

## SERVIZIO FISCALE

### CIRCOLARE 38.2016

24-10-2016

### REVERSE CHARGE

Il meccanismo del "*reverse charge*" è stato introdotto dal legislatore nazionale con l'intento di contrastare i fenomeni di evasione dell'IVA in alcuni settore in cui si manifestava un alto tasso di elusione di imposta.

#### Funzionamento del Reverse Charge

In deroga al principio generale che individua nel cedente o prestatore il soggetto debitore d'imposta, il meccanismo del "*reverse charge*" comporta l'obbligo di assolvere l'IVA da parte del cessionario o committente dell'operazione, vale a dire in capo al soggetto al quale in linea generale spetta il diritto alla detrazione dell'imposta.

Secondo le previsioni dell'art. 17, comma 1 del D.p.r. 633/1972, l'imposta è dovuta dal cedente del bene o dal prestatore del servizio. Però, i successivi commi prevedono delle deroghe a questo meccanismo "ordinario", prevedendo un ribaltamento di tale adempimento in capo al cessionario del bene o al committente del servizio, proprio mediante questo meccanismo chiamato "*reverse charge*" o anche "*inversione contabile*".

Il meccanismo del "*reverse charge*" implica che:

- 1) il **cedente/prestatore** non assoggetta l'operazione ad IVA, non addebitando l'imposta in rivalsa al proprio cessionario/committente;
- 2) il cessionario/committente:
  - ✓ Al ricevimento della fattura senza addebito dell'imposta, la **integra** (in pratica indica nel corpo della fattura l'aliquota e l'iva relativa all'imponibile desumibile dalla stessa)\_applicando l'IVA nella misura in cui essa risulta dovuta, in ragione della specifica tipologia della prestazione ricevuta;
  - ✓ annota il documento "integrato" sia nel registro degli acquisti che nel registro delle vendite.

Il meccanismo ha quali presupposti per l'applicazione:

- il sussistere di un rapporto B2B;

- l'imponibilità dell'operazione agli effetti dell'IVA: la disciplina non si applica, dunque, con riferimento alle operazioni non imponibili ed esenti.

La possibilità di assoggettare al meccanismo del "reverse charge" specifiche operazioni nel settore dell'edilizia discende dal disposto dell'art. 199 paragrafo 1 lett. a) della direttiva 2006/112/CE, del quale l'art. 17 co. 6 lett. a) e a-ter) del DPR 633/72 costituisce parziale recepimento.

In virtù di quanto previsto dal richiamato art. 199 paragrafo 1 lett. a) della direttiva 2006/122/CE, infatti, "gli Stati membri possono stabilire che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le (...) 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".

Fatta questa breve analisi del reverse charge, passando ad esaminare il campo dell'edilizia come disciplinato dal legislatore nazionale, l'art. 17 comma 6 del d.p.r. 633/1972, prevede degli specifici casi in cui l'Iva in deroga alla modalità ordinaria di rivalsa, viene corrisposta mediante il meccanismo del reverse charge, che possono qui sintetizzarsi:

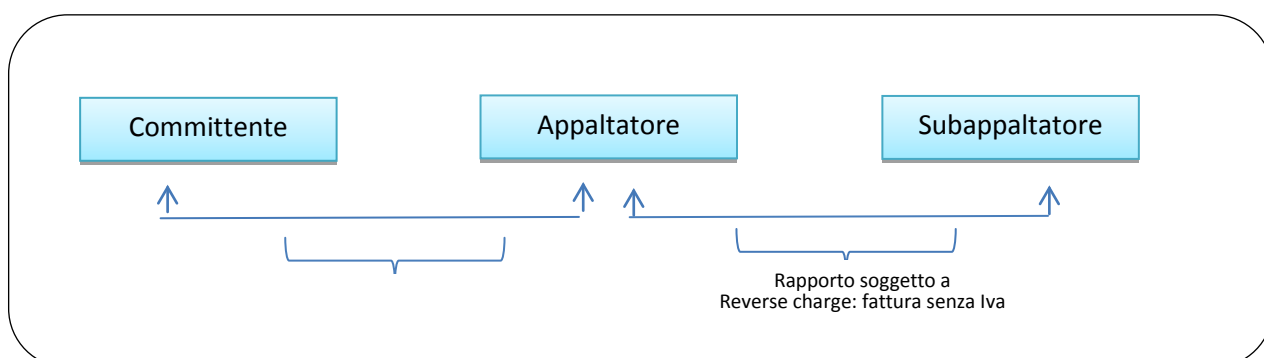
<p><b>lett. a)</b> attività nel settore dell'edilizia rese da subappaltatori</p> <p><b>lett. a-bis)</b> cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) del primo comma dell'articolo 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione</p> <p><b>a-ter)</b> alle prestazioni di <u>servizi di pulizia</u>, di <u>demolizione</u>, di <u>installazione di impianti</u> e di <u>completamento relative ad edifici</u></p>
---

