Estensione del “reverse charge” – C.M. 14/E/2015

30 Marzo 2015

In presenza di un contratto unico, avente ad oggetto la costruzione o il recupero incisivo di un edificio, comprensivo anche di prestazioni soggette all’applicazione del “*reverse charge*”, non si dovrà procedere alla scomposizione del contratto, ma l’IVA si applicherà secondo le modalità ordinarie sull’intera operazione.

L’Agenzia delle Entrate accoglie, quindi, la tesi ANCE secondo la quale, qualora le singole prestazioni (demolizione, installazione di impianti e opere di completamento) siano parte integrante di un’operazione complessa ed unitaria, il meccanismo di inversione contabile deve operare solo per le prestazioni edili affidate a terzi in subappalto e, quindi, limitatamente al rapporto tra appaltatore e subappaltatore[1].

Così precisa la **C.M. n.14/E del 27 marzo 2015**, con la quale l’Amministrazione finanziaria fornisce i primi chiarimenti sulle nuove fattispecie sottoposte, dal 1° gennaio 2015, all’“*inversione contabile*”, tra le quali, per il settore delle costruzioni, quelle riguardanti “*pulizia, demolizione installazione impianti e completamento relative ad edifici*” (di cui all’art.17, co.6, lett. a-*ter*, del D.P.R. 633/1972[2]).

In sostanza, con questa modifica, tali operazioni si aggiungono alle prestazioni di servizi o di manodopera, rese in dipendenza di contratti di subappalto nei confronti di imprese edili, già assoggettate a “*reverse charge*” dal 2007[3].

Soggetti interessati

Dal punto di vista soggettivo, il nuovo dettato normativo non stabilisce limitazioni circa i destinatari delle prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento degli edifici.

In merito, quindi, per l’applicabilità del nuovo *reverse charge,* la prestazione può essere resa nei confronti di qualsiasi soggetto passivo IVA, a prescindere dal fatto che quest’ultimo eserciti un’attività nel settore edile.

Tale orientamento trova conferma nella citata C.M.14/E/2015, laddove viene precisato che “*i soggetti passivi che rendono i servizi di cui alla lettera a-ter), 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*”.

A tal riguardo, si ricorda che la nuova lett.*a-ter*, dell’art. 17, co.6, del D.P.R. 633/1972, non ha intaccato la già vigente disciplina contenuta nella lett.*a*, del

medesimo articolo, che continua a prevedere l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile alle prestazioni edili rese 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.
A differenza di quanto previsto in ordine all'applicazione del "*reverse*" nel subappalto edile, per le nuove fattispecie, l'inversione contabile si applica a prescindere dalla circostanza che queste 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 venga affidata dal committente la totalità dei lavori.

Si prescinde, inoltre, sia dal rapporto contrattuale stipulato tra le parti, che dalla tipologia di attività esercitata (ovverosia dal codice utilizzato per l'esercizio dell'attività[4]).
In sostanza, le "nuove" prestazioni (pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento degli edifici), sono assoggettate al "*reverse charge"* in ogni caso, indipendentemente dai soggetti convolti, purché il contratto (sia esso d'appalto o d'opera) abbia ad oggetto le suddette attività.

Tipologia di contratto

Con riferimento al rapporto contrattuale che intercorre tra prestatore e committente, inoltre, la disposizione non appone alcun tipo di vincolo, per cui le prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento degli edifici sono assoggettate a "*reverse"* a prescindere dalla tipologia di contratto concluso tra le parti.
In sostanza, per le ipotesi descritte alla lett. a-*ter),* co. 6,dell'art. 17, del D.P.R. 633/1972, il meccanismo dell'inversione contabile si applica a qualsiasi contratto avente ad oggetto le prestazioni sopra descritte, posto in essere tra due soggetti IVA e, dunque, non necessariamente nell'ambito di un subappalto.
La citata C.M. 14/E/2015 conferma, inoltre, l'esclusione da "*reverse charge*" per 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[5].

