. 6 e l'art. 74 co. 7 del DPR 633/72, ha esteso il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. "reverse charge") a nuove fattispecie.

Il "reverse charge" è uno speciale meccanismo in base al quale, in deroga alle regole ordinarie del sistema dell'IVA, l'obbligo di assolvere l'imposta è in capo al cessionario o committente dell'operazione.

Il cedente o prestatore emette fattura senza esposizione dell'imposta e con la dicitura "inversione contabile".

Il cessionario o committente integra la fattura ricevuta con applicazione dell'imposta dovuta e provvede ad annotarla sia sul registro delle fatture emesse che nel registro degli acquisti.

Il meccanismo del "reverse charge", per espressa previsione normativa, risulta applicabile alle sole operazioni nei confronti di soggetti passivi IVA.

Chiarimenti ufficiali

Con la circ. 27.3.2015 n. 14, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti ufficiali sull'estensione del "reverse charge" disposta dalla legge di stabilità 2015.

Di seguito si riepiloga la nuova disciplina del "reverse charge", alla luce dei chiarimenti forniti.

2 SETTORE EDILE

2.1 AMBITO OGGETTIVO

La legge di stabilità 2015, inserendo la lett. a-ter) nell'art. 17 co. 6 del DPR 633/72, ha previsto l'applicazione del meccanismo del "reverse charge" per le prestazioni di servizi di:

- pulizia,
- demolizione,
- installazione di impianti,
- completamento

relativi ad edifici.

Per l'individuazione delle suddette prestazioni, ai fini dell'applicazione del meccanismo del "reverse charge", si deve fare riferimento unicamente ai codici attività di cui alla Tabella ATECO 2007.

Il criterio opera in senso esclusivamente oggettivo, al fine di individuare le prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relativi ad edifici.

Difatti, secondo quanto chiarito nella circ. Agenzia delle Entrate 27.3.2015 n. 14, i soggetti passivi che rendono i servizi di cui all'art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72 applicano il "reverse charge" indipendentemente dalla circostanza che si tratti di prestatori che operano nel settore edile, vale a dire che svolgono un'attività ricompresa nella sezione F della Tabella ATECO 2007.

2.1.1 Servizi di pulizia

Per individuare le prestazioni rientranti nella nozione di "servizi di pulizia relativi ad edifici", si può fare riferimento alle attività ricomprese nei seguenti codici attività della Tabella ATECO 2007:

- pulizia generale (non specializzata) di edifici - codice 81.21.00;

- altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali - codice 81.22.02.

Nell'individuazione delle prestazioni di "servizi di pulizia" riconducibili al meccanismo del "reverse charge", resta ferma la condizione che si tratti di servizi riferiti esclusivamente ad edifici. Pertanto, devono ritenersi escluse dall'applicazione del "reverse charge" le prestazioni di pulizia specializzata di impianti e macchinari industriali, in quanto non rientranti nella nozione di edifici.

2.1.2 Demolizione

Per individuare le prestazioni rientranti nella nozione di "servizi di demolizione relativi ad edifici", si può fare riferimento alle attività ricomprese nel codice 43.11.00 ("demolizione") della Tabella ATECO 2007.

2.1.3 Installazione di impianti

Per individuare le prestazioni rientranti nella nozione di "servizi di installazione di impianti relativi ad edifici", si può fare riferimento alle attività ricomprese nei seguenti codici attività della Tabella ATECO 2007:

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

2.1.4 Completamento di edifici

Per individuare le prestazioni rientranti nella nozione di "servizi di completamento relativi ad edifici", si può fare riferimento alle attività ricomprese nei seguenti codici attività della Tabella ATECO 2007:

- intonacatura e stuccatura - codice 43.31.00;
- posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate - codice 43.32.01;
- 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 relativo ad edifici) - codice 43.32.02;
- rivestimento di pavimenti e di muri - codice 43.33.00;
- tinteggiatura e posa in opera di vetri - codice 43.34.00;
- attività non specializzate di lavori edili-muratori (limitatamente alle prestazioni afferenti gli edifici) - codice 43.39.01;
- altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a. "completamento di edifici" - codice 43.39.09.

