

Circolari per la clientela

Novità in materia di reverse charge - Settore edile e settore informatico

1 PREMESSA

Il DLgs. 11.2.2016 n. 24 (pubblicato sulla G.U. 3.3.2016 n. 52), modificando l'art. 17 del DPR 633/72, ha previsto:

- l'estensione del meccanismo del reverse charge alle cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop;
- l'estensione del meccanismo del reverse charge alle cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale;
- l'abolizione del meccanismo del reverse charge per le cessioni di personal computer e loro componenti e accessori;
- l'abolizione del meccanismo del reverse charge per le cessioni di componenti ed accessori dei telefoni cellulari.

Con la circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2015 n. 37 e con la risposta all'interrogazione parlamentare 10.3.2016 n. 5-08065, invece, sono stati forniti ulteriori chiarimenti in merito all'applicazione del reverse charge nel settore edile.

2 NOVITÀ IN MATERIA DI REVERSE CHARGE NEL SETTORE INFORMATICO

2.1 INCLUSIONI NEL REVERSE CHARGE

Il DLgs. 11.2.2016 n. 24, modificando l'art. 17 co. 6 lett. c) del DPR 633/72, prevede l'obbligo di applicazione del reverse charge:

- per le cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop;
- per le cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale.

Decorrenza

Le nuove disposizioni in materia di reverse charge nel settore informatico, di cui all'art. 17 co. 6 lett. c) del DPR 633/72, si applicano alle operazioni effettuate:

- a decorrere dal 2.5.2016 (60° giorno successivo al 3.3.2016, data di entrata in vigore del DLgs. 24/2016);
- fino al 31.12.2018.

2.2 ESCLUSIONI DAL REVERSE CHARGE

Con le modifiche apportate all'art. 17 co. 6 lett. b) e c) del DPR 633/72, vengono invece eliminate dall'ambito di applicazione del reverse charge le cessioni di "componenti ed accessori" di telefoni cellulari e le cessioni di personal computer e dei loro componenti e accessori, per le quali il reverse charge è stato disapplicato a seguito della decisione del Consiglio UE 22.11.2010 n. 710.

Decorrenza

Le previgenti disposizioni che prevedevano l'assolvimento dell'IVA con il meccanismo del reverse charge sono espressamente abrogate dal 3.3.2016 (data di entrata in vigore del DLgs. 24/2016).

3 NOVITÀ IN MATERIA DI REVERSE CHARGE NEL SETTORE EDILE

Con la circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2015 n. 37, invece, sono stati forniti ulteriori chiarimenti in merito all'applicazione del reverse charge per le "prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici", di cui all'art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72.

3.1 CONTRATTO UNICO DI APPALTO E MANUTENZIONI STRAORDINARIE

Qualora nell'ambito di un contratto unico di appalto avente ad oggetto interventi edilizi di frazionamento o accorpamento, rientranti nella nozione di "manutenzione straordinaria" di cui all'art. 3 co. 1 lett. b) del DPR 380/2001 (come modificato dall'art. 17 del DL 133/2014), siano eseguite sia prestazioni soggette all'applicazione dell'IVA nei modi ordinari sia prestazioni soggette al reverse charge ai sensi dell'art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72, l'IVA si applica secondo le regole ordinarie, senza che sia necessario procedere alla scomposizione delle operazioni.

Si applica, invece, il meccanismo del reverse charge per le prestazioni di manutenzione straordinaria diverse da quelle qualificate come interventi edilizi di frazionamento e accorpamento, sebbene siano rese nell'ambito del contratto unico di appalto.

3.2 DEMOLIZIONE E REALIZZAZIONE DI UNA NUOVA COSTRUZIONE

Nell'ipotesi di un contratto unico di appalto, avente ad oggetto la demolizione e la successiva costruzione di un nuovo edificio, non si applica il meccanismo del reverse charge, previsto per la sola attività di demolizione.

3.3 CESSIONI DI BENI CON POSA IN OPERA

Il meccanismo del reverse charge nel settore edile si applica alle sole "prestazioni di servizi", dovendosi intendere escluse le cessioni di beni con posa in opera. Queste ultime operazioni, infatti, ai fini IVA costituiscono "cessioni di beni", rivestendo la posa in opera funzione accessoria rispetto alla cessione del bene.

