



Martedì 21/04/2015

Il "nuovo" reverse charge 2015

A cura di: AteneoWeb S.r.l.

Lo scorso 27 marzo 2015 è stata pubblicata dall'Agenzia Entrate la circolare 14/E che ha fornito i primi chiarimenti riguardo all'estensione del meccanismo dell'inversione contabile (reverse charge), prevista dalla legge di Stabilità 2015 (legge 190/2014), e in vigore dallo scorso 1° gennaio 2015:

- nel settore edile;
- nel settore energetico;
- e per le cessioni di pallet (bancali in legno) "recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo".

Settore edile e connessi

Dal 1° gennaio 2015 l'obbligo di inversione contabile è stato esteso alle "prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative a edifici" sconfinando quindi in settori diversi da quello edile (come per esempio il settore delle pulizie).

Rileva l'attività svolta e non l'attività principale del prestatore. I soggetti IVA che rendono i servizi indicati devono quindi 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.

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.

Restano escluse dal reverse charge le forniture di beni con posa in opera che costituiscono cessioni di beni e non prestazioni di servizi (la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene).

La circolare 14/E ha chiarito la definizione di "edificio" (anche per individuare quali servizi di pulizia sono assoggettati alla nuova normativa) ribadendo 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". La norma non si deve quindi applicare a tutti gli immobili ma solo ai fabbricati come sopra definiti (sia i fabbricati a uso abitativo sia quelli strumentali, anche di nuova costruzione, inclusi i fabbricati in corso di costruzione rientranti nella categoria catastale F3 e le "unità in corso di definizione" rientranti nella categoria catastale F4).

Restano escluse 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).

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 nelle modalità ordinarie, si dovrà procedere alla scomposizione delle operazioni, individuando le singole prestazioni assoggettabili al regime del reverse



charge. La circolare prevede però che, in una logica di semplificazione, se un contratto che comprende diverse prestazioni, assoggettabili o meno al regime, si applicherà l'IVA secondo le modalità ordinarie.

La circolare sostiene che per l'individuazione delle prestazioni di servizi di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici si debba fare riferimento alla classificazione delle prestazioni nell'ambito delle attività economiche ATECO 2007 e in proposito osserva che le attività di "demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici" sono espressamente menzionate nelle seguenti voci della Tabella ATECO 2007:

Demolizione

43.11.00 Demolizione

Installazione di impianti relativi ad edifici

43.21.01 Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione);

43.21.02 Installazione di impianti elettronici (inclusa manutenzione e riparazione);

43.22.01 Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione;

43.22.02 Installazione di impianti per la distribuzione del gas (inclusa manutenzione e riparazione);

43.22.03 Installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione)

43.29.01 Installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili;

43.29.02 Lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni;

43.29.09 Altri lavori di costruzione e installazione n.c.a. (limitatamente alle prestazioni riferite ad edifici).

Anche con riguardo al termine "completamento" di edifici, la circolare rinvia alle classificazioni fornite dai seguenti codici attività ATECO 2007:

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. La posa in opera di "arredi" deve intendersi esclusa dall'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, in quanto non rientra nella nozione di completamento relativo ad edifici;

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 (limitatamente alle prestazioni afferenti gli edifici);

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

Devono invece essere escluse dal meccanismo dell'inversione contabile le prestazioni di servizi relative alla preparazione del cantiere di cui al codice ATECO 2007 43.12, in quanto le stesse non sono riferibili alla fase del completamento, bensì a quella propedeutica della costruzione.

Settore energetico

Il meccanismo del reverse charge è stato esteso anche al settore energetico e, in particolare:

- ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definite dall'articolo 3 della Direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, e successive modificazioni, trasferibili ai sensi dell'articolo 12 della medesima Direttiva 2003/87/CE, e successive modificazioni;

- ai trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata Direttiva



2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica;

- alle cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo rivenditore ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 3, lettera a).

La nuova disposizione è una misura di carattere temporaneo (fino al 31 dicembre 2018) nel rispetto dei vincoli posti dalla Direttiva 112/2006 (articolo 199-bis).

Con riferimento ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra di cui all'articolo 3 della Direttiva n. 2003/87/CE e ai trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla Direttiva n. 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica. La circolare precisa che vanno ricompresi nella fattispecie anche i trasferimenti di certificati che hanno finalità di incentivazione dell'efficienza energetica o della produzione di energia da fonti rinnovabili, quali ad esempio i certificati verdi, i titoli di efficienza energetica (c.d. certificati bianchi) e le garanzie di origine.

L'Agenzia Entrate ritiene che debbano essere compresi nell'ambito applicativo della lettera d-ter) anche le unità di riduzione delle emissioni (ERU) e le riduzioni certificate delle emissioni (CER).

Con riferimento al fatto che l'estensione del reverse charge riguardi le cessioni di gas e di energia elettrica al 'soggetto passivo-rivenditore', la circolare 14/E precisa 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" (articolo 7-bis), comma 3, lettera a), del DPR n. 633 del 1972).

