



## **IL MECCANISMO DEL *REVERSE CHARGE*: COSA E' CAMBIATO DAL 2015**

Andrea Cecchetto – Dottore Commercialista in Montecchio Maggiore (VI) – Commissione Formazione UGDCEC Vicenza

Matilde Fiammelli - Dottore Commercialista in Crema (CR)

Ottobre 2015

### **Premessa**

Come è risaputo, il meccanismo del *reverse charge*, o inversione contabile, costituisce un'eccezione particolare alla normale applicazione dell'IVA da parte del soggetto debitore.

Infatti, in via generale, se il debitore d'imposta è il cedente o prestatore di servizi, nel caso di applicazione del meccanismo del *reverse charge*, debitore d'imposta diviene il cessionario del bene o il committente del servizio.

L'obbligo del debito di imposta si "inverte", appunto, in capo al soggetto che acquista il bene o commissiona la prestazione di servizi.

Tale meccanismo, adottato dagli Stati membri – secondo la Direttiva 2006/69/CE del 24 luglio 2006 – in deroga alla procedura normale di applicazione dell'IVA in base al sistema della rivalsa, mira a contrastare le frodi in particolari settori a rischio, evitando che il cessionario porti in detrazione l'imposta che il cedente non provvede a versare all'erario.

### **1. Gli adempimenti previsti**

- Il cedente emette fattura ai sensi dell'art. 21, DPR 633/72 **senza addebito di IVA**, con l'indicazione della normativa di riferimento e la dicitura "Inversione contabile";
- il cessionario integra la fattura di cui al punto precedente con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, cioè completa la fattura emessa dal cedente senza IVA;
- sempre il cessionario deve annotare nel registro degli acquisti la fattura in questione ricevuta (ciò al fine di operare l'opportuna detrazione) nonché deve annotarla nel registro delle vendite o dei corrispettivi (ciò al fine dell'opportuno adempimento del versamento previsto in capo al soggetto acquirente/committente, a seguito dell'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile).

### **2. Le operazioni interessate dal *reverse charge***

Il meccanismo del *reverse charge* trova il suo fondamento normativo in alcune specifiche norme del DPR 633/72, (artt. 17 e 74), nonché, per quel che riguarda gli acquisti intracomunitari, del DL 331/93 (art. 38), che disciplinano le casistiche alle quali il *reverse charge* risulta applicabile, nonché gli adempimenti da porre in essere.



Nella tabella che segue si riportano le principali operazioni assoggettabili a *reverse charge*, alcune delle quali di recentissima adozione (1° gennaio 2015)

TIPOLOGIA DI OPERAZIONE	RIFERIMENTO NORMATIVO	COMMENTI
Gli acquisti intracomunitari	Riferimenti normativi: artt. 35 (garanzia fidejussoria), 60 bis (responsabilità in solido), 74 DPR 633/72, art. 38 (acquisti intracomunitari), DL 331/93	
Le operazioni connesse all'oro	Riferimenti normativi: art. 10, n. 11) DPR 633/72, art. 17, co. 5, DPR 633/72	
La manodopera in edilizia	Riferimenti normativi: art. 17, co. 6, lett. a), DPR 633/72	
La cessione di fabbricati o loro porzioni	Riferimenti normativi: art. 17, co. 6, lett. a)-bis, DPR 633/72, art. 10, co. 1, n. 8-bis) e 8-ter), DPR 633/72	
Le prestazioni di pulizia, impianto ed installazione e demolizioni	Riferimenti normativi: art. 17, co. 6, lett. a-ter), DPR 633/72	In vigore dall' 1 gennaio 2015
Le cessioni di apparecchiature radiotelefoniche, di computer e relativi accessori, di materiali lapidei	Riferimenti normativi: art. 17, co. 6, lett. b), c) e d), DPR 633/72	
Le cessioni di gas ad effetto serra, energia elettrica e gas a soggetto passivo IVA.	Riferimenti normativi: art. 17, co.6, lett. d-bis), d-ter), d-quater) DPR 633/72	In vigore dall' 1 gennaio 2015
Le cessioni di beni effettuate a supermercati, ipermercati, discount alimentari	Riferimenti normativi: art. 17, co. 6, lett. d-quinqies) DPR 633/72	Introdotta dalla legge di stabilità per il 2015, L. 190/2014, ma non in vigore, poiché non accettata dall' Unione Europea
Le 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, nonché di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo,	Riferimenti normativi: art. 74, co. 7, DPR 633/72	A far data dall' 1 gennaio 2015 sono stati introdotti nel novero delle operazioni soggette a <i>reverse charge</i> anche le cessioni di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo.
Le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli non ferrosi e dei relativi lavori, dei semilavorati di metalli non ferrosi	Riferimenti normativi: art. 74, co. 8, DPR 633/72	