In merito, la circ. Agenzia delle Entrate 27.3.2015 n. 14 ha specificato che sono ricomprese tra i "servizi di completamento relativi ad edifici" le prestazioni consistenti nel rifacimento della facciata di un edificio.

Invece, secondo l'Agenzia delle Entrate, devono ritenersi escluse dall'ambito di applicazione dell'art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72 le prestazioni di servizi relative alla preparazione del cantiere (codice ATECO 43.12), in quanto non riferibili alla fase del completamento dell'edificio, bensì a quella propedeutica della costruzione.

2.2 AMBITO SOGGETTIVO

L'art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72 non contiene alcun riferimento a limitazioni soggettive, per cui la disposizione è applicabile anche nel caso in cui 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;
- nei confronti di un contraente generale a cui il committente ha affidato la totalità dei lavori.

Come evidenziato nella circ. Agenzia delle Entrate 27.3.2015 n. 14, per le prestazioni di cui all'art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72 il sistema del "reverse charge" si applica a prescindere:

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

Pertanto, nell'ipotesi di un appalto avente ad oggetto prestazioni di completamento di un edificio rese nei confronti di un'impresa di costruzioni, si rientra nell'ambito applicativo dell'art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72, con applicazione dell'IVA mediante il meccanismo del "reverse charge".

Nel diverso caso di un subappalto avente ad oggetto la costruzione di un edificio, nei confronti di un appaltatore, si applica il "reverse charge" di cui alla lett. a) dell'art. 17 co. 6 del DPR 633/72.

2.3 NOZIONE DI EDIFICIO

Per individuare il concetto di "edificio", ai fini dell'applicazione dell'art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72, l'Agenzia delle Entrate, nella circ. 27.3.2015 n. 14, ha affermato che si deve fare riferimento ai chiarimenti già forniti con la R.M. 26.5.98 n. 46, secondo cui per edificio 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".

La disposizione è riferita tanto ai fabbricati abitativi quanto ai fabbricati strumentali, compresi gli edifici in corso di costruzione (classificati a livello catastale come F3) e le "unità in corso di definizione" (classificati a livello catastale come F4).

Secondo l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate, il legislatore ha voluto confinare l'applicazione dell'art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72 ai soli fabbricati e non alla più ampia categoria dei beni immobili. Risultano, dunque, escluse dall'ambito applicativo della norma in questione, le prestazioni aventi ad oggetto, ad esempio:

- terreni,
- parti del suolo,
- parcheggi,
- piscine,
- giardini,

salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell'edificio stesso (ad esempio, piscine collocate sui terrazzi, giardini pensili, impianti fotovoltaici collocati sui tetti, ecc.).

2.4 CESSIONI DI BENI CON POSA IN OPERA

Sono escluse dal meccanismo del "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 tale fattispecie, difatti, la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene.

2.5 UNICO CONTRATTO DI APPALTO

Nell'ipotesi in cui sia previsto un unico contratto di appalto, comprensivo di una pluralità di prestazioni di servizi in parte soggette al meccanismo del "reverse charge" e in parte soggette all'applicazione dell'IVA secondo le modalità ordinarie, l'Agenzia delle Entrate (circ. 27.3.2015 n. 27) ha affermato che è necessario procedere alla scomposizione delle operazioni, individuando e distinguendo le singole prestazioni soggette a "reverse charge" (anche ai fini della fatturazione).

Tuttavia, in un'ottica di semplificazione, l'Agenzia delle Entrate precisa che l'IVA si applica secondo le modalità ordinarie nell'ipotesi in cui il contratto di appalto, inclusivo sia di prestazioni soggette a "reverse charge" ex art. 17-ter del DPR 633/72 sia di prestazioni non soggette, abbia ad oggetto:

- la costruzione di un edificio;
- interventi di restauro e risanamento conservativo di cui all'art. 3 co. 1 lett. c) del DPR 380/2001;
- interventi di ristrutturazione edilizia di cui all'art. 3 co. 1 lett. d) del DPR 380/2001.

