

Circolare per il Clienti del 11 marzo 2016: Reverse Charge – I chiarimenti delle Entrate

Norme e prassi

CIRCOLARI AGENZIA ENTRATE N. 37/2015 E N. 14/2015; ART. 17 COMMA 6 LETT. A-TER) DEL DPR 633/72.

Sintesi

Con la CM 37/2015, l’Agenzia ha fornito alcuni chiarimenti, sotto forma di risposte a quesiti, in merito all’applicazione del reverse charge in edilizia. Al riguardo, si segnala quanto segue:

- ◆ in caso di un contratto unico di appalto comprensivo anche di prestazioni soggette a reverse charge e riguardante interventi edilizi di frazionamento/accorpamento delle unità immobiliari, trovano applicazione le regole ordinarie e non il reverse charge;
- ◆ ove l’installazione di un impianto sia funzionale o servente all’edificio, anche se parte dell’impianto è posizionato all’esterno, trova applicazione il reverse charge;
- ◆ le attività di manutenzione e riparazione di impianti, ancorché non indicate espressamente nei codici della divisione 43 (come verrà meglio illustrato più avanti) vanno assoggettate al reverse charge;
- ◆ se la volontà delle parti è rivolta alla riparazione o ammodernamento degli impianti, anche tramite la sostituzione di parti danneggiate o obsolete, e non alla mera fornitura di beni, le attività sono assoggettate al reverse charge, purché tali servizi siano relativi ad edifici;
- ◆ sono salvi i comportamenti “difformi” adottati, prima dell’emanazione dei chiarimenti (dal 01/01/2015 al 22/12/2015); non saranno applicate sanzioni unicamente per le tematiche esaminate all’interno del documento e sempre che non si sia nell’ambito di una frode fiscale.

Premessa

Come noto, la Legge di Stabilità 2015, integrando l’art. 17, co.6 del DPR 633/1972, ha introdotto, dal 2015, ulteriori ipotesi di reverse charge nel settore edile ed energetico per le operazioni effettuate tra soggetti passivi Iva stabiliti in Italia. Con la CM 14/2015, l’Agenzia delle Entrate aveva fornito importanti chiarimenti in merito alla portata della nuova disposizione. Con la CM 37/2015, l’Agenzia fornisce ulteriori chiarimenti (nella modalità “domande e risposte”) in merito all’applicabilità del reverse charge nel settore edile.

I Chiarimenti delle Entrate

1. Manutenzioni straordinarie

Coerentemente con la CM 14/2015, viene ribadito che in presenza di un unico contratto d’appalto:

- ◆ comprensivo anche di prestazioni soggette a reverse charge;
- ◆ riguardante interventi di manutenzione straordinaria consistenti nel frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari (DPR. 380/2001);

non è necessario scomporre le operazioni; relativamente all’intera prestazione trovano **applicazione le regole “ordinarie” dell’Iva e non il reverse charge.**

L’Agenzia precisa che l’“attrazione” della manutenzione straordinaria alle regole ordinarie trova applicazione limitatamente agli interventi edilizi di frazionamento o accorpamento, rientranti nella precedente norma nella “ristrutturazione edilizia” e ora derubricati a “manutenzione straordinaria” (DL 133/2014). Così ad esempio, in caso di

un contratto avente ad oggetto:

- ◆ il frazionamento di un immobile, senza modifica della volumetria complessiva dell'edificio e dell'originaria destinazione d'uso;
- ◆ l'installazione di uno o più impianti;

non è necessario procedere alla "scomposizione" del contratto, distinguendo l'installazione di impianti dagli interventi edilizi e pertanto l'IVA va applicata con le modalità ordinarie.

