

Prot. n.355/C/2015

A TUTTI I SIGG.SOCI

LORO SEDI

Ragusa, 30 Dicembre 2015

Oggetto: **Estensione del “reverse charge” – C.M. 37/E/2015-**

Per gli appalti unici di frazionamento o accorpamento di unità immobiliari e per quelli di demolizione e ricostruzione di edifici, comprendenti anche prestazioni soggette a “reverse charge” ai sensi dell’art.17, co.6, lett.a-ter del DPR 633/1972, trova applicazione l’IVA con le regole ordinarie.

Queste alcune delle principali indicazioni fornite dall’Agenzia delle Entrate che, con la **C.M. n.37/E del 22 dicembre 2015**, accoglie la posizione dell’ANCE su alcune delle più rilevanti criticità riscontrate dalle imprese del settore in sede di applicazione del “reverse charge”, alle nuove fattispecie di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento degli edifici^[1].

Su queste ad altre questioni, l’ANCE, dopo l’emanazione dei primi chiarimenti ministeriali contenuti nella CM 14/E/2015, ha subito chiesto un ulteriore pronunciamento dell’Agenzia delle Entrate, fornendo altresì il proprio indirizzo interpretativo finalizzato alla massima semplificazione degli adempimenti a carico delle imprese e, a tal fine, è stato avviato un tavolo di confronto con l’Amministrazione.

Quindi, a seguito di un attento approfondimento delle problematiche proposte, l’Agenzia ha emanato ora l’atteso chiarimento, tenuto conto che, per le imprese, l’estensione del “reverse charge” si sta traducendo in un notevole incremento degli oneri di gestione della commessa, nonché del rischio di commettere frequenti errori, comunque sanzionati dall’ordinamento tributario, anche se privi di qualsivoglia intento di evasione fiscale.

L’Amministrazione finanziaria ha, tuttavia, precisato che in caso di comportamenti difformi adottati dal contribuente anteriormente alla emanazione della citata circolare, la non applicazione delle sanzioni attiene alle sole tematiche da questa specificamente affrontate e limitatamente alle ipotesi che non rientrino nell’ambito di una frode fiscale.

Pertanto, la “*clausola di salvaguardia*” diretta alla non applicazione delle sanzioni si applica solo con riferimento alle fattispecie esaminate dalla circolare e commesse fino al 21 dicembre 2015.

Di seguito, sono esaminati alcuni dei chiarimenti di maggior interesse per le imprese del settore.

1. Contratto unico di “manutenzione straordinaria” dell’edificio

Tra le criticità sollevate dall’ANCE, particolarmente significativa è stata quella connessa alla realizzazione sugli edifici di lavori “*complessi*” di manutenzione straordinaria (ex art.3, co.1, lett.b, del DPR 380/2001) oggetto di un contratto unico d’appalto.

Difatti, in base alle precisazioni contenute nella CM 14/E/2015, e ancorché oggetto di un unico contratto d’appalto, tali interventi dovevano essere comunque oggetto di scomposizione, al fine di individuare le singole prestazioni da assoggettare a “reverse charge” e quelle da fatturare, invece, con le modalità ordinarie.

Sul punto, l'ANCE aveva proposto di applicare, anche per i contratti unici di "manutenzione straordinaria", l'orientamento espresso dall'Agenzia nella citata CM 14/E/2015, laddove, per esigenze di semplificazione e tenuto conto della complessità di alcuni interventi edilizi, era stata ammessa l'esclusione dal *reverse* per i contratti unici aventi ad oggetto la realizzazione di interventi di restauro e risanamento conservativo, o di ristrutturazione edilizia, o di costruzione *ex novo* di edifici (*di cui, rispettivamente, alle lett. c-d-e, dell'art.3, co.1, del DPR 380/2001*).