2.6 DECORRENZA

La disposizione in esame:

- si applica per le operazioni effettuate a decorrere dall'1.1.2015, data di entrata in vigore della legge di stabilità 2015;
- non è subordinata a specifiche autorizzazioni da parte del Consiglio europeo.

3 SETTORE ENERGETICO

3.1 AMBITO OGGETTIVO

La legge di stabilità 2015, inserendo le lett. d-bis), d-ter) e d-quater) nell'art. 17 co. 6 del DPR 633/72, estende l'applicazione del meccanismo del "reverse charge":

- alle cessioni di gas e di energia elettrica ad un soggetto passivo-rivenditore di cui all'art. 7-bis co. 3 lett. a) del DPR 633/72;
- ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra, di cui all'art. 3 della direttiva 2003/87/CE;
- ai trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata direttiva 2003/87/CE;
- ai trasferimenti di "certificati verdi", di cui al DLgs. 79/99, vale a dire titoli, rilasciati dal gestore di servizi energetici (GSE), rappresentativi della quantità di energia elettrica rinnovabile prodotta da un impianto;
- ai trasferimenti di "certificati bianchi", di cui ai decreti ministeriali 20.7.2004, vale a dire "titoli di efficienza energetica" che attestano il risparmio di gas ed energia elettrica conseguito attraverso interventi di efficientamento della produzione energetica;
- ai trasferimenti di "garanzie di origine", di cui dal DLgs. 28/2011, che hanno lo scopo di permettere ai fornitori di energia elettrica di provare ai clienti finali l'attestazione della

quota o della quantità di energia derivante da fonti rinnovabili, nel proprio mix energetico;

- ai trasferimenti di “unità di riduzione delle emissioni” (ERU) e di “riduzioni certificate delle emissioni” (CER).

Cessioni di GPL

Sono escluse dall’ambito applicativo del “reverse charge” di cui all’art. 17 co. 6 lett. d-quater) le cessioni di 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.

3.2 AMBITO SOGGETTIVO

Secondo quanto indicato nella circ. Agenzia delle Entrate 27.3.2015 n. 14, per soggetto passivo-rivenditore si intende “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”.

Con riferimento alla suddetta nozione, per individuare, in capo al soggetto passivo-rivenditore, il requisito dell’acquisto e della rivendita di gas ed energia elettrica, 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. Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 23.12.2004 n. 54, la qualifica di “rivenditore” non viene meno nella circostanza in cui una parte del prodotto acquistato sia destinato a sopperire ai bisogni immediati dell’acquirente (nell’ambito della sua attività economica), a condizione che tale utilizzo sia di entità trascurabile.

3.3 DECORRENZA

Le disposizioni in esame:

- si applicano a decorrere dall’1.1.2015, data di entrata in vigore della legge di stabilità 2015;
- non sono subordinate a specifiche autorizzazioni da parte del Consiglio europeo.

3.4 DURATA

Il “reverse charge” per le operazioni relative al settore energetico si applica per un periodo di quattro anni, vale a dire dall’1.1.2015 al 31.12.2018.

4 OPERAZIONI NEI CONFRONTI DELLA GRANDE DISTRIBUZIONE

4.1 AMBITO APPLICATIVO

La legge di stabilità 2015, inserendo la lett. d-quinquies) nell’art. 17 co. 6 del DPR 633/72, estende l’applicazione del meccanismo del “reverse charge” alle cessioni di beni, anche tramite commissionari, effettuate nei confronti di:

- ipermercati (codice attività 47.11.1);
- supermercati (codice attività 47.11.2);
- discount alimentari (codice attività 47.11.3).