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, trovano applicazione le regole "ordinarie" e non il reverse charge**, previsto per la sola attività di demolizione (art. 17, c.6, lett. a-ter) DPR 633/72). In tal caso, infatti, l'attività di demolizione "*deve considerarsi strettamente funzionale alla realizzazione della nuova costruzione*". Così, ad esempio, in presenza di un contratto unico per la realizzazione di una nuova costruzione, previa demolizione di un vecchio edificio, non si dovrà procedere alla scomposizione del contratto, distinguendo l'attività di demolizione, ma **si applicherà l'IVA secondo le modalità ordinarie**, all'intera fattispecie contrattuale.

3. Distinzione tra fornitura con posa in opera e servizi

L'Agenzia ribadisce, in primo luogo, quanto indicato dalla CM 14/2015 ossia che: "*..devono ritenersi escluse dal 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, poiché la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene*".

La stessa, sulla base della giurisprudenza nonché della prassi amministrativa, fornisce una serie di "**criteri interpretativi**" utilizzabili per stabilire quando un'operazione è qualificabile cessione con posa in opera (esclusa da reverse) e quando la stessa va qualificata come prestazione di servizi (soggetta a reverse).

GIURISPRUDENZA

➤ **Corte Giustizia UE (Causa C-111/05 del 29/03/07)**

Secondo la Corte UE, ai fini della qualificazione dell'operazione **occorre esaminare l'importanza della prestazione di servizi rispetto alla fornitura del bene**. In particolare, è necessario verificare se i servizi resi dal fornitore:

- ◆ si limitano alla semplice posa in opera del bene, senza che lo stesso subisca alterazioni;
- ◆ sono finalizzati a "modificare la natura del bene e / o ad adattare lo stesso alle esigenze specifiche del cliente";
- ◆ sono diretti a modificare la natura del bene e/o ad adattare lo stesso alle esigenze specifiche del cliente;

il costo del materiale e dei lavori non può, da solo, assumere importanza decisiva, ancorché il rapporto tra il prezzo del bene e quello dei servizi è "*un dato senz'altro obiettivo di cui si può tener conto*".

➤ **Cassazione (sent. n. 6925/01 e n. 11602/02)**

Secondo la Cassazione, **occorre valutare se le parti "abbiano inteso attribuire prevalenza all'attività lavorativa prestata o all'elemento della materia**, senza che sia di per sé dirimente il dato oggettivo del raffronto tra valore della materia impiegata e valore dell'opera prestata".

In particolare nella sent. n. 6925/2001 la Corte ha precisato **che si ha appalto quando la fornitura del bene costituisce un semplice mezzo per la produzione dell'opera ed il lavoro è lo scopo essenziale del negozio**, in modo che le modifiche da apportare al bene consistono non già in accorgimenti marginali e secondari diretti ad adattarlo alle specifiche esigenze del committente della prestazione, ma sono tali da dar luogo ad un servizio che, sotto il profilo qualitativo, assume valore determinante al fine del risultato da fornire alla controparte.

DOCUMENTI DI PRASSI AMMINISTRATIVA

➤ **RM n. 148/2007 e n. 164/2007**

La **distinzione tra cessione con posa in opera e prestazione di servizi dipende dalla causa contrattuale, "rintracciabile**

dal complesso delle pattuizioni negoziali e dalla natura delle obbligazioni dedotte dalle parti". In pratica, **quando lo scopo principale è rappresentato dalla cessione di un bene e l'esecuzione dell'opera è volta solo ad adattare il bene alle esigenze del cliente senza modificarne la natura, il contratto è qualificabile quale cessione con posa in opera.**

➤ **RM n. 220/2007**

L'Agenzia conferma il principio in base al quale **"nelle ipotesi in cui siano poste in essere sia prestazioni di servizi che cessioni di beni, per stabilire se sia prevalente l'obbligazione di dare o quella di fare, occorrerà fare riferimento alla volontà contrattualmente espressa dalle parti. In linea di principio, quando il programma negoziale ha quale scopo principale la cessione di un bene e l'esecuzione dell'opera sia esclusivamente diretta a consentirne la fruizione, senza modificarne la natura, il contratto è senz'altro qualificabile quale cessione con posa in opera"** (con esclusione dal reverse charge).