Tabella 1 – Operazioni interessate dal *reverse charge*

### 3. Le novità del 2015

L'art. 1, co. 629 e 631 della Legge di stabilità 2015, ha disposto l'introduzione delle seguenti norme:

- art. 17, co. 6, lett. a-ter), DPR 633/72, afferente l'estensione del meccanismo di assolvimento dell'IVA mediante inversione contabile a nuove fattispecie nell'ambito del settore edile ed energetico;
- art. 74, co. 7, DPR 633/72, riguardante l'estensione del meccanismo dell'inversione contabile anche alle cessioni di "bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo".

Vediamo di seguito più in dettaglio le modifiche normative intervenute.



### 3.1 Il settore edile (art. 17, DPR 633/72)

A far data dall'1 gennaio 2015, il meccanismo dell'inversione contabile si applica anche a:

- servizi di pulizia;
- demolizione;
- installazione di impianti;
- completamento di edifici.

Come chiarito dalla Circ. 14/E/2015, *“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.”*

Si rimanda quindi alla citata circolare circa l'individuazione dei codici ATECO 2007 coinvolti.

Per quanto riguarda la possibilità che ci si trovi in presenza di contratti “multipli” che prevedano una complessità di operazioni, sia esse soggette a *reverse charge* che imponibili, si dovrà procedere alla scomposizione delle operazioni, individuando le singole prestazioni assoggettabili al regime del *reverse charge*. In tale ipotesi, pertanto, le singole prestazioni soggette a *reverse charge* dovranno essere distinte dalle altre prestazioni di servizi ai fini della fatturazione, in quanto soggette in via autonoma al meccanismo dell'inversione contabile.

A tal riguardo, la Circ. 14/E/2015 specifica che *“ad esempio, ad un contratto che preveda l'installazione di impianti, unitamente allo svolgimento di altre generiche prestazioni di servizi non rientranti nel meccanismo dell'inversione contabile (..) si dovrà procedere alla scomposizione delle operazioni oggetto del contratto, distinguendo le singole prestazioni assoggettabili al regime del reverse charge (nell'esempio, il servizio di installazione di impianti) da quelle assoggettabili ad IVA secondo le regole ordinarie.”*

Di seguito si è cercato di individuare le fasi attraverso le quali analizzare, caso per caso, le numerose fattispecie che possono presentarsi.

1	Raccolta informazioni sulla tipologia di prestazione o cessione effettuata
2	Raccolta informazioni sull'attività esercitata dal soggetto fatturante e da chi riceve la fattura
3	Individuazione dei soggetti coinvolti: 3 soggetti (subappalto) o appalto
4	L'operazione è una prestazioni di servizi o una fornitura con posta in opera? In quest'ultimo caso, infatti, non vi è applicazione di <i>reverse charge</i>
5	Nel caso di appalto, la fattispecie ricade in quelle previste dalla nuova normativa? Ossia si è nell'ambito di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti o completamento di edifici?