4.2 DECORRENZA

Le disposizioni in esame sono applicabili subordinatamente al rilascio, da parte del Consiglio europeo, di una misura di deroga ai sensi dell’art. 395 della direttiva 2006/112/CE.

Nelle more del rilascio di tale “autorizzazione”, tali norme non sono applicabili.

4.3 DURATA

Qualora tale autorizzazione venisse concessa, il “reverse charge” per le operazioni nei confronti della grande distribuzione sarà applicabile per un periodo di quattro anni.

5 CESSIONI DI “PALLET”

5.1 AMBITO APPLICATIVO

La legge di stabilità 2015, modificando l’art. 74 co. 7 del DPR 633/72, estende il meccanismo del “reverse charge” alle cessioni di bancali di legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo.

L’Agenzia delle Entrate, nella circ. 27.3.2015 n. 14, ha chiarito che la locuzione “cicli di utilizzo successivi al primo” deve essere intesa con riferimento a tutte le fasi successive alla prima immissione in commercio del pallet nuovo.

Di conseguenza, rientrano nell’ambito di applicazione del meccanismo del “reverse charge” tutte le fasi di rivendita di pallet successive alla prima: il bene, per il semplice fatto di essere sottoposto a trasporto, magazzinaggio e selezione, costituisce un bene recuperato ad un ciclo di utilizzo successivo al primo.

5.2 DECORRENZA

La disposizione in esame:

- si applica a decorrere dall’1.1.2015, data di entrata in vigore della legge di stabilità 2015;
- non è subordinata a specifiche autorizzazioni da parte del Consiglio europeo.

6 ALTRI CHIARIMENTI

6.1 RAPPORTI CON IL MECCANISMO DI “SPLIT PAYMENT”

L’assoggettamento di un’operazione al “reverse charge” prevale sull’applicazione del meccanismo di “split payment” di cui al nuovo art. 17-ter del DPR 633/72 (introdotto dalla stessa L. 190/2014).

Il suddetto art. 17-ter prevede espressamente che le disposizioni in materia di “split payment” non si applicano qualora l’ente pubblico destinatario dell’operazione sia debitore di imposta.

Ne discende che le prestazioni di servizi per le quali si applica il “reverse charge”, rese nei confronti di un ente pubblico nell’ambito dell’attività economica di quest’ultimo, non sono soggette al meccanismo di “split payment”.

6.2 PRESTAZIONI RESE AL CONSORZIO DALLE SOCIETÀ CONSORZiate

Le prestazioni rese dai consorziati al consorzio assumono il medesimo trattamento IVA delle prestazioni rese dai consorziati nei confronti dei terzi, in applicazione del principio di cui all’art. 3 co. 3 del DPR 633/72 per il mandato senza rappresentanza.

Ne consegue che, qualora il consorzio agisca nei confronti di terzi sulla base di un contratto assoggettabile al meccanismo del “reverse charge”, lo stesso trattamento deve essere applicato anche alle prestazioni rese dalle società consorziate nei confronti del consorzio.

6.3 RAPPORTI CON IL REGIME DI IVA PER CASSA

L’applicazione del meccanismo del “reverse charge”, in quanto deroga alle modalità ordinarie di assolvimento dell’IVA, esclude l’applicabilità del regime di IVA per cassa di cui all’art. 32-bis del DL 83/2012 (conv. L. 134/2012).

Pertanto, i soggetti passivi che abbiano optato per il regime di IVA per cassa a decorrere dall’1.1.2015 e pongano in essere operazioni che rientrano nel meccanismo del “reverse charge”,

relativamente a queste ultime operazioni non potranno più applicare il regime di IVA per cassa.

6.4 RAPPORTI CON IL NUOVO REGIME AGEVOLATO EX L. 190/2014

Analogamente ai c.d. "contribuenti minimi", i soggetti che aderiscono al nuovo regime forfetario di cui all'art. 1 co. 54-89 della L. 190/2014 (legge di stabilità 2015) non possono applicare il meccanismo del "reverse charge" alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate.

