

Il punto sul reverse charge

a cura di Stefano Mocarrelli, Dottore Commercialista - Revisore Contabile*

alla realizzazione dell'intervento edilizio;

- i servizi forniti ai soggetti appaltatori, oppure ad altri subappaltatori, assumono rilevanza non soltanto se resi sulla base di un contratto riconducibile alla tipologia dell'appalto, ma anche se effettuati in virtù di un contratto di prestazione d'opera. Diversamente, il regime dell'inversione contabile non si applica alle prestazioni rese direttamente, in forza di contratti d'appalto, nei confronti di imprese di costruzione o ristrutturazione. Tale meccanismo non si applica neppure alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori. Il contenuto della novella normativa di cui alla lett. a ter) in vigore dal 01.01.2015 è, pertanto, oggettivamente contiguo e complementare a quello della lett. a), ma al contempo – come precisato anche dall'Amministrazione Finanziaria – se ne differenzia per molteplici aspetti, sotto il profilo dei presupposti e dell'ambito applicativo.

I soggetti esclusi

Il reverse charge non è applicabile alle prestazioni di servizi rese nei confronti di seguenti soggetti:

- i produttori agricoli con volume di affari non superiore ad euro 7.000;
- gli esercenti attività di intrattenimento;
- gli enti che hanno optato per l'applicazione delle norme stabilite dalla Legge 16 dicembre 1991, n. 398 (a titolo esemplificativo ma non esaustivo le associazioni sportive dilettantistiche);
- i soggetti che effettuano spettacoli viaggianti, nonché quelli che svolgono le altre;
- privati.

Presupposti applicati

L'Agenzia delle Entrate ha osservato, inoltre, che i soggetti passivi Iva che rendono le prestazioni di servizi indicate dall'art. 17, co. 6, lett. a-ter), del D.P.R. n. 633/1972, a beneficio di committenti "business", devono applicare il reverse charge indipendentemente dalla circostanza che le prestazioni di servizi siano rese:

- da soggetti operanti nel settore edile, ovvero che svolgono un'attività economica compresa nei codici della sezione F della classificazione Ateco 2007;
- dal subappaltatore nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili, ovvero dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore;
- a favore di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori.

Il meccanismo dell'inversione contabile è obbligatorio anche se il prestatore svolge sistematicamente attività ricomprese nelle classificazioni Ateco relative alle prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative ad edifici, che non sono state comunicate all'Amministrazione Finanziaria ai sensi dell'art. 35, co. 3, del D.P.R. n. 633/1972 (C.M. n. 14/E/2015, par. 1.1): al ricorrere di tale ipotesi, il contribuente è altresì tenuto all'adeguamento del codice Ateco. Alla luce di quanto sopra riportato, l'art. 17, co. 6, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972 continua, invece, ad essere applicato esclusivamente alle ipotesi di subappalto relativamente alle attività identificate dalla sezione F della classificazione Ateco, diverse da quelle di installazione di impianti, demolizione e completamento di edifici.

In altri termini, devono ritenersi soggette all'applicazione del reverse charge, in base alla successiva lett. a-ter), le prestazioni di completamento di un edificio rese, sulla base di un contratto di appalto, nei confronti di una società di costruzione, così come il servizio di pulizia prestato da un'impresa a favore di uno studio professionale.

Diversamente, nel caso di attività di costruzione di un edificio, il reverse charge rimane applicabile - ai sensi dell'art. 17, co. 6, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972 - unicamente in presenza di prestazioni dipendenti da un rapporto di subappalto, rese nei confronti di un appaltatore.

Fermo restando che, in ogni caso, sono escluse dall'inversione contabile le forniture di beni con posa in opera, in quanto tali operazioni costituiscono, ai fini Iva, delle mere cessioni di beni e non delle prestazioni di servizi, in virtù della considerazione che la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla vendita del bene (C.M. 29 dicembre 2006, n. 37/E, RR.MM. 13 luglio 2007, n. 172/E, 11 luglio 2007, n. 164/E e 28 giugno 2007, n. 148/E), ovvero l'obbligazione di dare - rappresentata dalla cessione - prevale su quella di fare, costituita dalla prestazione di servizi (R.M. 6 marzo 2015, n. 25/E). Analogamente, il reverse charge non si applica alle prestazioni di servizi di pulizia, installazione di impianti, demolizione e completamento relativo a beni mobili.

Concetto di fabbricato

L'art. 17, co. 6, lett. a-ter), del D.P.R. n. 633/1972 presuppone, ai fini dell'applicazione del reverse charge, che la prestazione di servizi riguardi la pulizia, la demolizione, l'installazione di impianti o il completamento relativi

Si ritiene utile con la presente esposizione fornire gli ultimi chiarimenti pervenuti dalla Agenzia delle entrate in merito alle novità introdotte dal 2015 in materia di reverse charge nel settore edile, ciò in quanto le predette nuove normative sono state accompagnate da non pochi dubbi applicativi con i quali gli operatori economici del settore si sono dovuti confrontare principalmente nei primi dell'anno.