Tabella 2 – Fasi indicative da seguire per individuare le casistiche da sottoporre a *reverse charge*



Le fasi 3 e 4 della tabella 2 sono essenziali per escludere molte operazioni che sono facilmente individuabili come transazioni soggette ad Iva, senza ulteriori analisi. Nello specifico, nella fase 4, è importante distinguere le forniture con posa in opera dalle prestazioni di servizi.

1	Tipologia di attività risultante dalla visura camerale della società che fattura l'operazione (produzione e commercio o prestazione di servizi)
2	Valore del bene e valore del servizio prestato (elemento indiziario, ma non fondamentale nella valutazione finale)
3	Personalizzazioni modificando la natura del bene rispetto al prodotto standard in serie (R.M. 11/07/2007 n. 164)
4	Volontà delle parti
5	Rischio economico
6	<i>Intuitu personae</i> della prestazione

Tabella 3 – Elementi di valutazione per individuare le forniture con posa in opera

Al fine di sostenere la volontà delle parti (punto 4 della tabella 3), potrebbe essere opportuno far redigere all'azienda cliente un contratto di appalto in forma scritta, come riportato di seguito.

<b>C O N T R A T T O   D I   A P P A L T O</b>
Oggetto: Esecuzione dei lavori di ..... per vostra sede a ..... (VI) in via .....
Fra le società:
- ..... "Committente"
e
- ..... "Impresa"
p r e m e s s o   c h e
- le parti intendono con il presente contratto regolare il rapporto d'appalto avente ad oggetto l'esecuzione dei lavori di ..... relativi alla ristrutturazione del fabbricato sito in Via ..... in Comune di .....
- che la Committente nella sua qualità di proprietaria dichiara e conferma:
a. di avere piena e libera disponibilità dell'area interessata dall'intervento;
b. he l'esecuzione dei lavori di cui sopra è autorizzata con .....
- che l'impresa interpellata dalla Committente ha dichiarato la propria disponibilità a realizzare i lavori di ..... in conformità al Computo Metrico Estimativo allegato al presente e parte integrante.
C o n s t a t a t o
di aver raggiunto un accordo circa il prezzo, i tempi di esecuzione dei lavori e le modalità di pagamento,
c o n c o r d a n o
integralmente tutte le condizioni che regolano il seguente:
<u>C O N T R A T T O   D I   A P P A L T O</u>
Art. 1   Oggetto dell'appalto
L'appalto ha per oggetto l'esecuzione dei lavori di ..... relativi alla ristrutturazione di un edificio in Comune di ..... (VI) come individuato e descritto negli elaborati tecnici e dal Computo Metrico Estimativo.
Art. ...   Regime fiscale applicabile
Le parti, consapevoli della necessità di qualificare correttamente l'operazione per individuare il comportamento fiscale idoneo (reverse charge ex art. 17, comma 6, lett. a. DPR 26/10/1972 n. 633 o regime ordinario Iva), stabiliscono di comune accordo che l'operazione ha le caratteristiche necessarie per qualificarla come assoggettabile al regime del reverse charge.
L'impresa che effettua la prestazione dichiara di svolgere l'attività di ....., classificabile con il codice Ateco 41.
L'impresa committente dichiara di essere titolare del permesso di costruire in proprio e che la propria attività è .....

Figura 1 – Bozza contratto appalto



In riferimento alla fase 5 della tabella 3, è opportuno fare alcune considerazioni in riferimento alle nuove fattispecie previste dal legislatore, specie con riferimento all'installazione di impianti e ai lavori di completamento di edifici.

Sull'installazione degli impianti, si evidenzia che la Circ. 14/E/2015 non ha sciolto espressamente i dubbi relativamente alle manutenzioni di impianti relativi ad edifici. Si ritiene comunque, in via interpretativa, che le attività di manutenzione di impianti relativi ad edifici, siano da assoggettare a *reverse charge*.

Sulla casistica relativa al completamento di edifici, si sottolinea che il termine "completamento" è usato in senso non tecnico nella Circ. in commento, generando problematiche di coordinamento con quanto previsto dal DPR 6 giugno 2001, n.380 (Testo Unico dell'edilizia) che parla di manutenzione ordinaria e straordinaria, restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, non di "completamento".