Escludendo da questa breve panoramica le operazioni di cui alla lettera a-bis), esaminiamo sinteticamente le altre due categorie di operazioni.

### 1) PRESTAZIONI DEI SUBAPPALTATORI (lett. a) del comma 6 dell'art. 17 del D.p.r. 633/1972)

A norma della lett. a) dell'art. 17 co. 6 del DPR 633/72, il meccanismo del "reverse charge" si applica alle prestazioni di servizi, 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.



Affinché si applichi il meccanismo del *reverse charge*, ai sensi della lett. a) dell'art. 17 co. 6 del DPR 633/72, è necessario che la prestazione:

1. sia resa nel settore edile;
2. sia resa al committente in forza di un rapporto giuridico di subappalto.

Ulteriori prerequisiti per l'applicazione dello speciale meccanismo sono che:

3. si sia in presenza di una prestazione di servizi (sono escluse dal meccanismo le cessioni di beni con posa in opera);
4. il committente abbia *status* di soggetto passivo (requisito-base del meccanismo del *reverse charge*).

## **BREVE ANALISI DEI REQUISITI PER L'APPLICAZIONE DEL REVERSE CHARGE NEL SUBAPPLATO**

Il primo presupposto che deve sussistere ai fini dell'applicazione del meccanismo del "reverse charge" di cui alla lett. a) dell'art. 17 co. 6 del DPR 633/72 è costituito dal fatto che la prestazione che viene resa deve essere riconducibile al "settore edile", ossia deve essere una prestazione avente carattere edilizio.

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circ. 29.12.2006 n. 37, il "settore edile" comprende le attività rinvenibili dall'elencazione di cui alla sezione F (rubricata "Costruzioni") della Tabella ATECOFIN 2004.

Attualmente deve farsi riferimento ai codici contenuti nella Tabella ATECO 2007, che ha sostituito la precedente Tabella ATECOFIN 2004.

Si tratta, nello specifico, delle attività di cui alle seguenti categorie:

- costruzioni di edifici (codice "41");
- lavori di ingegneria civile (codice "42");
- lavori di costruzione specializzati (codice "43").

Ciò premesso, secondo la già richiamata Circolare 37/E del 2006, la prestazione sarà riconducibile al "settore edile", quando sono contemporaneamente soddisfatti sia il requisito **soggettivo** che quello **oggettivo**.

### **Soggettivo**

- sia il prestatore che il committente devono essere soggetti che esercitano un'attività riconducibile al settore edile;

### **Oggettivo**

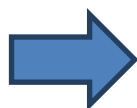
- l'oggetto della specifica prestazione deve essere, a sua volta, riconducibile ad una di quelle inquadrabili nella sezione F della Tabella ATECO.

L'ulteriore requisito che deve essere soddisfatto per ricondurre la prestazione nell'ambito del "*reverse charge*" di cui alla lett. a) dell'art. 17 co. 6 del DPR 633/72 è il fatto che la prestazione sia eseguita in forza di un accordo tra le parti riconducibile allo **schema negoziale del subappalto**.