Come noto, l'applicazione del reverse charge comporta che il prestatore emetta la fattura senza l'addebito dell'Iva, con l'indicazione della dicitura "Inversione contabile".

Il reverse charge in edilizia già recepito in passato, con la previsione della lett. a) dell'art. 17, co. 6, del D.P.R. n. 633/1972, è da considerarsi relativo al subappalto in edilizia, soggetto alla sussistenza dei seguenti specifici presupposti applicativi:

- soggetti subappaltatori svolgono, anche se in via non esclusiva o prevalente, attività identificate dalla sezione F della classificazione Ateco, e rendono servizi ad imprese del comparto dell'edilizia, che si pongono quali appaltatori o, a propria volta, subappaltatori, in relazione

ad "edifici". Questi ultimi, tuttavia, non sono puntualmente definiti in ambito Iva, costringendo l'interprete a fare affidamento su altri parametri di valutazione: a questo proposito, secondo l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate, soccorre l'art. 2 del D.Lgs. 19 agosto 2005, n. 192, 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". In virtù di tale normativa e prassi, l'Amministrazione Finanziaria – confermando, peraltro, quanto già sostenuto dalla dottrina – ritiene che il legislatore, utilizzando il riferimento alla nozione di "edificio", abbia sostanzialmente voluto limitare l'applicazione dell'art. 17, co. 6, lett. a-ter), del D.P.R. n. 633/1972 ai "fabbricati", come risultanti dalle suddette fonti, e non alla più ampia categoria dei beni immobili. La C.M. n. 14/E/2015, par. 1.2 ha, inoltre, precisato che tale disposizione deve intendersi riferita ai seguenti edifici:

- fabbricati abitativi e strumentali, compresi quelli di nuova costruzione, e parti di essi, come, ad esempio, il singolo locale di un edificio;
 - edifici in corso di costruzione, rientranti nella categoria catastale F3;
 - "unità in corso di definizione", comprese nella categoria catastale F4.
- Conseguentemente, non rientrano nella nozione di edificio – e sono, quindi, escluse dall'applicazione del reverse charge a norma dell'art. 17, co. 6, lett. a-ter), del D.P.R. n. 633/1972 - le prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento aventi ad oggetto terreni, parti del suolo, parcheggi, piscine

e giardini, salvo che costituiscano un elemento integrante dell'edificio stesso, come nel caso delle piscine collocate sui terrazzi, dei giardini pensili o degli impianti fotovoltaici collocati sui tetti.

Servizi di demolizione, installazione di impianti e completamento

L'Agenzia delle Entrate ha segnalato che le attività di "demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici" sono espressamente menzionate dalle seguenti voci della Tabella Ateco 2007:

Demolizione

- 43.11.00 - Demolizione.

Installazione di impianti relativi a edifici

- 43.21.01 - Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione).
- 43.21.02 - Installazione di impianti elettronici (inclusa manutenzione e riparazione).
- 43.22.01 - Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione.
- 43.22.02 - Installazione di impianti per la distribuzione del gas (inclusa manutenzione e riparazione).
- 43.22.03 - Installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione).
- 43.29.01 - Installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili.
- 43.29.02 Lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni.
- 43.29.09 Altri lavori di costruzione e installazione n.c.a. (limitatamente alle prestazioni riferite ad edifici).

Completamento di edifici

- 43.31.00 - Intonacatura e stuccatura.
- 43.32.01 - Posa in opera di cassette, forzieri, porte blindate.
- 43.32.02 - Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili. La posa in opera di "arredi"

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

- 43.33.00 - Rivestimento di pavimenti e di muri.
- 43.34.00 - Tinteggiatura e posa in opera di vetri.
- 43.39.01 - Attività non specializzate di lavori edili - muratori (limitatamente alle prestazioni afferenti gli edifici).
- 43.39.09 - Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a.

L'Amministrazione Finanziaria ritiene che le prestazioni consistenti nel rifacimento della facciata di un edificio possano ricomprendersi fra i servizi di completamento, con conseguente assoggettamento al reverse charge, a norma dell'art. 17, co. 6, lett. a-ter), del D.P.R. n. 633/1972. Diversamente, sono, naturalmente, escluse le prestazioni di servizi relative alla preparazione del cantiere (codice Ateco 43.12), in quanto non sono riferibili alla fase del completamento, bensì a quella propedeutica della costruzione. È appena il caso di segnalare che, in presenza di un contratto avente ad oggetto la ristrutturazione di un edificio in cui è prevista anche l'installazione di uno o più impianti, non si dovrà procedere alla scomposizione del contratto, distinguendo l'installazione di impianti dagli interventi, ma si applicherà l'Iva secondo le modalità ordinarie all'intera fattispecie contrattuale.

**Studio Mocrelli, viale Verdi 88/B, Merate (LC), Tel. +39-5982029, Fax +39-5984636, studiomocrelli@mail.com. Studio Mocrelli è a disposizione dei lettori per approfondimenti in merito agli argomenti della rubrica e a problematiche di natura fiscale o societaria in generale.*

