

CASI CONTROVERSI

Arriva la Circolare tanto attesa: reverse charge all'esame

di Maria Paola Cattani

Il rifacimento della facciata di un edificio è da ritenersi compreso fra i servizi di completamento e, conseguentemente, assoggettato al meccanismo del *reverse charge*. Questo uno dei chiarimenti contenuti nella [**Circolare n. 14/E**](#) pubblicata ieri dall'Agenzia delle entrate, contenente i primi approfondimenti sull'estensione del meccanismo di **inversione contabile** decorrente dal 1° gennaio 2015 nell'ambito dei settori edile ed energetico e della cessione dei bancali di legno recuperati.

Per il **settore edile**, in particolare, la questione non è di poco conto: la lettera a-ter) dell'art. 17, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972 ha esteso infatti l'obbligo di inversione contabile alle *"prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici"*, senza però che, prima di ieri, fossero state fornite indicazioni ufficiali circa il concetto di *"edificio"* e i criteri da adottare per **l'individuazione delle relative prestazioni**. L'Agenzia conferma che debba farsi **riferimento unicamente ai codici attività della Tabella ATECO 2007**, indipendentemente dalla circostanza:

- che i soggetti passivi che rendono i servizi siano prestatori che operano nel settore edile (quindi con attività compresa nei codici della sezione F);
- che le prestazioni siano rese da un subappaltatore (nei confronti di imprese di costruzione o ristrutturazione ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore) o nei confronti di un contraente generale affidatario della totalità dei lavori;
- dal rapporto contrattuale tra le parti e dalla tipologia di attività esercitata: riguarda infatti *"tutte le prestazioni rese nei rapporti B2B, anche nei confronti dei committenti che non operano nel settore edile o dei contraenti generali"*.

Anche per l'individuazione del **concepto di "edificio"** la Circolare, in base ai disposti di normativa (art. 2 D.L. n. 192/2005) e prassi (R.M. n. 46/E/1998 e Circolare Ministero lavori pubblici b. 1820/1960), ritiene che la norma si applichi **ai soli fabbricati e parti di essi (abitativi e strumentali, di nuova costruzione o in corso di costruzione)**, e non alla categoria più generica di *"immobili"*, escludendo quindi terreni, parcheggi, piscine e giardini che non costituiscono elementi integranti di edifici.

Sembrerebbe anche fugato il dubbio circa l'inclusione delle manutenzioni nel novero delle prestazioni, non solo di installazione di impianti, bensì anche nel ben più dubioso caso di

“completamento” di edifici, termine atecnico e generico che, adottando una interpretazione strettamente letterale della norma, poteva condurre al paradosso di ritenere applicabile il reverse ad una prestazione, ad esempio, di intonacatura su un edificio “da completare”, ma non alla medesima prestazione effettuata invece su un edificio già completato, che necessitasse solo di manutenzione.

Per altro, l’Agenzia, pur sancendo che, **ai fini della fatturazione, in presenza di un unico contratto** comprensivo di una pluralità di prestazioni di servizi, è necessario **distinguere le singole prestazioni soggette a reverse dalle altre** prestazioni di servizi, ammette che, **nell’ipotesi di un contratto unico di appalto** comprensivo anche di prestazioni soggette a reverse charge avente ad oggetto la costruzione di un edificio ovvero interventi di restauro, di risanamento conservativo e interventi di ristrutturazione, siano **applicabili le regole ordinarie iva anche con riferimento alle prestazioni riconducibili alla lettera a-ter**).

Nell’ambito del **settore energetico**, la Circolare ricomprende nell’ambito applicativo i certificati che hanno la finalità di incentivazione dell’efficienza energetica o della produzione di energia da fonti rinnovabili (c.d. **certificati verdi, certificati bianchi**, posizione per altro già chiarita con la Circolare n. 6/E/2015), le **garanzie di origine**, nonché le **cessioni di gas e di energia elettrica al soggetto passivo-rivenditore**. Esclude invece le cessioni di Gpl, poiché dotato di caratteristiche più simili agli oli minerali che non ai gas.

Pochi dettagli invece sulle cessioni di **pallets recuperati** ai cicli di utilizzo successivi al primo: viene semplicemente precisato che **non è necessario che gli stessi siano inutilizzabili** rispetto alla loro originaria destinazione, essendo sufficiente, ai fini dell’applicazione del reverse, che la cessione riguardi **un qualsiasi ciclo di utilizzo successivo alla prima immissione** in commercio del pallet nuovo.

Una volta esaminati i tre “macro-argomenti” in cui trova nuova applicazione il meccanismo, la Circolare ne analizza le principali **interazioni con altri regimi particolari**. In particolare viene ricordato e precisato che:

- **non si applica lo split payment** qualora un ente pubblico cessionario o committente, quale soggetto passivo d’imposta nell’esercizio della propria attività economica, debba applicare il meccanismo del reverse charge;
- qualora un consorzio agisca sulla base di un contratto assoggettabile a reverse-charge, la **medesima modalità di fatturazione** si applica da parte delle società **consorziate alle prestazioni rese al consorzio**;
- in relazione alle operazioni soggette al reverse charge **non può oggettivamente trovare applicazione il regime di Iva per cassa (cash accounting)**, pur restandovi assoggettate quelle effettuate fino al 31 dicembre 2014;
- i soggetti che si avvalgono del nuovo **regime “forfetario”** o del **regime dei “minimi”** per le **operazioni attive non dovranno applicare il reverse charge**, mentre, in caso di **acquisto** di beni o servizi assoggettabile a reverse, dovranno assolvere l’imposta **secondo tale meccanismo**: inoltre, non potendo esercitare il diritto alla detrazione,

dovranno effettuare il **versamento dell'imposta a debito**;

- un **ente non commerciale**, che acquisti un servizio destinato in parte allo svolgimento della propria attività commerciale e in parte allo svolgimento della propria attività istituzionale, dovrà **distinguere** la quota di servizi assoggettabile al meccanismo dell'inversione **con criteri oggettivi** (accordi contrattuali, entità del corrispettivo, carattere dimensionale degli edifici), nonché distinguere la parte di corrispettivo relativa ai servizi a cui si applica il meccanismo e quella relativa ai servizi soggetti a imposta ordinaria;
- la disciplina del *reverse* costituisce la **regola prioritaria anche con riferimento ad operazioni effettuate nei confronti di esportatori abituali**, le quali dovranno quindi essere fatturate ai sensi dell'art. 17, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972 e non ai sensi dell'art. 8, comma 1, lettera. c);
- il *reverse charge* **non si applica** nemmeno alle prestazioni di servizi rese **nei confronti di soggetti** che, beneficiando di particolari regimi fiscali, sono di fatto **esonerati dagli adempimenti quali l'annotazione delle fatture, la tenuta del registro dei corrispettivi e del registro degli acquisti**.

Infine, l'Agenzia chiude il documento con l'indispensabile e rassicurante **clausola di salvaguardia**: eventuali **comportamenti difformi** adottati dai contribuenti prima dell'emanazione della Circolare non determineranno l'applicazione di sanzioni, ricordando che il **regime sanzionatorio** che sarà applicabile da oggi, in caso di errata applicazione del meccanismo, determinerà:

- nel caso in cui **l'imposta sia stata assolta**, ma irregolarmente, la sanzione del **3% dell'imposta, con responsabilità solidale** dei due contraenti;
- in caso di **mancato assolvimento** dell'imposta, invece, una sanzione che va da un **minimo del 100% ad un massimo del 200%** .