## **2) PULIZIA, DEMOLIZIONE, INSTALLAZIONE DI IMPIANTI E COMPLETAMENTO DI EDIFICI ((lett. -tera) del comma 6 dell'art. 17 del D.p.r. 633/1972)**

L'altra categoria di operazioni soggette al meccanismo del Reverse Charge, è stata introdotta dalla legge di stabilità del 2015, art. 1, comma 629 della legge 190/2014 e commentata dall'Agenzia delle Entrate con circolari n. 14/E del 27 marzo 2015 e 37/E del 22 dicembre 2015 e si applica alle seguenti prestazioni di servizi :

- 1) pulizia;
- 2) demolizione;
- 3) installazione di impianti;
- 4) completamento.



**Quando relative ad EDIFICI**

Come primo elemento di analisi, si noti come questa seconda di categoria di operazioni, sia completamente sganciata ad uno schema contrattuale particolare (subappalto) e vale quindi in tutti i rapporti B2B.

Come rilevato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 14/E del 2015, l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile inserito alla lettera a-ter) in commento, riguarda, sia attività relative al comparto edile (prestazioni di demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici) già interessate dal *reverse charge* alle condizioni di cui alla previgente lettera a) dell'articolo 17, comma 6, del DPR n. 633 del 1972, che nuovi settori collegati, non rientranti nel comparto edile propriamente inteso, come i servizi di pulizia relativi ad edifici.

In pratica in questa categorie di operazioni, sotto il profilo oggettivo, si osserva una parziale sovrapposizione fra le operazioni del comparto edile interessate dal reverse charge del subappalto, con differenze sostanziali per presupposti e ambito applicativo.

### **Presupposti**

Un primo fondamentale presupposto, è che i soggetti passivi che rendono i servizi di cui alla lettera a-ter), devono applicare il *reverse charge* **indipendentemente** dalla circostanza che si tratti di **prestatori che operano nel settore edile**, ossia che svolgono un'attività economica compresa nei codici della sezione F della classificazione delle attività economiche ATECO.

Il sistema dell'inversione contabile si applica, inoltre, a prescindere dalla circostanza che le prestazioni siano rese:

dal subappaltatore nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore;

nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori.

Il *reverse charge* di cui alla lettera a) dell'articolo 17, sesto comma, continua, invece, ad applicarsi solo alle ipotesi di subappalto relativamente alle attività identificate dalla sezione F della classificazione delle attività economiche ATECO, diverse da quelle di installazione di impianti, demolizione e completamento.

In altre parole, il comma a-ter) risulta gerarchicamente superiore al comma a) e quindi il primo nel caso in cui si verificano le condizioni di sovrapposizione fra due regimi (si pensi all'appalto avente ad oggetto prestazioni di completamento di un edificio rese nei confronti di un'impresa di costruzioni o in subappalto), verrà privilegiato.

Diversamente, nel caso di **attività di costruzione** di un edificio continua ad applicarsi il meccanismo del *reverse charge* solo in presenza di prestazioni dipendenti da subappalto, rese nei confronti di un appaltatore, ai sensi del disposto della lettera a) dell'articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972.

Al fine di potersi orientare fra le due categorie di operazioni, per verificarne i presupposti, si noti come la lettera a) (subappalto) si riferisce generalmente ad attività imputabili ad una fase di costruzione.

Diversamente le operazioni richiamate dalla lettera a-ter) si riferiscono generalmente ad attività su edifici già esistenti.

### **Concetto di edificio**

Altro presupposto fondamentale è che le operazioni elencate dai punti da 1) a 4) devono essere relative ad **edifici**, che secondo le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate nella circ. 27.3.2015 n. 14, si intende "*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*".

La disposizione è riferita tanto ai fabbricati abitativi quanto ai fabbricati strumentali, compresi gli "edifici in corso di costruzione" (classificati a livello catastale come F3) e le "unità in corso di definizione" (classificati a livello catastale come F4), dando di fatto una rilevanza "catastale" al manufatto stesso.