Al fine di distinguere una cessione con posa in opera rispetto ad un'autentica "prestazione di servizi" deve farsi riferimento, in primo luogo, allo scopo principale del contratto, rintracciabile dal complesso delle pattuizioni negoziali e dalla natura delle obbligazioni dedotte dalle parti. In sostanza:

- quando il programma negoziale posto in essere delle parti abbia quale scopo principale la cessione di un bene e l'esecuzione dell'opera sia esclusivamente diretta ad adattare il bene alle esigenze del cliente senza modificarne la natura, il contratto è senz'altro qualificabile quale "cessione con posa in opera";
- invece, se la volontà contrattuale è quella di addivenire ad un risultato diverso e nuovo rispetto al complesso dei beni utilizzati per l'esecuzione dell'opera, allora la prestazione di servizi si deve considerare assorbente rispetto alla cessione del materiale impiegato.

Ulteriori elementi rilevanti, per individuare la natura dell'operazione effettuata, consistono:

- nel valutare se le parti abbiano inteso attribuire prevalenza all'attività lavorativa prestata o all'elemento della materia ceduta;
- nel rapporto fra prezzo del bene ceduto e prezzo della prestazione di servizi.

3.4 IMPIANTI POSIZIONATI IN PARTE ESTERNAMENTE ALL'EDIFICIO

Per le prestazioni relative ad un impianto che “complessivamente serve l’edificio”, si applica il meccanismo del reverse charge anche se alcune parti dell’impianto sono posizionate all’esterno dell’edificio per necessità tecniche o logistiche.

È il caso, tra l’altro:

- dell’impianto di videosorveglianza perimetrale, gestito da centralina posta all’interno dell’edificio, laddove gli elementi esterni (es. telecamere) sono collocati all’esterno dell’edificio per esigenze tecniche;
- dell’impianto citofonico con apparecchiature da collocare all’esterno dell’edificio;
- dell’impianto di climatizzazione, con motore collocato all’esterno dell’edificio;
- dell’impianto idraulico con tubazioni esterne.

3.5 IMPIANTI FOTOVOLTAICI

Per l’applicazione del meccanismo del reverse charge con riferimento agli impianti fotovoltaici deve operarsi la seguente distinzione:

- impianti fotovoltaici accatastati in via autonoma (categoria D/1 oppure D/10);
- impianti fotovoltaici “integrati”, “semi-integrati” o, comunque, non accatastati in via autonoma.

Nel primo caso, il meccanismo del reverse charge non si rende applicabile, non avendo la prestazione (di installazione o manutenzione) ad oggetto né un edificio, né una parte di edificio (l’impianto fotovoltaico costituisce, in tale ipotesi, un fabbricato strumentale autonomo).

Diversamente, se l’impianto fotovoltaico non è autonomamente accatastato, si applica la disciplina del reverse charge:

- per gli impianti collocati sul “lastrico solare”;
- per gli impianti collocati “a terra”, all’esterno dell’edificio.

3.6 IMPIANTI FUNZIONALI ALLO SVOLGIMENTO DI UN’ATTIVITÀ INDUSTRIALE

Non si applica il meccanismo del reverse charge in tutti i casi in cui la prestazione di installazione di impianti sia strettamente funzionale allo svolgimento di un’attività industriale e non al funzionamento dell’edificio autonomamente considerato (in quanto riconducibili al codice ATECO 33.20.09).

3.7 ALTRE FATTISPECIE DI INSTALLAZIONE E MANUTENZIONE DI IMPIANTI

Sono soggette all’applicazione del reverse charge, ai sensi dell’art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72, le seguenti prestazioni:

- la manutenzione e riparazione relative ai lavori di costruzione specializzati compresi nei codici della divisione ATECO 43;
- l’installazione di porte tagliafuoco, nonché la manutenzione degli estintori, a condizione che essi siano parte di un impianto antincendio avente le caratteristiche di cui al DM 20.12.2012;
- la manutenzione che si esaurisce in una mera attività di controllo sull’impianto, per la quale viene corrisposto il “diritto di chiamata”, e le manutenzioni che prevedono il pagamento di canoni periodici, anche in mancanza di un concreto intervento.

