

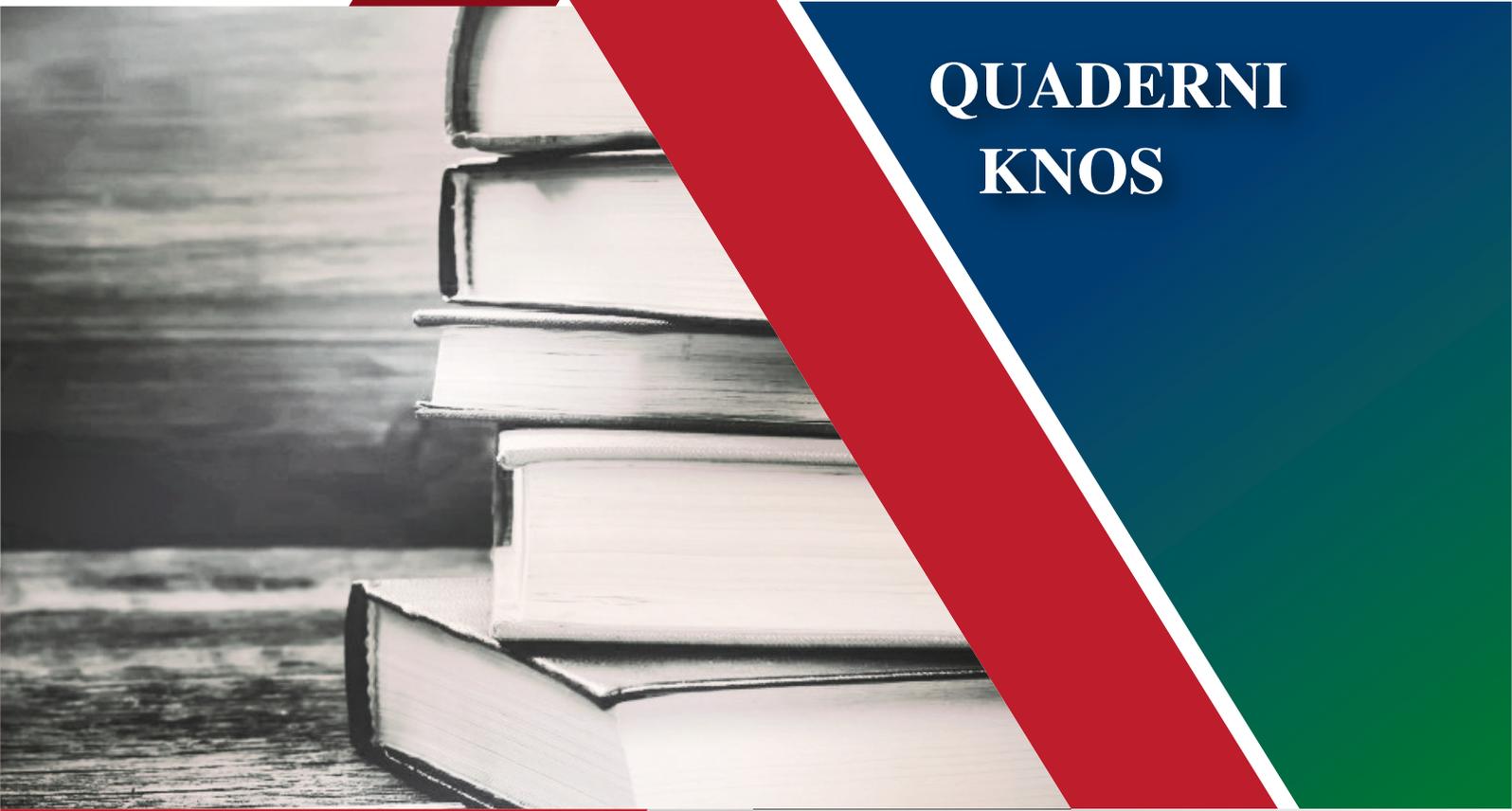


Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti  
ed Esperti Contabili®



Fondazione Centro Studi  
U.N.G.D.C.

## IL REVERSE CHARGE INTERNO



QUADERNI  
KNOS

**AREA TRIBUTARIA**

*QUADERNO N°2*

a cura della  
Commissione di Studio UNGDCEC  
“IVA e altre imposte indirette”

**Aprile 2017**





**Fondazione Centro Studi**  
**U.N.G.D.C.**

## **IL REVERSE CHARGE INTERNO**

*a cura della*

Commissione di Studio UNGDCEC “IVA e altre imposte indirette”

**Delegato Giunta UNGDCEC**

Raffaella MESSINA

**Presidente Commissione**

Stefano CAPRIOLI

**Segretario Commissione**

Elisabetta PAVESI

**Il presente documento è stato redatto dai seguenti membri della Commissione:**

Stefano CAPRIOLI, Daniele TUMIETTO, Stefano BENEDETTI, Luca REBORA,  
Elisabetta PAVESI, Fabio D’INTRONO, Francesco FUSTANEO, Pasquale MURGO,  
Donatello GAGGIANO, Eufemia DICHIO.

**Con la Supervisione del Comitato Scientifico- Area Fiscale - Fondazione centro Studi UNGDCEC:**

Michele ROSSINI, Elisabetta BOMBAGLIO, Maesa MORELLI, Patrick NOVEMBRE

---

## INDICE

---

<b>PREMESSA</b>	<b>1</b>
<b>CARATTERISTICHE DELL'ISTITUTO, NORMATIVA E PRASSI DI RIFERIMENTO</b>	<b>7</b>
CARATTERISTICHE DELL'ISTITUTO	7
NORMATIVA E PRASSI DI RIFERIMENTO	7
<b>ADEMPIMENTI</b>	<b>11</b>
FATTURAZIONE	11
REGISTRAZIONE	13
REVERSE CHARGE E DICHIARAZIONE IVA	15
OPERAZIONI ATTIVE	15
<b>OPERAZIONI NAZIONALI IN REVERSE CHARGE</b>	<b>20</b>
SERVIZI DI SUBAPPALTO NEL SETTORE EDILE	20
PRESTAZIONE DI SERVIZI DI PULIZIA, DI DEMOLIZIONE, DI INSTALLAZIONE DI IMPIANTI E DI COMPLETAMENTO RELATIVE AD EDIFICI	28
I NUOVI SERVIZI SOGGETTI AL REVERSE CHARGE: LE CARATTERISTICHE	29
I SERVIZI DI PULIZIA	31
I SERVIZI DI DEMOLIZIONE, INSTALLAZIONE DI IMPIANTI E COMPLETAMENTO DEGLI EDIFICI	32
CESSIONI DI FABBRICATI O DI PORZIONI DI FABBRICATI	34
REQUISITI SOGGETTIVI	35
REQUISITI OGGETTIVI	36
ESERCIZIO DELL'OPZIONE PER L'IMPONIBILITÀ AI FINI IVA	36
CESSIONI DI PERSONAL COMPUTER, DEI LORO COMPONENTI ED ACCESSORI E DI TELEFONI CELLULARI	38
CESSIONI DI ORO INDUSTRIALE E CESSIONI IMPONIBILI DI ORO DA INVESTIMENTO	39
ALTRI CASI	44
CESSIONI DI CERTIFICATI RELATIVI AL GAS E ALL'ENERGIA ELETTRICA	44
CESSIONI DI PALLET	45
<b>LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO</b>	<b>48</b>
LE SANZIONI IN CASO DI OMISSIONE NELL'APPLICAZIONE DEL REVERSE CHARGE DAL 1° GENNAIO 2016	49
LE SANZIONI IN CASO DI ERRATA QUALIFICAZIONE DELL'OPERAZIONE IN REVERSE CHARGE DAL 1° GENNAIO 2016	50
<b>ULTIMI CHIARIMENTI</b>	<b>52</b>
LA CIRCOLARE A.D.E. N. 37/E DEL 22 DICEMBRE 2015	52
TRATTAMENTO DA RISERVARE A TALUNI INTERVENTI EDILIZI INQUADRABILI NELL'AMBITO DELLA CATEGORIA DELLE "MANUTENZIONI STRAORDINARIE"	52
DEMOLIZIONE E REALIZZAZIONE DI UNA NUOVA COSTRUZIONE	53
DISTINZIONE TRA FORNITURA CON POSA IN OPERA E PRESTAZIONE DI SERVIZI	53
PARCHEGGI INTERRATI COLLOCATI SU LASTRICO SOLARE DELL'EDIFICIO	54
ATTIVITÀ DI DERATTIZZAZIONE, SPURGO E RIMOZIONE NEVE	54
INSTALLAZIONE DI IMPIANTI POSIZIONATI IN PARTE INTERNAMENTE ED IN PARTE ESTERNAMENTE ALL'EDIFICIO	54

ATTIVITÀ DI MANUTENZIONE E RIPARAZIONE DI IMPIANTI	55
IMPIANTI FOTOVOLTAICI	55
INSTALLAZIONE E MANUTENZIONE DEGLI IMPIANTI ANTINCENDIO	56
SOSTITUZIONE DELLE COMPONENTI DI UN IMPIANTO	56
INSTALLAZIONE DI IMPIANTI FUNZIONALI ALLO SVOLGIMENTO DI UN'ATTIVITÀ INDUSTRIALE E NON AL FUNZIONAMENTO DELL'EDIFICIO	57
PRESTAZIONI RESE DA SOGGETTI TERZI	57
REVERSE CHARGE E BENI SIGNIFICATIVI	57
DIRITTI FISSI DI CHIAMATA E INTERVENTI DI MANUTENZIONE CON CANONE DI ABBONAMENTO	57
TRATTAMENTO DA RISERVARE ALL'ALLACCIAMENTO E ALL'ATTIVITÀ DEI SERVIZI DI EROGAZIONE DI GAS, ENERGIA ELETTRICA E ACQUA	57
RAPPORTO TRA OPERAZIONI NON IMPONIBILI E MECCANISMO DEL REVERSE CHARGE	58
CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA	58
IL D.LGS. N. 24/2016	58
LA CIRCOLARE A.D.E. N. 21/E DEL 25 MAGGIO 2016	59
<b>CONCLUSIONI</b>	<b>60</b>

---

## PREMESSA

---

L'inversione contabile (*o reverse charge*) è un particolare meccanismo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto in base al quale il cessionario è tenuto all'assolvimento dell'imposta in luogo del cedente.

Tale istituto è nato con la finalità di contrastare il fenomeno dell'evasione IVA, particolarmente rilevante nel settore dell'edilizia; per questo motivo, sin dal 2007, vige l'obbligo di applicazione inversione contabile nel caso di prestazioni di servizi effettuate nel settore edile dai subappaltatori.

Nel tempo, il legislatore ha ulteriormente ampliato la portata del reverse charge, estendendolo ad altri settori e ad altre fattispecie:

- prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici;
- cessione di fabbricati o di porzioni di fabbricati;
- cessioni di personal computer, dei loro componenti ed accessori e di telefoni cellulari;
- cessioni di oro industriale e cessioni imponibili di oro da investimento;
- altri casi.

In questo *e-book* analizzeremo il cosiddetto “*reverse charge* interno” ovvero il meccanismo di applicazione dell'inversione contabile tra due soggetti passivi italiani, trascurando volontariamente il “*reverse charge* esterno”, applicato invece nell'ambito di talune operazioni transnazionali (ad esempio nel caso delle prestazioni di servizi intracomunitarie).

Lo scopo di questo lavoro è quello di fornire uno strumento di consultazione, con riferimenti normativi e di prassi, che consenta al lettore un rapido inquadramento della casistica riscontrata nella pratica professionale.

---

## **CAPITOLO 1**

---

### **CARATTERISTICHE DELL'ISTITUTO, NORMATIVA E PRASSI DI RIFERIMENTO**

---

#### **CARATTERISTICHE DELL'ISTITUTO**

---

Con l'espressione inglese "reverse charge" si indica il meccanismo dell'inversione contabile per il quale il destinatario di una cessione di beni o prestazione di servizi, qualora sia soggetto passivo nel territorio dello Stato, è obbligato ad assolvere l'imposta in sostituzione del cedente o del prestatore.

Il meccanismo del reverse charge è stato voluto dall'erario per evitare che i due soggetti in questione (il destinatario di una cessione di beni o prestazione di servizi e il cedente o prestatore) frodino l'erario, non versando l'IVA o chiedendone il rimborso. L'amministrazione finanziaria ha così deciso di trasferire i compiti del cedente dei beni o prestatore di servizi al debitore.

Il meccanismo di applicazione è relativamente semplice:

- il cedente o il prestatore emette la fattura senza addebitare l'imposta e indicando la norma che include l'applicazione del reverse charge;
- il destinatario dovrà integrare la fattura ricevuta indicando l'aliquota propria dell'operazione eseguita dal cedente o prestatore, in aggiunta alla relativa imposta e alla registrazione del documento nell'apposito registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, e degli acquisti.

Tale meccanismo è maggiormente utilizzato nel settore edilizio, riferendosi prevalentemente ai rapporti tra subappaltatori e appaltatori o tra soli subappaltatori. Il regime del reverse charge, tuttavia, si applica anche in altri settori ed è stato introdotto nel nostro ordinamento con una certa gradualità.

---

#### **NORMATIVA E PRASSI DI RIFERIMENTO**

---

Nell'analizzare la normativa comunitaria che disciplina le possibili deroghe che gli Stati membri possono adottare al regime ordinario di contabilizzazione e fatturazione dell'IVA, si devono prendere le mosse dall'art. 199 della Direttiva 2006/112/CE. Ai sensi della richiamata disposizione, gli Stati membri possono stabilire, senza alcun limite di carattere temporale, che il soggetto tenuto al versamento dell'IVA sia, in luogo del cedente o del prestatore d'opera, colui nei cui confronti sono state effettuate le seguenti operazioni, tassativamente elencate dalla disposizione richiamata:

- a) prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili nonché la consegna di lavori immobiliari, considerata cessione di beni;
- b) messa a disposizione di personale per l'esecuzione delle attività di cui alla lett. a);
- c) cessioni di beni immobili qualora il cedente abbia optato per l'imposizione dell'operazione;
- d) cessioni di materiali di recupero, di materiali di recupero non riutilizzabili in quanto tali, di
- e) materiali di scarto industriali e non industriali, di materiali di scarto riciclabili, di materiali di scarto parzialmente lavorati, di avanzi e determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi figuranti nell'allegato VI alla Direttiva 2006/112/CE;

- f) cessioni di beni dati in garanzia da un soggetto passivo ad un altro soggetto passivo in esecuzione di questa garanzia;
- g) cessioni di beni successive alla cessione del diritto di riserva di proprietà ad un cessionario che esercita tale diritto;
- h) cessione di beni immobili in una vendita giudiziale al pubblico incanto da parte di un debitore giudiziario.

Il successivo art. 199-bis della Direttiva 2006/112/CE, ad integrazione della precedente disposizione, reca un ulteriore regime derogatorio il quale si caratterizza, tuttavia, per un diverso ambito di applicazione ed un'efficacia temporale limitata. In base alla norma da ultimo richiamata, infatti, solo fino al 31 dicembre 2018 e per un periodo minimo di due anni, gli Stati membri possano stabilire che il soggetto tenuto al versamento dell'IVA sia, in luogo del cedente o del prestatore d'opera, colui nei cui confronti sono state effettuate le seguenti operazioni:

- trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra;
- trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla stessa direttiva;
- cessioni di telefoni cellulari, concepiti come dispositivi fabbricati o adattati per essere connessi a una rete munita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche, con o senza altro utilizzo;
- cessioni di dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale;
- cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 38, paragrafo 2;
- cessioni di certificati relativi a gas ed energia elettrica;
- prestazioni di servizi di telecomunicazione;
- cessioni di console di gioco, tablet PC e laptop;
- cessioni di cereali e colture industriali, fra cui semi oleosi e barbabietole, che non sono di norma destinati al consumo finale senza aver subito una trasformazione;
- cessioni di metalli grezzi e semilavorati, fra cui metalli preziosi.

In entrambe le ipotesi (vale a dire sia per le fattispecie elencate all'art. 199 che per quelle di cui all'art. 199-bis della Direttiva 2006/112/CE), qualora gli Stati membri intendano introdurre il regime IVA di inversione contabile (o reverse charge), i medesimi non devono richiedere alcuna preventiva autorizzazione comunitaria, dovendo unicamente provvedere ad informare il Comitato IVA, secondo le specifiche modalità individuate dalle disposizioni in rassegna.

Al di fuori delle descritte ipotesi, qualora gli Stati membri intendano adottare il regime di inversione contabile (o reverse charge) con riferimento a fattispecie non contemplate fra quelle di cui ai precedenti artt. 199 e 199-bis della Direttiva 2006/112/CE, diviene necessario richiedere un'apposita preventiva autorizzazione al Consiglio dell'Unione europea. L'art. 395 della Direttiva 2006/112/CE, infatti, prevede che il Consiglio dell'Unione europea, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga (fra cui anche le misure di deroga al regime ordinario di fatturazione delle operazioni IVA), allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali. Fermo restando che le misure adottate dallo Stato membro non debbano influire, se non in misura trascurabile, sull'impor-

to complessivo delle entrate fiscali dello Stato membro, riscosso dal c.d. “Stato del consumo”.

Questa la matrice comunitaria alla quale il Legislatore nazionale deve fare riferimento qualora, come in occasione della legge di stabilità 2015, intenda ampliare l’ambito di applicazione del regime IVA di inversione contabile (o reverse charge). Alla luce di tale dato, risulta di immediata comprensione, il motivo per il quale le disposizioni da ultimo introdotte hanno un’efficacia temporale differenziata, in base alla tipologia di operazioni alle quali fanno riferimento. Nello specifico, la tempistica relativa alla vigenza delle norme di ampliamento del regime di inversione contabile (o reverse charge) da ultimo adottate, può essere riassunta nel seguente schema:

<b>Settore</b>	<b>Norma di riferimento</b>	<b>Decorrenza</b>	<b>Scadenza</b>
Edile	lett. a-ter) aggiunta all’art. 17, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972), adottata ai sensi dell’art. 199 della Direttiva 2006/112/CE	1 gennaio 2015	senza limite
Commercio di pallet	art. 74, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972, come modificato dalla legge di stabilità 2015, adottata ai sensi dell’art. 199 della Direttiva 2006/112/CE	1 gennaio 2015	senza limite
Energetico	lett. d-bis), d-ter) e d-quater) aggiunte all’art. 17, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972), adottate ai sensi dell’art. 199-bis della Direttiva 2006/112/CE	1 gennaio 2015	31 dicembre 2018
Grande distribuzione	di cui alla lett. d-quinquies aggiunta al comma 6 dell’art. 17, del d.P.R. n. 633 del 1972), adottata ai sensi dell’art. 395 della Direttiva 2006/112/CE	non in vigore in quanto non autorizzata dalla U.E.	