Da tale accezione devono quindi ritenersi esclusi beni mobili di ogni tipo, macchinari, nonché immobili diversi dai fabbricati quali ad esempio terreni, parti del suolo,

parcheggi, piscine e giardini, salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell'edificio stesso.

Relativamente a tale ultima precisazione, con circolare 37/E del 2015 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che ogni qual volta il parcheggio costituisca parte integrante dell'edificio, come nel caso dei parcheggi interrati nell'edificio e di quelli collocati sul lastrico solare dello stesso, alle prestazioni di servizi di cui alla citata lettera *a-ter*), aventi ad oggetto i parcheggi, dovrà applicarsi il meccanismo dell'inversione contabile.

## **AMBITO OGGETTIVO**

### **PRESTAZIONI RILEVANTI**

Per determinare le prestazioni rilevanti ai fini dell'applicazione del meccanismo del "*reverse charge*" di cui all'art. 17 co. 6 lett. **a-ter) del DPR 633/72**, si deve fare riferimento unicamente ai codici attività di cui alla Tabella ATECO 2007.

In pratica al fine di verificare se una operazione rientri o meno fra quelle richiamate dalla norma, bisognerà verificare i codici attività riferibili alle quattro tipologie di prestazioni richiamate.

#### **1) SERVIZI DI PULIZIA NEGLI EDIFICI**

81.21.00 Pulizia generale (non specializzata) di edifici;

81.22.02 Altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali.

Sono esclusi dall'ambito applicativo della disciplina i servizi relativi alle attività di derattizzazione, di spurgo delle fosse biologiche, dei tombini e di rimozione della neve, in quanto riconducibili a codici ATECO diversi da quelli che identificano i "servizi di pulizia" (Circolare 37/E del 2015).

Nell'individuazione delle prestazioni di "servizi di pulizia" riconducibili al meccanismo del "*reverse charge*", resta ferma la condizione che si tratti di servizi riferiti esclusivamente ad edifici.

Pertanto, devono ritenersi escluse dall'applicazione del "*reverse charge*" le prestazioni di pulizia specializzata di impianti e macchinari industriali, ancorché infissi al suolo, in quanto non rientranti nella nozione di edifici, nonché i servizi di disinfestazione in quanto ricompresi in un diverso codice ATECO.

### **DEMOLIZIONE**

La circ. Agenzia delle Entrate 27.3.2015 n. 14, per circoscrivere le prestazioni rientranti tra i "servizi di demolizione relativi ad edifici", specifica che deve farsi riferimento alle attività ricomprese nel codice 43.11.00 ("demolizione") della Tabella ATECO 2007.

In presenza di un unico contratto di appalto avente ad oggetto la demolizione e la successiva costruzione di un nuovo edificio, secondo l'Agenda delle Entrate (circ. 37/2015), l'IVA si applica con le modalità ordinarie.

Il medesimo principio dovrebbe estendersi al caso in cui la demolizione sia solo "parziale" (ad esempio essendo demoliti alcuni impianti tecnici o elementi strutturali dello stabile), seguita da interventi di manutenzione ordinaria sull'edificio.

## **INSTALLAZIONE DI IMPIANTI**

Per individuare le prestazioni rientranti tra i "servizi di installazione di impianti relativi ad edifici", la circ. Agenzia delle Entrate 27.3.2015 n. 14 fa riferimento alle attività ricomprese nei seguenti codici attività della Tabella ATECO 2007:

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).

Previsioni:

### **- *Manutenzione e riparazione di impianti***

Stando a quanto indicato nella circ. Agenzia delle Entrate n. 37/2015, l'applicazione del "reverse charge" risulta estesa anche agli interventi di manutenzione e riparazione relativi agli impianti indicati nei codici ATECO rilevanti.

La conclusione vale per i soli impianti precedentemente installati, mentre non può riferirsi al caso in cui l'impianto sia stato piuttosto oggetto di una fornitura con posa in opera.

