

**I CHIARIMENTI
DELL'AGENZIA
DELLE ENTRATE
SUL *REVERSE
CHARGE***

Circolare del 31 Marzo 2015

F
N
C

ABSTRACT

Si fa seguito alla [circolare FNC del 31 gennaio 2015](#) con la quale si sono offerte delle prime indicazioni in merito alle modifiche normative apportate dalla Legge di stabilità 2015 in tema di inversione contabile IVA o (reverse charge), per dare atto dell'avvenuta pubblicazione da parte dell'Agenzia delle Entrate della circolare 27 marzo 2015, n. 14/E.

I chiarimenti forniti dall'Agenzia risultano, per lo più, in linea con le considerazioni svolte da questa Fondazione all'indomani della pubblicazione della novella normativa e, lì dove se ne discostano, rispondono espressamente alla apprezzabile esigenza di effettuare un intervento interpretativo di tipo semplificativo in relazione agli adempimenti richiesti agli operatori del settore.

Infine, non del tutto condivisibili, in quanto difficilmente attuabili nella pratica, sembrerebbero le conclusioni raggiunte dalla prassi amministrativa in ordine alle modalità di applicazione del regime IVA di inversione contabile (o reverse charge) da parte degli enti non commerciali che svolgono anche attività commerciale.

Sommario: 1. Premessa. – 2. Ambito di applicazione delle modifiche apportate alla disciplina relativa al settore edile. – 3. Modalità di applicazione del regime di inversione contabile (o *reverse charge*) in presenza di un unico contratto a prestazioni plurime, di cui alcune soltanto soggette a detto regime. – 4. Modalità applicative del regime di inversione contabile (o *reverse charge*) nell'ambito del settore energetico. – 5. Acquisti di servizi promiscui da parte di un ente non commerciale. – 6. Soggetti esclusi dall'applicazione del regime di inversione contabile (o *reverse charge*). – 7. Regime sanzionatorio.

1. Premessa

Con la circolare 27 marzo 2015 l'Agenzia delle Entrate è intervenuta ad offrire i primi necessari chiarimenti in merito all'ambito e alle modalità di applicazione delle modifiche normative introdotte in materia di regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) dalla legge di stabilità 2015.

Si è ritenuto quindi opportuno fare seguito alla circolare FNC del 31 gennaio 2015, per evidenziare come detti chiarimenti siano sostanzialmente in linea con le interpretazioni anticipate da questa Fondazione all'indomani della pubblicazione della novella normativa e, lì dove se ne discostano, rispondono espressamente alla apprezzabile esigenza di effettuare un intervento interpretativo di tipo semplificativo in relazione agli adempimenti richiesti agli operatori del settore.

Viceversa, come si vedrà nel prosieguo, non del tutto condivisibili, in quanto difficilmente attuabili nella pratica, appaiono le conclusioni raggiunte dalla prassi amministrativa in ordine alle modalità di applicazione del regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) da parte degli enti non commerciali che svolgono anche attività commerciale.

Di seguito verranno affrontate le principali indicazioni fornite dalla circolare in esame, rinviando per ulteriori approfondimenti al contenuto della stessa.

2. Ambito di applicazione delle modifiche apportate alla disciplina relativa al settore edile

Con riferimento alla corretta individuazione dell'ambito di applicazione della lett. a-ter) aggiunta all'art. 17, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972, la circolare n. 14/E del 2015 in primo luogo concorda con quanto da noi evidenziato in merito alla necessità che detto ambito di applicazione vada individuato in base ad un criterio strettamente oggettivo, a prescindere dalla sussistenza o meno dei requisiti previsti in relazione alle operazioni, sempre relative al comparto edile, di cui alla precedente lett. a) del medesimo comma 6n dell'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972.

In particolare, in presenza di operazioni riconducibili alla nozione di “servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici”, il regime di inversione contabile (o *reverse charge*) va applicato a prescindere da qualsivoglia valutazione in merito all'esistenza o meno di un rapporto di subappalto o alla tipologia di attività svolta dal committente. Così, per esempio, l'installazione di un impianto termico va assoggettata al regime di inversione contabile (o *reverse charge*), anche se effettuata nei confronti di uno studio professionale (cfr. paragrafo 1.1. della circolare n. 14/E del 2015).

Inoltre, con riferimento all'ambito oggettivo di applicazione della disposizione recata dalla lett. a-ter) del comma 6 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972, il documento di prassi in rassegna inizialmente afferma che *“per l'individuazione delle prestazioni di cui alla lettera a-ter) sopra elencate, in una logica di semplificazione e allo scopo di evitare incertezze interpretative, si ritiene, in conformità, peraltro, ai criteri adottati in sede di Relazione Tecnica, che debba farsi riferimento unicamente ai codici attività della Tabella ATECO 2007. Tale criterio deve, quindi, essere assunto al fine di individuare le prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative ad edifici”*.

