



ASSOLOMBARDA
Confindustria Milano Monza e Brianza

Gli aspetti tributari della Legge di Stabilità

Le novità IVA introdotte dalla Legge di Stabilità 2016 e le nuove fattispecie di *reverse charge* interno

Speaker

Domenico Miscioscia

27 gennaio 2016

Sommario

Legge di Stabilità 2016

- Modifiche alle modalità di recupero dell'IVA relativa a crediti insoluti (commi 126-127);
- Estensione del *reverse charge* alle prestazioni rese dai consorziati al consorzio (comma 128);
- Eliminazione aumenti accise e IVA (commi 5-7);
- Imposta di registro agevolata sugli acquisti di immobili da destinare ad abitazione principale (comma 55);
- Aliquota ridotta IVA per i prodotti editoriali in formato elettronico (comma 637);
- Modifiche alla disciplina fiscale applicabile al settore agricolo (commi 905-912);
- Aliquota IVA prestazioni cooperative sociali (commi 960, 962-963).

***Reverse charge* – Estensione a nuove fattispecie nel settore edile**

- Legge 190/2014 (art. 1, commi 629-631);
- Circolare Agenzia delle entrate 14/E del 27 marzo 2015;
- Circolare Agenzia delle entrate 37/E del 22 dicembre 2015.

LE NOVITÀ IN MATERIA DI NOTA DI VARIAZIONE

La Legge di Stabilità 2016 ha riscritto sostanzialmente il disposto dell'art. 26 del DPR 633/72, in materia di nota di variazione IVA.

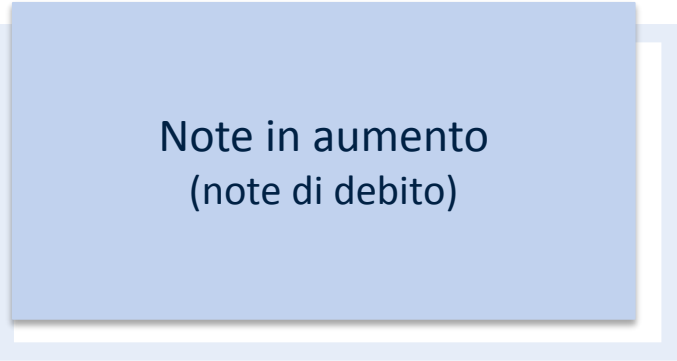
La nuova formulazione della norma prevede una chiara distinzione tra le fattispecie che consentono l'emissione della [nota di variazione IVA in diminuzione](#):

- da un lato, la riduzione dell'imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili, ovvero in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente (comma 2);
- dall'altro, le [procedure esecutive](#) rimaste infruttuose (comma 4 lett. b) e l'assoggettamento a [procedure concorsuali](#) o a procedure assimilate (comma 4 lett. a).

LE NOTE DI VARIAZIONE IN AUMENTO

L'art. 26 - rubricato «variazioni dell'imponibile e dell'imposta» - disciplina il caso in cui, successivamente all'emissione o alla registrazione di una fattura, l'importo della base imponibile o quello dell'imposta venga ad aumentare o a diminuire rispetto a quanto fatturato in origine.

Le note di variazione possono essere di due specie:



Note in aumento
(note di debito)

- se, successivamente all'emissione della fattura o alla sua registrazione, l'imponibile o l'imposta vengono ad aumentare per qualsiasi motivo (es. errore materiale di fatturazione, accordo sopravvenuto tra le parti, ecc.);
- l'emissione del documento integrativo è obbligatoria;
- non esistono limiti di tempo per la sua l'emissione.

LE NOTE DI VARIAZIONE IN DIMINUZIONE

Note in diminuzione
(note di credito)

- se una operazione, per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione, viene meno in tutto o in parte o se ne riduce l'ammontare imponibile;
- le variazioni in diminuzione sono facoltative;
- solo in specifiche ipotesi espressamente contemplate dalla norma;
- occorre distinguere tra variazioni che possono eseguirsi senza alcun limite temporale* e variazioni che possono essere emesse solo entro un determinato arco temporale.

- se non si vuol perdere il diritto alla detrazione della maggior imposta addebitata originariamente in fattura, la variazione (e la relativa detrazione) può essere operata, al più tardi, entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al secondo anno successivo a quello in cui si verifica il presupposto per l'effettuazione della variazione in diminuzione.