Definizione di "edificio"

Al fine di delineare l'ambito applicativo della disposizione, la C.M. 14/E/2015 fornisce la definizione di "*edificio*", al quale la lett. a-*ter* dell'art.17, co.6, fa testuale riferimento.
Ed, in particolare, tenuto conto che ai fini fiscali non esiste un concetto comune di

"*edificio*", l'Agenzia delle Entrate richiama l'art.2 del D.Lgs. 192/2005 che definisce l'edificio come "*un sistema costituito dalle strutture edilizie esterne che delimitano uno spazio di volume definito, dalle strutture interne che ripartiscono detto volume e da tutti gli impianti e dispositivi tecnologici che si trovano stabilmente al suo interno; la superficie esterna che delimita un edificio può confinare con tutti o alcuni di questi elementi: l'ambiente esterno, il terreno, altri edifici; il termine può riferirsi a un intero edificio ovvero a parti di edificio progettate o ristrutturate per essere utilizzate come unità immobiliari a sé stanti*"[6].
Secondo l'Amministrazione finanziaria, infatti, tale definizione è coerente con alcuni precedenti chiarimenti forniti nel passato[7] e con l'intento del Legislatore che, utilizzando il riferimento alla nozione di "*edificio*", ha voluto limitare la disposizione ai soli "*fabbricati*" e non alla più ampia categoria dei beni immobili[8].
In sostanza, le nuove prestazioni soggette a "*reverse charge*" riguardano:

- fabbricati a qualsiasi uso destinati (residenziali e non),
- parti di fabbricato (es. singolo locale di edificio),
- fabbricati di nuova costruzione o già esistenti,
- fabbricati in corso di costruzione (catastalmente classificati nella categoria F3),
- "*unità in corso di definizione*" (catastalmente classificati nella categoria F4).

Sono, invece, escluse le prestazioni relative a:

- beni immobili che non rientrano nella definizione di "*edificio*", quali ad esempio, terreni, parti del suolo, parcheggi, piscine, giardini, etc., salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell'edificio stesso (es., piscine collocate sui terrazzi, giardini pensili, impianti fotovoltaici collocati sui tetti, etc.),
- beni mobili di ogni tipo.

Prestazioni di servizi soggette al "reverse charge"

In merito alla corretta individuazione delle singole operazioni rientranti tra quelle elencate nel nuovo dettato normativo, la C.M. 14/E/2015 conferma che queste debbano essere desunte dalla classificazione ATECO, con esclusivo riferimento alle attività che sono relative agli edifici.
Quindi, le prestazioni interessate dalla nuova disposizione sono quelle riconducibili ai seguenti codici ATECO:

Pulizia	81.21.00	Pulizia generale (non specializzata) di edifici
	81.22.02	Altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali

L'Amministrazione finanziaria precisa che, per il codice 81.22.02, sono escluse dall'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile le attività di pulizia specializzata di "*impianti e macchinari industriali*", in quanto non rientranti nella nozione di edifici.

Demolizione	43.11.00	Demolizione

Impianti	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 relative ad edifici)

In tema di "*installazione di impianti*", si ricorda che l'ANCE aveva sollecitato chiarimenti in ordine all'applicazione del "*reverse charge*" per la "*manutenzione e riparazione*" degli stessi, laddove queste attività, seppur comprese nei codici ATECO, non vengono esplicitamente menzionate alla lett.*a-ter,* del citato art.17.
Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria, rinviando genericamente alla definizione dei codici ATECO, sembra estendere anche a tali prestazioni l'applicazione del meccanismo. Tuttavia, a parere dell'ANCE, occorrerebbe un chiarimento più esplicito sul tema.

Completamento	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, pareti mobili e simili
	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)
	43.39.09	Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a.