Volendo riassumere la successione temporale delle norme e dei principali documenti di prassi utili ai nostri fini, si riporta la seguente tabella riassuntiva:

<b>Operazione</b>	<b>Legge</b>	<b>Prassi</b>
Cessioni di oro industriale e cessioni imponibili di oro da investimento	<b>Legge 17 gennaio 2000</b> , n. 7, che ha recepito le disposizioni della direttiva 98/80/CE del Consiglio del 12 ottobre 1998 - art. 10 n. 11 DPR 633/72	RR.MM. 28 novembre 2002, n. 375/E e 12 dicembre 2013, n. 92/E
Prestazioni di servizi di subappalto nel settore edile	<b>Legge 27 dicembre 2006</b> n. 296 art. 1 c. 44 (Legge finanziaria 2007) - art. 17 c. 6 DPR 633/72	Circ. AdE 29 dicembre 2006 n. 27/E e 16 febbraio 2007 n. 11/E
Cessioni di personal computer, dei loro componenti ed accessori e di telefoni cellulari	<b>Legge 27 dicembre 2006</b> n. 296 art. 1 c. 44 (Legge finanziaria 2007) - art. 17 c. 6 lett. b) e c) DPR 633/72  <b>D. Lgs 11 febbraio 2016</b> n. 24 (in vigore dal 2 maggio 2016)	Circ. AdE 23 dicembre 2010 n. 59/E e Ris. AdE 31 marzo 2011 n. 36/E  Circ. AdE 25 maggio 2016 n. 21/E
Cessione di fabbricati o di porzioni di fabbricati	<b>D.L. 22 giugno 2012</b> n. 83 art. 9 - art. 17 c. 6 lett. a-bis DPR 633/72	Circ. AdE 28 giugno 2013 n. 22/E
Prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici	<b>Legge 23 dicembre 2014</b> n. 190 art. 1 c. 629 (Legge di stabilità 2015) - art. 17 c. 6 lett. a-ter DPR 633/72	Circ. AdE 27 marzo 2015 n. 14/E e Circ. AdE 22 dicembre 2015 n. 37/E

---

## CAPITOLO 2

---

### ADEMPIMENTI

---

#### FATTURAZIONE

---

La fattura è il documento rilasciato dal venditore che prova l'esecuzione del contratto nonché il suo diritto a riscuotere il prezzo pattuito, ed è disciplinata all'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972.

La predetta norma dispone che *“per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili, o, ferma restando la sua responsabilità, assicura che la stessa sia emessa, per suo conto, dal cessionario o dal committente ovvero da un terzo. Per fattura elettronica si intende la fattura che è stata emessa e ricevuta in un qualunque formato elettronico; il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all'accettazione da parte del destinatario”*.

Pertanto, il soggetto obbligato all'emissione della fattura è chi effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio.

Costituisce eccezione il caso dell'emissione della fattura da parte del cliente o del terzo residente in un Paese con il quale non esiste alcuno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza. In tale circostanza è consentita l'emissione a condizione che ne sia data preventiva comunicazione all'Agenzia delle entrate.

Per quanto concerne il momento di emissione della fattura, la normativa dispone che essa è emessa al momento dell'effettuazione dell'operazione determinata a norma dell'art. 6, cioè *“all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente”*.

Gli elementi identificativi di una fattura sono i seguenti:

- la data di emissione che, generalmente, non può essere successiva all'effettuazione dell'operazione;
- il numero progressivo che la identifichi in modo univoco, di cui si parlerà in dettaglio in seguito;
- i dati relativi all'emittente, e più precisamente essi devono contenere ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cedente o prestatore, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;
- numero di partita IVA del soggetto cedente o prestatore;
- ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cessionario o committente, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;
- numero di partita IVA del soggetto cessionario o committente ovvero, in caso di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento; nel caso in cui il cessionario o committente residente o domiciliato nel territorio dello Stato non agisce nell'esercizio d'impresa, arte o professione, codice fiscale;

- natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione;
- corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compresi quelli relativi ai beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all'art.15, comma 1, n. 2;
- corrispettivi relativi agli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono;
- aliquota, ammontare dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro;
- data della prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri e numero dei chilometri percorsi, delle ore navigate o delle ore volate, se trattasi di cessione intracomunitaria di mezzi di trasporto nuovi, di cui all'articolo 38, comma 4, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427;
- annotazione che la stessa è emessa, per conto del cedente o prestatore, dal cessionario o committente ovvero da un terzo.

Se l'operazione o le operazioni cui si riferisce la fattura comprendono beni o servizi soggetti all'imposta con aliquote diverse, gli elementi e i dati di cui al comma 2, lettere g), h) ed l), sono indicati distintamente secondo l'aliquota applicabile. Per le operazioni effettuate nello stesso giorno nei confronti di un medesimo soggetto può essere emessa una sola fattura.

Anche in caso di effettuazione di operazioni soggette al meccanismo del reverse charge, l'emittente dovrà attenersi alle disposizioni indicate in precedenza. Sulle fatture emesse per operazioni vincolate a questo particolare regime, essendo comunque operazioni soggette ad IVA, non dovrà essere apposta alcuna marca da bollo.

L'art.21, comma 6 e 6-bis disciplina casi particolari in cui la fattura è emessa per operazioni sottoelencate e contiene, in luogo dell'ammontare dell'imposta, le seguenti annotazioni con l'eventuale indicazione della relativa norma comunitaria o nazionale:

- cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non soggette all'imposta a norma dell'articolo 7-bis, comma 1, con l'annotazione “operazione non soggetta”;
- operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis, 9 e 38-quater, con l'annotazione “operazione non imponibile”;
- operazioni esenti di cui all'articolo 10, eccetto quelle indicate al n. 6), con l'annotazione “operazione esente”;
- operazioni soggette al regime del margine previsto dal decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, con l'annotazione, a seconda dei casi, “regime del margine – beni usati”, “regime del margine - oggetti d'arte” o “regime del margine - oggetti di antiquariato o da collezione”;
- operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo soggette al regime del margine previsto dall'articolo 74-ter, con l'annotazione “regime del margine - agenzie di viaggio”.

Inoltre, i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato emettono la fattura anche per le tipologie di operazioni sottoelencate quando non sono soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies e indicano, in luogo dell'ammontare dell'imposta, le seguenti annotazioni con l'eventuale specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale:

- cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui all'articolo 10, nn. da 1) a 4) e 9), effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore dell'imposta in un altro Stato mem-

- bro dell'Unione europea, con l'annotazione "inversione contabile";
- cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell'Unione europea, con l'annotazione "operazione non soggetta".

L'art.21, comma 6-ter dispone che le fatture emesse dal cessionario di un bene o dal committente di un servizio in virtù di un obbligo proprio recano l'annotazione "autofatturazione".

## **REGISTRAZIONE**

---

Il meccanismo dell'inversione contabile consiste nell'inversione dell'obbligo di assolvimento dell'Iva e può essere applicato esclusivamente alle operazioni poste in essere tra due soggetti passivi Iva. Il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi soggetta a reverse charge non è tenuto ad addebitare l'imposta tramite l'esercizio della rivalsa: nella fattura emessa sono indicati, in luogo del tributo, la dicitura "inversione contabile" ed eventualmente la norma di riferimento. Vengono, pertanto, trasferiti sull'acquirente del bene/servizio una serie di adempimenti necessari alla liquidazione dell'imposta.

L'acquirente è obbligato a riportare l'aliquota e l'importo dell'imposta in due modi diversi a seconda della natura della operazione effettuata, che può comportare a seconda della tipologia di acquisto effettuato:

- l'obbligo di integrazione della fattura del fornitore con l'indicazione dell'aliquota e dell'imposta;
- l'obbligo di emissione di una autofattura.

La fattura integrata, ovvero l'autofattura, deve poi essere registrata distintamente nel registro Iva acquisti e, contemporaneamente, nel registro Iva vendite dell'acquirente. In alternativa, possono essere utilizzati appositi registri separati. Tale doppia registrazione comporta per l'acquirente sia Iva a credito che Iva a debito, mentre il venditore non rileverà alcuna Iva a debito in relazione alle operazioni effettuate in regime di "reverse charge".

Solitamente, non è necessario effettuare alcun versamento effettivo all'erario relativo all'operazione in oggetto, in quanto, ad eccezione dei casi in cui trovano applicazione norme che prevedono l'indetraibilità del tributo assolto sugli acquisti, la doppia registrazione determina una neutralizzazione del debito con il credito dell'imposta.

**Venditore:** emette fattura senza la rivalsa dell'Iva, registra la fattura di vendita nel registro Iva vendite e conseguentemente non ha alcun debito verso l'Erario per l'operazione fatturata in regime di reverse charge.

**Acquirente:** generalmente, integra la fattura ricevuta con l'indicazione dell'aliquota Iva specifica per l'acquisto di beni o servizi effettuato, registra la fattura di acquisto sia sul registro Iva acquisti sia sul registro Iva vendite (è consigliabile creare due registri Iva specifici per le operazioni in reverse charge) con la rilevazione dell'importo dell'Iva sia a credito sia a debito e versa all'Erario l'Iva dovuta solo nel caso di regime di indetraibilità dell'Iva assolta sugli acquisti.

Al posto di integrare la fattura di acquisto, nei casi in cui è obbligatoria e nei casi in cui il venditore

non emette la fattura entro i termini stabiliti per legge, va emessa una autofattura. È preferibile adottare due registri Iva (vendite e acquisti) separati per la sola registrazione delle autofatture.

### L'INTEGRAZIONE DELLA FATTURA DI ACQUISTO

Esemplifichiamo le modalità di integrazione della fattura di acquisto analizzando uno dei casi più frequenti di applicazione del reverse charge: le prestazioni di servizi, compresa la manodopera, rese dai subappaltatori nei confronti dell'appaltatore principale nel settore dell'edilizia (art. 17, co. 6 lett. a) D.P.R. n. 633/72).

#### *Esempio:*

La ditta Rossi Srl ha effettuato lavori di intonacatura eseguiti su un immobile commerciale in base ad un contratto di subappalto stipulato con la ditta Lavori edili Srl per un imponibile pari a 10.000 euro in data 31 gennaio 2015, emettendo la fattura con l'indicazione "Soggetta a reverse charge ai sensi dell'art. 17, co. 6, lett. a) D.P.R. n. 633/72". Le fatture emesse in applicazione del meccanismo dell'inversione contabile sono esenti dall'imposta di bollo in quanto comunque relative ad operazioni soggette ad Iva.

L'appaltatore Lavori edili Srl procede ad integrare la fattura con l'indicazione dell'Iva pari a 2.200 euro e del totale del documento pari a 12.200 euro e a registrare il documento sia sul "registro Iva Acquisti in reverse charge" sia sul "registro Iva Vendite in reverse charge", entro quindici giorni dal ricevimento, con riferimento al relativo mese.

Contabilmente la ditta Lavori edili Srl annoterà le seguenti movimentazioni:

#### *Registro Iva Acquisti in reverse charge:*

31/01/15	Lavori conto terzi (ce)	a	Debito vs Rossi Srl (sp)	10.000,00	12.200,00
	Iva a credito r.c. (sp)			2.200,00	

Per rendere neutro l'impatto dell'Iva, nel caso in cui non siano presenti limitazioni alla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti, si annoterà sul Registro Iva Vendite in reverse charge:

31/01/15	Credito vs Rossi Srl (sp)	a	Credito vs Rossi Srl (sp)	12.200,00	10.000,00
			Iva a debito r.c. (sp)		2.200,00

Poi si procederà a chiudere la partita del cliente fittizio Rossi Srl (Credito vs Rossi Srl), in quanto il debito effettivo verso la Rossi Srl è pari a 10.000 euro (il solo imponibile) e non a 12.200 euro come risulterebbe dalla sola registrazione sul registro Iva Acquisti in reverse charge:

31/01/15	Debito vs Rossi Srl (sp)	a	Credito vs Rossi Srl (sp)	2.200,00	2.200,00
----------	--------------------------	---	---------------------------	----------	----------

Si ricorda che tutti gli ERP aziendali permettono di effettuare, a seguito della prima registrazione della fattura di acquisto integrata sul registro Iva acquisti in reverse charge (ovvero sul registro Iva delle fatture di acquisto), la duplice registrazione successiva in automatico, di modo da annotare la stessa scrittura anche sul registro Iva vendite in reverse charge (ovvero sul registro Iva delle fatture di vendita) e neutralizzare le partite di credito e di debito aperte per lo stesso importo dell'Iva.

L'Agenzia delle Entrate ha consentito ai soggetti tenuti all'applicazione dell'inversione contabile l'utilizzo di una procedura semplificata, diversa da quella esemplificata, tale da evitare duplicazioni nella numerazione e registrazione dei documenti. La facilitazione consiste nella sola annotazione della fattura di acquisto integrata in un unico registro sezionale, a condizione che l'imponibile e l'imposta complessivi siano riportati in un registro riepilogativo che consenta la liquidazione periodica del tributo e la rilevazione immediata delle fatture in caso di controllo (vedasi Risoluzione n. 144/E/99).

## REVERSE CHARGE E DICHIARAZIONE IVA

### OPERAZIONI ATTIVE

Sono indicate nel quadro VE: in particolare per le fatture emesse in regime di reverse charge ex art.17 D.P.R. 633/72 si fa esclusivo riferimento al rigo VE35.

Operazioni con applicazione del reverse charge		1	,00
Cessioni di rottami e altri materiali di recupero	Cessioni di oro e argento puro		
2	3		
,00	,00		
<b>VE35</b>	Subappalto nel settore edile	Cessioni di fabbricati	
4	5		
,00	,00		
Cessioni di telefoni cellulari	Cessioni di microprocessori		
6	7		
,00	,00		
Prestazioni comparto edile e settori connessi	Operazioni settore energetico		
8	9		
,00	,00		

La portata e il numero dei campi cui è suddiviso questo rigo si sono fatti via via crescenti nel corso degli anni per due motivi:

- un maggior dettaglio in dichiarazione annuale di queste particolari operazioni,
- un sempre più diffuso campo di applicazione del reverse charge nazionale.

Tra i diversi campi del rigo VE35 notiamo che:

- il campo 1 è la somma di tutte le operazioni in reverse charge annotate nei successivi campi;
- il campo 2 si riferisce a talune operazioni di cui all'art.74, commi 7 e 8, in cui dall'1/1/15 vengono ricomprese anche le cessioni di bancali di legno (pallets) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo (dove invece vengono ceduti con aliquota IVA ordinaria);
- il campo 5 comprende esclusivamente le cessioni di fabbricato di cui all'art.10, comma 1, numeri

8 bis e 8 ter, in cui il cedente abbia manifestato l'opzione per l'imposizione (art. 17, comma 6, lettera a-bis);

- va posta la dovuta attenzione nel differenziare operazioni in campo edile distinte ai campi 4 e 8: al campo 4 sono indicate esclusivamente le prestazioni di servizi rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti di imprese che svolgono attività di costruzione o ristrutturazione di immobili o nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore (art. 17, comma 6, lettera a) e vanno inoltre indicate le prestazioni di servizi rese nell'ambito dell'Expo 2015 nei confronti di "Arexpo Spa" e di "Expo 2015 Spa" (decreto 10 luglio 2012); al campo 8 sono invece indicate le prestazioni dei servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento edifici di cui al nuovo comma a-ter dell'art.17, comma 6.

Rigo a parte invece per le operazioni effettuate nei confronti delle pubbliche amministrazioni e soggette alla "scissione dei pagamenti" - c.d. "split payment" - di cui all'art. 17-ter introdotto *ex novo* a decorrere dal 1/1/15: fattispecie di reverse charge in cui il cedente/prestatore, pur emettendo fatture imponibili Iva e con Iva esposta, non è debitore d'imposta in quanto il versamento della stessa è a carico della pubblica amministrazione nella qualità di cessionario/committente.

**VE38** Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni ai sensi dell'art. 17-ter

,00

## **OPERAZIONI PASSIVE**

Le operazioni passive constano nella registrazione ed integrazione con la corretta aliquota Iva delle fatture di acquisto pervenute dal cedente/prestatore senza indicazione dell'Iva ex art.17.

Tali importi - imponibile e Iva "integrata" - verranno pertanto indicati nella sezione 1 del quadro F, righe da VF1 a VF11 in base all'aliquota Iva stessa, ai fini della detrazione dell'imposta; in caso di indetraibilità dell'Iva tali importi dovranno esse indicati ai righe VF17/VF18.

Per quanto riguarda la rilevazione dell'Iva in reverse, a carico del cessionario/committente, e il conseguente versamento all'Erario della stessa, si fa riferimento esclusivamente al quadro VJ.

	1	IMPONIBILE	2	IMPOSTA
<b>VJ1</b> Acquisti di beni provenienti dallo Stato Città del Vaticano e dalla Repubblica di San Marino – art. 71, comma 2 – (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)		,00		,00
<b>VJ2</b> Estrazione di beni da depositi IVA (art. 50-bis, comma 6, d.l. n. 331/1993)		,00		,00
<b>VJ3</b> Acquisti di beni e servizi da soggetti non residenti ai sensi dell'art. 17, comma 2		,00		,00
<b>VJ4</b> Operazioni di cui all'art. 74, comma 1, lett. e)		,00		,00
<b>VJ5</b> Provvigioni corrisposte dalle agenzie di viaggio ai loro intermediari (art. 74-ter, comma 8)		,00		,00
<b>VJ6</b> Acquisti all'interno di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8		,00		,00
<b>VJ7</b> Acquisti all'interno di oro industriale e argento puro (art. 17, comma 5)		,00		,00
<b>VJ8</b> Acquisti di oro da investimento imponibile per opzione (art. 17, comma 5)		,00		,00
<b>VJ9</b> Acquisti intracomunitari di beni (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)		,00		,00
<b>VJ10</b> Importazioni di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8 senza pagamento dell'IVA in dogana (art. 70, comma 6)		,00		,00
<b>VJ11</b> Importazioni di oro industriale e argento puro senza pagamento dell'IVA in dogana (art. 70, comma 5)		,00		,00
<b>VJ12</b> Acquisti di tartufi da rivenditori dilettanti ed occasionali non muniti di partita IVA (art. 1, comma 109, legge n. 311/2004)		,00		,00
<b>VJ13</b> Acquisti di servizi resi da subappaltatori nel settore edile (art. 17, comma 6, lett. a)		,00		,00
<b>VJ14</b> Acquisti di fabbricati (art. 17, comma 6, lett. a-bis)		,00		,00
<b>VJ15</b> Acquisti di telefoni cellulari (art. 17, comma 6, lett. b)		,00		,00
<b>VJ16</b> Acquisti di microprocessori (art. 17, comma 6, lett. c)		,00		,00
<b>VJ17</b> Acquisti di servizi del comparto edile e settori connessi (art. 17, comma 6, lett. a-ter)		,00		,00
<b>VJ18</b> Acquisti di beni e servizi del settore energetico (art. 17, comma 6, lett. d-bis, d-ter e d-quater)		,00		,00
<b>VJ19</b> Acquisti delle pubbliche amministrazioni, titolari di partita IVA, ai sensi dell'art. 17-ter		,00		,00

Tale quadro ha la sola funzione di assolvere il versamento dell'Iva a debito in tutte le fattispecie in cui l'imposta è dovuta da parte del cessionario (reverse charge nazionale e non, come ad esempio gli acquisti intracomunitari) oppure da parte di soggetti operanti in determinati settori (agenzie di viaggio).