VARIAZIONI IN DIMINUZIONE CON LIMITE TEMPORALE

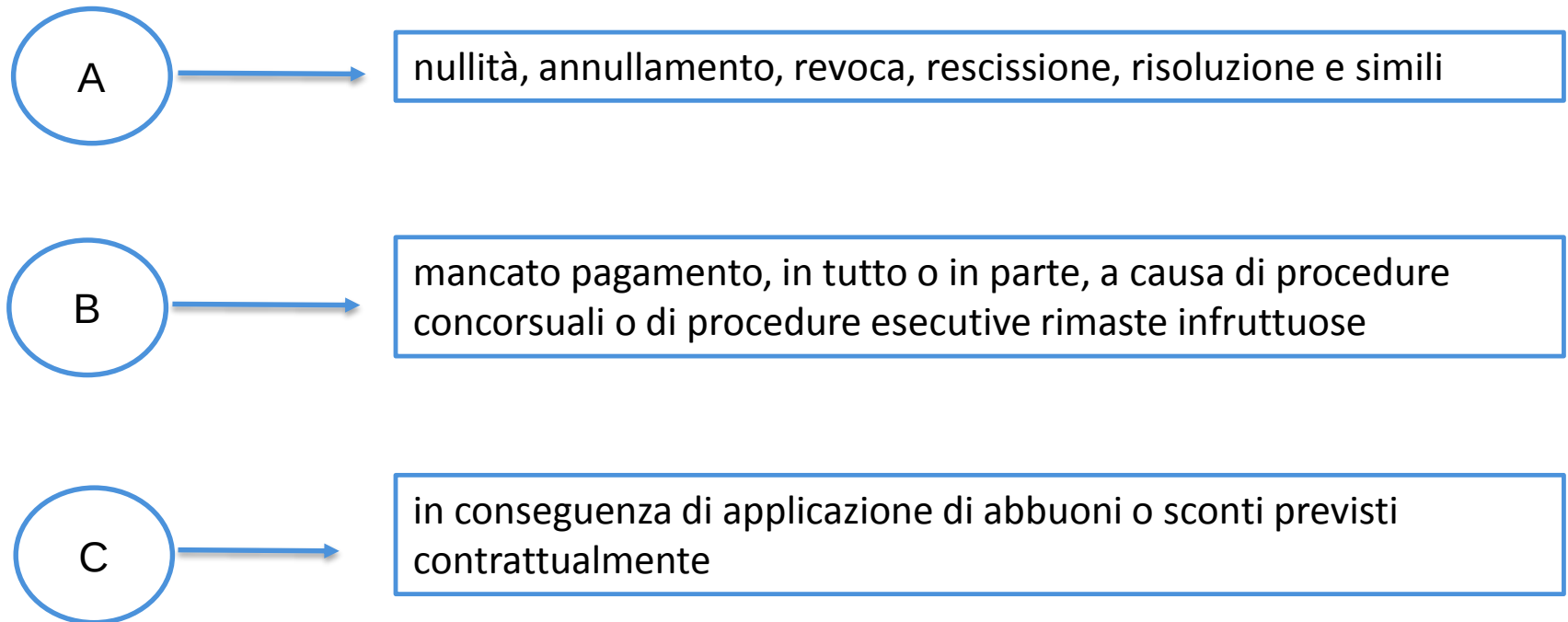
Non è possibile effettuare variazioni in diminuzione dopo il decorso di 1 anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi si verifichino in dipendenza di:

- sopravvenuto accordo tra le parti (ad esempio, concessione di sconti o abbuoni non previsti contrattualmente);
- rettifiche di inesattezze nella fattura.

In tali ipotesi, decorso il limite temporale di 1 anno dall'effettuazione dell'operazione principale, non è più possibile portare in detrazione l'imposta addebitata nella fattura originaria.