In tale ipotesi, non applicandosi il "reverse charge" all'operazione "a monte" (in quanto cessione di beni e non prestazione di servizi), non si può ricondurre la successiva manutenzione dell'impianto alla disciplina dell'inversione contabile.

Altra precisazione fornita dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 37/E del 2015 inerente le manutenzioni, è in merito al caso in cui una società che normalmente commercializza beni, offre al cliente il servizio di installazione e allestimento degli stessi che seguiranno il seguente schema contrattuale: i servizi sono resi da soggetti terzi (c.d. terzisti) **su incarico** della società cedente e da quest'ultima fatturati al cliente.

In detta circostanza l'Agenzia precisa l'applicazione del reverse charge, specificando inoltre che il reverse charge deve essere ulteriormente utilizzato anche nel caso in cui le prestazioni di installazione e/o allestimento siano rese, **in via autonoma** (e non su incarico della società presso cui sono stati acquistati i beni), da soggetti terzi **sulla base di un rapporto diretto con un committente soggetto passivo**, deve essere applicato il meccanismo dell'inversione contabile.

- **Sostituzione componenti dell'impianto**

Sono ricomprese nell'ambito oggettivo del "reverse charge" in esame gli interventi di riparazione e/o ammodernamento degli impianti, anche comprendenti la sostituzione di parti danneggiate o divenute obsolete.

Ai fini dell'applicazione dell'inversione contabile deve aversi riguardo all'intenzione delle parti, come espressa nelle pattuizioni contrattuali. Per cui, se l'interesse delle parti è quello di porre in essere una prestazione complessa diretta al mantenimento in funzione dell'impianto, gli interventi devono ritenersi inclusi nell'ambito applicativo del "reverse charge".

- **Impianti collocati in parte internamente e in parte esternamente**

L'Agenzia delle Entrate, per semplificare le incertezze in merito all'applicazione della disciplina, ha ritenuto di adottare una nozione particolarmente di impianto, tesa a "valorizzare la funzionalità e l'unitarietà dell'impianto stesso".

In sostanza, se l'impianto "complessivamente serve l'edificio", le prestazioni dovranno essere assoggettate al "reverse charge" (purché rilevanti sotto il profilo oggettivo), anche se alcune parti dell'impianto "sono posizionate all'esterno dello stesso per necessità tecniche o logistiche".

In merito, l'Agenzia delle Entrate, nella richiamata circ. 37/2015, ha fornito i seguenti esempi di impianti le cui prestazioni, se rilevanti oggettivamente, sono ricomprese nell'ambito di applicazione del "reverse charge":

- impianto di videosorveglianza perimetrale, gestito da centralina posta all'interno dell'edificio, laddove gli elementi esterni (es. telecamere) sono collocati all'esterno dell'edificio per esigenze tecniche;
- impianto citofonico con apparecchiature da collocare all'esterno;
- impianto di climatizzazione, con motore collocato all'esterno dell'edificio;
- impianto idraulico con tubazioni esterne.

- **Installazione di impianti fotovoltaici e manutenzione**

Per l'applicazione del meccanismo del "reverse charge" di cui all'art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72 con riferimento agli impianti fotovoltaici deve operarsi la seguente distinzione:



- impianti fotovoltaici accatastati in via autonoma (categoria D/1 oppure D/10);
- impianti fotovoltaici "integrati", "semi-integrati" o, comunque, non accatastati in via autonoma.

Nel primo caso, il meccanismo del "*reverse charge*" non si rende applicabile, non avendo la prestazione (di installazione o manutenzione) ad oggetto né un edificio (ma, appunto, un impianto), né una parte di edificio (l'impianto fotovoltaico costituisce, in tale ipotesi, un fabbricato strumentale autonomo).

Diversamente, se l'impianto fotovoltaico non è autonomamente accatastato, si applica la disciplina del "*reverse charge*" in esame:

- per gli impianti collocati sul "lastrico solare";
- per gli impianti collocati "a terra", all'esterno dell'edificio, sempre che questi ancorchè posizionati all'esterno dell'edificio, siano funzionali o serventi allo stesso (cfr. quesito 8 circ. 37/E del 2015).