"Al contrario, 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 il contratto è **qualificabile prestazione di servizi** (con applicazione del reverse charge).

4. Installazione di impianti interni/esterni all'edificio

Come noto, l'applicazione del reverse charge è esteso anche alle installazioni di impianti relativi ad edifici. Secondo la CM 14/2015, la nozione di "edificio" va intesa in senso "restrittivo" e, quindi, viene ricondotta alla nozione di "fabbricato", e non alla più ampia categoria dei beni immobili.

Ciò posto, relativamente ai casi in cui **gli impianti siano posizionati in parte internamente ed in parte esternamente all'edificio**, l'Agenzia ritiene che sia necessario **"..valorizzare l'unicità dell'impianto che complessivamente serve l'edificio, anche se alcune parti di esso sono posizionate all'esterno dello stesso per necessità tecniche o logistiche"**.

Pertanto, ogni qual volta l'installazione di un impianto sia funzionale o servente all'edificio, anche se parte dell'impianto è posizionato all'esterno, deve trovare applicazione il reverse charge.

Tale soluzione è coerente con il DM del Mise 37/2008, che valorizza l'unicità dell'impianto posto al servizio dell'edificio, anche se parti di esso sono posizionate all'esterno per necessità tecniche/ logistiche.

ESEMPI APPLICABILITÀ REVERSE CHARGE	
videosorveglianza	impianto di videosorveglianza perimetrale, gestito da centralina posta all'interno dell'edificio e telecamere esterne, qualora gli elementi esterni (ad esempio telecamera) devono essere collocati all'esterno dell'edificio per motivi funzionali e tecnici
citofono	Impianto citofonico che necessita di apparecchiature all'esterno dell'edificio
climatizzatore	impianto di climatizzazione, con motore esterno collegato agli split all'interno dell'edificio. L'impianto, considerato nel suo complesso, è unico e relativo all'edificio, anche se una parte (motore) è posta all'esterno.
impianto idraulico	impianto idraulico di un edificio con tubazioni esterne. L'impianto è considerato nel suo complesso unitariamente, ivi comprese le tubazioni esterne che collegano l'impianto all'interno dell'edificio alla rete fognaria (DM n. 37/2008).

5. Attività di manutenzione e riparazione di impianti

L'ISTAT, a seguito di specifica richiesta dell'Agenzia delle Entrate, ha precisato che nelle attività di cui al codice

43.29.09 “Altri lavori di costruzione e installazione n.c.a.” come in tutti i codici della divisione 43 della Tabella Ateco 2007, sono comprese anche le prestazioni di manutenzione e riparazione.

Pertanto, **anche le prestazioni di manutenzione e riparazione**, ancorché non esplicitamente indicate dai codici Ateco della divisione 43, **vanno assoggettate al reverse charge**.

6. Impianti fotovoltaici

Come precisato nella citata CM 14/2015, non rientrano nella nozione di “edificio” e vanno, quindi, escluse dal reverse charge, le prestazioni di servizi aventi ad oggetto ad esempio: terreni, parti del suolo, parcheggi, piscine, giardini, ecc., 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..). In merito agli **impianti fotovoltaici** viene chiarito ora che **rientrano nell’ambito del reverse charge**:

- ◆ **l’attività di installazione** (compresa la manutenzione ordinaria/straordinaria) **di impianti fotovoltaici “integrati” o “semi-integrati”** agli edifici (ad esempio se posizionati sul tetto dell’edificio);
- ◆ **l’installazione di impianti fotovoltaici “a terra”**, ancorché posizionati all’esterno dell’edificio, funzionali / serventi allo stesso.