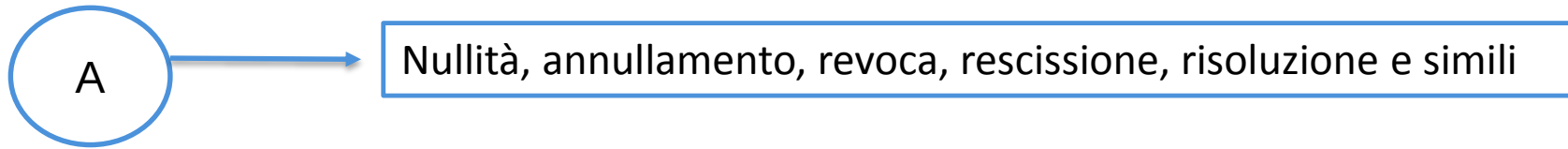
VARIAZIONI IN DIMINUZIONE SENZA LIMITE TEMPORALE

Le variazioni in diminuzione possono essere emesse, senza limiti temporali, nelle seguenti ipotesi:



Come detto, le variazioni di cui alla lettera C, se si verificano per sopravvenuto accordo fra le parti, devono essere effettuate entro un anno dall'operazione principale.

▪ Le variazioni in diminuzione



Le ipotesi indicate si riferiscono ad eventi che incidono sul rapporto contrattuale, cancellandone gli effetti giuridici.

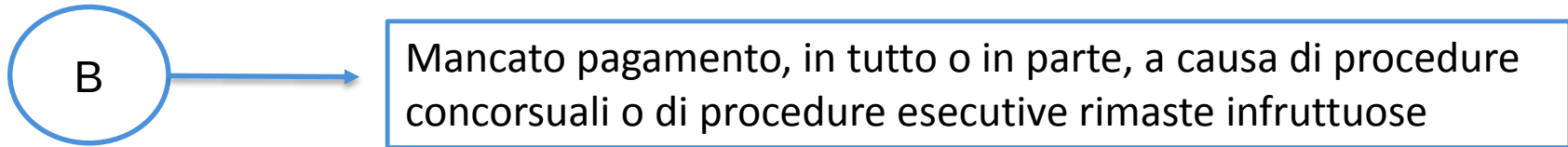
Esempio:

risoluzione per inadempimento in caso di cessione di beni: il venditore A e il compratore B stipulano un contratto di compravendita che prevede una clausola risolutiva in caso di mancato pagamento del prezzo.

Verificandosi la condizione risolutiva (mancato pagamento), il compratore B può emettere una nota di credito ai fini IVA.

Con la risoluzione del contratto si annullano i suoi effetti giuridici: il venditore ritorna proprietario del bene ceduto.

- Le variazioni in diminuzione



Tali ipotesi si riferiscono al caso in cui viene lasciato inalterato il rapporto contrattuale originario e il cedente/prestatore chiede alla controparte di adempiere ai suoi obblighi (pagamento del prezzo).

Esempio:

il venditore A e il compratore B stipulano un contratto di compravendita e malgrado l'inadempimento del compratore non si manifestano i presupposti per la risoluzione del contratto.

In tale ipotesi il mancato pagamento, rimanendo intatto il rapporto contrattuale sottostante, non assume rilievo ai fini IVA se non nell'ipotesi di [procedure concorsuali ed esecutive rimaste infruttuose](#).

▪ Le variazioni in diminuzione

In altri termini, non è sufficiente che il debitore non adempia, in tutto o in parte, la propria prestazione affinché sorga in capo al creditore il diritto di variare in diminuzione l'IVA, in quanto:

- il creditore è tenuto ad esperire le opportune azioni esecutive ovvero a partecipare alle procedure concorsuali e solo all'esito delle stesse può emettere una nota di credito per la parte del suo credito rimasto insoddisfatto.
- una volta che il creditore ha acquisito la certezza dell'infruttuosità delle procedure questi ha la facoltà di emettere una nota di credito.
- la nota di credito deve essere per l'imposta e l'imponibile (C.M. 77/E/2000).

▪ Le variazioni in diminuzione

L'Amministrazione Finanziaria aveva individuato i momenti a partire dai quali il creditore rimasto insoddisfatto può emettere nota di credito.

Procedure esecutive*	In presenza di beni	In assenza di beni
C.M. 77/E/2000	Dopo la distribuzione delle somme ricavate dalla vendita dei beni dell'esecutato	Quando sia stata accertata e documentata dagli organi della procedura l'insussistenza dei beni da assoggettare all'esecuzione

Fallimento	In presenza di piano di riparto	In assenza di piano di riparto
C.M. 77/E/2000	Scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto (ossia trascorsi 15 gg dalla comunicazione ai creditori)	Scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento (ossia decorsi 10 gg dalla notifica del decreto)

* diffida, pignoramento, decreto ingiuntivo, ecc.