L'Amministrazione finanziaria precisa che, per il codice 43.32.02, è esclusa dall'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile la posa in opera di "*arredi*", in quanto non rientrante nella nozione di completamento di edifici.
Viene, altresì confermato l'orientamento ANCE secondo cui è esclusa l'applicazione del "*reverse charge*" per le attività di "*preparazione del cantiere*" (codice ATECO 43.12), in quanto riferibile alla fase propedeutica alla costruzione e non a quella di completamento.
L'Agenzia delle Entrate ha poi condiviso l'orientamento dell'ANCE relativamente all'ipotesi in cui tali prestazioni (pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento degli edifici) siano ricomprese all'interno di un unico contratto di appalto avente ad oggetto la realizzazione di un intervento edilizio complesso (come la realizzazione di una nuova costruzione o un intervento di ristrutturazione dell'edificato).
In merito, è stato chiarito definitivamente che "*con riferimento all'ipotesi di un contratto unico di appalto – comprensivo anche di prestazioni soggette a reverse charge ai sensi della lettera a-ter) – avente ad oggetto la costruzione di un edificio ovvero interventi di restauro, di risanamento conservativo e interventi di ristrutturazione edilizia di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c) e d), del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380 [...], in un'ottica di semplificazione, [..], anche con riferimento alla prestazioni riconducibili alla lettera a-ter), trovino applicazione le regole ordinarie e non il meccanismo del reverse charge*".
In sostanza, quindi, in caso di contratto unico d'appalto, avente ad oggetto la costruzione di un fabbricato o la realizzazione sullo stesso di interventi di cui all'art.3, co.1 lett. c) e d) del D.P.R. 380/2001, non si dovrà procedere alla fatturazione "*scomposta*" dell'operazione, distinguendo le singole prestazioni assoggettabili al "*reverse charge*".
In tale ipotesi, infatti, le singole prestazioni (demolizione, installazione di impianti e opere di completamento) sono parte integrante di un'operazione complessa ed unitaria, per cui il meccanismo di "*inversione contabile*" opererà solo per le prestazioni edili affidate a terzi in subappalto e, quindi, limitatamente al rapporto tra appaltatore e subappaltatore.
Diversamente, per tutte le altre tipologie di intervento edilizio, quali, ad esempio, la "*manutenzione ordinaria*" e la "*manutenzione straordinaria*" (di cui, rispettivamente, all'art.3, co.1, lett. a e b del DPR 380/2001), si dovrà procedere alla scomposizione delle operazioni, individuando le singole prestazioni assoggettabili al regime del "*reverse charge*", anche nel caso in cui tali interventi siano oggetto di un unico contratto d'appalto.

Casi particolari

La C.M. 14/E/2015 affronta anche alcune ipotesi particolari di applicazione del meccanismo del "*reverse charge*" alle nuove fattispecie.
In particolare, si tratta di:

- **operazioni svolte attraverso strutture associative consortili**.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate richiama quanto già espresso nella C.M. 19/E/2007, in materia di applicazione del meccanismo nelle ipotesi di lavori edili eseguiti in subappalto tramite Consorzi, che agiscono in virtù di un mandato senza rappresentanza (ossia in nome proprio, ma per conto delle consorziate).
In tale occasione, è stato precisato che, in virtù di un principio di "*trasparenza*", qualora il Consorzio subappaltatore applichi l'"*inversione contabile*" in sede di fatturazione all'appaltatore, anche le singole imprese consorziate applicano lo stesso meccanismo nei confronti del Consorzio. Ciò per evitare la formazione del credito IVA in capo al Consorzio che, in quanto struttura creata allo scopo di gestire in forma unitaria i lavori, è destinato ad essere sciolto al termine del contratto.
Con la C.M. 14/E/2015, l'efficacia di tale precisazione viene ora estesa anche con riferimento alle nuove fattispecie di applicazione del meccanismo, per cui, qualora il Consorzio fatturi le prestazioni rese nei confronti del committente in regime di "*inversione contabile*" (es. appalto per tinteggiatura di edificio), anche le singole consorziate adottano lo stesso regime in sede di fatturazione delle prestazioni da loro effettuate al Consorzio;

· **servizi "*promiscui*" acquisiti da Ente non commerciale**.