*In primis*, appare chiaro che la Circ. 14/E/2015 evidenzia come lavori di completamento quelli riferibili ai seguenti codici ATECO:

Completamento	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.
	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.

Ma che regime applicare nelle fatture riferite a lavori di muratura non riconducibili a questi codici Ateco?

Per i lavori di muratura più semplici, ci si può richiamare al codice 43.39.01 e 43.39.09, facendoli rientrare nella disciplina del *reverse-charge* (si pensi, in particolare, alle manutenzioni). Per i lavori, invece, di costruzione più complessi (Codice Ateco riconducibili al gruppo 41 Ateco), la prestazione è assoggettata all'ordinario regime Iva.

Più specificatamente, si veda l'esempio riportato di seguito.

Lavoro di ristrutturazione di edificio con contratto di appalto: Iva o *reverse charge*?  
Da una prima analisi l'operazione parrebbe non riconducibile a lavori di *completamento*. Poi, tuttavia, dall'analisi della documentazione, si verifica che:  
a. la ristrutturazione comporta demolizione à *reverse charge*  
b. i lavori consistono in sistemazioni di muratura annoverabili fra le manutenzioni à *reverse charge*

#### Figura 2 – Un caso pratico

Per concludere, si consiglia di fare attenzione:



- alle operazioni effettuate verso i condomini: sono operazioni assoggettate comunque ad Iva, non essendo il condominio un soggetto dotato di soggettività tributaria;

- alle operazioni effettuate verso enti non commerciali. In tali casi occorrerà distinguere – con un parametro oggettivo - la parte di prestazione effettuata relativamente all’attività commerciale (in *reverse charge*) da quella riconducibile all’attività istituzionale (con Iva ordinaria). A titolo esemplificativo, si pensi all’attività di pulizia che potrebbe essere “scorporata”, facendo riferimento alla superficie dedicata ad attività commerciale rispetto a quella utilizzata per scopi istituzionali.

### 3.2 Il settore energetico(art. 17, DPR 633/72)

L’inversione contabile è inoltre estesa, per una durata non inferiore a due anni e non oltre la data del 31 dicembre 2018:

- ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra, definite dall’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;
- 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;
- alle cessioni di gas e di energia elettrica effettuate verso un soggetto passivo-rivenditore, ai sensi dell’articolo 7-bis, comma 3, lettera a)

### 3.3 Le cessioni di pallet (art. 74, DPR 633/72)

L’estensione riguarda il reimpiego di bancali di legno, i c.d. pallet, i quali vengono recuperati dai cicli di produzione successivi al primo.

A differenza dei rottami e dei cascami, oggetto della medesima disposizione normativa, non è richiesta la condizione che i beni in questione (pallets) siano inutilizzabili rispetto alla loro originaria destinazione, se non attraverso una fase di lavorazione e trasformazione. Infatti, è sufficiente che il pallet sia ceduto in un ciclo di utilizzo successivo al primo. Quindi, tutte le fasi di rivendita successive alla prima andranno assoggettate al regime dell’inversione contabile.

L’applicazione del *reverse charge* ai bancali deve essere attentamente ponderata: alcune imprese, a seguito dell’introduzione della nuova disposizione, hanno fatturato in *reverse charge* dei bancali in legno venduti unitamente alla merce (assoggettata ad Iva regolarmente).

	Applicazione Reverse Charge	Non applicazione di reverse charge
Cessione di bancali in legno usati fra soggetti iva italiani	X	
Cessione di bancali in legno nuovi o usati con controparte non italiana		X
Cessione di bancali usati unitamente alla merce (bancale accessorio rispetto alla vendita di merce)		X
Cessione di bancali che, ricevuti con l’acquisto di merce, sono ceduti a imprese che si occupano del riciclo per lo smaltimento		X
Cessione di bancali non di legno		X

Tabella 4 – Applicazione del *reverse charge* per i bancali