Tale affermazione, potrebbe sembrare, ad una prima lettura, in contrasto con quanto evidenziato nella circolare FNC del 31 gennaio 2015, ove era stata sostenuta l'impossibilità di operare un “incondizionato riferimento” ai servizi individuati dalla sezione F della tabella ATECO (cfr. paragrafo 3, pag. 9 della circolare FNC 31 gennaio 2015).

Sul punto, si era chiarito che, in base al dato testuale della normativa di riferimento, vanno assoggettate al regime di inversione contabile (o *reverse charge*) unicamente le prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad “edifici” e non quelle genericamente relative a “beni immobili”. Elemento che rende impossibile effettuare un generalizzato rinvio alle prestazioni elencate nella sezione F della tabella ATECO; posto che alcune prestazioni di servizi individuate all'interno di detta sezione F non sono riferibili ad “edifici” (così, per esempio, l'installazione di impianti di illuminazione viaria).

Un più attenta lettura della circolare n. 14/E del 2015, tuttavia, evidenzia come la posizione interpretativa assunta dall'Amministrazione finanziaria non si discosti affatto da quella da noi proposta nella circolare FNC del 31 gennaio 2015, non intendendo l'Agenzia delle Entrate operare un incondizionato riferimento ai servizi individuati dalla sezione F della tabella ATECO.

Nel successivo paragrafo 1.2. di detta circolare, infatti, l'Agenzia sottolinea con estrema evidenza come le prestazioni da assoggettare a regime di inversione contabile (o *reverse charge*) debbano sì essere individuate nell'ambito di quelle elencate nella sezione F della tabella ATECO, limitatamente, tuttavia, alle sole prestazioni che possano intendersi riferite ad edifici e non già a tutte quelle genericamente riferibili a beni immobili.

Si legge in proposito nella circolare in rassegna che *“si è dell'avviso che il Legislatore, utilizzando il riferimento alla nozione di edificio, abbia sostanzialmente voluto limitare la disposizione in commento ai fabbricati, come risultanti dalle disposizioni sopra esposte (art. 2 del D.Lgs n. 192 del 1995, risoluzione n. 46/E del 1998 e circolare del Ministero dei lavori pubblici n. 1820 del 1960, n.d.r.) e non alla più ampia categoria dei beni immobili.”*. Dovendosi intendere per edificio e fabbricato *“qualsiasi costruzione coperta isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto, che disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome”*.

In linea con siffatta interpretazione, la circolare n. 14/E del 2015 giunge quindi a conclusioni del tutto conformi a quelle da noi adottate nella circolare FNC del 31 gennaio 2015, sottolineando che *“si ritiene che non rientrino, pertanto, nella nozione di edificio e vadano, quindi, escluse dal meccanismo del reverse charge le prestazioni di servizi di cui alla lett. a-ter) aventi ad oggetto, ad esempio, terreni, parti del suolo, parcheggi, piscine, giardini, etc., salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell'edificio stesso”*.

Ancora più esplicitamente, con riferimento ai servizi di pulizia, il documento di prassi in rassegna chiarisce che *“per l'individuazione delle prestazioni rientranti nella nozione di servizi di pulizia, come già anticipato, si può fare riferimento alle attività ricomprese nei codici attività della Tabella ATECO 2007. Sono, dunque, da ricomprendere nell'ambito applicativo della lettera a-ter) le attività classificate come servizi di pulizia dalla suddetta Tabella, a condizione che questi ultimi siano riferiti esclusivamente ad edifici”*.

Viceversa, la circolare n. 14/E del 2015 adotta un indirizzo interpretativo in parte difforme da quello proposto da questa Fondazione in relazione alla nozione di “completamento di edifici”, partendo dal presupposto che il Legislatore abbia, in tal caso, utilizzato in senso atecnico la nozione di “completamento” e che, dunque, non sia possibile fare riferimento alle definizioni presenti nella normativa urbanistica.

Secondo l'Agenzia delle Entrate (circolare n. 14/E del 2015, paragrafo 1.4.), al fine di individuare le prestazioni riconducibili alla nozione di "completamento di edifici" è necessario rinviare alle classificazioni fornite da alcuni codici attività ATECO 2007 (in particolare, vengono elencati i seguenti codici: 43.31.00, 43.32.01, 43.32.02 – esclusa la posa in opera di "arredi" -, 43.33.00, 43.34.00, 43.39.01 – limitatamente alle prestazioni afferenti gli edifici-, 43.39.09), escludendo espressamente che il regime di inversione contabile (o *reverse charge*) possa trovare applicazione il relazione alle prestazioni di servizi relative alla preparazione del cantiere di cui al codice ATECO 2007 43.12, in quanto le stesse non sono riferibili alla fase di completamento, bensì a quella propedeutica della costruzione.