Pertanto nel risultato del quadro VJ non confluiranno gli importi imponibili ma soltanto gli importi dell'imposta a debito, che andrà a sommarsi insieme al totale del rigo VE25 nel rigo VL1.

Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	<b>VE23</b> TOTALI (somma dei righi da VE1 a VE9 e da VE20 a VE22)	,00	,00
	<b>VE24</b> Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)		,00
	<b>VE25</b> TOTALE (VE23± VE24)		,00

+

<b>VJ20</b> TOTALE IMPOSTA (somma dei righi da VJ1 a VJ19)	,00
--	-----

=

QUADRO VL LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA ANNUALE		DEBITI	CREDITI
<b>VL1</b>	<b>IVA a debito</b> (somma dei righi VE25 e VJ20)	,00	

Lo specchio che segue vuole dare un taglio pratico alla corretta individuazione delle varie fattispecie e alla corretta allocazione delle stesse nei diversi righi della dichiarazione Iva a seconda che si tratti di operazioni passive piuttosto che di operazioni attive.

<b>Casistica di cessione/acquisto</b>	<b>Operazioni attive</b>	<b>Operazioni passive</b>
Rottami/materiali di recupero (art.74, commi 7 e 8)	VE35 - campo 2	VJ 6
Oro industriale e argento puro (art.17, comma 5)	VE35 - campo 3	VJ 7
Oro da investimento (art.17, comma 5)	VE35 - campo 3	VJ 8
Subappalto in edilizia (art.17, comma 6, lett. a)	VE35 - campo 4	VJ 13
Fabbricati (art.17, comma 6, lett. a-bis)	VE35 - campo 5	VJ 14
Telefoni cellulari (art.17, comma 6, lett. b)	VE35 - campo 6	VJ 15
Microprocessori (art.17, comma 6, lett. c)	VE35 - campo 7	VJ 16
Servizi del comparto edile e connessi (art.17, comma 6, lett. a-ter)	VE35 - campo 8	VJ 17
Settore energetico (art.17, comma 6, lett. a-quater)	VE35 - campo 9	VJ 18

Discorso a parte per le operazioni effettuati da o nei confronti delle pubbliche amministrazioni e soggette al regime della scissione dei pagamenti: il campo VJ 19, dovrà essere compilato esclusivamente dalle pubbliche amministrazioni, titolari di partita Iva, qualora abbiano effettuato acquisti soggetti al meccanismo dello split payment.

<b>Casistica di cessione/acquisto</b>	<b>Operazioni attive</b>	<b>Operazioni passive</b>
Operazioni effettuate nei confronti di PA (art.17-ter)	VE 38	
Acquisti effettuati dalle PA (art.17-ter)		VJ 19

È importante ricordare che tutte le operazioni passive dettagliate nei vari rigi del quadro VJ devono essere comprese nel quadro VF per la detrazione della relativa imposta.

### **RIMBORSO IVA**

Viene inoltre data rilevanza ad alcune operazioni in reverse charge anche nel quadro VX: in particolare al rigo VX 4, utilizzato al fine di chiedere il rimborso dell'eventuale Iva a credito scaturente dalla dichiarazione Iva annuale.

Questa previsione è dettata dal fatto che i contribuenti che si trovino abitualmente ad operare emettendo fatture soggette a reverse charge, e pertanto senza addebitare il tributo al cessionario/committente, sono destinati ad essere fisiologicamente a credito di Iva.

Il rimborso compete solo se l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione annuale è superiore ad euro 2.582,28, ma può essere richiesto anche per un importo inferiore e fino al limite massimo di 700.000,00 euro; ai fini del calcolo della quota massima di 700.000 euro rientrano anche le compensazioni effettuate con modello F24.

Importo di cui si richiede il rimborso	1		,00
di cui da liquidare mediante procedura semplificata	2		,00
Causale del rimborso	3	<input type="checkbox"/>	
Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso	4	<input type="checkbox"/>	
Imposta relativa alle operazioni di cui all'art. 17-ter	5		,00
Contribuenti Subappaltatori	6	<input type="checkbox"/>	
Esonero garanzia	7	<input type="checkbox"/>	

Al fine di chiedere il rimborso del credito Iva derivante dall'effettuazione di operazioni interessate dal reverse charge nazionale (art.17, commi 5, 6 e 7 e art. 74, commi 7 e 8), va indicato nel campo 3 "causale del rimborso" il codice 2 "aliquota media": in questo caso per poter chiedere il rimborso bisogna verificare che l'aliquota mediamente applicata su acquisti e importazioni sia superiore a quella mediamente applicata sulle operazioni attive, maggiorata dal 10%.

Discorso a parte per i soggetti che effettuano operazioni nei confronti della pubblica amministrazione ed emettono fattura senza addebito dell'Iva ex art.17-ter - c.d. "split payment": al rigo VX4 nel campo 4 "erogazione prioritaria del rimborso" dovranno indicare il codice 6, mentre dovranno indicare nel campo 5 l'importo dell'imposta relativa alle operazioni di cui all'art.17-ter; questo in quanto l'erogazione prioritaria del rimborso a favore di tali soggetti è riconosciuta per un importo non superiore all'ammontare dell'imposta applicata alle predette operazioni.

Infine sempre al rigo VX4 troviamo il campo 6 "contribuenti subappaltatori", riservato ai soggetti subappaltatori - ex art. 17, comma 6, lettera a) - che abbiano conseguito un volume d'affari costituito per almeno l'80% da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto: per questi soggetti il limite annuo per la compensazione è elevato ad un milione di euro.

---

## CAPITOLO 3

---

### OPERAZIONI NAZIONALI IN REVERSE CHARGE

#### SERVIZI DI SUBAPPALTO NEL SETTORE EDILE

---

Il mondo dell'edilizia è probabilmente quello che negli ultimi anni ha subito le maggiori modifiche, sempre da un punto di vista dell'imposta sul valore aggiunto, prestandosi esso, infatti, a facili manovre d'evasione d'imposta. A tal proposito sono state introdotte norme sull'utilizzo dell'istituto dell'inversione contabile al fine di contrastare il fenomeno evasivo nella catena degli appalti e dei subappalti. Il Legislatore non si è soffermato esclusivamente agli appalti, prevedendo successivamente l'applicazione del *reverse charge* nella cessione degli stessi "immobili".

Focalizzando in tale capitolo l'attenzione sul sistema degli appalti, questo risulta coinvolgere l'appaltatore e i subappaltatori ovvero gli ulteriori subappaltatori.

L'art. 17, co. 6, lett. a), del D.P.R. 633/1972, prevede infatti l'applicazione del regime del *reverse charge per le "prestazioni di servizi, diversi da quelli di cui alla lettera a)-ter), compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile 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"*. (omissis).

Tale disposizione è finalizzata ad arginare i fenomeni di evasione dell'imposta derivanti dal seguente comportamento:

- l'appaltatore subappalta in tutto o in parte i lavori di costruzione e ristrutturazione dell'immobile;
- il subappaltatore esegue i lavori, addebitando al proprio committente i corrispettivi con applicazione dell'Iva nei modi ordinari (l'aliquota dipende dalla tipologia di lavori eseguiti);
- il committente del subappaltatore riceve tale fattura, paga il corrispettivo e l'imposta, e procede alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 633/1972;
- il subappaltatore, indipendentemente dalla «complicità» del committente non procede al versamento dell'imposta all'Erario, e dopo un certo periodo procede alla cessazione dell'attività, scomparendo letteralmente dalla circolazione.

A seguito di tale comportamento:

- resta fermo il diritto alla detrazione dell'imposta in capo al committente, in quanto tale diritto sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e prescinde dal versamento dell'imposta da parte del subappaltatore;
- l'Erario subisce un danno, in quanto a fronte della detrazione del committente, non incassa l'imposta dovuta dal subappaltatore, e si trova costretto ad eseguire una procedura di recupero particolarmente difficoltosa, sia per la irreperibilità del soggetto, sia per la probabile (anzi quasi certa) inconsistenza patrimoniale dello stesso.

Con il meccanismo del *reverse charge*, il danno evidenziato viene evitato, in quanto il subappaltatore procede all'addebito del corrispettivo per la prestazione eseguita a carico dell'appaltatore, emettendo

fattura senza addebito dell'imposta, mentre il committente procede all'autofatturazione/integrazione, applicando «virtualmente» l'imposta, in quanto procede alla doppia annotazione nel registro acquisti ed in quello delle fatture emesse, rendendo così neutro l'impatto<sup>1</sup>.

Pertanto col meccanismo dell'inversione contabile, non si ha esborso finanziario dell'imposta tra le parti, con la conseguenza che il committente procederà al pagamento della fattura del subappaltatore senza esborso d'imposta, in quanto l'Iva non è contenuta nel documento stesso.

L'applicazione concreta delle disposizioni di cui all'art. 17, co. 6, del D.P.R. 633/1972, dipende dal verificarsi simultaneamente di tutta una serie di condizioni. A tale proposito, la C.M. 37/E/2006, ha fornito preziose indicazioni, individuando una serie di requisiti concomitanti, la cui verifica positiva determina l'obbligo di applicazione del regime di inversione contabile.

Il primo requisito riguarda l'aspetto "soggettivo", il quale comporta la presenza di almeno tre soggetti coinvolti, il subappaltatore, il committente (titolare della licenza edilizia) ed un appaltatore.

Il secondo requisito riguarda l'aspetto "oggettivo", il quale consiste nel fatto che l'operazione sia posta in essere nel settore edile. Tale conferma la si ottiene verificando che la prestazione rientri in quelle indicate nella sezione "F" della tabella di classificazione delle attività economiche "Atecofin (2004)" (trasfusa nella sezione "F" della tabella "Ateco 2007" - che sotto si riporta -, come fatto presente anche dalla risoluzione della Agenzia delle Entrate n. 245/E del 2008).

La sezione "F" indica i codici riferiti alle attività di "Costruzioni" le quali, secondo le indicazioni fornite dalle note esplicative, comprendono:

- i lavori generali di costruzione;
- i lavori speciali di costruzione per edifici e opere di ingegneria civile;
- i lavori di completamento di un fabbricato;
- i lavori di installazione in esso dei servizi.

È importante sottolineare che per applicare l'inversione contabile nel comparto edile, è necessario che sia il primo appaltatore che il subappaltatore devono svolgere una prestazione che sia riconducibile a una di quelle indicate nella sezione "F" della tabella Ateco 2007, non rilevando il codice di attività eventualmente comunicata alla Agenzia delle Entrate.

Il terzo requisito riguarda il "contenuto giuridico" dell'accordo che lega il subappaltatore con l'appaltatore principale, in quanto l'Agenzia delle Entrate, sul presupposto che la norma si rende applicabile alle sole prestazioni di servizi, ha precisato che l'accordo contrattuale deve rientrare nelle fattispecie del contratto d'opera o nella prestazione d'opera, restando invece sempre escluse le cessioni di beni con posa in opera, in quanto tale ultima operazione costituisce ai fini Iva una cessione di beni e non una prestazione di servizi<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Banca dati "Il sole 24 ore" - Iva in Edilizia – Edizione 2014

<sup>1</sup> Banca dati "Il sole 24 ore" - Iva in Edilizia – Edizione 2014

Si precisa altresì che il regime del reverse-charge deve essere applicato nelle ipotesi in cui soggetti subappaltatori prestano servizi ad imprese appartenenti al settore edile, che si pongono quali appaltatori o subappaltatori.

Per contro detto regime non si applica:

- alle prestazioni di servizi rese direttamente alle imprese di costruzione (Circ. AE n. 37/E/2006);
- alle prestazioni di servizi rese ad un general contractor (Circ. AE n. 14/E/2015).

<b>41</b>	<b>COSTRUZIONE DI EDIFICI</b>
41.10.00	Sviluppo di progetti immobiliari senza costruzione
41.20.00	Costruzione di edifici residenziali e non residenziali
<b>42</b>	<b>INGEGNERIA CIVILE</b>
42.11.00	Costruzione di strade, autostrade e piste aeroportuali
42.12.00	Costruzione di linee ferroviarie e metropolitane
42.13.00	Costruzione di ponti e gallerie
42.21.00	Costruzione di opere di pubblica utilità per il trasporto di fluidi
42.22.00	Costruzione di opere di pubblica utilità per l'energia elettrica e le telecomunicazioni
42.91.00	Costruzione di opere idrauliche
42.99.01	Lottizzazione dei terreni connessa con l'urbanizzazione
42.99.09	Altre attività di costruzione di altre opere di ingegneria civile n.c.a.
<b>43</b>	<b>LAVORI DI COSTRUZIONE SPECIALIZZATI</b>
43.11.00	Demolizione
43.12.00	Preparazione del cantiere edile e sistemazione del terreno
43.13.00	Trivellazioni e perforazioni
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)
43.21.03	Installazione impianti di illuminazione stradale e dispositivi elettrici di segnalazione, illuminazione delle piste degli aeroporti (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)
43.22.04	Installazione di impianti di depurazione per piscine (inclusa manutenzione e riparazione)
43.22.05	Installazione di impianti di irrigazione per giardini (inclusa 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.
43.31.00	Intonacatura e stuccatura
43.32.01	Posa in opera di cassaforti, forzieri, porte blindate
43.32.02	Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, 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.
43.91.00	Realizzazione di coperture
43.99.01	Pulizia a vapore, sabbiatura e attività simili per pareti esterne di edifici
43.99.02	Noleggio di gru e altre attrezzature con operatore per la costruzione o la demolizione
43.99.09	Altre attività di lavori specializzati di costruzione n.c.a. <sup>3</sup>

Una volta verificati tutti i suddetti requisiti:

- il subappaltatore emette fattura senza addebito d'imposta ai sensi dell'art. 17, co. 6, del D.P.R.

<sup>3</sup> [www.istat.it](http://www.istat.it)

633/1972;

- l'appaltatore integra la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, annotandola, nei termini ordinari, sia nel registro degli acquisti di cui all'art. 25, sia nel registro delle fatture emesse di cui all'art. 23 o nel registro dei corrispettivi di cui all'art. 24, così da «neutralizzare» l'imposta in sede di liquidazione periodica<sup>4</sup>.

Come anticipato, la C.M. 37/E/2006 richiede per l'applicazione del *reverse charge* che la prestazione sia riconducibile nell'ambito di un contratto d'appalto o di prestazione d'opera, mentre sono esclusi (con conseguente applicazione dell'Iva nei modi ordinari) i rapporti riconducibili alla cessione di beni con posa in opera, in quanto il servizio della posa in opera assume funzioni accessorie rispetto alla cessione del bene, che costituisce l'oggetto del contratto.

Nella C.M. 37/E/2006 l'Agenzia delle Entrate ricorda che il contratto d'appalto e la prestazione d'opera, entrambi riconducibili nell'insieme delle prestazioni di servizi, hanno in comune alcuni elementi e presentano delle differenze in altri aspetti:

- in entrambe le tipologie contrattuali il prestatore assume un'obbligazione di risultato, non assume alcun vincolo di subordinazione e assume direttamente il rischio derivante dall'esecuzione della prestazione;
- la principale differenza consiste nel requisito dell'organizzazione: infatti, nell'appalto l'esecutore si avvale di una struttura organizzativa normalmente articolata, mentre nel contratto d'opera prevale l'apporto lavorativo diretto del prestatore.

Nella realtà quotidiana ed operativa, è tutt'altro che agevole distinguere se una determinata operazione possa rientrare nello schema dell'appalto, o della prestazione d'opera, ovvero in quello della cessione dei beni con posa in opera, soprattutto considerando che non sempre le parti stipulano accordi in forma scritta per regolare i reciproci obblighi e diritti<sup>5</sup>.

Un supporto in tal senso è certamente fornito dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria. A tal fine si richiama il contenuto della R.M. 5.7.1976, n. 360009, con la quale è stato precisato che *“sono sempre da considerarsi contratti di vendita (e non di appalto) i contratti concernenti la fornitura, ed eventualmente anche la posa in opera, di impianti di riscaldamento, condizionamento d'aria, lavanderia, cucina, infissi, pavimenti, ecc., qualora l'assuntore dei lavori sia lo stesso fabbricante o chi fa abituale commercio dei prodotti e materiali sopra menzionati”*<sup>6</sup>.

Per concludere il presente capitolo vengono riportati alcuni estratti di Risoluzioni Ministeriali, ritenuti utili per un corretto inquadramento iva delle operazioni poste in essere.

<sup>4</sup> Si precisa che il secondo comma dell'articolo 17 del Dpr 633/1972, diversifica la modalità con cui applicare il meccanismo dell'iva versione contabile, a seconda che cedenti o prestatori siano, o meno, stabiliti all'interno dell'Unione europea: nel primo caso (dove rientra il caso esposto nel presente capitolo), ossia cedente o prestatore stabilito all'interno dell'Unione europea, si applicherà il meccanismo dell'integrazione della fattura; nel secondo caso, ossia cedente o prestatore non stabilito all'interno dell'Unione europea, dovrà essere utilizzato il meccanismo della così detta “autofattura”. Fonte DPR 633/72 Banca dati Il sole 24 ore.

<sup>5</sup> [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it) Archivio Circolari

<sup>6</sup> [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it) Archivio Risoluzioni

### **R.M. 28.6.2007, n. 148/E**

La R.M. 148/E/2007 affronta il caso di una società che svolge attività di “*fornitura di armature in acciaio per cemento armato, pre-sagomate o pre-assemblate*”, il cui codice di attività è 45.25.0 - “*altri lavori di costruzione*”, rientrante nel gruppo F e quindi interessato dall’applicazione del reverse charge. Con i propri clienti, tale società stipula dei contratti di fornitura con posa in opera, definiti come contratti di vendita con prestazione accessoria della posa in opera, e quindi non rientranti nell’alveo dei contratti d’opera o d’appalto, in quanto non prevedono un’obbligazione di risultato. Per quanto riguarda la posa in opera, la società istante precisa quanto segue:

- l’attività può essere svolta direttamente dalla società, avvalendosi di proprio personale dipendente;
- l’attività, in alternativa, può essere svolta da aziende terze artigiane, le quali sono inquadrare nel codice attività 45.25.0 (altri lavori speciali di costruzione).

La soluzione indicata dall’Agenzia sottolinea che l’applicazione dell’inversione contabile dipende dalla tipologia di contratto esistente tra le parti, il quale deve rientrare necessariamente tra le prestazioni di servizi e non tra le cessioni di beni.

Occorre pertanto far riferimento alla volontà contrattualmente prevista dalle parti per stabilire se sia prevalente l’obbligazione di *dare*, tipica delle vendite, ovvero quella di *fare*, tipica dei servizi, tra cui rientrano i contratti d’opera e d’appalto.

Pertanto l’Agenzia addiviene alla seguente soluzione:

- nei confronti delle imprese di costruzione, viene emessa una fattura con applicazione dell’Iva nei modi ordinari, in quanto il rapporto contrattuale instaurato è di vendita con prestazione accessoria di posa in opera;
- nei confronti delle imprese artigiane terze, che forniscono il servizio di posa in opera, la società riceve fatture con applicazione dell’Iva nei modi ordinari, in quanto tali imprese operano, nei confronti della società istante, in relazione ad un contratto di vendita e non di appalto. In altre parole, tra l’impresa terza e la società istante si configura non un subappalto, bensì un appalto, posto che il rapporto «a monte» è di vendita e non di appalto.