L'Agenzia delle Entrate, invece, con la CM 37/E/2015, alla luce del fatto che, per esigenze di semplificazione urbanistica, alcuni interventi edilizi complessi, prima qualificati come "ristrutturazione edilizia" e connessi in particolare all'accorpamento o frazionamento di unità immobiliari, sono stati "derubricati" alla "manutenzione straordinaria"^[2] ammette unicamente per questi la possibilità di esclusione da "reverse charge", con conseguente applicazione delle regole ordinarie dell'IVA.

A scopo esemplificativo, l'Amministrazione finanziaria conferma l'applicazione delle ordinarie regole IVA, ad esempio, per un contratto avente ad oggetto il frazionamento di un'unità immobiliare, senza modifica della volumetria complessiva dell'edificio e dell'originaria destinazione d'uso, in cui è prevista anche l'installazione di uno o più impianti.

2. Contratto unico di demolizione e ricostruzione di un nuovo edificio

Sempre in una logica di semplificazione, stante la complessità delle tipologie contrattuali riscontrabili nel settore edile, la C.M.37/E/2015 stabilisce che nell'ipotesi di un contratto unico di appalto, avente ad oggetto la demolizione e la successiva costruzione di un nuovo edificio, trovano applicazione le regole ordinarie e non il meccanismo del "reverse charge", di cui all'art.17, co.6, lett.a-ter del DPR 633/1972, previsto per la sola attività di demolizione.

In tal caso, secondo l'Agenzia delle Entrate, l'attività di demolizione è ritenuta strettamente funzionale alla realizzazione della nuova costruzione, pertanto, in presenza di contratto unico di demolizione e ricostruzione di edifici, non si dovrà procedere alla fatturazione scomposta del contratto, distinguendo l'attività di demolizione, ma si applicherà l'IVA secondo le modalità ordinarie all'intera fattispecie contrattuale.

3. Distinzione tra "fornitura con posa" e "prestazione di servizi"

Circa la distinzione tra "fornitura di beni con posa" (esclusa dal meccanismo) e "prestazione di servizi" (compresa invece nel "reverse charge"), l'Agenzia ha ribadito gli stessi principi generali già espressi nell'ambito dell'operatività dell'inversione contabile per i subappalti edili^[3]

Richiamando, tra l'altro, alcune pronunce della Corte di Giustizia UE (in particolare, la *Sentenza della Corte di Giustizia del 29 marzo 2007, Causa C-111/05*) l'Amministrazione finanziaria ribadisce che la distinzione tra cessione con posa in opera e prestazione di servizi dipende dalla causa contrattuale, rilevando in tal senso la volontà delle parti, a prescindere dal "nomen iuris" attribuito al contratto, non assumendo importanza decisiva il mero confronto tra costo del materiale e costo dei lavori eseguiti.

Si tratta, quindi, di “*fornitura di beni con posa in opera accessoria*”, laddove 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.

Diversamente, è qualificabile come “*prestazione di servizi*” il contratto nel quale l'intenzione delle parti è quella di realizzare un bene diverso e nuovo rispetto al complesso di beni utilizzati per eseguire la prestazione.

4. Parcheggi interrati e parcheggi collocati su lastrico solare dell'edificio

La CM 37/E/2015 precisa che alle prestazioni di servizi, di cui all'art.17, co.6, lett. a-ter del DPR 633/1972, rese in parcheggi, parti integranti dell'edificio, come nel caso dei parcheggi interrati e di quelli collocati sul lastrico solare dello stesso, dovrà applicarsi il meccanismo dell'inversione contabile.

5. Installazione di impianti con derivazioni esterne all'edificio

Altro tema critico evidenziato dall'ANCE atteneva all'installazione di impianti caratterizzati dall'aver derivazioni o elementi da collocare all'esterno dell'edificio (es. impianto di citofonia o di videosorveglianza, dove sono presenti anche elementi da impiantare sul cancello o, comunque, sull'area esterna al fabbricato).