Esclusioni

Non sono invece soggette al reverse charge di cui all’art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72 le prestazioni di allacciamento individuale e di attivazione del servizio di distribuzione del gas, dell’energia elettrica o dell’acqua (in quanto ricomprese nello stesso servizio di fornitura).

3.8 OPERE MURARIE DI AMPLIAMENTO

Con la risposta all'interrogazione parlamentare 10.3.2016 n. 5-08065, è stato chiarito che i lavori di opere murarie, eseguiti nell'ambito dell'ampliamento di un edificio:

- rientrano tra le prestazioni di "completamento relative ad edifici" e, dunque, si applica il meccanismo del reverse charge;
- non sono riconducibili al codice ATECO 2007 41.2 "Costruzione di edifici residenziali e non residenziali", bensì al codice 43.39.01, "Attività non specializzate di lavori edili" (nel quale ricadono anche "altri lavori di costruzione e installazione n.c.a."), poiché esse riguardano soltanto parti specifiche del processo di costruzione e non la realizzazione completa dell'edificio.

3.9 BENI SIGNIFICATIVI

La disposizione che prevede l'applicazione dell'IVA con aliquota del 10% nell'ambito delle manutenzioni ordinarie e straordinarie (art. 7 co. 1 lett. b) della L. 488/99), con le limitazioni previste per i beni significativi, riguarda esclusivamente prestazioni effettuate nei confronti dei consumatori finali.

Pertanto, non può trovare applicazione nell'ambito della disciplina del reverse charge nel settore edile, essendo quest'ultima riferita ai soli rapporti tra soggetti passivi d'imposta.

3.10 OPERAZIONI NON IMPONIBILI

Per le sue proprie modalità applicative (che spostano il capo al committente l'obbligo di assolvimento dell'imposta), il meccanismo del reverse charge non è ammesso nell'ipotesi in cui l'operazione sia non imponibile agli effetti dell'IVA.

3.11 CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA

Considerata la sussistenza di numerosi profili di incertezza circa l'applicazione del reverse charge, nell'ipotesi in cui il contribuente, con riferimento alle operazioni effettuate dall'1.1.2015 al 22.12.2015, abbia adottato un comportamento difforme da quello indicato nella circolare n. 37/2015, limitatamente alle fattispecie in essa esaminate, l'Agenzia delle Entrate ha stabilito che non si applicano le relative sanzioni purché la violazione non rientri nell'ambito di una frode fiscale.

4 ALTRE NOVITÀ IN MATERIA DI REVERSE CHARGE

Tra le altre novità previste dal DLgs. 11.2.2016 n. 24 in materia di reverse charge, si segnalano:

- la limitazione temporale, alle operazioni effettuate fino al 31.12.2018, anche del reverse charge disciplinato dalle lett. b), d-bis), d-ter) e d-quater) dell'art. 17 co. 6 del DPR 633/72, riguardanti:
 - le cessioni di telefoni cellulari;
 - i trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra come definite dall'art. 3 della direttiva 2003/87/CE;
 - i trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla direttiva 2003/87/CE;
 - i trasferimenti di certificati relativi al gas e all'energia elettrica (es. certificati bianchi, certificati verdi);
 - le cessioni di gas e di energia elettrica a soggetti passivi-rivenditori;
- l'abrogazione delle disposizioni (lett. d) e d-quinquies) dell'art. 17 co. 6 del DPR 633/72) che prevedevano il reverse charge per le cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere, nonché per le forniture nei confronti della

grande distribuzione organizzata (disposizioni entrambe disapplicate per mancata autorizzazione comunitaria);

- la possibilità, mediante decreti del Ministero dell'Economia e delle Finanze, di estendere il meccanismo del reverse charge ad ulteriori operazioni, in base agli artt. 199 e 199-bis della direttiva 2006/112/CE, nonché in base alla misura speciale del meccanismo di reazione rapida di cui all'art. 199-ter della citata direttiva.

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

STUDIO FERRARI & GENONI