#### - **Impianti industriali**

La disciplina del "*reverse charge*" in esame non trova applicazione per gli interventi su macchinari industriali, in quanto operazioni riconducibili al codice ATECO 33.20.09 ("Installazione di altre macchine e macchinari industriali") Più in generale, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circ. 37/2015, laddove la prestazione "*sia strettamente funzionale allo svolgimento di un'attività industriale e non al funzionamento dell'edificio autonomamente considerato, si applica l'IVA secondo le modalità ordinarie*". Al riguardo, è irrilevante il fatto che i macchinari costituiscano un tutt'uno con l'edificio stesso.

#### - **Installazione e manutenzione degli impianti antincendio**

Le attività di installazione e di manutenzione di estintori rientrano nel campo di applicazione del *reverse charge*, a condizione che gli stessi facciano parte di un impianto, avente le caratteristiche di cui al DM 20 dicembre 2012, installato in un edificio e che l'attività sia resa nell'ambito della manutenzione dell'intero impianto.

Gli estintori che non fanno parte di un impianto complesso, come sopra definito sulla base della specifica normativa di riferimento (il DM 6 marzo del 1992 per gli estintori carrellati e il DM 7 gennaio 2005 per gli estintori portatili), non possono, invece, essere considerati impianti di spegnimento antincendio, bensì apparecchi mobili. In tal caso, il meccanismo del *reverse charge* non trova applicazione per le prestazioni di servizi concernenti l'installazione di estintori, nonché per la manutenzione e la riparazione degli stessi.

#### - **Reverse charge e beni significativi**

Con riferimento alla disciplina in materia di aliquota IVA agevolata prevista per i **beni significativi**, l'Agenzia precisa che la disposizione agevolativa in materia di aliquota prevista per i beni significativi, riguardando esclusivamente prestazioni effettuate nei confronti dei consumatori finali, non possa trovare applicazione nelle ipotesi di cui alla lett. *a-ter*), sesto comma, dell'articolo 17 del citato DPR n. 633 del 1972, che, come

noto, riguarda i soli rapporti tra soggetti passivi d'imposta (cfr. punto 12 della Circ. 37/E del 2015).

## **COMPLETAMENTO DI EDIFICI**

Per individuare le prestazioni rientranti tra i "servizi di completamento relativi ad edifici", si può fare riferimento alle attività ricomprese nei seguenti codici attività della Tabella ATECO 2007:

- intonacatura e stuccatura - codice 43.31.00;
- posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate - codice 43.32.01;
- posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili (la posa in opera di "arredi" deve intendersi esclusa dall'applicazione del "reverse charge", in quanto non rientra nella nozione di completamento relativo ad edifici) - codice 43.32.02;
- rivestimento di pavimenti e di muri - codice 43.33.00;
- tinteggiatura e posa in opera di vetri - codice 43.34.00;
- attività non specializzate di lavori edili-muratori (limitatamente alle prestazioni afferenti gli edifici) - codice 43.39.01;
- altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a. - codice 43.39.09.

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 27.3.2015 n. 14 devono ritenersi escluse dall'ambito di applicazione dell'art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72 le prestazioni di servizi relative alla preparazione del cantiere (codice ATECO 43.12), in quanto non riferibili alla fase del completamento dell'edificio, bensì a quella propedeutica della costruzione.

Precisazioni:

### **- *Interventi di manutenzione***

Le prestazioni qualificate dai codici ATECO come "completamento di edifici" rientrano nell'ambito di applicazione del "reverse charge" di cui all'art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72 a prescindere dalla natura di intervento edilizio realizzato.

Pertanto anche le prestazioni di manutenzione e riparazione, ancorché non esplicitamente indicate dai codici ATECO di riferimento della divisione 43, dovranno essere assoggettate al meccanismo dell'inversione contabile, ai sensi della lett. a-ter) dell'articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972 (cfr. risposta 7 circ. 37/E2015).