La circolare n. 54/E del 23 dicembre 2004 aveva già precisato che, ai fini della individuazione, in capo al soggetto passivo rivenditore, del requisito dell'acquisto e della rivendita, in via principale, di gas e di elettricità non era necessario avere riguardo al complesso delle attività svolte dal soggetto interessato, ma bisognava esaminare il comportamento del soggetto in relazione ai singoli acquisti di gas ed elettricità. La stessa circolare aveva inoltre precisato, che non fa venir meno la qualificazione di "rivenditore" la circostanza che una parte del prodotto acquistato possa essere destinato a sopperire agli immediati bisogni del soggetto stesso, nell'ambito ovviamente dell'esercizio della sua attività economica, a condizione che tale uso e consumo sia di trascurabile entità.

Alle cessioni di gas e di energia elettrica ad un soggetto che non sia qualificabile come 'soggetto passivo-rivenditore', secondo la definizione sopra riportata, l'IVA deve essere applicata con le modalità ordinarie.

Il meccanismo del reverse charge non può ritenersi applicabile alle cessioni di GPL (Gas di Petrolio Liquefatto), in quanto tale sostanza presenta caratteristiche più simili agli oli minerali che non ai gas vettoriati tramite sistemi o reti di gas naturale.

Split payment e reverse charge

Lo split payment si applica alle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli enti pubblici, che non risultano debitori d'imposta; non si applica, invece, alle operazioni soggette al sistema del reverse charge, relativamente ai quali l'ente pubblico assume la veste di debitore dell'IVA.

Nella maggioranza dei casi, sarà l'ente della PA a dover comunicare al fornitore se il fabbricato oggetto dell'intervento è da considerarsi "commerciale" o "istituzionale".

Acquisti di servizi promiscui da parte di un ente non commerciale

Se 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 meccanismo dell'inversione



contabile, da quella imputabile all'attività istituzionale. Si dovrà tener conto di criteri oggettivi anche nel caso di un contratto che comprende servizi a cui si applica il reverse charge e altri per cui deve essere seguita la modalità ordinaria.

Anche il questo caso è opportuno che sia l'ente a dover comunicare al fornitore se il fabbricato oggetto dell'intervento è da considerarsi "commerciale" o "istituzionale".

Pallet recuperati

Dal 1° gennaio 2015 il meccanismo dell'inversione contabile è stato esteso anche alle cessioni di "bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo".

I principali dubbi, in questo caso, nascevano dall'interpretazione della locuzione "cicli di utilizzo successivi al primo".

La circolare, richiamando il dato letterale della norma, ritiene che con la locuzione "cicli di utilizzo successivi al primo", il Legislatore abbia voluto fare riferimento a tutte le fasi successive alla prima immissione in commercio del pallet nuovo. Conseguentemente, tutte le fasi di rivendita successive alla prima andranno assoggettate al regime dell'inversione contabile.

Non è quindi richiesta l'ulteriore condizione (prevista invece nel caso dei rottami) che i pallets siano inutilizzabili rispetto alla loro originaria destinazione se non attraverso una fase di lavorazione e trasformazione.

Quando non si applica il reverse charge

La circolare 14 ha tra l'altro precisato che il reverse charge non si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate da soggetti che si avvalgono:

- del nuovo regime "forfetario"

- o del regime dei "minimi".

Se, invece, questi stessi soggetti acquistano beni o servizi in regime di reverse charge, dovranno assolvere l'imposta secondo tale meccanismo e, non potendo esercitare il diritto alla detrazione, dovranno effettuare il versamento dell'imposta a debito.

Il meccanismo del 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 (ad esempio i produttori agricoli con volume di affari non superiore a 7mila euro).

Infine, relativamente alle operazioni che rientrano nel meccanismo del reverse charge la circolare 14/E ha precisato che non si applica il regime di cash accounting (IVA di cassa).

Reverse charge e dichiarazioni d'intento degli esportatori abituali

La circolare 14/E ha precisato 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".

Anche qualora un esportatore abituale riceva dai fornitori fatture ove non sia facile scindere (anche per ragioni di formulazione del contratto) la parte soggetta al regime del reverse charge da quella soggetta all'applicazione dell'IVA nelle modalità ordinarie, dovrà procedere alla scomposizione dell'operazione oggetto del contratto, individuando le singole prestazioni assoggettabili al regime del reverse charge.

Niente sanzioni per gli errori sui "nuovi" reverse charge 2015

La circolare 14/E precisa infine che, in considerazione della circostanza che le novità hanno interessato già



le fatture emesse a partire dal 1° gennaio 2015, e che, in assenza di chiarimenti, la nuova disciplina poteva presentare profili di incertezza "sono fatti salvi, con conseguente mancata applicazione di sanzioni, eventuali comportamenti difformi adottati dai contribuenti, anteriormente all'emanazione del presente documento di prassi".