Per meglio definire l’area di applicazione del reverse charge in ordine a tali impianti, si richiamano i chiarimenti forniti con la CM 36/2013, con la quale sono stati delineati i criteri a cui fare riferimento per stabilire la natura (mobile o immobile) delle installazioni fotovoltaiche; in particolare:

- ◆ le installazioni fotovoltaiche poste su edifici ovvero realizzate su aree di pertinenza (comuni o esclusive) di fabbricati o unità immobiliari censiti al catasto urbano:

“non sussiste l’obbligo di accatastamento come unità immobiliari autonome, in quanto possono assimilarsi agli impianti di pertinenza degli immobili. In proposito, si chiarisce che è necessario procedere, con dichiarazione di variazione da parte del soggetto interessato, alla rideterminazione della rendita dell’unità immobiliare a cui risulta integrato, allorquando l’impianto fotovoltaico ne incrementa il valore capitale (o la relativa redditività ordinaria) di una percentuale pari al 15 per cento o superiore...”.

- ◆ la centrale fotovoltaica posta sul lastrico solare di un edificio, se censibile nella categoria catastale D/1 o D/10, rappresenta un fabbricato strumentale “autonomo” rispetto all’edificio sottostante.

Da quanto sopra l’Agenzia precisa che:

CASISICHE	REVERSE CHARGE
impianti fotovoltaici posti su edifici e quelli realizzati su aree di pertinenza di fabbricati (es: impianti fotovoltaici “a terra”), non accatastati autonomamente	SI
installazione di centrali fotovoltaiche poste sul lastrico solare (o su aree di pertinenza di fabbricati di un edificio), autonomamente accatastate nella categoria D/1 –D/10	NO , le centrali non costituiscono un edificio né parte dell’edificio

7. Sostituzione delle componenti di un impianto

Laddove la volontà contrattuale delle parti sia rivolta alla **riparazione e/o ammodernamento degli impianti** (anche sostituendo parti danneggiate o obsolete) e **non alla mera fornitura di beni**, le suddette attività sono assoggettate al **reverse charge**, purché tali servizi siano relativi ad edifici.

Il reverse charge è applicabile anche laddove l'interesse delle parti sia diretto:

- ◆ al conseguimento di una prestazione complessa;
- ◆ al mantenimento in funzione dell'impianto (prevale la causa del fare sul dare).

L'Agenzia precisa infatti che, *"a maggior ragione, va applicato il reverse charge nel caso in cui gli interventi siano tali da configurare un "nuovo impianto", trattandosi, in concreto, di servizi di installazione"*.

8. Installazione di impianti funzionali e non all'edificio

È esclusa dal reverse charge l'attività di installazione di impianti riconducibile al codice Ateco 33.20.09 *"Installazione di altre macchine ed apparecchiature industriali"*, ossia ad un codice non ricompreso nell'elenco di cui alla più volte citata CM 14/2015 (codici 43.21, 43.22 e 43.29).

- Si tratta, ad esempio, dell'installazione di impianti di refrigerazione industriali, come nel caso di magazzini frigoriferi finalizzati alla conservazione, lavorazione e distribuzione di prodotti agricoli ed alimentari.

Come precisato nella citata CM 14/2015, il reverse charge va applicato alle attività di installazione di impianti relative ad edifici, che formano parte integrante dell'edificio e sono ad esso serventi individuate dai codici attività da 43.21.01 a 43.29.09. Diversamente, nel caso in cui l'installazione dell'impianto sia strettamente funzionale allo svolgimento di un'attività industriale e non al funzionamento dell'edificio, ancorché, una volta installato, costituisca un tutt'uno con l'edificio, l'IVA va applicata con le modalità ordinarie.

Allo stesso modo, anche l'attività di manutenzione e riparazione di impianti strettamente funzionali allo svolgimento dell'attività industriale e non al funzionamento dell'edificio, non ricompresi nei citati codici da 43.21.01 a 43.29.09 è esclusa dal reverse charge.

9. Prestazioni rese da soggetti terzi

Vanno assoggettate al reverse charge anche le prestazioni rese da soggetti terzi, su incarico della società che commercializza i beni, qualora:

- ◆ riconducibili ai servizi di installazione di impianti e completamento di edifici;
- ◆ rientrino nei codici di attività individuati nella citata CM 14/2015.