Sul punto, sebbene si rimanga dell'avviso che l'interpretazione di una norma derogatoria al regime ordinario IVA (quale è quella recata dalla lett. *a-ter*) del comma 6 del d.P.R. n. 633 del 1972) non debba discostarsi dal dato letterale della medesima, si accoglie comunque con favore il chiarimento in proposito fornito dall'Amministrazione finanziaria, tenuto conto della forte valenza di semplificazione che il medesimo assume per gli adempimenti cui sono tenuti gli operatori del settore.

3. Modalità di applicazione del regime di inversione contabile (o *reverse charge*) in presenza di un unico contratto a prestazioni plurime, di cui alcune soltanto soggette a detto regime

La circolare n. 14/E del 2015 ha fornito importanti indicazioni anche in merito alle modalità con le quali dovrà essere applicato il regime di inversione contabile (o *reverse charge*) in presenza di un unico contratto comprensivo di una pluralità di prestazioni di servizi, solo in parte soggette al regime dell'inversione contabile.

In proposito, è stato chiarito che, in linea generale, si deve "*procedere alla scomposizione delle operazioni, individuando le singole prestazioni assoggettabili al regime di reverse charge. Ciò in quanto il meccanismo dell'inversione contabile, attesa la finalità antifrode, costituisce la regola prioritaria*".

Tuttavia, nell'ottica della semplificazione degli adempimenti e tenuto conto della complessità delle tipologie contrattuali riscontrabili nel settore edile, che potrebbero rendere particolarmente difficile l'applicazione delle indicazioni fornite, il medesimo documento di prassi ha ulteriormente specificato che in presenza di un unico contratto di appalto, avente ad oggetto la costruzione di un edificio ovvero interventi di restauro, di risanamento conservativo e interventi di ristrutturazione edilizia, troveranno applicazione le regole dettate dal regime IVA ordinario, anche con riferimento a quella parte di prestazioni che dovrebbero essere assoggettate al regime di inversione contabile (o *reverse charge*).

Si legge quindi nella circolare in rassegna che "*ad esempio, 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".

4. Modalità applicative del regime di inversione contabile (o *reverse charge*) nell'ambito del settore energetico

Anche con riferimento alla corretta individuazione dell'ambito di applicazione del regime di inversione contabile (o *reverse charge*) al settore energetico, la circolare n. 14/E del 2015 ha sostanzialmente confermato quanto osservato nella circolare FNC del 31 gennaio 2015 in relazione al fatto che rientrano nella nozione di "certificati relativi all'energia e al gas" (di cui alla lett. *d-ter*) del comma 6 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972) anche i c.d. "certificati verdi", i titoli di efficienza energetica (o "certificati bianchi") e le garanzie di origine.

Il documento di prassi in rassegna ha inoltre chiarito che vanno ricompresi nell'ambito di applicazione della cennata lett. *d-ter*) del comma 6 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972 anche le unità di riduzione delle emissioni (ERU) e le riduzioni certificate delle emissioni (CER).

Inoltre, in relazione, alle prestazioni di cui alla lett. *d-quater*) del comma 6 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972, vale a dire le cessioni di gas ed energia elettrica effettuate nei confronti di un soggetto passivo rivenditore, la circolare n. 14/E del 2015 ha specificato che la nozione di "soggetto passivo rivenditore" deve essere assunta così come definita dal comma 3, lett. a) dell'art. 7-*bis* del d.P.R. n. 633 del 72; ai sensi del quale detto soggetto va identificato in un "*soggetto passivo la cui principale attività in relazione all'acquisto di gas, di energia elettrica (...) è costituita dalla rivendita di detti beni ed il cui consumo personale di detti prodotti è trascurabile*".

Infine, sempre con riferimento alla medesima disposizione (alla lett. *d-quater*) del comma 6 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972), l'Agenzia delle Entrate ha altresì chiarito che nella nozione di "cessioni di gas" non rientrano le cessioni aventi ad oggetto il Gas di Petrolio Liquido (GPL), "*in quanto tale sostanza presenta caratteristiche più simili agli oli minerali che non ai gas vettoriali tramite sistemi o reti di gas naturale*".

5. Acquisti di servizi promiscui da parte di un ente non commerciale

Particolare attenzione si ritiene debba essere dedicata alle indicazioni fornite dalla circolare n. 14/E del 2015, con riferimento alle modalità di fatturazione delle prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli enti non commerciali e destinate in parte allo svolgimento della propria attività commerciale e, in parte allo svolgimento dell'attività istituzionale.