Tale indagine, evidenzia l’Agenzia, «si rende necessaria anche nelle ipotesi in cui i codici che identificano le attività delle imprese contraenti appartengano alla sezione F» della tabella Atecofin<sup>7</sup>.

### **R.M. 5.7.2007, n. 154/E**

La R.M. 154/E/2007 riguarda il caso di un’impresa subappaltatrice che effettua l’installazione di impianti idraulico-sanitari, con codice attività 45.33.0, compreso nella sezione F. Tra le varie attività che l’impresa svolge, vi è anche la mera manutenzione degli impianti. L’Agenzia delle Entrate precisa che così come l’attività di installazione di impianti idraulico-sanitari, anche l’attività di mera manutenzione ricadono entrambe nell’ambito delle «costruzioni», e quindi assoggettate all’obbligo di inversione contabile laddove chiaramente sussistano anche gli altri requisiti previsti dalla norma.

<sup>7</sup> [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it) Archivio risoluzioni

Per quanto riguarda nello specifico la manutenzione, infatti, tale attività deve essere inquadrata come una prestazione di riparazione e, come tale, inerente alla costruzione<sup>8</sup>.

### **R.M. 11.7.2007, n. 164/E**

La R.M. 164/E/2007 si riferisce ad una ditta individuale che esercita l'attività di installazione e manutenzione di impianti di allarme. Tale attività viene svolta con due modalità:

- a) per conto di una società che a sua volta svolge attività di installazione;
- b) per conto di una società produttrice di impianti di allarme che li cede direttamente al cliente finale.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che la prima delle due attività sopra evidenziate ricade nell'ambito di applicazione del reverse charge in quanto l'attività (subappalto) è svolta per conto di una società che svolge attività di installazione e che a sua volta ha ottenuto l'incarico dal cliente finale (appalto). Nel secondo caso, invece, è necessario verificare il rapporto giuridico che lega il produttore ed il cliente finale, atteso che se tale rapporto consiste in una cessione di beni, con posa in opera, allora il conseguente rapporto tra la società produttrice stessa e la società che esegue l'installazione configura un appalto, con conseguente applicazione dell'Iva nei modi ordinari<sup>9</sup>.

### **R.M. 26.7.2007, n. 187/E**

L'istanza riguarda un'impresa che svolge l'attività di installazione di ponteggi, ovvero di noleggio degli stessi, anche se accompagnato dall'installazione stessa. L'Agenzia ricorda che il regime dell'inversione contabile si applica alle prestazioni di servizi che si configurano come contratti d'appalto o d'opera, e non in presenza di cessioni di beni con posa in opera.

Nella fattispecie in esame la prestazione è inquadrabile nella fattispecie del noleggio, con conseguente accessoria della posa in opera, assoggettabile ad iva nei modi ordinari non rendendosi applicabile il meccanismo dell'inversione contabile. Tale meccanismo, invece, può trovare applicazione per i contratti relativi all'installazione di ponteggi per conto terzi<sup>10</sup>.

### **R.M. 3.8.2007, n. 205/E**

Il quesito riguarda un consorzio di imprese, operante prevalentemente nel settore edile, che esegue scavi, sbancamenti, trasporto di terra, sabbia ed altri materiali, per conto terzi. Il contratto utilizzato per realizzare le prestazioni indicate nell'istanza è un contratto di noleggio di mezzi di trasporto e d'opera (camion, escavatore, ecc.), con relativo manovratore (cd. «nolo a caldo»).

Preliminarmente, l'Agenzia delle Entrate osserva che esistono due differenti tipologie contrattuali di noleggio:

- «a freddo», in cui la prestazione è limitata alla messa a disposizione dei mezzi e non dell'operatore. In tal caso, la prestazione è esclusa dal regime dell'inversione contabile, in quanto non riconducibile al settore edile di cui alla sezione F della tabella Atecofin;
- «a caldo», in cui oltre alla messa a disposizione dei mezzi, viene messa a disposizione anche la prestazione del manovratore. In tal caso, l'attività è riconducibile al settore edile, ed in particolare ai codici attività 45.25.0 (altri lavori di costruzione) e 45.50.0 (noleggio di macchine e attrezzatu-

<sup>8</sup> [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it) Archivio risoluzioni

<sup>9</sup> [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it) Archivio risoluzioni

<sup>10</sup> [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it) Archivio risoluzioni

re per lavori edili, con operatore).

-  
Una volta verificato che il contratto sia riconducibile al settore edile, trattandosi di «nolo a caldo», è poi necessario verificare l'ulteriore condizione, ossia la presenza di un (sub)appalto.

Discrimine in tal senso, afferma l'Agenzia, è la modalità di esecuzione del servizio. In particolare, se il prestatore si limita ad eseguire il servizio secondo le mere direttive del committente, viene a mancare l'autonomia organizzativa tipica del contratto d'appalto, con conseguente inapplicabilità dell'inversione contabile. Al contrario, laddove l'oggetto del contratto sia più complesso, e comprenda anche lavori di sbancamento, sistemazione di terreni, demolizione di edifici e simili, ciò che rileva non è il mero noleggio, bensì una prestazione più complessa, in cui il prestatore, grazie alla sua autonomia organizzativa, svolge un'attività qualificabile nell'ambito di un contratto d'appalto e non un mero noleggio. Pertanto, conclude l'Agenzia, solamente verificandosi tali requisiti, la prestazione è soggetta al regime Iva dell'inversione contabile<sup>11</sup>.

#### **RR.MM. 16.6.2008, n. 246/E e 20.6.2008, n. 255/E**

L'analisi finalizzata a distinguere una cessione di beni (con posa in opera) rispetto ad una prestazione di servizi (contratto d'appalto o d'opera) è determinante anche per l'influenza che tale analisi ha nel rapporto «a valle». Infatti, affinché si realizzi un rapporto di subappalto, è necessario che prima di tutto sussista «a monte» un contratto d'appalto, il che significa che se tale ultimo rapporto è configurabile come una cessione di beni, con posa in opera, il contratto che poi il cedente instaura con l'altro soggetto (ad esempio chi esegue solamente la posa in opera) è certamente una prestazione di servizi, ma inquadrabile in un contratto di appalto (e non di subappalto).

Ed in tale ottica, le RR.MM. 246/E e 255/E confermano tale impostazione, precisando che qualora un soggetto proceda ad una cessione di beni con posa in opera dei beni, l'eventuale affidamento della sola posa in opera ad un soggetto terzo deve essere assoggettata ad Iva nei modi ordinari, in quanto tale ultimo rapporto si configura come appalto, essendo il rapporto a monte una cessione di beni e non una prestazione di servizi.

Il caso tipico di tale schema contrattuale è quello che si realizza laddove:

- l'impresa edile si rivolge al commerciante o al produttore per l'acquisto di determinati beni (cessione di beni con posa in opera), soggetto ad Iva nei modi ordinari
- il commerciante, o produttore, affida la posa in opera del materiale ad un soggetto terzo (posatore o installatore), con il quale si instaura un rapporto d'appalto. Anche tale rapporto deve essere assoggettato ad Iva nei modi ordinari, in quanto non sussista alcun subappalto.

-  
Peraltro l'impostazione dianzi proposta dall'Agenzia delle Entrate, trova conferma anche nella già citata R.M. 148/E/2007, sopra commentata.

<sup>11</sup> [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it) Archivio risoluzioni

<sup>9</sup> [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it) Archivio risoluzioni

<sup>10</sup> [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it) Archivio risoluzioni

## **PRESTAZIONE DI SERVIZI DI PULIZIA, DI DEMOLIZIONE, DI INSTALLAZIONE DI IMPIANTI E DI COMPLETAMENTO RELATIVE AD EDIFICI**

---

La Direttiva comunitaria 2013/42/UE, pubblicata sulla *Gazzetta Ufficiale* europea del 26 luglio 2013, con l'obiettivo di evitare o arginare la frode fiscale in materia di imposta sul valore aggiunto, ha consentito agli stati dell'Unione Europea di ampliare il meccanismo dell'inversione contabile come misura speciale del meccanismo di reazione rapida (*Quick Reaction Mechanism - Qrm*).

In tal senso la Direttiva 2013/43/CE, del 22 Luglio 2013 ha individuato ulteriori operazioni a cui rendere applicabile il reverse charge, fissandone il perimetro di attuazione.

Il legislatore nazionale, attraverso la Legge di Stabilità per il 2015 (Legge n. 190, del 23 dicembre 2014), ha esteso a nuove fattispecie del settore edile ed energetico l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile.

A fronte dei dubbi sorti in merito all'applicazione delle nuove casistiche soggette ad inversione contabile l'Amministrazione finanziaria è intervenuta con le circolari n. 37/E, del 22/12/2015 e n. 14/E, del 27/3/2015.

Il comma 629, dell'articolo 1, della citata Legge di Stabilità 2015, ha introdotto, con decorrenza dall'anno 2015, l'applicazione del meccanismo del reverse charge, integrando il testo dell'articolo 17, del DPR 633/1972, con le lettere *a-ter*), *d-bis*), *d-ter*), *d-quater*), *d-quinquies*) ed apportando una modifica alla lettera *a*).

Tali modifiche vengono evidenziate in grassetto nella tabella sottostante:

<b>Articolo 17, comma 6, Dpr 633/1972 dopo le modifiche introdotte con la legge 190/2014</b>	
Le disposizioni di cui al quinto comma si applicano anche:	
a)	alle prestazioni di servizi <b>diversi da quelli di cui alla lettera a-ter)</b> , compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile 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. La disposizione non si applica alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori
a-ter)	<b>alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative a edifici</b>
d-bis)	<b>ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definite all'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</b>

d-ter)	<b>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</b>
d-quater)	<b>alle cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 1-bis, comma 3, lettera a)</b>
d-quinquies)	<b>alle cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati (codice attività 47.11.1), supermercati (codice attività 47.11.2) e discount alimentari (codice attività 47.11.3)<sup>12</sup></b>

Analizzando nello specifico i servizi individuati nella lettera *a-ter*), del richiamato art. 17, tale disposizione ingloba nel reverse charge i servizi di seguito elencati:

- prestazioni di servizi di pulizia,
- prestazioni di servizi di demolizione,
- prestazioni di servizi di installazione di impianti,
- prestazioni di servizi di completamento.  
relative a edifici.

È bene sottolineare immediatamente, che a tali prestazioni, effettuate a partire dal primo gennaio 2015, si dovrà applicare il meccanismo del reverse charge a prescindere dalla qualifica soggettiva del soggetto che le pone in essere. La nuova lettera *a-ter*) non riguarda il solo comparto edile così come avviene per le prestazioni indicate nella lettera *a*) del sesto comma dell'articolo 17, e di cui si è dianzi detto. La conferma in tal senso è fornita dall'inserimento nella lettera *a*) dell'art. 17, della locuzione: "*diversi da quelli di cui alla lettera a-ter*)", finalizzata a precisare che unicamente le prestazioni indicate nella successiva lettera *a-ter*), a cui è stata destinata una disciplina ad hoc, non devono essere necessariamente riferite al comparto edile.

All'indomani della pubblicazione della legge di stabilità per il 2015, contenente anche le disposizioni che ampliano l'applicazione del reverse charge, notevoli dubbi erano sorti in merito all'ambito di sua applicazione sia con riferimento alla installazione di impianti e sia con riferimento ai servizi di completamento relativi a edifici. Non era chiaro, infatti, se tali servizi fossero da riferire anche a edifici già esistenti e, quindi, anche a servizi eseguiti nell'ambito di opere di manutenzione, ristrutturazione risanamento ovvero se si dovessero riferire solo a nuovi edifici e, quindi, nella fase di loro completamento.

### **I NUOVI SERVIZI SOGGETTI AL REVERSE CHARGE: LE CARATTERISTICHE**

Ad una prima analisi sembrerebbe che le nuove attività soggette a reverse charge relative alla lettera *a-ter*) dell'articolo 17 rientrino sempre nel mondo dell'edilizia. Infatti, tranne per le prestazioni di pulizia, le attività di demolizione, installazione di impianti e di completamento di edifici hanno a che fare con l'edilizia.

<sup>12</sup> DPR 633/7

Quale è stato allora l'intento del legislatore, dato che tali ultime attività erano già soggette a reverse charge ai sensi della lettera articolo 17 comma 6 lettera a)?

La circolare 14/E, del 27/3/2015, dell'Agenzia delle Entrate fornisce puntuale risposta a tale dubbio, laddove afferma che per i nuovi servizi individuati dalla lettera *a-ter*) in commento, il reverse charge interessa nuovi settori collegati non rientranti nel comparto edile propriamente inteso, come i servizi di pulizia relativi a edifici. Diversi infatti sono i presupposti e l'ambito applicativo a cui si riferiscono i così detti "nuovi servizi", rispetto a quelli individuati nella lettera a) del sesto comma, dell'articolo 17 della legge Iva.

Nella circolare 14/E l'Agenzia delle Entrate chiarisce che, con riferimento ai nuovi servizi di cui alla lettera *a-ter*), il reverse charge va applicato indipendentemente dal settore di attività del prestatore che pone in essere tali servizi. Sia che quest'ultimo, infatti, operi nel settore edile e, quindi, svolga un'attività economica tra quelle ricomprese nella lettera "F" della tabella Ateco (vista nel precedente capitolo), sia che esso operi in altro settore, dovrà applicare il meccanismo del reverse charge.

La citata circolare 14/E peraltro, all'uopo richiama la risoluzione n. 172/E, del 13/7/2007, la quale sul tema precisa ulteriormente che: *"Tuttavia, qualora il prestatore del servizio svolga sistematicamente attività ricomprese nelle classificazioni Ateco relative alle prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative a edifici, ma tali attività non siano state comunicate ai sensi dell'articolo 35, comma 3, del Dpr 633/1972, 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"*.

Per i nuovi servizi, il meccanismo dell'inversione contabile, dunque, trova applicazione non solo a prescindere dalla tipologia di attività esercitata, ma anche indipendentemente dalla circostanza che il prestatore agisca nell'ambito del settore edile. Conseguentemente il suddetto regime si applica anche nel caso in cui la prestazione non sia resa da subappaltatori ad appaltatori principali o a ulteriori subappaltatori, come avviene, invece, per i servizi resi nell'ambito del settore edile e di cui alla lettera a), del comma 6, dell'articolo 17.

Infine non è rilevante per l'applicazione dell'inversione contabile, il rapporto contrattuale esistente fra le parti, ossia fra il prestatore di uno dei nuovi servizi e il suo committente.

In sostanza, a seguito della variazione dei presupposti per l'applicazione del regime:

- il reverse charge andrà applicato da tutte le imprese che effettueranno tali servizi, sia che queste svolgano un'attività tra quelle ricomprese nella lettera F della tabella Ateco, sia che esse operino in altro settore;
- non deve sussistere necessariamente un rapporto di sub appalto (che comprende almeno tre soggetti committente, appaltatore e sub appaltatore), ma è sufficiente che esistano due soggetti passivi iva.

La relazione tecnica alla Legge di stabilità per il 2015, come richiamata dalla circolare 14/E, aveva avuto modo di evidenziare tale circostanza, laddove affermata che: *"il reverse charge riguarderebbe*

*non soltanto le opere effettuate nei contratti di subappalto, bensì tutte le prestazioni rese nei rapporti B2B, anche nei confronti dei committenti che non operano nel settore edile o dei contraenti generali”.*

Al fine di definire compiutamente l’ambito applicativo della novella legislativa, è di fondamentale importanza individuare la corretta definizione del termine “edificio”, a cui il legislatore fa riferimento per vincolare tutte le prestazioni di servizio citate nella lettera *a-ter*). La disposizione contenuta nella lettera *a-ter*), del sesto comma, dell’articolo 17 della legge iva infatti, tratta, come già si è detto, delle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento, puntualmente riferite agli edifici. A tal riguardo l’Agenzia delle Entrate, in assenza di una definizione legislativa del concetto di edificio, con la dianozi citata circolare tenta di individuare una definizione del suddetto termine, richiamando in primis il Dlgs n. 192/2005, che ha recepito la direttiva 2002/91/CE in tema di rendimento energetico nell’edilizia. In particolare l’articolo 2, del citato decreto 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.*

Dopo aver richiamato due ulteriori documenti di prassi (risoluzione 46/E/1998 e circolare del Ministero dei lavori pubblici 1820/1960), l’Agenzia delle Entrate conclude la propria disamina sul concetto di edificio, definendolo, in senso limitativo rispetto al più ampio concetto di immobili:

- come un fabbricato, utilizzabile sia ad uso abitativo che strumentale, compresi quelli di nuova costruzione,
- includendo le parti dei fabbricati stessi come, per esempio, il singolo locale di un edificio,
- gli edifici in corso di costruzione, che rientrano nella categoria catastale F3,
- le unità in corso di definizione, che rientrano nella categoria catastale F4.

*A contrariis* non rientrano nell’applicazione della nuova disposizione di cui alla lettera *a-ter*):

- i terreni,
- le parti del suolo,
- i parcheggi,
- le piscine,
- i giardini ecc.

Con riferimento a questi ultimi elementi, essi possono rientrare nella definizione di edifici e, quindi, può trovare applicazione l’inversione contabile, nel momento in cui costituiscono un elemento integrante dell’edificio stesso<sup>13</sup>.

### I SERVIZI DI PULIZIA

La nuova lettera *a – ter*), aggiunta nell’articolo 17, comma 6, del Dpr 633/1972, tratta, tra le altre, le

<sup>13</sup> Il Sole 24 Ore - Novità Iva 2016

«prestazioni di servizi di pulizia, (...) relative a edifici». Fino al 31 dicembre 2014, la circolare delle Entrate n.37/2006 escludeva queste prestazioni dall'inversione contabile poiché non rientravano nella sezione F della Tabella Ateco 2007 (costruzioni), ai cui codici attività erano riconducibili i settori obbligati all'applicazione del reverse charge, ai sensi della lettera a), dell'articolo 17. Di conseguenza, su tali prestazioni l'Iva era applicata con le modalità ordinarie. Secondo l'attuale previsione sul piano soggettivo, data l'assenza di vincoli posto dalla lettera a-ter) dell'articolo 17, il sistema dell'inversione contabile si applica a prescindere dalla circostanza che le prestazioni siano rese da soggetti subappaltatori nell'ambito di un contratto di appalto e che l'attività svolta appartenga alla categoria F della tabella Ateco. Resta unicamente da verificare che la prestazione sia resa a committenti soggetti passivi Iva, ancorché essi effettuino solo operazioni esenti oppure applichino dei regimi speciali di detrazione dell'imposta. I servizi di pulizia, inoltre, devono essere prestati con riferimento ad "edifici". Si devono quindi escludere dal meccanismo del reverse charge tutte le prestazioni di pulizia riferite ai beni mobili, nonché quelle riferite a beni immobili che non hanno la natura di edificio (terreni, parti del suolo, parcheggi, piscine ecc...). Tuttavia le pulizie quotidiane negli uffici e opifici rientrano nell'inversione contabile non potendo scomporre le pulizie dei pavimenti dai mobili, mentre viene esclusa dalla inversione contabile la pulizia specifica degli impianti industriali<sup>14</sup>.