**ULTERIORI CHIARIMENTI FORNITI DALL'AGENZIA NELLA CIRCOLARE 37/E DEL 2015**

## **Rapporto tra operazioni non imponibili e meccanismo del *reverse charge***

Alla luce della ratio di tale meccanismo di assolvimento dell'imposta, ne deriva che il presupposto applicativo dell'inversione contabile è l'imponibilità dell'operazione. Tale sistema non si applica quindi nell'ipotesi in cui l'operazione sia non imponibile agli effetti dell'IVA.

A titolo esemplificativo, si richiama l'ipotesi dei servizi di pulizia effettuati all'interno di edifici siti in porti o aeroporti o la installazione di impianti negli stessi edifici. Tali prestazioni di servizi rientrano nel regime di non imponibilità previsto dall'articolo 9, comma 1, n. 6), del DPR n. 633 del 1972 che non assoggetta ad IVA, fra l'altro, "*i servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto (...)*".

## **Diritti fissi di chiamata e interventi di manutenzione con canone di abbonamento**

In linea generale, il diritto di chiamata rappresenta una somma di denaro che deve essere corrisposta in considerazione del fatto che un tecnico si rechi presso il cliente, in caso di guasti e malfunzionamenti dell'impianto, a prescindere dalla esecuzione o meno di operazioni di riparazione sul bene oggetto della chiamata. In proposito, si ritiene che, anche nel caso in cui non si renda necessario un vero e proprio intervento di manutenzione, la mera "verifica" dell'impianto costituisca una modalità di "manutenzione", in quanto viene comunque posta in essere un'attività di controllo da parte di un tecnico.

Conseguentemente, trattandosi sostanzialmente di un intervento di manutenzione, il diritto di chiamata deve essere assoggettato a *reverse charge*.

Coerentemente con quanto sopra precisato, le prestazioni di manutenzione, derivanti da contratti che prevedono la corresponsione di canoni di abbonamento periodici, devono essere assoggettate a *reverse charge*, anche se le stesse non siano correlate ad un intervento di manutenzione materialmente eseguito.

## **Trattamento da riservare a taluni interventi edilizi inquadrabili nell'ambito della categoria delle "manutenzioni straordinarie"**

Nell'ipotesi di un contratto unico di appalto avente ad oggetto la costruzione di un edificio, ovvero interventi di restauro, di risanamento conservativo e interventi di ristrutturazione edilizia di cui all'articolo 3, comma 1, lett. c) e d), del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, trovano applicazione le regole ordinarie e non il meccanismo del *reverse charge*, anche con riferimento alla prestazioni riconducibili alla sopra citata lettera *a-ter*).

Gli interventi edilizi di frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari (prestazione oggetto del quesito) a seguito di una modifica normativa, sono stati ricondotti nell'ambito degli interventi di manutenzione straordinaria di cui alla lett. b) dell'articolo 3, comma 1, del DPR n. 380 del 2001, sebbene originariamente erano ricompresi nella "ristrutturazione edilizia".

Pertanto nell'ipotesi di un contratto unico di appalto – comprensivo anche di prestazioni soggette a *reverse charge* ai sensi della lettera *a-ter*) – avente ad oggetto interventi edilizi di frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari di cui alla lett. *b*) dell'articolo 3, comma 1, del DPR n. 380 del 2001, trovino applicazione le regole ordinarie e non il meccanismo del *reverse charge*.

L'attrazione della manutenzione straordinaria alle regole ordinarie, in virtù della modifica normativa sopra esposta, può trovare applicazione limitatamente agli interventi edilizi di frazionamento e accorpamento, precedentemente rientranti nella "ristrutturazione edilizia" e ora derubricati a "manutenzione straordinaria" (cfr. articolo 17, comma 1, del DL n. 133 del 2014).

### **Demolizione e realizzazione di una nuova costruzione**

In presenza di un contratto unico avente ad oggetto la realizzazione di una nuova costruzione, previa demolizione di un vecchio edificio, non si dovrà procedere alla scomposizione del contratto, distinguendo l'attività di demolizione, ma si applicherà l'IVA secondo le modalità ordinarie all'intera fattispecie contrattuale.