Può verificarsi che un Ente non commerciale, che svolge anche un'attività economica non prevalente, acquisisca un servizio destinato, in parte allo svolgimento della propria attività istituzionale, ed in parte alla propria attività commerciale.
Si tratta, ad esempio, dell'ipotesi di un servizio di pulizia reso nel fabbricato dell'Ente, dove questo esercita anche la propria attività commerciale.
In questo caso, tenuto conto che il "*reverse charge*" deve essere applicato solo nei confronti di soggetti passivi IVA, occorre distinguere la quota del servizio acquisita dall'Ente non commerciale nell'ambito della propria attività commerciale, poiché solo su questa il meccanismo troverà applicazione (la parte del servizio che, invece, viene acquisita dal medesimo Ente nell'ambito della propria attività istituzionale deve rimanere assoggettata alle regole ordinarie di fatturazione).
A tal fine, la C.M. 14/E/2015 precisa che potrà essere utilizzato un criterio oggettivo, fondato, ad esempio, sugli accordi contrattuali, sull'entità del corrispettivo pattuito e sul carattere dimensionale degli edifici interessati (ivi compresa la ripartizione dei mq del fabbricato in relazione al suo diverso utilizzo per l'attività istituzionale, piuttosto che per quella commerciale svolta dal medesimo Ente).

· **rapporto tra "*split payment*" e "*reverse charge*"**.

In merito, la C.M. 14/E/2015 conferma che, in presenza di un Ente pubblico che, oltre all'attività istituzionale, eserciti anche attività commerciale, il "*reverse charge*", limitatamente ai servizi acquisiti dal medesimo Ente nell'ambito della propria attività economica, prevale sul nuovo meccanismo della "*scissione dei pagamenti*" (cd. "*split payment*", di cui all'art.17-*ter*, del D:P.R. 633/1972), in

vigore anch'esso dal 1° gennaio 2015 per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese nei confronti di determinate Amministrazioni Pubbliche[9] (in pratica, il "*reverse charge*" prevale sullo "*split payment*");

· ***"reverse charge" e regime dell'"IVA per cassa"***.

Sul punto, l'Agenzia precisa che anche l'applicazione del "*reverse charge*" alle nuove fattispecie esclude l'operatività del cosiddetto regime dell'IVA per cassa, ossia del meccanismo che prevede il differimento del versamento dell'IVA per i soggetti con volume d'affari non superiore a 2 milioni di euro.

Infatti, già con la precedente C.M. 44/E/2012 è stato precisato che tale sistema non è applicabile alle operazioni per le quali l'IVA è applicata secondo regole particolari, quali quelle connesse al "*reverse charge*"[10].

Clausola di salvaguardia

Infine, in considerazione che l'applicazione dell'"*inversione contabile*" alle nuove fattispecie poteva presentare, in assenza di specifici chiarimenti ministeriali, profili di incertezza, l'Agenzia fa' salvi i comportamenti adottati sino all'emanazione della C.M. 14/E del 27 marzo scorso, con la conseguente inapplicabilità di sanzioni, ancorché gli stessi si rilevino difformi da quanto precisato nel medesimo documento di prassi.

In sostanza, non si applicano sanzioni nell'ipotesi in cui, comunque, sino al 27 marzo scorso, l'IVA per tali prestazioni sia stata versata regolarmente senza applicazione del "*reverse charge*", ovvero sia stato applicato il "*reverse charge*" a fattispecie non rientranti in quelle soggette al meccanismo (assenza di danno per l'Erario).

---

[1]*Cfr*. **ANCE "*Estensione del "reverse charge" – Primi orientamenti ANCE"***– ID n. 19094 del 27 gennaio 2015.

[2] Introdotto dall'at.1, co.629, lett. a) della legge 190/2014 (Legge di Stabilità per il 2015). *Cfr*. **ANCE "*Split payment* e *reverse charge*: Nuovo Modello per i rimborsi del credito IVA"** – ID n. 19837 del 24 marzo 2015; **ANCE"*Split payment e reverse charge – Interrogazione parlamentare n. 3-01735"***– ID n. 19752 del 18 marzo 2015; **ANCE *"Legge di Stabilità 2015 – Pubblicazione in GU – Misure fiscali d'interesse per il settore"***– ID N. 18852 dell'8 gennaio 2015; **ANCE *"Definitiva approvazione del DdL Stabilità 2015 – Le misure fiscali d'interesse per il settore"***– ID N. 18766 del 23 dicembre 2014.