Si noti come il legislatore nazionale abbia notevolmente ridimensionato l'ambito di applicazione del reverse charge, ritenendo che siano soggette a inversione contabile le prestazioni relative agli edifici e non in generale agli "immobili", come, invece, previsto dal legislatore comunitario. La relazione tecnica alla legge di Stabilità dispone che, con riferimento ai servizi di pulizia, si deve far riferimento anche al gruppo 81.2 della tabella Ateco. Pare ovvio che, in ogni caso si devono escludere quelle attività che non sono riferite a edifici.

Al fine di individuare con precisione i servizi di pulizia, la circolare 14/E, del 2015, fornisce un elenco delle attività che rientrano nella previsione normativa, che si riportano nella tabella seguente, sempreché, ovviamente e come già si è detto, siano riferite a edifici.

<b>SERVIZI DI PULIZIA RELATIVI A EDIFICI – TABELLA ATECO 2007</b>	
81.21.00	Pulizia generale (non specializzata) di lavori edili
81.22.02	Altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali <sup>15</sup>

### *I SERVIZI DI DEMOLIZIONE, INSTALLAZIONE DI IMPIANTI E COMPLETAMENTO DEGLI EDIFICI*

Anche con riferimento a queste tipologie di servizi, la circolare 14/E individua i codici attività all'interno della classificazione di attività economiche individuate dalla tabella Ateco 2007, che si elencano nella successiva tabella.

<sup>14</sup> Il Sole 24 Ore - Pulizia in edifici con reverse charge - di Alessandra Caputo - Circ AE n. 14/E, del 27/3/2015

<sup>15</sup> [www.istat.it](http://www.istat.it)

<b>DEMOLIZIONE E INSTALLAZIONE DI IMPIANTI DEGLI EDIFICI - TABELLA ATECO 2007</b>	
<b>DEMOLIZIONE</b>	
43.11.00	Demolizione
<b>INSTALLAZIONE DI IMPIANTI RELATIVI A EDIFICI</b>	
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
	Demolizione
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 a edifici)
<b>COMPLETAMENTO EDIFICI - TABELLA ATECO 2007</b>	
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 circolare 14/E/2015 specifica che <b>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 a edifici</b> )
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 <sup>16</sup> ”

Per quanto riguarda i servizi di completamento degli edifici, il Testo Unico dell’edilizia, D.p.r. n. 380/2001, non menziona tale tipo di intervento, bensì quelli di manutenzione ordinaria e straordinaria, restauro e risanamento conservativo ristrutturazione edilizia, interventi di nuova costruzione e interventi di ristrutturazione urbanistica. Anche in questo caso l’Agenzia delle Entrate richiama ed elenca i codici attività individuati dalla tabella Ateco 2007 dianzi riportata. La circolare 14/E, però, «stante la complessità delle tipologie contrattuali riscontrabili nel settore edile», potendo risultare difficile per il prestatore separare i servizi dell’ambito dello stesso contratto di appalto, in presenza di costruzione di un edificio ovvero di interventi di restauro, di risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia (lettere c) e d), del comma 1, dell’articolo 3, del Dpr 380/2001), consente, «in una logica di semplificazione », di non applicare le regole dell’inversione contabile di cui all’articolo 17, comma 6, lettere a-ter) applicando, così, le sole regole ordinarie<sup>17</sup>.

L’Agenzia delle Entrate con la circolare 37/E del 22 dicembre 2015 aiuta a chiarire ancora alcuni dubbi relativi alla distinzione tra fornitura di beni con posa in opera (da assoggettare ad iva nei modi ordinari) e prestazione di servizi (soggette al reverse charge).

L’Agenzia in tale ultima circolare afferma che la prevalenza del costo effettivo dei beni ceduti rispetto a quello della prestazione può essere un valido indizio per orientarsi nell’applicazione dell’iva nei modi ordinari, ancorché tale aspetto non risulta da se sufficiente per verificare l’assoggettabilità o meno al reverse charge dei servizi trattati nel presente capitolo.

Infatti l’Amministrazione Finanziaria afferma che è altresì necessario valutare l’effettiva importanza della prestazione di servizio. Se tale prestazione mira a modificare la natura del bene per adattare lo stesso alle esigenze del cliente, l’operazione è sicuramente soggetta al reverse charge, indipendentemente dal fatto che il costo dei beni ceduti sia maggiore al corrispettivo della prestazione.

In linea di principio la prassi dell’Amministrazione finanziaria e l’orientamento della giurisprudenza domestica concordano nel fare riferimento alla volontà contrattualmente espressa dalle parti.

## **CESSIONI DI FABBRICATI O DI PORZIONI DI FABBRICATI**

---

Le disposizioni normative in materia di IVA per ciò che concerne le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati rimandano sostanzialmente all’art. 10 comma 1, nn. 8bis e 8ter, e all’articolo 17 comma

<sup>16</sup> [www.istat.it](http://www.istat.it)

<sup>17</sup> Il Sole 24 Ore - Novità Iva 2016

6, lett. abis del D.P.R. n. 633/1972.

In linea di principio, le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati abitativi o strumentali sono esenti dall'imposta, ai sensi di quanto disposto dall'art. 10, c. 1, nn. 8bis e 8ter del D.P.R. n. 633/1972.

Su espressa opzione esercitata dal cedente, è possibile assoggettare ad imposizione:

- le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese costruttrici o dalle imprese che vi hanno eseguito gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380,
- le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni.

Inoltre, il combinato disposto dell'art. 17, commi 5 e 6 lett a bis), stabilisce che nel caso di “*cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) del primo comma dell'articolo 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione*”, *effettuate tra soggetti passivi d'imposta, “al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato. La fattura, emessa dal cedente senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti e con l'annotazione «inversione contabile» e l'eventuale indicazione della norma di cui al presente comma, deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro di cui agli articoli 23 o 24 entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'articolo 25”*.

Dalla lettura delle disposizioni sopra citate si evince che alla cessione di fabbricati abitativi e strumentali sono applicabili diversi regimi impositivi ai fini delle imposte indirette, dipendenti dai soggetti coinvolti nell'operazione, nonché dalle caratteristiche intrinseche dell'immobile oggetto di cessione.

Ai fini della presente trattazione, l'attenzione verrà posta unicamente alle operazioni effettuate in regime di reverse charge.

### REQUISITI SOGGETTIVI

Con riferimento ai requisiti soggettivi ai fini dell'applicazione del reverse charge, è necessario che la cessione di fabbricati avvenga tra soggetti passivi d'imposta.

Tale requisito è essenziale in quanto unicamente i soggetti passivi d'imposta hanno la facoltà di effettuare gli adempimenti necessari ai fini del reverse charge.

Inoltre, nel caso di cessione di fabbricati abitativi, il reverse charge si applica unicamente nel caso in cui il cedente sia:

- l'impresa costruttrice;
- l'impresa che ha eseguito “interventi di restauro e di risanamento conservativo <sup>18</sup>”;
- l'impresa che ha eseguito “interventi di ristrutturazione edilizia <sup>19</sup>”;
- l'impresa che ha eseguito “interventi di ristrutturazione urbanistica <sup>20</sup>”.

Nel caso di cessioni di fabbricati strumentali in relazione alle quali il cedente abbia esercitato l'opzione per l'imponibilità di fini IVA, invece, le caratteristiche del cedente non rilevano ai fini dell'applicazione del reverse charge.

### REQUISITI OGGETTIVI

Per quanto concerne i requisiti oggettivi, costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che comportino il trasferimento della proprietà, ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sui beni di ogni genere (art. 2 del DPR n. 633/72).

Le principali operazioni assimilate alle cessioni di beni sono:

- le vendite con riserva di proprietà;
- le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per entrambe le parti<sup>21</sup>.
- la costituzione o il trasferimento di servitù e altri diritti reali di godimento.

### ESERCIZIO DELL'OPZIONE PER L'IMPONIBILITÀ AI FINI IVA

Ulteriore requisito ai fini dell'applicazione del reverse charge è l'esercizio dell'opzione per l'imponibilità ai fini IVA "nel relativo atto".

In base al tenore letterale dell'art. 10 co. 1 nn. 8-bis) e 8-ter), del DPR n. 633/72, l'opzione per l'applicazione dell'IVA deve essere esercitata, da parte del cedente, "nel relativo atto". È pertanto opportuno analizzare come opera il regime di imponibilità, e conseguentemente il reverse charge, nel caso in cui, l'atto di compravendita sia preceduto da un contratto preliminare con contestuale pagamento di somme corrisposte a titolo di acconto sul prezzo di cessione, ovvero di caparra.

<sup>18</sup> Trattasi di "interventi edilizi rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio" (cfr. art. 3, c. 1, lett. c), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380).

<sup>19</sup> Trattasi di "interventi rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti. Nell'ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia sono ricompresi anche quelli consistenti nella demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria di quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica nonché quelli volti al ripristino di edifici, o parti di essi, eventualmente crollati o demoliti, attraverso la loro ricostruzione, purché sia possibile accertarne la preesistente consistenza. Rimane fermo che, con riferimento agli immobili sottoposti a vincoli ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42 e successive modificazioni, gli interventi di demolizione e ricostruzione e gli interventi di ripristino di edifici crollati o demoliti costituiscono interventi di ristrutturazione edilizia soltanto ove sia rispettata la medesima sagoma dell'edificio preesistente" (cfr. art. 3, c. 1, lett. d), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380).

<sup>20</sup> Si tratta degli interventi "rivolti a sostituire l'esistente tessuto urbanistico - edilizio con altro diverso, mediante un insieme sistematico di interventi edilizi, anche con la modificazione del disegno dei lotti, degli isolati e della rete stradale" (cfr. art. 3, c. 1, lett. f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380).

<sup>21</sup> L'IVA si applica all'atto della stipulazione del contratto di locazione sull'intero prezzo del bene, mentre i canoni successivi rappresentano il pagamento del residuo prezzo e, quindi, essendo parte di un corrispettivo già interamente assoggettato ad IVA, sono esclusi da imposta (RM 20.7.73 n. 503148 e ris. Agenzia delle Entrate 1.8.2008 n. 338).

Con la circolare n. 22 del 28 giugno 2013, l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di precisare che, poiché il citato dettato normativo effettua un generico rinvio al "relativo atto", nel caso in cui la compravendita sia preceduta da un contratto preliminare, l'opzione può essere espressa anche in sede di preliminare.

Conseguentemente gli acconti sul prezzo, eventualmente dovuti, sono assoggettati ad IVA e la scelta per l'imponibilità espressa in sede di preliminare deve ritenersi valida e vincolante anche in relazione al regime IVA applicabile al saldo dovuto alla stipula del contratto definitivo.

Al contrario, nel caso in cui non venga stipulato alcun contratto preliminare, gli eventuali acconti sul corrispettivo pattuito dovranno essere corrisposti in regime di esenzione. Tuttavia, in sede di stipula del contratto di compravendita, il cedente avrà la facoltà di manifestare l'opzione per l'imponibilità e, in tal caso, la base imponibile da assoggettare ad IVA sarà costituita unicamente dall'importo dovuto a saldo.

Gli acconti e il saldo relativi alla cessione dell'immobile possono essere soggetti ad un trattamento fiscale diverso anche nell'ipotesi in cui l'acconto sia stato corrisposto all'impresa costruttrice o di ripristino entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori e il rogito sia, invece, stipulato oltre il quinquennio.

In tal caso, infatti, in base all'art. 10, co. 1 nn. 8-bis) e 8-ter), del DPR 633/72 del 1972, gli acconti eventualmente pagati sono soggetti ad IVA per obbligo di legge, mentre il saldo da versare al rogito è soggetto, in linea di principio, al regime naturale di esenzione salva opzione per l'imponibilità ad IVA esercitata in atto dall'impresa cedente.

In caso di esenzione, in sede di stipula del contratto definitivo, l'imposta proporzionale di registro si applica, per gli immobili abitativi, su una base imponibile considerata al netto dell'acconto già assoggettato ad IVA (sul tema, si veda anche lo Studio del Consiglio nazionale del Notariato n. 102-2012/T).

Diverso è invece il caso in cui le somme corrisposte assumano la natura di caparra confirmatoria. In questo caso, anche se il corrispettivo della cessione è soggetto ad IVA, la caparra confirmatoria è assoggettata all'imposta di registro nella misura dello 0,5%, indipendentemente dalla circostanza che, al momento della conclusione dell'atto pubblico, tale somma divenga parte del corrispettivo pattuito al momento del trasferimento del bene (RM 3.1.85 n. 251127), oppure venga acquisita da una parte in caso di inadempimento della controparte (C.T.R. Roma 10.5.2001 n. 78/35/01).

L'eventuale assoggettamento a IVA delle somme versate a titolo di caparra avverrà nel momento in cui le stesse saranno imputate al corrispettivo, assumendone la natura (RM 1.6.74 n. 501824; RM 19.5.77 n. 411673; C.T.C. 3.10.2000 n. 5559; ris. Agenzia delle Entrate 1.8.2007 n. 197).

## **CESSIONI DI PERSONAL COMPUTER, DEI LORO COMPONENTI ED ACCESSORI E DI TELEFONI CELLULARI**

---

Il sistema di inversione contabile, previsto per la vendita di telefoni cellulari e microprocessori, è volto ad evitare l'evasione da riscossione che si potrebbe riscontrare in questo settore.

Il contenuto del sesto comma dell'articolo 17 della legge Iva individua infatti le operazioni soggette al meccanismo del reverse charge che, in taluni casi, non rispecchiano esattamente quanto definito dalla Ue. Si prenda, per esempio, la lettera c), del comma 6, dell'indicato articolo 17, la quale prevede l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile per le «cessioni di personal computer e dei loro componenti ed accessori». In realtà la disposizione definisce in maniera più ampia il concetto espresso dal Consiglio europeo, come peraltro evidenziato dalla circolare n. 59/E del 2010 dell'Agenzia. L'Italia, infatti, è stata autorizzata all'applicazione dell'inversione contabile esclusivamente per i dispositivi a circuito integrato, prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale.

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.lgs. 24/2016 viene definitivamente superato quanto prima menzionato, eliminando il riferimento ai «componenti e accessori» delle apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre (cellulari), mentre con riferimento alla lettera c) del sesto comma dell'articolo 17, viene specificato che l'inversione contabile si riferirà anche alle cessioni di console da gioco, tablet, Pc e laptop, nonché alle cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate, però, prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale.

Tale "estensione" si applicherà sino al 31 dicembre 2018.

Questa la successione temporale della normativa di riferimento:

- art. 17 DPR 633/72 e circolare n. 59/E del 2010: applicazione del regime di reverse charge alla vendita di cellulari, computer, componenti e accessori (microprocessori);
- Dlgs. 24/2016 (con effetto dal 2 maggio 2016): applicazione del regime di reverse charge alla vendita di cellulari, consolle da giochi, tablet, personal computer (PC).

Il "reverse charge" non inciderà sul consumatore finale al quale verrà addebitata l'IVA al 22%.

<b>Cessione di</b>	<b>Regime attuale</b>	<b>Regime dal 2/05/2016</b>
Cellulari	si	si
Personal computer	si	si
Componenti accessori	si	no
Tablet	no	si
Consolle giochi	no	si

Quanto indicato nell'art. 17, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972 viene riformulato non soltanto per estendere, come detto, il sistema dell'inversione contabile alle cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop, ma anche per eliminare dall'ambito applicativo del reverse charge un numero di operazioni

che non hanno trovato applicazione stante il mancato rilascio della misura speciale di deroga a livello comunitario prevista dall'art. 395 della Direttiva n. 2006/112/CE. Si tratta, in particolare, delle cessioni:

- di componenti ed accessori dei telefoni cellulari;
- di personal computer, nonché dei loro componenti ed accessori, siccome l'autorizzazione comunitaria è stata rilasciata soltanto per le cessioni di dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione ceduti prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale;
- di materiali e prodotti lapidei direttamente provenienti da cave e miniere;
- di beni effettuate nei confronti degli ipermercati (codice attività "47.11.1"), supermercati (codice attività "47.11.2") e discount alimentari (codice attività "47.11.3").

## **CESSIONI DI ORO INDUSTRIALE E CESSIONI IMPONIBILI DI ORO DA INVESTIMENTO**

---

Le disposizioni normative in materia di IVA per ciò che concerne le cessioni di oro, rimandano sostanzialmente all'art. 10 comma 11 e all'articolo 17 comma 5 del D.P.R. 633/1972.

Il D.P.R. 633/1972 all'**articolo 10 comma 11**, annovera tra le operazioni esenti dall'imposta: *le cessioni di oro da investimento, compreso quello rappresentato da certificati in oro, anche non allocato, oppure scambiato su conti metallo, ad esclusione di quelle poste in essere dai soggetti che producono oro da investimento o che trasformano oro in oro da investimento ovvero commerciano oro da investimento, i quali abbiano optato, con le modalità ed i termini previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442, anche in relazione a ciascuna cessione, per l'applicazione dell'imposta; le operazioni previste dall'articolo 81, comma 1, lettere c-quater) e c-quinquies), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, riferite all'oro da investimento; le intermediazioni relative alle precedenti operazioni. Se il cedente ha optato per l'applicazione dell'imposta, analoga opzione può essere esercitata per le relative prestazioni di intermediazione. Per oro da investimento si intende: a) l'oro in forma di lingotti o placchette di peso accettato dal mercato dell'oro, ma comunque superiore ad 1 grammo, di purezza pari o superiore a 995 millesimi, rappresentato o meno da titoli; b) le monete d'oro di purezza pari o superiore a 900 millesimi, coniate dopo il 1800, che hanno o hanno avuto corso legale nel Paese di origine, normalmente vendute a un prezzo che non supera dell'80 per cento il valore sul mercato libero dell'oro in esse contenuto, incluse nell'elenco predisposto dalla Commissione delle Comunità europee ed annualmente pubblicato nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee, serie C, sulla base delle comunicazioni rese dal Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, nonché le monete aventi le medesime caratteristiche, anche se non comprese nel suddetto elenco;*

**L'articolo 17, comma 5**, invece afferma: *in deroga al primo comma<sup>22</sup> per le cessioni imponibili di oro da investimento di cui all'articolo 10, numero 11), nonché per le cessioni di materiale d'oro e per quelle di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, al pagamento dell'imposta e tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato. La fattura, emessa*

*dal cedente senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti e con l'annotazione «inversione contabile» e l'eventuale indicazione della norma di cui al presente comma, deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro di cui agli articoli 23 o 24 entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'articolo 25.*

Un'ulteriore rilevante disposizione normativa afferente il commercio dell'oro, è data dall'**art. 1** della **Legge 17 Gennaio 2000 n.7** "Nuova disciplina del mercato dell'oro, anche in attuazione della direttiva 98/80/Ce del Consiglio, del 12 ottobre 1998" (pubblicata nella G.U. n. 16 del 21 gennaio 2000):  
Ai fini della presente legge con il termine "oro" si intende:

- a) l'oro da investimento, intendendo per tale l'oro in forma di lingotti o placchette di peso accettato dal mercato dell'oro, ma comunque superiore ad 1 grammo, di purezza pari o superiore a 995 millesimi, rappresentato o meno da titoli; le monete d'oro di purezza pari o superiore a 900 millesimi, coniate dopo il 1800, che hanno o hanno avuto corso legale nel Paese di origine, normalmente vendute a un prezzo che non supera dell'80 per cento il valore sul mercato libero dell'oro in esse contenuto, incluse nell'elenco predisposto dalla Commissione delle Comunità europee ed annualmente pubblicato nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee, serie C, nonché le monete aventi le medesime caratteristiche, anche se non ricomprese nel suddetto elenco; con decreto del Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica sono stabilite le modalità di trasmissione alla Commissione delle Comunità europee delle informazioni in merito alle monete negoziate nello Stato italiano che soddisfano i suddetti criteri;
- b) il materiale d'oro diverso da quello di cui alla lettera a), ad uso prevalentemente industriale, sia in forma di semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, sia in qualunque altra forma e purezza.