▪ Le variazioni in diminuzione

Per quanto riguarda i momenti a partire dai quali il creditore rimasto insoddisfatto può emettere nota di credito nelle altre procedure, l'Amministrazione ha indicato quanto segue:

Altre procedure concorsuali (C.M. 77/E/2000)	
Liquidazione coatta amministrativa	Variazione in diminuzione dopo il decorso del termine per le opposizioni al piano di riparto
Concordato fallimentare	Variazione in diminuzione dopo che la sentenza di omologa è passata in giudicato. Idem in caso di concordato fallimentare a seguito di liquidazione coatta amministrativa
Concordato preventivo	Variazione in diminuzione solo per i creditori chirografari, per la parte percentuale del loro credito non soddisfatto al termine della chiusura della procedura
Amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi	Non rientra nelle fattispecie per le quali è ammessa la procedura di variazione
Piani attestati (dal 13/12/14)	Al momento della sua pubblicazione nel registro delle imprese
Accordi di ristrutturazione (dal 13/12/14)	Dalla sentenza di omologazione dell'accordo stesso emessa dal tribunale (secondo altre interpretazioni dal passaggio in giudicato della sentenza)

REQUISITI PER IL RECUPERO DELL'IVA NELLE PROCEDURE CONCORDATARIE

Requisiti soggettivi

- solo il soggetto che ha originariamente emesso la fattura è autorizzato a emettere la nota di variazione per recupero dell'IVA;
- il creditore deve insinuarsi allo stato passivo del fallimento o deve essere inserito nell'elenco dei creditori nel concordato fallimentare (cfr. Circolare n. 77/E del 17 aprile 2000);
- la procedura concorsuale deve essere stata dichiarata infruttuosa;

Requisiti oggettivi

- l'operazione sia stata fatturata e registrata;
- vi sia il mancato pagamento, anche parziale, dell'ammontare fatturato;

Limite temporale

- la disciplina fiscale non prevede un limite temporale entro quale emettere al nota di variazione;
- il recupero dell'imposta da parte del creditore insoddisfatto è soggetto al termine di decadenza dell'art. 19, comma 1, del DPR n. 633/72, ovvero, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui è sorto il diritto alla detrazione (es. se la procedura si chiude infruttuosamente il 15 maggio 2013, la nota di variazione può essere emessa al più tardi entro il 30 settembre 2016).

LE NOVITA' INTRODOTTE DALLA LEGGE DI STABILITA' 2016

La nuova disposizione non apporta alcuna modifica alle note di variazione in aumento.

Con riferimento a quelle in [diminuzione](#) distingue chiaramente le seguenti fattispecie:

Comma 2 riduzione dell'imponibile ai fini IVA, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili, ovvero in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente (sostanzialmente invariate rispetto al testo precedente per le quali non opera il limite temporale dell'anno);

Comma 3 riduzione dell'imponibile ai fini IVA, per gli eventi sopracitati ma che dipendono da sopravvenuto accordo fra le parti (sostanzialmente invariate rispetto al testo precedente per le quali opera il limite temporale dell'anno);

Comma 3 riduzione dell'imponibile ai fini IVA per errori materiali di fatturazione (sostanzialmente invariata rispetto al testo precedente per la quale opera il limite temporale dell'anno);

Comma 4

riduzione dell'imponibile ai fini IVA in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte della fattura, da parte del cessionario/committente, a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a procedure concorsuali o a procedure esecutive rimaste infruttuose (introdotto ex novo rispetto al testo precedente, per le quali non opera il limite temporale dell'anno).

La nuova formulazione dell'art. 26 del DPR 633/72 esclude, dunque, che per l'emissione della nota di variazione IVA in diminuzione sia necessario attendere l'infruttuosità della procedura.

La precedente formulazione della norma, invece, consentiva l'emissione della nota di variazione IVA *“per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose”*, ingenerando il dubbio che il requisito dell'infruttuosità della procedura dovesse intendersi riferito, oltre che alle procedure esecutive, anche alle procedure concorsuali*.



* In senso contrario a quest'ultima interpretazione, si è espressa la norma di comportamento AIDC Milano 26.2.2015 n. 192, secondo la quale la locuzione «rimaste infruttuose» si deve intendere riferita esclusivamente alle procedure esecutive, ma non anche a quelle concorsuali.