[3]Come noto, in base all'art. 17, co. 6, lett. a), del D.P.R. 633/1972, tale

meccanismo determina una variazione delle ordinarie modalità di fatturazione e di versamento dell'IVA, relative all'operazione effettuata dal subappaltatore nei confronti dell'appaltatore principale, o di un altro subappaltatore. In particolare, il meccanismo opera nel modo seguente:

– il subappaltatore emette fattura all'appaltatore senza applicazione dell'IVA, indicando la norma che lo esenta dall'applicazione dell'imposta (art.17, co.6, lett. a, del D.P.R. 633/1972);

- l'appaltatore integra la fattura ricevuta con l'indicazione dell'aliquota IVA e della relativa imposta dovuta, con i connessi obblighi formali di registrazione della stessa, da effettuare sia nel registro delle fatture emesse (entro il mese di ricevimento della fattura o, comunque, entro 15 giorni dal ricevimento con riferimento al relativo mese, ai sensi dell'art.23 del D.P.R. 633/1972), sia in quello degli acquisti (di cui all'art.25 del citato D.P.R 633/1972).

[4] In tal ambito la C.M. 14/E/2015 chiarisce, infatti, che "*qualora il prestatore del servizio svolga sistematicamente attività ricomprese nelle classificazioni ATECO relative alle prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative ad edifici, ma tali attività non siano state comunicate ai sensi dell'articolo 35, comma 3, del DPR n. 633 del 1972, 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".

[5] Al fine di distinguere le fattispecie escluse, la C.M. 14/E/2015 rinvia esplicitamente ai chiarimenti forniti sul tema della "*fornitura con posa in opera*" nell'ambito del "*reverse charge*" nel subappalto edile (Cfr. R.M.148/E/2007;R.M. 164/E/2007 e R.M. 172/E/2007).

[6] La stessa definizione di "*edificio*" è stata adottata ai fini dell'applicazione della detrazione del 55%-65% per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici esistenti (Cfr. *R.M. 365/E/2007).*

[7] Cfr. R.M. 48/E/1998 e Circolare del Ministero dei Lavori Pubblici n.1820/1960.

[8] Per completezza, si ricorda che l'art. 199, par.1, lett.a, della Direttiva UE 2006/112/CE, ai sensi del quale è stata adottata la norma in commento, rinvia invece al concetto più generale di "beni immobili".

[9] *Cfr*. **ANCE "*Split payment* – Interrogazione parlamentare europea"-** ID N. 19915 del 27 marzo 2015; **ANCE *"Split payment" e "reverse charge"*: Nuovo Modello per i rimborsi del credito IVA"** – ID n. 19837 del 24 marzo 2015; **ANCE *"Split payment e reverse charge – Interrogazione parlamentare n. 3-01735"*** – ID n. 19752 del 18 marzo 2015; **ANCE "*Split Payment*" – Rimborsi IVA prioritari – In *G.U.* il D.M. 20 febbraio 2015"**– ID n. 19559 del 04 marzo 2015; **ANCE "*Split Payment* – Pubblicazione in *Gazzetta Ufficiale* del DM attuativo"** – ID n. 19212 del 5 febbraio 2015;**ANCE "*Split Payment – Il MEF anticipa il DM attuativo in corso di pubblicazione in GU"***– ID n. 19172 del 2 febbraio 2015; **ANCE "*Split Payment" – Azioni***

ANCE e richiesta segnalazioni– ID n. 18963 del 16 gennaio 2015; **ANCE *"Split Payment" – Comunicato Stampa del MEF*** ID n. 18874 del 9 gennaio 2015; **ANCE *"Legge di Stabilità 2015 – Pubblicazione in GU – Misure fiscali d'interesse per il settore"* – ID N. 18852 dell'8 gennaio 2015; ANCE *"Definitiva approvazione del DdL Stabilità 2015 – Le misure fiscali d'interesse per il settore"* – ID N. 18766 del 23 dicembre 2014.**– ; **ANCE *"Split Payment" – Entrata in vigore ed azioni ANCE*** – ID n. 18854 dell'8 gennaio 2015

[10] *Cfr*. **ANCE *"Nuova IVA per cassa" – Disposizioni attuative e primi chiarimenti dell'AdE***"- ID N. 8983 del 28 novembre 2012.

19936-C.M. n.14-E del 27 marzo 2015.pdfApri