Dalla lettura delle disposizioni sopracitate, si evince che delle distinzioni possono essere immediatamente operate in base alle qualità possedute dall'oro stesso.

Parleremo dunque di oro da "**investimento**", consistente in lingotti o placchette con un peso superiore ad un grammo, di purezza pari o superiore a 995 millesimi e monete d'oro superiori a 900 millesimi coniate dopo il 1800, con determinate caratteristiche.

Faremo invece riferimento all'oro "**industriale**", per indicare quello consistente in materiali d'oro in forma diversa e semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, destinati in ogni caso alla lavorazione industriale.

Addentrando nella trattazione è opportuno citare la **risoluzione n. 92/E del 12 Dicembre 2013** dell'Agenzia delle Entrate che configura le seguenti casistiche:

<sup>22</sup> Art. 17 comma 1 D.P.R. 622/1972: L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19, nei modi e nei termini stabili dal titolo secondo.

- a) cessione di oro diverso da quello da investimento (o “industriale”) effettuate a favore di soggetti passivi, per le quali si applica il regime dell'imponibilità, con assolvimento dell'imposta mediante reverse charge.
- b) Cessioni di oro da investimento, per le quali si applica il regime di esenzione dall'imposta ai sensi dell'art. 10 comma 11 del D.P.R. 633/1972, con possibilità di optare per l'imponibilità. In quest'ultimo caso l'imposta è assolta mediante il meccanismo del reverse charge di cui all'art. 17 comma 5, da parte di coloro che producono oro da investimento o che trasformano oro in oro da investimento, ovvero commerciano oro da investimento.
- c) Cessioni di prodotti d'oro finiti, quali gioielli o altri prodotti da inserire in quanto tali nel circuito commerciale: a tali fattispecie è riservato il trattamento di imponibilità con assolvimento dell'imposta secondo le regole ordinarie, con applicazione del regime del margine nel caso in cui il bene sia usato e sia stato ceduto da un privato.

Analizziamo i singoli casi.

**Caso a) Cessione dell'oro industriale (ovvero diverso da quello da investimento):** è previsto un regime di imponibilità con obbligo di assolvimento dell'IVA da parte del cessionario, quale soggetto passivo dell'imposta residente nel territorio dello Stato (art. 17 comma 5, D.P.R. 633/1972).

Tale disciplina si applica alle cessioni di materiale in oro, nonché a quelle di prodotti di semilavorati di purezza non inferiore ai 325 millesimi. L'Agenzia delle Entrate si è dapprima pronunciata sulla questione con la risoluzione n. 268/2001, ritenendo che debba farsi riferimento alla funzione industriale dell'oro, ovvero di materia prima destinata alla lavorazione. Secondo la medesima risoluzione rientrano, pertanto, nella nozione di materiale d'oro o di prodotto semilavorato tutte le forme d'oro grezzo, non ricadenti nell'oro da investimento, destinate ad una successiva lavorazione (lingotti, placche, verghe, bottoni, granuli, ecc.).

Il cessionario soggetto passivo d'imposta, una volta ricevuta la fattura emessa dal cedente, senza addebito dell'IVA, dovrà di conseguenza: 1) integrare la fattura con l'aliquota e la relativa imposta; 2) annotarla nel registro vendite entro il mese di ricevimento o anche successivamente, ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento, nonché nel registro degli acquisti al fine di esercitare il diritto alla detrazione.

Di contro, qualora la cessione avvenga verso un privato, ossia verso un soggetto che non sia passivo d'imposta, l'oro industriale ceduto è imponibile secondo le ordinarie regole, quindi con addebito dell'IVA in fattura da parte del cedente.

L'A.d.E. con la risoluzione n. 92 del 12 dicembre 2013, ribadendo quanto già affermato con la precedente propria risoluzione n. 375/2002 ha chiarito che i prodotti finiti d'oro usati, ceduti a soggetti passivi che svolgono lavorazione di oro industriale, seppur non qualificabili sotto il profilo merceologico come “oro industriale”, possono essere a quest'ultimo assimilati nel trattamento IVA, considerato che il metallo prezioso viene destinato alla lavorazione da parte del cessionario. Per cui segue la disciplina IVA dell'oro industriale ed è pertanto assoggettata al regime del reverse charge, la cessione di oro usato che risulti destinato per vocazione ad un processo intermedio di lavorazione.

Come precisa la circolare sopracitata, un bene risulta destinato per vocazione ad un processo intermedio di lavorazione, non solo qualora sia inidoneo oggettivamente ad essere inserito nel circuito commerciale, perché rotto o difettoso, ma anche ogni qual volta il bene sia ceduto ad un operatore che effettua su di esso l'attività di lavorazione tipica dell'oro industriale (trasformazione e affinazione del metallo prezioso).

**Caso B) Cessione di oro da investimento:** vige l'esenzione ai sensi dell'art. 10 comma 11 del D.P.R. 633/1972, con possibilità di optare per l'imposta. In quest'ultimo caso è da applicarsi il meccanismo dell'"inversione contabile" (reverse charge). Tale facoltà è ammessa solo nei confronti di soggetti d'imposta che operano nell'esercizio di un'impresa, arte o professione, in quanto questi hanno la possibilità di recuperare il tributo attraverso la detrazione. Di contro qualora la controparte sia un privato, la cessione è sempre esente da IVA, a nulla rilevando l'eventuale opzione di imponibilità esercitata dal cedente<sup>23</sup>.

**Caso C) Cessioni di prodotti d'oro finiti come gioielli o altri beni da inserire in quanto tali nei circuiti commerciali:** in questo caso si applica il regime di imponibilità con assolvimento dell'imposta secondo le regole ordinarie (se il cedente è un operatore commerciale che non applica il margine), ovvero con l'applicazione del regime del margine nel caso in cui il bene sia usato e sia stato ceduto da un privato.

Il regime del margine ai sensi del D.L. 41 del 23 febbraio 1995 viene applicato a determinate categorie di contribuenti, ovvero a coloro che abitualmente si occupano di commercio al dettaglio, all'ingrosso o in forma ambulante di beni mobili usati, antiquariato, oggetti d'arte o da collezione.

In tale ipotesi l'acquisto di manufatti in oro da privati per la successiva rivendita, soddisfa i requisiti previsti dall'articolo 36 del D.L. 41/1995. Conseguentemente l'IVA è calcolata sul "margine" realizzato in sede di rivendita, ossia sulla differenza tra il prezzo di vendita e quello di acquisto, incrementato delle eventuali spese di riparazioni e delle spese accessorie sostenute dal rivenditore.

L'applicazione del reverse charge è stato argomento ampiamente dibattuto e controverso in relazione alle attività dei "**compro oro**", consistente di solito nell'acquisto di gioielleria usata e nella successiva rivendita a soggetti che provvedono alla fusione del materiale.

Tra gli operatori che espletano tale attività economica, non sono pochi quelli che in passato hanno applicato il regime del reverse charge, in circostanze rivelatesi poi errate.

Facendo una sintesi dell'evoluzione normativa/giurisprudenziale già nel 2002<sup>24</sup>, l'Amministrazione Finanziaria ha ritenuto che nella nozione di "prodotti semilavorati in oro" siano ricompresi i rottami di gioielli d'oro, di per sé non suscettibili di utilizzazione da parte del consumatore finale, purché ceduti ad un soggetto che li impiega in un processo intermedio di lavorazione e trasformazione.

<sup>23</sup> C.f.r. Circolare del Ministero delle Finanze n. 207 /E del 16 novembre 2000.

<sup>24</sup> Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 375 del 28/11/2002.

In una successiva risoluzione<sup>25</sup> si precisava che “prodotti come le montature di anelli o le chiusure per collane e bracciali hanno completato il loro specifico processo produttivo e debbono essere considerati prodotti finiti e non materia destinata alla lavorazione”. Si tratterebbe, infatti di manufatti che non hanno bisogno di un’ulteriore lavorazione o trasformazione, in quanto “l’attività di assemblaggio (per quel che riguarda le chiusure di un braccialetto o di una collana) o di incastonatura (per quel che riguarda la montatura di anelli) deve essere considerata un procedimento distinto dalla vera e propria trasformazione o lavorazione dei prodotti originari.”

Analogamente la Commissione Tributaria Regionale di Bari, sezione Lecce (5 aprile 2012 n. 64/23/12) ha stabilito l’illegittimità dell’applicazione del reverse charge alle cessioni di oggetti finiti, anche se destinate ad imprese che li reimpiegheranno in processi di trasformazione.

Recentemente, si sono invece avute pronunce contrastanti tra la C.T.R. Campania e la C.T.R. Puglia.

La prima con sentenza n. 22/09/2015 n. 8370 accoglieva l’appello dell’Ufficio il quale asseriva che: *“Di fronte alla specifica contestazione della natura commerciale della attività svolta di rivendita di oggetti usati di oreficeria, il contribuente non ha dato la prova che gli oggetti acquistati da privati siano stati rivenduti come rottami o destinati alla fusione. Non ha fornito la prova della correttezza della applicazione del criterio del “reverse charge” ai fini IVA. Né tale onere probatorio può ritenersi assolto dalla semplice dicitura apposta sulle fatture - vendita effettuata contro l’impegno dell’acquirente a destinare l’oro alla produzione di beni- trattandosi di documento proveniente dallo stesso contribuente”. Ai fini probatori, il contribuente per potere beneficiare delle agevolazioni IVA, avrebbe dovuto provare, che gli oggetti acquistati usati siano stati poi successivamente destinati alla rottamazione attraverso processi di fusione.”*

La C.T.R. Puglia di Bari - Sez. staccata di Lecce, invece con sentenza del 11/09/2015 n. 2058 ha accolto l’appello della società accertata; nel considerare il reverse charge come uno strumento anti-frode in alcuni settori altamente permeabili dal rischio evasione, precisa che la fattura è emessa dal cedente, ma senza addebito d’imposta, la quale dev’essere applicata dall’acquirente: in tal modo il debitore d’imposta è soltanto il cessionario/committente, anziché il prestatore/cedente.

Per la Commissione, ai fini dell’applicazione del reverse, occorre soffermarsi non già al momento dell’acquisto, bensì a quello di cessione di materiale d’oro, visto che a questo fa riferimento, il più volte richiamato art. 17 del D.P.R. 633/1972. Occorre cioè focalizzarsi sulla destinazione finale dell’oggetto venduto, indipendentemente dalla sua natura di oro usato, semilavorato o dalla sua specifica qualificazione merceologica, nonché all’attività del soggetto cessionario, che deve essere esclusivamente finalizzata al processo di fusione e affinazione chimica del materiale prezioso e non anche alla commercializzazione dell’usato.

In conclusione l’elemento di contrasto tra le pronunce delle due commissioni tributarie sta nella

<sup>25</sup> Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 161 del 11-11-2015.

diversa considerazione del metodo del reverse charge: un'agevolazione oppure un metodo per assolvere l'imposta.

La prima considerazione, espressa nella sentenza della Commissione Tributaria campana inverte l'onere della prova a carico del contribuente, mentre il riferimento al meccanismo di calcolo dell'imposta indiretta (C.T.R. PUGLIA), fa ricadere l'obbligo probatorio sull'Ufficio accertatore.

## **ALTRI CASI**

---

Altri casi in cui si applica il reverse charge secondo l'art. 17 D.P.R. 633/1972, comma d), sono:

d) alle **cessioni di materiali e prodotti lapidei**, direttamente provenienti da cave e miniere;

d-bis) ai **trasferimenti di quote di emissioni di gas** a effetto serra definite all'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;

d-ter) 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;

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

d-quinquies) alle **cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati** (codice attività 47.11.1), supermercati (codice attività 47.11.2) e discount alimentari (codice attività 47.11.3).

In particolare in questa trattazione ci soffermeremo sulle cessioni di certificati relativi al gas e all'energia elettrica e sulle cessioni di pellet.

### CESSIONI DI CERTIFICATI RELATIVI AL GAS E ALL'ENERGIA ELETTRICA

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che sono annoverabili in tale categoria, di cui all'art. 17 comma, 6 lett. D-ter del d.p.r. 633/1972, così come modificato dal'art. 1. comma 629, lett. A) num. 3) della legge n. 190 del 23 dicembre 2014:

- **le garanzie di origine**, di cui alla direttiva 2009/28/CE recepita dal D.l.g.s. n. 28 del 03-03-2011;
- **i titoli di efficienza energetica (o certificati bianchi)**, introdotti dai Decreti del Ministero delle Attività Produttive di concerto con il Ministro dell' Ambiente e della Tutela del Territorio del 20-07-2014;
- **i certificati verdi**, introdotti dall' art. 11 del D.lgs. n. 79 del 16-03-1999;

Fino al 31-12-2018, le transazioni sui mercati ambientali per quanto sopra specificato saranno soggette al reverse charge.

Le *garanzie d'origine* sono state introdotte col d.lgs. n. 28/2011 (il quale ha a sua volta recepito la Direttiva 2009/28/CE sulla promozione dell'uso dell'energia da fonti rinnovabili, modificando e abrogando le direttive 2001/77/Ce e 2003/30, per dare la possibilità ai fornitori di energia elettrica di provare ai clienti finali la quota o la quantità di energia derivante da fonti rinnovabili previsti dalla

propria offerta energetica. “Però, è con l’art. 3 della Direttiva n. 2003/87/CE che, nell’Unione Europea, è stato istituito un sistema per lo scambio di quote di emissioni di gas a effetto serra con l’intento di ridurre le emissioni inquinanti e di permettere agli Stati membri di ridurre le emissioni attraverso un meccanismo di acquisto o di vendita delle relative quote. L’ordinamento italiano ha dato attuazione alle norme comunitarie con il decreto legislativo 4/4/2006, n. 216 e con il decreto legislativo 13/3/2013, n. 30<sup>1</sup>”

I *certificati bianchi o titoli di efficienza energetica*, attestano invece il risparmio di gas ed energia elettrica, conseguito attraverso sistemi di efficientemente della produzione.

Schematicamente i beneficiari dei certificati bianchi sono i soggetti che realizzano interventi di efficienza energetica, certi e misurabili. A costoro viene rilasciato un ammontare di certificati bianchi pari al risparmio di energia realizzato (un certificato per ogni Tep risparmiato).

Ai maggiori distributori di energia elettrica e gas naturale è normativamente richiesto di ottenere il risparmio di una quota definita di energia. Questi possono provvedere direttamente a effettuare interventi di efficienza energetica presso i propri clienti, ottenendo i certificati bianchi corrispondenti o in alternativa dovranno comprarli in quantità corrispondente alla quota non ottenuta. I soggetti che hanno diritto ai certificati bianchi (i beneficiari) sono oltre ai soggetti obbligati, anche alcune categorie di operatori intermedi in grado di gestire sufficienti quote di consumo finale e dunque di organizzare interventi di risparmio energetico su scala efficiente. Sono questi ultimi che vendono i propri certificati ai soggetti obbligati che non raggiungono la quota.

I *certificati verdi*, infine hanno lo scopo di incentivare l’efficienza energetica o la produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili: tali certificati rappresentano, infatti la produzione di energia elettrica tramite fonti rinnovabili.

*Pertanto, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi aventi ad oggetto i titoli sopra richiamati sono soggetti all’applicazione del reverse charge ai sensi dell’articolo 17, sesto comma, lettera d-ter), del DPR n. 633 del 1972.*

### CESSIONI DI PALLET

Il comma 629 dell’art. 1 della Legge di Stabilità per il 2015 ha ampliato l’ambito di applicazione del meccanismo per il reverse charge.

Tra le varie modifiche apportate vi è quello all’art. 74 comma 7 D.P.R. 633/1972, nel quale accanto alle fattispecie già contemplate dalla disposizione (cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi e dei relativi lavori, di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e plastica) è stato inserito il riferimento ai **bancali in legno (pallet)** recuperati ai cicli di utilizzo successivo al primo.

Occorre precisare che qualora il pallet sia ceduto insieme alla merce, in assenza di pattuizione della resa, la cessione ha natura accessoria e pertanto il relativo corrispettivo concorre a formare la base imponibile dell’operazione principale (ovvero della cessione della merce) ai sensi dell’ art. 12 d.p.r.

633/1972. Il cedente, pertanto, applica alla cessione accessoria del pallet la medesima aliquota iva nonché la stessa modalità di assolvimento dell'imposta della cessione principale.

Nel caso in cui le parti abbiano formalmente concordato la resa del pallet (cauzione), la relativa cessione deve essere ritenuta operazione autonoma rispetto alla cessione della merce.

Questo in quanto il corrispettivo del bancale in legno non concorre a formare la base imponibile ai fini iva della merce ceduta (art. 15, comma 1, n. 4 d.p.r. 633/1972).

In questo caso occorre comunque che il cedente riporti l'importo della cauzione nella fattura di vendita della merce.

Qualora la successiva restituzione al cedente del pallet, ricevuto dall'impresa acquirente contestualmente alla merce, avvenga in mancanza di espressa pattuizione, trova applicazione l'ipotesi del reverse charge, introdotta dalla Legge di Stabilità per il 2015 nell'ambito della disciplina dei rottami e degli scarti.

Collocandosi nella fattispecie dei bancali usati, se si verifica la condizione sopra citata, il cedente dal 2015 è obbligato a emettere una fattura senza applicazione dell'iva, con l'annotazione "inversione contabile" e con l'eventuale indicazione della norma di riferimento, ai sensi del novellato art. 74 comma 7, d.p.r. n. 633/1972.

L'acquirente, di contro, dovrà:

- integrare la fattura ricevuta con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta;
- annotare il documento integrato nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi;
- annotare lo stesso documento anche nel registro degli acquisti.

Infine nell'ipotesi che la resa sia stata pattuita, la cessione degli imballaggi diventa un'operazione imponibile qualora l'acquirente non adempia agli obblighi di restituzione.

In tale circostanza, il cedente dovrà determinare il valore del pallet non reso ed emettere una fattura nei confronti dell'acquirente per ogni bancale in legno non restituito.

Si precisa che, in deroga, ai sensi del D.M. 11.08.1975, il cedente può comunque emettere un'unica fattura, per ciascun acquirente, entro il 31 gennaio per tutti i pallets non restituiti nell'anno solare precedente. In questo caso, il cedente deve però osservare gli adempimenti elencati nel decreto ministeriale, tra cui quello che prevede l'obbligo di tenuta di un apposito registro, il quale va regolarmente numerato e bollato ai sensi dell'art. 39 del d.P.R. n. 633/1972.