Secondo l’Agenzia delle Entrate, in tal caso il regime di inversione contabile (o *reverse charge*) andrà applicato esclusivamente in relazione alla quota di prestazione acquistata per lo svolgimento dell’attività commerciale dell’ente committente. Così, “*per distinguere la quota di servizi da imputare alla gestione commerciale dell’ente, assoggettabile al meccanismo dell’inversione contabile, da quella imputabile all’attività istituzionale, occorrerà fare riferimento, ad esempio, agli accordi contrattuali tra le parti, all’entità del corrispettivo pattuito, al carattere dimensionale degli edifici interessati, etc.*”.

Ebbene, pur comprendendo le ragioni che sottendono alle indicazioni fornite dalla prassi amministrativa, è necessario sottolineare come il descritto meccanismo risulti di assai difficile applicazione sotto il profilo pratico. L’adozione di un criterio di fatturazione “pro-quota” renderebbe pressoché impossibile per i fornitori degli enti non commerciali operare nella certezza di aver correttamente applicato il regime di inversione contabile (o *reverse charge*). Il più delle volte, infatti, i parametri per una corretta imputazione percentuale del servizio acquistato “ad uso promiscuo” da parte dell’ente non commerciale non sono nella disponibilità del fornitore medesimo, il quale dovrà fidarsi di valori all’uopo – e non senza difficoltà - forniti dal suo committente.

Tale osservazione, nonché l’inutilità della complicazione che ne deriva, risulta ancor più rilevante ove si ponga l’attenzione agli acquisti effettuati da enti pubblici non commerciali e destinati in parte all’attività commerciale e in parte all’attività istituzionale.

In questo caso, infatti, detti acquisti dovranno seguire quota parte il regime di inversione contabile (o *reverse charge*) e quota parte quello di *split payment*, ricorrendone i presupposti soggettivi ed oggettivi (per l’individuazione dei quali si rinvia alla circolare FNC pubblicata contestualmente alla presente).

Ebbene, posto che entrambi detti regimi seguono l’analoga finalità di arginare i fenomeni di frode IVA, sottraendo l’imposta dalla disponibilità del fornitore, si ritiene che sarebbe utile un intervento normativo finalizzato a chiarire che in dette ipotesi, al fine di semplificare gli adempimenti, gli enti pubblici non commerciali sono autorizzati ad applicare il regime di inversione contabile (o *reverse charge*) sull’intera prestazione acquistata.

6. Soggetti esclusi dall’applicazione del regime di inversione contabile (o *reverse charge*)

Fra gli altri argomenti trattati dalla circolare in rassegna, si ritiene utile evidenziare che la medesima ha espressamente escluso dall’ambito di applicazione del regime di inversione contabile (o *reverse charge*) le prestazioni di servizi rese nei confronti di soggetti che, beneficiando di particolari regimi fiscali, sono di fatto esonerati dagli adempimenti IVA previsti dal d.P.R. n. 633 del 1972.

Come correttamente evidenziato dall’Agenzia delle Entrate, infatti, “*l’applicazione del meccanismo dell’inversione contabile ai soggetti esonerati dai precedenti adempimenti contabili si porrebbe, infatti, in contrasto con la ratio agevolativa e con le finalità di semplificazione previste dalle norme speciali*”.

In quest'ottica, a mero titolo esemplificativo, sono esonerati dall'applicazione del regime di inversione contabile (o *reverse charge*) i seguenti soggetti:

- i produttori agricoli con volume di affari non superiore a 7.000 euro, di cui all'articolo 34, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972;
- gli esercenti attività di intrattenimento di cui alla tariffa allegata al d.P.R. n. 640 del 1972, ai quali, agli effetti dell'IVA, si applicano le disposizioni di cui all'art. 74, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972;
- gli enti che hanno optato per le disposizioni di cui alla l. n. 398 del 1991;
- i soggetti che effettuano spettacoli viaggianti, nonché quelli che svolgono le altre attività di cui alla tabella C allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 che, nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume di affari non superiore a 25.822,84 euro, di cui all'articolo 74-*quater*, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972.

7. Regime sanzionatorio

Infine, come anticipato nella circolare FNC del 31 gennaio 2015, attesa la indiscutibile sussistenza delle condizioni di obiettiva incertezza di cui all'art. 6, comma 2, del D.lgs. n. 472 del 1997 e all'art. 10 dello Statuto del contribuente (legge n. 212 del 2000), *“sono fatti salvi, con conseguente mancata applicazione di sanzioni, eventuali comportamenti difformi adottati dai contribuenti, anteriormente all'emanazione del presente documento di prassi”* (circolare n. 14/E del 2015, paragrafo 7).

In sostanza quindi, non saranno sanzionate le condotte difformi dalle indicazioni operative fornite con la circolare n. 14/E del 2015, tenuti fino al 27 marzo 2015.

Viviana Capozzi – 31 marzo 2015