In queste ipotesi, accogliendo l'esigenza di semplificare al massimo gli adempimenti connessi alla fatturazione di questi interventi ed evitando quindi la necessità di scomporre l'installazione dell'impianto in funzione della sua collocazione, o meno, all'interno dell'edificio, l'Agenzia delle Entrate, sulla base del concetto di unicità dell'intero impianto e di funzionalità dello stesso all'edificio, si è espressa nel senso di considerare complessivamente assoggettate al “*reverse charge*” le prestazioni di installazione di impianti che, anche con derivazioni esterne, qualora siano comunque unitariamente a servizio del fabbricato ed a questo complessivamente funzionali.

A titolo esemplificativo, sono riportati alcuni casi ai quali si applica il “*reverse charge*”:

- impianto di videosorveglianza perimetrale;
- impianto di citofonia;
- impianto di climatizzazione, con motore esterno collegato agli split all'interno dell'edificio;
- impianto idraulico di un edificio con tubazioni esterne.

6. Manutenzione e riparazione impianti

In tal ambito, la CM 37/E/2015 precisa che le prestazioni di manutenzione e riparazione, ancorché non esplicitamente indicate dai codici ATECO di riferimento della divisione 43, dovranno essere assoggettate al meccanismo del “*reverse charge*”, di cui all'art.17, co.6, lett.a-ter del DPR 633/1972.

7. Realizzazione di impianto fotovoltaico

A parere dell'Agenzia delle Entrate, è esclusa dal meccanismo dell'inversione contabile, ai sensi dell'art.17, co.6, lett.a-ter del DPR 633/1972, la realizzazione di centrali fotovoltaiche poste sul lastrico solare (o su aree di pertinenza di fabbricati di un edificio), accatastate autonomamente in categoria D/1, ovvero D/10, non costituendo un edificio né parte dell'edificio sottostante.

In questi casi, infatti, non si parla di impianto a servizio di un edificio, ma di un vero e proprio impianto di produzione di energia, che viene destinata alla vendita ed all'immissione sulla rete di distribuzione.

Diversamente, verrà assoggettata a "reverse charge" la realizzazione di impianti fotovoltaici posti su edifici e quelli realizzati su aree di pertinenza di fabbricati (ad esempio impianti fotovoltaici "a terra"), sempre che non siano accatastati come unità immobiliari autonome.

8. Installazione e manutenzione impianto antincendio (estintori e porte antincendio)

Riguardo all'installazione dell'impianto antincendio all'interno di edifici, l'Agenzia delle Entrate precisa che 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.

Diversamente, gli estintori che non fanno parte di un impianto complesso (come gli estintori carrellati di cui al DM 6 marzo del 1992 e gli estintori portatili di cui DM 7 gennaio 2005 per gli), 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 nonché la manutenzione e la riparazione degli stessi.

Per quel che riguarda, invece le porte tagliafuoco e le uscite di sicurezza, queste devono considerarsi, ai sensi del DM 21 giugno 2004, impianti di protezione sia pure passiva contro gli incendi. Conseguentemente, l'attività di installazione di detti impianti deve essere ricondotta nel codice ATECO 43.29.09 ("altri lavori di costruzione e installazione in edifici n.c.a.") ed è, pertanto, soggetta al meccanismo dell'inversione contabile, ai sensi dell'art.17, co.6, lett.a-ter del DPR 633/1972.

9. Impianti funzionali allo svolgimento di attività industriali

La CM 37/E/2015, confermando ufficialmente orientamenti già espressi da alcuni uffici locali della stessa Agenzia delle Entrate, chiarisce che nel caso in cui l'installazione di impianti (come, ad esempio, gli impianti di refrigerazione ad uso industriale) sia strettamente funzionale allo svolgimento di un'attività industriale e non al funzionamento dell'edificio autonomamente considerato (sebbene una volta installati gli impianti costituiscano un tutt'uno con l'edificio medesimo), si applica l'IVA secondo le modalità ordinarie.