Con riferimento alle **modalità** con cui la fattura deve essere emessa, occorre operare una distinzione; ciò vale, sia quando il cedente emette una fattura per ogni pallet non restituito, sia se egli decide di emettere un'unica fattura per tutti i pallets non restituiti nell'anno solare precedente. Infatti, sempre per effetto della modifica apportata all'art. 74, comma 7, del decreto Iva, da una interpretazione letterale della novella, appare corretto ritenere che:

- quando il pallet non reso **non è mai stato utilizzato**, poiché ad esempio è stato prodotto oppure è commercializzato (acquisto-rivendita) dallo stesso soggetto cedente, l'operazione deve essere fatturata nei modi ordinari con applicazione dell'Iva al 22 per cento;
- quando, invece, il bancale in legno non restituito è **già stato utilizzato** in precedenti cicli, il cedente deve emettere una fattura senza applicazione dell'imposta, con l'annotazione obbligatoria "inversione contabile" e con l'eventuale indicazione della norma di riferimento, ai sensi dell'art. 74, comma 7, d.P.R. n. 633/1972.

### LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO

La disciplina sanzionatoria in tema di reverse charge è stata recentemente oggetto di una profonda modifica da parte del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 e risulta attualmente prevista nell'art. 6, commi da 9-bis a 9-bis3 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

In particolare le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 158/2015 entrate in vigore il 1° gennaio 2016<sup>26</sup> sono state finalizzate all'introduzione nel D.Lgs. n. 471/1997 di una disciplina articolata e improntata a criteri di proporzionalità tra la misura della sanzione e la gravità della violazione<sup>27</sup> ed hanno modificato profondamente la disciplina previgente che presentava potenzialmente dei profili di incompatibilità con la normativa comunitaria.

In tal senso fino al 31 dicembre 2015 era previsto che nei casi di omissione o di irregolarità nell'applicazione del reverse charge il soggetto cessionario o committente fosse sanzionabile con una sanzione compresa fra il 100 ed il 200 per cento dell'imposta con un minimo di euro 258 a prescindere dal fatto che la violazione avesse comportato un danno per l'Erario (situazione qualificabile ogni qualvolta il soggetto cessionario o committente non presentava problemi di detraibilità).

Tale sanzione era mitigata e si prevedeva l'applicazione di una sanzione del 3%, nel solo caso di violazioni commesse su fattispecie di reverse charge interno<sup>28</sup> qualora l'imposta fosse stata assolta ancorché irregolarmente dal cessionario o committente ovvero dal cedente o prestatore. In tal caso, fermo restando il diritto alla detrazione, risultava applicabile la suddetta sanzione del 3% dell'imposta irregolarmente assolta al cui pagamento erano tenuti solidalmente entrambi i soggetti obbligati all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile. Tale disciplina peraltro, sin dalla sua introduzione ad opera dell'art. 1, comma 155 della L. 244/2007, aveva presentato diverse incertezze interpretative con particolare riferimento all'applicabilità della sanzione del 3% a tutti i casi di errata qualificazione dell'operazione ed a tutte le tipologie di reverse charge: "interno" ed "esterno"<sup>29</sup>.

La nuova disciplina attualmente prevista nei commi da 9-bis a 9-bis3 dell'art. 6 del D.lgs. n. 471/1997 non prevede più alcun riferimento alla sanzione dal 100 al 200% o a quella mitigata al 3%, e risulta applicabile per tutte le violazioni commesse in relazione alle diverse tipologie di reverse charge ed in particolare a quelle previste agli articoli 17, 34 comma 6, secondo periodo e 74, settimo ed ottavo comma del D.P.R. 633/1972 e agli articoli 46 e 47 del D.L. 331/1993.

<sup>26</sup> L'entrata in vigore al 1° gennaio 2016 della nuova disciplina sanzionatoria prevista nel D.Lgs. n.158/2015 è stata prevista dall'art. 1, comma 133 della L. 28 dicembre 2015, n. 208. Sull'applicazione delle nuove sanzioni anche a fattispecie pregresse per effetto delle discipline del favor rei si rinvia ai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 4 marzo 2006, n. 4/E.

<sup>27</sup> In tal senso nella relazione illustrativa al D.Lgs. n. 158/2015.

<sup>28</sup> L'Associazione nazionale dei dottori commercialisti in data 1° giugno 2011 ha presentato una denuncia di incompatibilità in merito ad una presunta disparità di trattamento nell'applicazione della misura del 3% alle sole ipotesi di inversione contabile interna e di violazione generale del principio di proporzionalità. La Commissione Europea - Direzione generale fiscalità e unione doganale - con lettera del 5 luglio 2011 non ha dato seguito alla suddetta denuncia.

<sup>29</sup> Sul punto si rinvia alle risoluzioni n. 6 marzo 2009, n. 56/E del 2009 e 29 dicembre 2010, n. 140/E dell'Agenzia delle Entrate.

In particolare la nuova disciplina in vigore dal 1° gennaio 2016 può essere idealmente suddivisa in due macrocategorie di fattispecie sanzionatorie:

- a) la prima prevista nel comma 9-bis dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997 applicabile nei caso di omissione nell'applicazione del reverse charge da parte del cessionario/committente (circostanza che si potrebbe verificare nel caso in cui in un'operazione di acquisto intracomunitario il cessionario ometta l'integrazione della fattura del cedente comunitario);
- b) la seconda prevista nei commi da 9-bis1 a 9bis 3 applicabile nei casi in cui le parti dell'operazione (cedente/prestatore e cessionario/committente) commettano delle irregolarità nell'effettiva qualificazione dell'operazione (circostanza che si potrebbe verificare nei casi in cui il cedente o cessionario assoggettino erroneamente l'operazione al regime ordinario di applicazione dell'IVA invece che al reverse o viceversa).

### **LE SANZIONI IN CASO DI OMISSIONE NELL'APPLICAZIONE DEL REVERSE CHARGE DAL 1° GENNAIO 2016**

---

Nel caso di omissione dell'applicazione del reverse charge da parte del cessionario/committente il comma 9-bis dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997 prevede espressamente che *“ è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 500 euro e 20.000 euro il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, omette di porre in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile di cui agli articoli 17, 34, comma 6, secondo periodo, e 74, settimo e ottavo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e agli articoli 46, comma 1, e 47, comma 1, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427. Se l'operazione non risulta dalla contabilità tenuta ai sensi degli articoli 13 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, la sanzione amministrativa è elevata a una misura compresa tra il cinque e il dieci per cento dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni previste dall'articolo 5, comma 4, e dal comma 6 con riferimento all'imposta che non avrebbe potuto essere detratta dal cessionario o dal committente. Le disposizioni di cui ai periodi precedenti si applicano anche nel caso in cui, non avendo adempiuto il cedente o prestatore agli obblighi di fatturazione entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione o avendo emesso una fattura irregolare, il cessionario o committente non informi l'Ufficio competente nei suoi confronti entro il trentesimo giorno successivo, provvedendo entro lo stesso periodo all'emissione di fattura ai sensi dell'articolo 21 del predetto decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, o alla sua regolarizzazione, e all'assolvimento dell'imposta mediante inversione contabile”*. Come è stato autorevolmente affermato<sup>30</sup> i primi tre periodi della disposizione si occupano del caso in cui il cedente o prestatore non sia tenuto all'emissione della fattura in Italia (caso ad esempio dell'acquisto intracomunitario) mentre l'ultimo periodo tratta del caso in cui il cedente o prestatore sia tenuto all'emissione della fattura in Italia (caso ad esempio della cessione dei rottami).

<sup>30</sup> P.MASPES, Reverse charge: sanzioni alla ricerca della proporzionalità perduta, in *Il Fisco*, n. 40/2015 pag. 3813.

In sostanza si prevede che nell'ipotesi in cui il cedente/prestatore emette correttamente la fattura senza applicazione dell'imposta ma il cessionario/committente non pone in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile si rende applicabile una sanzione in misura fissa compresa tra euro 500 e 20.000 sempreché egli non presenti problemi di detraibilità e l'operazione risulti dalla contabilità tenuta ai sensi degli articoli 13 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Nel caso in cui infatti manchi l'annotazione dell'operazione nelle scritture contabili la sanzione è dovuta in misura proporzionale (dal 5 al 10% dell'imponibile) con un minimo di euro 1.000. Nel caso in cui infine il soggetto cessionario/committente presenti problemi di detraibilità allo stesso sarà richiesto di corrispondere l'imposta che non avrebbe potuto essere detratta trovando applicazione le sanzioni per indebita detrazione e infedele dichiarazione rapportate a tale imposta<sup>31</sup>.

Diversamente nell'ipotesi in cui il cedente/prestatore non emette la fattura entro quattro mesi dall'operazione e il cessionario/committente non provvede a regolarizzare, entro trenta giorni, l'omissione si rende applicabile la sanzione proporzionale (dal 5 al 10% dell'imponibile) con un minimo di euro 1.000, la sanzione per indebita detrazione e quella per infedele dichiarazione.

## **LE SANZIONI IN CASO DI ERRATA QUALIFICAZIONE DELL'OPERAZIONE IN REVERSE CHARGE DAL 1° GENNAIO 2016**

---

Nel caso le parti qualificano erroneamente l'operazione di reverse charge sono previste tre diverse fattispecie sanzionatorie, contenute nei commi 9-bis.1, 9-bis.2 e 9-bis.3 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997 a "copertura" di tutti i possibili errori nella qualificazione dell'operazione commessi dal cedente/prestatore o cessionario/committente.

La prima fattispecie sanzionatoria introdotta è quella contenuta nel comma 9-bis.1, ove si prevede che nel caso in cui un'operazione per il quale ricorrono le condizioni per l'applicazione del reverse charge sia stata assoggettata erroneamente ad imposta nei modi ordinari da parte del cedente o prestatore, il cessionario/committente potrà portare in detrazione l'imposta addebitata e non sarà tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma al pagamento di una sanzione compresa fra 250 euro e 10.000 euro (sanzione che viene elevata nel caso in cui sia provato l'intento di evasione o di frode da parte del cessionario/committente) e per il quale è responsabile in solido anche il cedente/prestatore. Un esempio di applicazione di tale disciplina si potrebbe verificare nel caso in cui per una prestazione di pulizia rientrante nell'articolo 17, sesto comma, lett. a-ter) del D.P.R. 633/1972 il prestatore emetta erroneamente fattura con IVA ed il committente detragga la relativa imposta nei termini ordinari. Nello stesso senso, a superamento dei dubbi emersi con la previgente disciplina, la fattispecie sanzionatoria, per effetto del rimando operato dal comma 9-bis.1 alle operazioni del comma 9-bis e quindi a tutte le tipologie di reverse charge (artt. 17, 34, comma 6 secondo periodo, 74 settimo e ottavo comma del D.P.R. 633/1972 e artt. 46 e 47 del D.L. 331/1993) si dovrebbe applicare anche nel caso in cui una prestazione di servizi c.d. Business to Business territorialmente rilevante in Italia, venga assolta erroneamente dal prestatore estero invece che dal committente italiano in reverse charge.

<sup>31</sup> P.MASPES, Reverse charge: sanzioni alla ricerca della proporzionalità perduta, in *Il Fisco*, n. 40/2015 pag. 3813.

La seconda fattispecie sanzionatoria è quella contenuta nel comma 9-bis.2 e tratta il caso speculare a quello indicato nel comma 9-bis.1 che si verifica quando il cessionario committente applichi il reverse charge su di una operazione per il quale l'imposta dovrebbe essere invece assolta nei termini ordinari. Anche in tal caso, come in quello precedente, è prevista una sanzione in misura fissa con le stesse modalità previste al 9-bis.1 ed è concessa la detrazione dell'imposta erroneamente assolta da parte del cessionario/committente.

Nel comma 9-bis.3 è infine prevista la possibilità a favore del cessionario/committente che abbia erroneamente applicato il reverse charge per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette all'imposta per il quale non si rende applicabile l'inversione (sul tema si veda anche la recente circ. Agenzia Entrate 22 dicembre 2015, n. 37/E punto 16) di eliminare in sede di accertamento sia il debito che il credito operato nelle liquidazioni dell'imposta. Un esempio di applicazione di tale disciplina si potrebbe verificare nel caso di un servizio territorialmente rilevante all'estero ed assoggettato erroneamente ad imposta in Italia con il reverse charge "esterno" dal committente italiano. La stessa disposizione prevede inoltre l'applicazione di una sanzione dal 5 al 10% dell'imponibile nel caso di operazione inesistente e deve essere letta in combinazione con il nuovo art. 21, comma 7 del D.P.R. 633/1972 come modificato dall'art. 31 del D.Lgs. 158/2015.

---

## CAPITOLO 5

---

### ULTIMI CHIARIMENTI

#### **LA CIRCOLARE A.D.E. N. 37/E DEL 22 DICEMBRE 2015**

---

Dopo circa un anno dall'entrata in vigore della Legge di Stabilità 2015 con cui è stata introdotta la lett. *a-ter*), comma 6, dell'art. 17 del D.P.R. 633/1972, l'Agenzia delle Entrate torna a occuparsi dell'argomento delle nuove fattispecie di "reverse charge", fornendo ulteriori ed importanti chiarimenti con la pubblicazione della Circolare n. 37/E del 22 dicembre 2015.

La Circolare è strutturata in modo da accogliere ed elencare una serie di risposte fornite a determinati quesiti rivolti dalle associazioni di categorie per colmare alcune lacune normative in merito all'applicabilità del reverse charge introdotto a partire dal 1° gennaio 2015 anche alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici.

Si ricorda che con il meccanismo del reverse charge, che mira a contrastare le frodi in particolari settori a rischio, è il destinatario della cessione o della prestazione, se soggetto passivo, ad assolvere l'IVA al posto del cedente o del prestatore, in deroga alla procedura normale di applicazione dell'Iva.

In ogni caso la Circolare sottolinea che, considerata la difficoltà di applicazione del meccanismo del reverse charge, soprattutto nelle fattispecie esaminate, non sono sanzionabili eventuali comportamenti difformi adottati dal contribuente prima dell'emanazione della presente Circolare.

#### TRATTAMENTO DA RISERVARE A TALUNI INTERVENTI EDILIZI INQUADRABILI NELL'AMBITO DELLA CATEGORIA DELLE "MANUTENZIONI STRAORDINARIE"

La prima risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate riguarda l'applicabilità del reverse charge in merito alle manutenzioni straordinarie in presenza di un unico appalto comprensivo di una pluralità di prestazioni di servizi soggette a diverso trattamento IVA.

In un precedente intervento e nello specifico con la Circolare n. 14/E del 27 marzo 2015, l'Agenzia delle Entrate, aveva ribadito la necessità di distinguere in fattura i servizi soggetti al reverse charge con i servizi soggetti al regime ordinario IVA.

Con la circolare 37/E del 2015 tale posizione è stata parzialmente rettificata in quanto, alla luce dei chiarimenti intervenuti, la distinzione tra i due regimi non deve più realizzarsi quando l'intervento della manutenzione consiste nel frazionamento o accorpamento di unità immobiliari senza modifica della volumetria complessiva e della destinazione d'uso; pertanto, in presenza di queste tipologie di interventi, non si dovrà più scomporre il contratto ma si applicherà l'IVA ordinaria all'intero contratto.

La *ratio* di tale intervento è da individuarsi nella norma introdotta dall'articolo 17 del D.L. 133 del 12 settembre 2014 (cd. Decreto Sblocca Italia), che ha sancito che tali interventi edili non sono più consideranti ristrutturazione edilizia ma rientrano nella fattispecie degli interventi di manutenzione straordinaria.

## DEMOLIZIONE E REALIZZAZIONE DI UNA NUOVA COSTRUZIONE

Anche nel caso di attività di demolizione di un edificio ricompresa in un contratto unico di appalto con successiva ricostruzione di un nuovo edificio trovano attuazione le regole ordinarie dell'IVA e non trova applicazione il meccanismo del reverse charge sancito dalla lettera a-ter) dell'art. 17, sesto comma, del D.P.R. 633/1972 previsto per la sola attività di demolizione.

Pertanto, in presenza di un contratto unico di appalto avente ad oggetto la demolizione di un edificio e la successiva ricostruzione, non si procederà alla scomposizione del contratto unico con conseguenziale separazione in fattura delle prestazioni assoggettate ad IVA ordinaria e prestazioni sottoposte, invece, a reverse charge ma si applicherà l'IVA ordinaria all'intera fattispecie contrattuale poiché l'attività di demolizione si considera strettamente funzionale alla realizzazione di un nuovo edificio.

## DISTINZIONE TRA FORNITURA CON POSA IN OPERA E PRESTAZIONE DI SERVIZI

L'Agenzia delle Entrate interviene a dissipare i non pochi dubbi che scaturiscono quando si è costretti a distinguere tra la fornitura di beni con posa in opera (prestazione assoggettata alle regole ordinarie dell'IVA) e la prestazione di servizi (prestazione, invece, sottoposta al meccanismo del reverse charge ai sensi della lettera a-ter dell'art. 17, sesto comma, del D.P.R. 633/1972).

Si richiama la Circolare n. 14/E del 27 marzo 2015, con cui l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le forniture di beni con posa in opera devono ritenersi escluse dal meccanismo del reverse charge quando la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione dei beni.

Nella Circolare 37/E si forniscono alcuni criteri di natura interpretativa che mirano ad aiutare gli operatori nella corretta scelta del regime IVA applicabile.

Viene espressamente richiamata la normativa Comunitaria e nello specifico la sentenza della Corte di Giustizia del 29 marzo 2007 (Causa C-111/05) che analizza in primo luogo l'effettiva importanza e prevalenza della prestazione rispetto alla semplice cessione del bene; ovverosia, si applicano le regole ordinarie nel caso in cui la prestazione di servizi si limita alla semplice posa in opera; al contrario, se le prestazioni mirano a modificare la natura del bene per adattare lo stesso alle esigenze del cliente, in tal caso l'operazione sarà assoggettata al meccanismo del reverse charge.

Altro criterio utile a stabilire la prevalenza dell'obbligazione di fare rispetto a quella di dare può essere il rapporto tra il prezzo del bene e quello dei servizi anche se, la stessa Corte di Giustizia, identifica tale criterio utile ma non da solo sufficiente a stabilire la prevalenza della prestazione rispetto alla posa in opera.

In linea con l'orientamento comunitario è anche l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate che, nel richiamare vari documenti di prassi e nello specifico le risoluzioni n. 164/E del 2007, n. 148/E del 2007 e 220/E del 2007, stabilisce che la distinzione tra semplice posa in opera e la prestazione di servizi è insita anche negli accordi contrattuali e nelle obbligazioni assunte tra le parti in causa.

In sostanza, nel valutare l'operazione si farà sicuramente riferimento alla volontà negoziale delle parti e cioè si dovrà analizzare se trattasi di fornitura di beni con posa in opera accessoria, in cui la volontà è quella di cedere un bene e la posa in opera è finalizzata solo ad adattare lo stesso alle esigenze del cliente, senza alterarne la natura, ovvero se trattasi di prestazione di servizi e nel contratto l'intenzione delle parti è quella di realizzare un bene diverso e nuovo rispetto al complesso di beni utilizzati per eseguire la prestazione.