In tal caso, infatti, l'attività di demolizione deve considerarsi strettamente funzionale alla realizzazione della nuova costruzione.

### **Distinzione tra fornitura con posa in opera e prestazione di servizi**

La circolare n. 14/E del 2015 ha precisato che devono ritenersi escluse dal *reverse charge* le forniture di beni con posa in opera in quanto tali operazioni, ai fini IVA, costituiscono cessioni di beni e non prestazioni di servizi, poiché la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene.

La Circolare 37/E del 2015 tenta di fornire dei principi utili a distinguere la **cessione di beni con posa in opera accessoria**, rispetto all'**appalto/prestazione di servizi**.

Viene così fornito un panorama della giurisprudenza europea, della prassi ministeriale, nonché della giurisprudenza nazionale.

Secondo la **giurisprudenza comunitaria** (sentenza della Corte di Giustizia del 29 marzo 2007, Causa C-111/05), è stato precisato che:

- per qualificare l'operazione prevista, occorre esaminare, tra l'altro, l'importanza della prestazione di servizi rispetto alla fornitura del bene.
- In particolare è necessario verificare se i servizi resi dal fornitore si limitino alla semplice posa in opera del bene, senza che lo stesso subisca alcuna alterazione, ovvero, se gli stessi siano diretti a modificare la natura del bene e/o ad adattare lo stesso alle esigenze specifiche del cliente.
- ai fini della qualificazione dell'operazione, il rapporto tra il prezzo del bene e quello dei servizi è un dato senz'altro obiettivo di cui si può tener conto, ma che il costo del materiale e dei lavori non può, da solo, assumere un'importanza decisiva.

La **prassi ministeriale** in linea con l'orientamento della giurisprudenza comunitaria, ha precisato che la distinzione tra cessione con posa in opera e prestazione di servizi dipende dalla **causa contrattuale, rintracciabile dal complesso delle pattuizioni negoziali e dalla natura delle obbligazioni dedotte dalle parti.**

In sostanza, quando lo **scopo principale** è rappresentato dalla **cessione di un bene** e l'esecuzione dell'opera sia esclusivamente diretta ad adattare il bene alle esigenze del cliente senza modificarne la natura, il contratto è qualificabile quale cessione con posa in opera (cfr. risoluzioni n. 164/E del 2007 e n. 148/E del 2007).

Nelle ipotesi in cui siano poste in essere sia prestazioni di servizi che cessioni di beni, per stabilire se sia prevalente l'obbligazione di dare o quella di fare, occorrerà fare riferimento alla volontà contrattualmente espressa dalle parti. (risoluzione n. 220/E del 10 agosto 2007)

In linea di principio, quando il programma negoziale ha quale scopo principale la cessione di un bene e l'esecuzione dell'opera sia esclusivamente diretta a consentirne la fruizione, senza modificarne la natura, il contratto è senz'altro qualificabile quale cessione con posa in opera.

Al contrario, se la volontà contrattuale è quella di addivenire ad un risultato diverso e nuovo rispetto al complesso dei beni utilizzati per l'esecuzione dell'opera, allora la prestazione di servizi si deve considerare assorbente rispetto alla cessione del materiale.

La **giurisprudenza domestica**, ritiene necessario valutare se le parti abbiano inteso attribuire prevalenza all'attività lavorativa prestata o all'elemento della materia, senza che sia di per sé dirimente il dato oggettivo del raffronto tra valore della materia impiegata e valore dell'opera prestata (Cass. civ. n. 6925 del 21 aprile 2001 e n. 11602 del 2 agosto 2002).

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

A conclusione di questo panorama interpretativo, si ritiene che la distinzione fra appalto e fornitura con posa in opera, genererà sempre potenziali controversie con l'amministrazione finanziaria e quindi risulterà fondamentale una dettagliata contrattualistica.