10. Applicazione IVA al 10% per i beni significativi

Tra i temi affrontati è inclusa la problematica relativa all'applicazione dell'IVA al 10% per i cd "beni significativi" (di cui al DM 29 dicembre 1999), forniti nell'ambito della manutenzione ordinaria o straordinaria di fabbricati abitativi, per i quali l'aliquota ridotta si applica solo sino a concorrenza del valore della manodopera impiegata nei lavori, mentre l'eccedenza va assoggettata ad aliquota ordinaria del 22%.

In merito, l'Agenzia ha definitivamente escluso l'applicabilità dell'aliquota IVA ridotta al 10% nei rapporti tra imprese, naturalmente solo con riferimento ai beni significativi ed agli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria delle abitazioni.

Ciò in conformità a quanto già precisato nella CM 71/E/2000, nella quale, sempre limitatamente alle manutenzioni delle abitazioni, è stata esclusa l'operatività dell'aliquota IVA ridotta nei subappalti, ossia nei rapporti tra imprese, alla luce del fatto che la Direttiva UE, che ha autorizzato gli Stati membri ad applicare l'IVA ridotta per i servizi ad alta intensità di manodopera) aveva l'obiettivo di agevolare i consumatori finali (ossia i committenti privati non soggetti IVA).

11. "Diritto di chiamata"; "contributo di fornitura" e "contributo di allaccio"

Relativamente a particolari voci economiche collegate alla manutenzione degli impianti o all'attivazione di forniture, l'Agenzia ha precisato che sono inclusi nell'ambito del "reverse charge":

- il "diritto di chiamata", anche nel caso in cui non si renda necessario un vero e proprio intervento di manutenzione;
- il canone di abbonamento periodico, laddove il contratto di manutenzione ne preveda la corresponsione;

Viceversa, sono esclusi dall'applicazione del "reverse charge":

- il "contributo di allaccio" alle forniture di gas, energia ed acqua;
- il "contributo di attivazione" delle forniture di detti servizi.

12. Operazioni non imponibili ad IVA

Considerato che il meccanismo dell'inversione contabile opera in deroga al principio di carattere generale secondo cui debitore d'imposta nei confronti dell'Erario è il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi, ne deriva che il presupposto applicativo dell'inversione contabile è l'imponibilità dell'operazione.

Pertanto, la CM 37/E/2015 chiarisce che tale sistema non si applica nell'ipotesi in cui l'operazione sia non imponibile agli effetti dell'IVA.

Tra l'altro, precisa l'Agenzia dell'Entrate, essendo il "reverse" uno strumento mirato al contrasto delle frodi fiscali in particolari settori, nel caso in cui un'operazione non sia imponibile IVA, tale rischio non sussiste.

A titolo esemplificativo, l'Amministrazione finanziaria richiama le prestazioni di servizi non imponibili ad IVA in quanto rese nei porti, autoporti, aeroporti, scali ferroviari di confine (art.9, co.1, n.6, del DPR 633/1972).

[1] Cfr. "Estensione del reverse charge – Criticità applicative e azioni ANCE" - [ID n. 20354](#) del 30 aprile 2015 e "Estensione del reverse charge – C.M. 14/E/2015" - [ID n. 19936](#) del 30 marzo 2015.

[2] In particolare, gli interventi di accorpamento o frazionamento di unità immobiliari sono stati recentemente "derubricati" dalla "ristrutturazione edilizia" alla "manutenzione straordinaria", per effetto dell'art. 17 del DL 133/2014, convertito con modifiche nella legge 164/2014.

[3] Cfr. in merito R.M. 246/E/2008; R.M. 76/E/2008; R.M. 220/E/2007; R.M. 172/E/2007; R.M. 164/E/2007; R.M.148/E/2007.

Distinti saluti


ANCE RAGUSA
 II VICE PRESIDENTE
 (Geom. Giovanni Bonometti)