Infine la Circolare 37/E richiama anche la giurisprudenza domestica e nello specifico le sentenze Cass. civ. n. 6925 del 21 aprile 2001 e n. 11602 del 2 agosto 2002 che stabiliscono che per valutare correttamente l'operazione occorre analizzare l'intenzione delle parti di dare importanza all'attività lavorativa intesa non accessoria all'utilizzo del bene, ma necessaria per apportare accorgimenti sostanziali ed importanti diretti ad adattare il bene alle specifiche esigenze del cliente.

#### PARCHEGGI INTERRATI COLLOCATI SU LASTRICO SOLARE DELL'EDIFICIO

Come chiarito dalla Circolare 14/E del 27 marzo 2015, non rientrano nella nozione di edificio i terreni, le parti del suolo, i parcheggi, le piscine, i giardini, etc., salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell'edificio stesso.

Per quel che concerne i parcheggi interrati o quelli collocati sul lastrico solare dell'edificio l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare 37/E, chiarisce che gli stessi devono intendersi come parti integranti dell'edificio pertanto alle relative prestazioni dovrà applicarsi il meccanismo del reverse charge.

#### ATTIVITÀ DI DERATTIZZAZIONE, SPURGO E RIMOZIONE NEVE

Dalle associazioni di categoria viene posto un quesito in merito all'assoggettamento al reverse charge per le prestazioni attinenti l'attività di derattizzazione, di spurgo delle fosse biologiche e dei tombini e di rimozione della neve intese quali servizi di pulizia.

Già nella Circolare 14/E del 27 marzo 2015 l'Agenzia delle Entrate aveva ribadito che per attività di pulizia ai fini dell'assoggettamento al meccanismo del reverse charge si intendevano soltanto le attività aventi i seguenti codici ATECO 2007:

- 81.21.00 Pulizia generale (non specializzata) di edifici;
- 81.22.02 Altre attività di pulizia specializzata di edifici.

Pertanto, le prestazioni di servizi di derattizzazione, di spurgo delle fosse biologiche e dei tombini e di rimozione della neve non rientranti nelle fattispecie sopra esposte, scontano l'IVA secondo le modalità ordinarie.

#### INSTALLAZIONE DI IMPIANTI POSIZIONATI IN PARTE INTERNAMENTE ED IN PARTE ESTERNAMENTE ALL'EDIFICIO

Si richiama, innanzitutto, la Circolare con la Circolare n. 14/E del 27 marzo 2015 con cui l'Agenzia delle Entrate ha fornito una nozione di edificio richiamando l'articolo 2 del decreto legislativo n. 192 del 19 agosto 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”.*

Per quel che concerne l'applicabilità del reverse charge alle prestazioni su impianti posizionati, per esigenze tecniche o logistiche, in parte all'interno di un edificio ed in parte all'esterno, l'Agenzia delle Entrate, per evitare incertezze interpretative, valorizza e rileva esclusivamente l'unicità dell'impianto che complessivamente serve ed è funzionale all'edificio.

Pertanto, il reverse charge trova applicazione anche per le prestazioni di installazione degli impianti esterni nel caso in cui l'impianto sia posizionato in parte all'esterno del fabbricato ma, al tempo stesso, sia parte integrante, funzionale e servente all'edificio stesso.

A tal proposito l'Agenzia delle entrate fornisce anche alcuni esempi chiarificatori di casi in cui, per evidenti esigenze tecniche e/o logistiche, gli impianti sono posizionati in parte all'interno dell'edificio ed in parte all'esterno per cui soggiacciono alla regola del reverse charge.

- Impianto di videosorveglianza perimetrale composto da centralina interna e telecamere esterne;
- Impianto citofonico;
- Impianto di climatizzazione, con motore esterno ed elementi interni;
- Impianto idraulico con le tubature esterne che collegano l'impianto alla rete fognaria.

#### ATTIVITÀ DI MANUTENZIONE E RIPARAZIONE DI IMPIANTI

Per l'Agenzia delle Entrate anche le attività classificate con il codice ATECO 2007 43.29.09 *Altri lavori di costruzione e installazione n.c.a.* rientrano fra le attività assoggettabili al meccanismo del reverse charge.

La ratio di tale definizione è da ricercare nel chiarimento fornito dall'Istat che ha precisato che in tutte le attività con codice ATECO 2007 ricompreso nella Divisione 43 *Lavori di costruzione specializzati* sono comprese anche le attività di manutenzione e riparazione dei beni.

Per tal motivo tutte le attività il cui codice ATECO 2007 rientra nella Divisione 43 sono assoggettabili al meccanismo del reverse charge in base al dettato normativo previsto dall'Art. 17, lett. *a-ter*, sesto comma, del D.P.R. 633/1972.

#### IMPIANTI FOTOVOLTAICI

Esistono tre tipologie principali di impianto fotovoltaico:

- a) Impianto Integrato: i pannelli fotovoltaici sostituiscono integralmente il manto di copertura di un edificio;
- b) Impianto Semi-Integrato: i pannelli fotovoltaici poggiano sopra il manto di copertura;
- c) Impianto a terra.

La Circolare n. 36/E del 19 dicembre 2013 chiarisce che per gli impianti fotovoltaici, sia quelli posizionati sul tetto di un edificio sia quelli posti su aree di pertinenza, non sussiste l'obbligo di accatastamento come unità immobiliari autonome, in quanto possono assimilarsi agli impianti di pertinenza degli immobili. Inoltre la citata Circolare stabilisce che si dovrebbe procedere alla rideterminazione

della rendita dell'edificio se l'impianto fotovoltaico ne incrementa il valore capitale di una percentuale pari almeno al 15 per cento.

In base al citato dettato normativo, l'Agenzia delle Entrate stabilisce che le attività di installazione e di manutenzione ordinaria e straordinaria degli impianti fotovoltaici integrati, semi-integrati ed a terra, se non accatastati come unità immobiliari autonome e quindi funzionali o serventi l'edificio, rientrano nel campo di applicazione del meccanismo del reverse charge ai sensi dell'articolo 17, sesto comma, lettera a-ter) del D.P.R. 633/1972.

Al contrario non è assoggettata al reverse charge l'installazione di una centrale fotovoltaica sul lastrico solare o su un'area di pertinenza di un edificio accatastata autonomamente in categoria D/1 o D/10, poiché costituisce un fabbricato strumentale autonomo separato dall'edificio sottostante e non si tratta di servizio funzionale all'edificio ma di un vero e proprio impianto di produzione di energia, destinata all'immissione sulla rete di distribuzione e/o alla vendita.

#### INSTALLAZIONE E MANUTENZIONE DEGLI IMPIANTI ANTINCENDIO

Le installazioni e le manutenzioni di estintori sono soggette al meccanismo dell'inversione contabile alle seguenti condizioni:

- gli estintori devono essere parte integrante di un impianto di protezione installato su un edificio aventi le caratteristiche previste dal D.M. 20 dicembre 2012<sup>32</sup>;
- le attività di installazione e manutenzione devono riguardare l'intero impianto.

Inoltre, l'attività di installazione delle porte R.E.I., ovvero le porte tagliafuoco, e delle uscite di sicurezza è soggetta al meccanismo dell'inversione contabile ai sensi dell'art.17 sesto comma lettera a-ter in quanto le porte tagliafuoco e le uscite di sicurezza sono considerate impianti di protezione contro gli incendi e pertanto l'attività di installazione di tali impianti è riconducibile al codice ATECO 43.29.09 (*"altri lavori di costruzione e installazione di edifici n.c.a."*).

#### SOSTITUZIONE DELLE COMPONENTI DI UN IMPIANTO

In caso di malfunzionamento di un impianto, le attività di riparazione e sostituzione di alcune componenti dello stesso, divenute obsolete o danneggiate, sono assoggettate al meccanismo dell'inversione contabile, a condizione che gli interventi siano relativi a edifici e la volontà contrattuale delle parti sia volta al mantenimento in funzione dell'impianto installato.

In ogni caso, il meccanismo dell'inversione contabile si applica qualora gli interventi siano volti alla realizzazione di un "nuovo impianto", in quanto, in tali casi, si configura un servizio di installazione.

<sup>32</sup> Es. impianti di rivelazione incendio e segnalazione allarme; impianti di estinzione o controllo dell'incendio, di tipo automatico o manuale; impianti di controllo del fumo e del calore.

### INSTALLAZIONE DI IMPIANTI FUNZIONALI ALLO SVOLGIMENTO DI UN'ATTIVITÀ INDUSTRIALE E NON AL FUNZIONAMENTO DELL'EDIFICIO

Non trova applicazione il meccanismo del reverse charge ogni qual volta l'installazione, la manutenzione e la riparazione di un impianto non sia funzionale o servente al funzionamento di un edificio, ma sia strettamente funzionale allo sviluppo di un'attività industriale.

Infatti, il codice ATECO 33.20.09 - Installazione di altre macchine ed apparecchiature industriali, non è inclusa nell'elenco di cui alla circolare n. 14/E del 27 marzo 2015<sup>33</sup>; è il caso, per esempio, dell'installazione di impianti di refrigerazione ad uso industriale, come nel caso di magazzini frigoriferi finalizzati alla conservazione, lavorazione e distribuzione di prodotti agricoli e alimentari.

### PRESTAZIONI RESE DA SOGGETTI TERZI

Le prestazioni di installazione e allestimento di beni rese da soggetti terzi (c.d. terzisti) su incarico della società che commercializza tali beni, sono soggette al meccanismo dell'inversione contabile se tali servizi siano ricompresi nei codici attività previsti dalla circolare n. 14/E del 27 marzo 2015 e siano riferibili ai servizi di installazione e completamento di edifici di cui all'art. 17, 6 comma, lett. a-ter. Il meccanismo del reverse charge si applica anche se tali prestazioni siano rese da soggetti terzi in mancanza di incarico della società che commercializza i beni.

### REVERSE CHARGE E BENI SIGNIFICATIVI

La Circolare 37/E chiarisce che per le prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici, di cui all'art. 17, 6 comma, lett. a-ter, che prevedano anche la fornitura di beni di valore significativo, di cui al D.M. 29 dicembre 1999, non trova applicazione l'aliquota IVA agevolata prevista per tali beni. La ratio di tale definizione è da ricercare nei chiarimenti forniti dalla Circolare n. 71/E del 7 aprile 2000 che ha precisato che l'aliquota agevolata del 10% sia applicabile esclusivamente alle prestazioni rese nei confronti di consumatori finali e non nei confronti di soggetti passivi IVA.

### DIRITTI FISSI DI CHIAMATA E INTERVENTI DI MANUTENZIONE CON CANONE DI ABBONAMENTO

I diritti fissi di chiamata e gli interventi di manutenzione con canoni di abbonamenti periodici addebitati al cliente, costituiscono una modalità di fruizione della manutenzione ed in quanto tale, sono da assoggettare al meccanismo del reverse charge.

### TRATTAMENTO DA RISERVARE ALL'ALLACCIAMENTO E ALL'ATTIVITÀ DEI SERVIZI DI EROGAZIONE DI GAS, ENERGIA ELETTRICA E ACQUA

Si considerano esclusi dal meccanismo dell'inversione contabile l'allacciamento e l'attivazione dei servizi di erogazione di gas, energia elettrica e acqua, essendo parte integrante e indispensabile ai fini della fornitura del servizio, non riconducibile ad un'attività d'installazione d'impianti, come chiarito dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea nella sentenza n. C-442/05 del 3 aprile 2008.

<sup>33</sup> Codice Ateco da 43.21.01 a 43.29.09

## RAPPORTO TRA OPERAZIONI NON IMPONIBILI E MECCANISMO DEL REVERSE CHARGE

Il meccanismo dell'inversione contabile trova applicazione alle prestazioni di cui all'art. 17, sesto comma, lett. a-ter solo qualora l'operazione ai fini IVA risulti imponibile.

Ad esempio le operazioni di servizi di pulizia effettuati all'interno di edifici situati in porti o aeroporti oppure l'installazione di impianti negli stessi edifici, rientrando nel regime di non imponibilità di cui all'art. 9, comma 1, n.6) del D.P.R. 633/1972, sono escluse dal meccanismo dell'inversione contabile.

### CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA

La Circolare infine ripresenta la clausola di salvaguardia, in considerazione della circostanza che la disciplina in commento, produce effetti già in relazione alle fatture emesse a partire dal 1° gennaio 2015, e che, considerata la complessità delle questioni sopra esaminate, possono sussistere profili di incertezza “eventuali comportamenti difformi adottati dai contribuenti, anteriormente all’emanazione del citato documento di prassi non saranno sanzionati, nei limiti delle sole tematiche specificamente affrontate nella Circolare e alle ipotesi che non rientrino nell’ambito di una frode fiscale”.

## **IL D.LGS. N. 24/2016**

---

Con la pubblicazione del D.lgs. n.24/16 (GU n.52 del 3/3/16) vengono attuate le direttive comunitarie n.2013/42/UE e n.2013/43/UE che, tra le altre cose, danno la possibilità di introdurre temporaneamente il reverse charge ad alcune operazioni soggette ad elevato rischio frode.

Contestualmente viene attribuito al Ministero dell'Economia e delle Finanze il potere di individuare, con propri decreti di natura non regolamentare, ulteriori operazioni da assoggettare al regime dell'inversione contabile, qualora le stesse siano incluse fra quelle elencate nella direttiva IVA (artt.199 e 199-bis), nonché ulteriori transazioni per le quali è stata attivata la procedura del meccanismo di reazione rapida (art.199-ter).

In particolare si segnala che, dopo le modifiche apportate dal D.lgs. n. 24/16 all'art.17, co. 6 del DPR 633/72, le fattispecie a cui deve applicarsi il reverse charge, in via temporanea fino al 31.12.2018, sono le seguenti:

<b>Cessioni di telefoni cellulari</b>	Art.17, co.6, lett. B
<b>Cessioni di console da gioco, tablet PC/laptop, dispositivi a circuito integrato quali micro processori, unità centrali di elaborazione, ceduti prima della installazione, in prodotti destinati al consumatore finale</b>	Art.17, co.6, lett. C
<b>Trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra</b>	Art.17, co.6, lett. D-BIS
<b>Trasferimenti di altre unità e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica</b>	Art.17, co.6, lett. D-TER

Cessioni di gas e di energia elettrica ad un “soggetto passivo-rivenditore”	Art.17, co.6, lett. D-QUATER
--	------------------------------

## **LA CIRCOLARE A.D.E. N. 21/E DEL 25 MAGGIO 2016**

---

Con la circolare in oggetto l’Agenzia delle Entrate ha fornito alcune doverose precisazioni in relazione al corretto comportamento fiscale da adottare in caso di cessione di console da gioco, tablet, PC e laptop.

In particolare viene previsto che le cessioni dei beni indicati siano effettuate utilizzando il regime del reverse charge solo nella fase distributiva che precede il commercio al dettaglio.

I beni presi in esame sono i seguenti:

- console da gioco, (NC 9504 50 00);
- tablet PC (NC 8471 30 00);
- Laptop (NC 8471 30 00).

Giova precisare che ai fini dell’individuazione dei predetti beni, non rileva la denominazione “commerciale” ma, bensì, la circostanza che si tratti di beni della stessa qualità commerciale, aventi le stesse caratteristiche tecniche e lo stesso codice di Nomenclatura Combinata (NC).

Infine, consapevole dell’incertezza interpretativa che ha interessato la materia e la sua concreta applicazione, nonché del fatto che le modifiche in commento hanno trovato applicazione già con riferimento alle cessioni effettuate dal 2 maggio 2016, in ossequio di principi dallo Statuto per la tutela dei diritti dei contribuenti, l’Agenzia fa salvi i comportamenti adottati dal contribuente anteriormente all’emanazione della circolare in commento (fino al 24 maggio 2016).

Pertanto, le sanzioni previste dall’art. 6, commi 9-bis1 e 9-bis2, D.Lgs. n. 471/1997 troveranno applicazione solo con riferimento alle seguenti violazioni:

- imposta erroneamente assolta dal cedente/prestatore, in presenza dei requisiti per l’applicazione del meccanismo del reverse charge;
- imposta erroneamente assolta dal cessionario/committente, in assenza dei requisiti per l’applicazione del reverse charge;

commesse a decorrere da data successiva.

---

## CONCLUSIONI

---

Il quadro normativo che si è delineato nel tempo in tema di reverse charge lascia spazio ad alcune interpretazioni, sulle quali l’Agenzia delle Entrate è intervenuta più volte cercando di fare chiarezza, ma ottenendo risultati non del tutto soddisfacenti.

Con particolare riferimento alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici non si può non notare la discrasia che si viene a creare coniugando le prime circolari con il più recente intervento di prassi (circolare 37/2015).

In linea generale potremmo infatti affermare che rientrano nel regime del reverse charge le operazioni che soddisfano i seguenti requisiti:

- requisito **oggettivo**, intendendo le prestazioni annoverate nei codici ATECO indicati nella circolare n. 14/2015 dell’Agenzia delle Entrate;
- requisito della **connessione “fisica”** con l’edificio (il bene oggetto dell’intervento deve costituire “parte integrante” dell’edificio);
- requisito del **nesso “funzionale”** con l’edificio (per le prestazioni relative ad impianti, rileva la funzionalità dell’impianto rispetto all’edificio).

Orbene, i criteri così enunciati, non consentono di definire chiaramente se un’operazione è soggetta al regime dell’inversione contabile o meno. Ad esempio non possiamo certo affermare che un impianto fotovoltaico accatastato sia privo di nesso fisico e funzionale ma, ciò nonostante, le installazioni di questi impianti sono escluse dal regime in oggetto.

Non possiamo poi dimenticare che l’applicazione del reverse charge comporta per le imprese un considerevole appesantimento finanziario. Tale istituto, eliminando l’onere del versamento dell’Iva su chi effettua la prestazione e non pregiudicando il diritto di detrazione sull’iva pagata ai propri fornitori sugli acquisti, determina una situazione di strutturale credito Iva. In altre parole, tutta l’Iva a credito pagata ai fornitori non trova più la corrispondente Iva a debito correlata alle fatture emesse.

Un recente studio CNA ha cercato di quantificare questo ammanco di liquidità; in particolare, dallo studio, risulta che ad essere maggiormente penalizzate dal reverse charge risultano le imprese che operano nel settore “installazione impianti”, con un deficit finanziario di 212 milioni dal mese. Seguono le imprese edili che si occupano di “completamento di edifici” con un ammanco mensile di 104 milioni. Quindi, è il turno delle imprese che effettuano pulizie di edifici a favore di altre società con una carenza di fondi complessiva mensile di 28 milioni di euro.

Un possibile soluzione a tutto questo?

La fattura elettronica, quando verrà introdotta anche nel settore “privato”, rappresenterà un’indubbia occasione di crescita per l’intero sistema-Paese con evidenti benefici in termini di lotta all’evasione e di rapporto contribuente-Erario.



ISBN 978-88-85506-03-9



9 788885 506039