Per le operazioni passive (acquisti di beni e servizi) effettuate con il meccanismo del "reverse charge", i soggetti in regime forfetario sono tenuti ad assolvere e a versare l'imposta (non potendo esercitare il diritto alla detrazione).

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

Nell'ipotesi in cui il committente del servizio sia un ente non commerciale e il servizio sia destinato in parte allo svolgimento della propria attività commerciale e in parte allo svolgimento dell'attività istituzionale, è necessario distinguere la quota parte di servizi acquistata ai fini commerciali dalla quota parte acquistata ai fini istituzionali, secondo criteri oggettivi.

A tal fine, l'Agenzia delle Entrate, nella circ. 27.3.2015 n. 14, indica quali criteri utili il riferimento agli accordi contrattuali tra le parti, all'entità del corrispettivo pattuito, al carattere dimensionale degli edifici interessati.

6.6 UTILIZZO DEL PLAFOND IVA

Nell'ipotesi in cui la dichiarazione di intento trasmessa dall'esportatore abituale al proprio fornitore abbia ad oggetto operazioni assoggettabili al "reverse charge", per tali operazioni dovrà essere applicato il meccanismo dell'inversione contabile e non il regime di non imponibilità IVA di cui all'art. 8 co. 1 lett. c) del DPR 633/72, con conseguente impossibilità di utilizzare il plafond.

Nell'ipotesi in cui il contratto di fornitura nei confronti dell'esportatore abituale sia comprensivo di una parte di prestazioni di servizi soggette al meccanismo del "reverse charge" e di una parte di prestazioni con applicazione dell'IVA nelle modalità ordinarie, si dovrà procedere alla scomposizione delle operazioni oggetto del contratto, individuando le singole prestazioni assoggettabili a "reverse charge".

6.7 ESCLUSIONI SOGGETTIVE DA "REVERSE CHARGE"

Il meccanismo del "reverse charge", in considerazione delle sue proprie caratteristiche applicative, non può riguardare le operazioni effettuate nei confronti di soggetti che beneficiano di particolari regimi ai fini IVA.

In particolare, secondo quanto indicato nella circ. Agenzia delle Entrate 27.3.2015 n. 14, il meccanismo dell'inversione contabile non si applica alle operazioni effettuate nei confronti di:

- produttori agricoli in regime di esonero ex art. 34 co. 6 del DPR 633/72;
- esercenti attività di intrattenimento di cui alla Tariffa allegata al DPR 640/72, per i quali si applicano le disposizioni di cui all'art. 74 co. 6 del DPR 633/72;
- soggetti che hanno optato per l'applicazione del regime di cui alla L. 16.12.91 n. 398, vale a dire:
 - associazioni sportive dilettantistiche, associazioni senza scopo di lucro e pro loco;

- società sportive dilettantistiche, costituite in forma di società di capitali senza fine di lucro, ai sensi dell'art. 90 della L. 27.12.2002 n. 289;
- associazioni bandistiche, cori amatoriali, associazioni filodrammatiche, di musica e danza popolare, legalmente costituite senza fini di lucro;
- esercenti attività di spettacolo viaggiante e soggetti che svolgono le attività di cui alla Tabella C allegata al DPR 633/72, i quali nell'anno precedente hanno conseguito un volume d'affari non superiore a 25.822,84 euro.

7 OPERAZIONI ANTECEDENTI ALLA CIRCOLARE 14/2015

Non si applicano sanzioni per le violazioni relative all'errata applicazione del meccanismo del "reverse charge" di cui all'art. 17 co. 6 lett. a-ter), d-bis), d-ter) e d-quater), nonché di cui all'art. 74 co. 7 del DPR 633/72, commesse anteriormente all'emanazione della circ. Agenzia delle Entrate 27.3.2015 n. 14.

A Vostra disposizione per ulteriori chiarimenti cogliamo l'occasione per porgere cordiali saluti.

STUDIO FERRARI & GENONI