Il reverse charge va, inoltre, applicato anche nel caso in cui le prestazioni di installazione e/o allestimento siano rese, in via autonoma (e non su incarico della società presso cui sono stati acquistati i beni), da soggetti terzi sulla base di un rapporto diretto con un committente soggetto passivo.

10. Reverse charge e beni significativi

Il reverse charge va applicato alle *"prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento"*, effettuate nei confronti di soggetti passivi IVA (B2B – Business To Business) se relative ad edifici.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate, sulla base di quanto chiarito nella CM 71/2000, afferma ora che la disposizione *"agevolativa in materia di aliquota"* prevista per i beni significativi riguarda esclusivamente prestazioni effettuate nei confronti dei *"consumatori finali"*. Pertanto, alle prestazioni di servizi di cui all'art. 17 co.6 lett. a ter) del DPR 633/72, che prevedono anche la fornitura di beni di valore significativo non va applicato il reverse charge, in quanto tale meccanismo interessa i soli rapporti tra soggetti passivi IVA.

11. Diritti di chiamata e manutenzione con abbonamento

In generale, il **diritto di chiamata** rappresenta una somma di denaro che va corrisposta ad un tecnico che si rechi presso il cliente, in caso di guasti o malfunzionamenti dell'impianto, a prescindere dalla esecuzione o meno di operazioni di riparazione sul bene oggetto della chiamata.

Nel caso in cui, nell'ambito di un intervento di manutenzione su impianti, sia **addebitato il diritto di chiamata**, l'Agenzia precisa che la mera "verifica" dell'impianto costituisce una modalità di "manutenzione", in quanto viene posta in essere un'attività di controllo da parte di un tecnico.

Conseguentemente, **il diritto di chiamata va assoggettato a reverse charge**.

Inoltre, vanno **assoggettate a reverse charge** anche le **manutenzioni**, derivanti da contratti che prevedono la **corresponsione di canoni** di abbonamento periodici, ancorché non materialmente eseguite.

CASISICHE	REVERSE CHARGE
Diritti fissi di chiamata	SI
Interventi di manutenzione con canone di abbonamento	

12. Allacciamento e attivazione dei servizi gas, energia e acqua

In conformità a precisato dalla Corte di Giustizia UE (sent. n. C- 442/05 del 03/04/2008) il servizio di allacciamento per l'erogazione di gas, energia elettrica e acqua (inteso come installazione di tubazioni, ed apparecchiature necessarie al servizio) **è escluso dall'applicazione del reverse charge in quanto:**

- ◆ non è riconducibile all'attività di installazione di impianti;
- ◆ costituisce parte integrante e indispensabile per la fornitura del servizio.

Analogo trattamento (esclusione da reverse) va riservato al servizio di attivazione.

13. Rapporto tra operazioni non imponibili e reverse charge

Come noto, in deroga al principio generale secondo cui debitore d'imposta è il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi, per le operazioni previste dall'art. 17, co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72, debitore d'imposta è il soggetto passivo nei cui confronti tali operazioni sono rese.

Pertanto, il prestatore di servizi è tenuto ad emettere fattura senza Iva, mentre il committente dovrà integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta dovuta. Alla luce della "ratio" di tale meccanismo, ne deriva che il "presupposto" applicativo dell'inversione contabile **è l'imponibilità dell'operazione**. Tale sistema **non si applica**, quindi, nell'ipotesi in cui **l'operazione sia non imponibile agli effetti dell'IVA**. Così ad esempio, i servizi di cui all'art. 9, comma 1, n. 6) del DPR n. 633/72 (servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto), **sono esclusi dal reverse charge, in quanto servizi non imponibili**.

Considerata la complessità delle questioni e la sussistenza di profili di incertezza della normativa, lo Studio rimane a completa disposizione per eventuali e/o ulteriori chiarimenti.

Cordiali Saluti.

Lo Studio