AMBITO APPLICATIVO

A tal fine, il nuovo comma 11 dello stesso art. 26 del DPR 633/72 individua quale “*data in cui il cessionario o committente è assoggettato a una procedura concorsuale*”:

- la sentenza dichiarativa del fallimento;
- il provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
- il decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
- il decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Con riferimento alle [procedure assimilate a quelle concorsuali](#), per le quali la disciplina della nota di variazione IVA è stata recentemente introdotta con l’art. 31 del DLgs. 175/2014, la nuova norma individua quale momento di emissione della nota:

- la data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti;
- la data di pubblicazione nel Registro delle imprese di un piano attestato.



* Non vengono, invece, menzionati gli strumenti di soluzione della crisi dei soggetti non fallibili, di cui alla Legge 3/2012: l’accordo di composizione della crisi da sovra-indebitamento e il procedimento di liquidazione del patrimonio del debitore.

REGISTRAZIONE DELLA NOTA DI VARIAZIONE DA PARTE DEL CESSIONARIO O COMMITTENTE

Tra le ulteriori modifiche all'art. 26 del DPR 633/72, è previsto che il cessionario o committente, assoggettato a una procedura concorsuale, non è tenuto a registrare ai sensi degli artt. 23 e 24 la nota di variazione emessa dal cedente o prestatore in rettifica della detrazione originariamente operata (comma 5)*.

Questo comporta che mentre il cedente o il prestatore recupera l'IVA corrispondente al corrispettivo non riscosso, la procedura non deve specularmente rendersi debitrice dell'IVA e di conseguenza dell'imposta se ne fa carico lo Stato.

Pertanto, a seguito della nuova disciplina, il curatore o commissario che deve assolvere anche gli obblighi ai fini dell'Iva potrà ignorare la nota di credito ricevuta.

*In attuazione dell'art. 185, par. 2, della direttiva 2006/112/CE

SUCCESSIVO PAGAMENTO DEL CORRISPETTIVO NELL'AMBITO DELLA PROCEDURA

Il nuovo disposto dell'articolo 26 contempla anche la possibilità che, successivamente all'apertura della procedura concorsuale e all'emissione della nota di variazione in diminuzione da parte del cedente o prestatore, il cessionario o committente provveda al pagamento - anche parziale - del corrispettivo (comma 6).

In tale ipotesi, il cedente o prestatore deve emettere [nota di variazione IVA in aumento](#), ai sensi del comma 1 dell'art. 26, in relazione all'ammontare imponibile dell'operazione.

Di conseguenza, al cessionario o committente assoggettato a procedura concorsuale, il quale abbia provveduto a registrare la fattura di acquisto ai sensi dell'art. 25 del DPR 633/72, è concesso il diritto alla detrazione dell'imposta corrispondente alla variazione in aumento.

- Procedure concorsuali

DECORRENZA

La disposizione che determina la data di emissione della nota di variazione IVA in diminuzione (art. 26, comma 4, lett. a) si rende applicabile alle sole ipotesi in cui il cessionario o committente sia assoggettato a una procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016.

La stessa decorrenza è fissata per la norma che consente al cessionario o committente assoggettato a procedura di non registrare la nota di variazione ricevuta dal cedente o prestatore (art. 26, comma 5, del DPR 633/72).

AMBITO APPLICATIVO

Ai sensi del nuovo art. 26, comma 4, lett. b), il cedente o prestatore può emettere nota di variazione IVA in diminuzione nell'ipotesi di mancato pagamento a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.

A norma del nuovo comma 12 dell'art. 26, una procedura esecutiva si considera infruttuosa:

- nell'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;
- nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità (c.d. pignoramento negativo);
- nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.



* in presenza di procedure esecutive infruttuose, a differenza di quanto stabilito per le procedure concorsuali, il cessionario/committente che abbia già registrato l'operazione, è obbligato a registrare in IVA anche la nota di credito emessa dal proprio fornitore /prestatore.

AMBITO APPLICATIVO

Nell'ipotesi di risoluzione contrattuale per inadempimento del cessionario o committente, con specifico riferimento ai [contratti ad esecuzione continuata o periodica](#), il nuovo comma 9 dell'art. 26 prevede che l'emissione della nota di variazione in diminuzione si applica esclusivamente alle cessioni o prestazioni per cui l'inadempimento ha generato la risoluzione contrattuale.

Viceversa, la facoltà di emettere nota di variazione non si estende a quelle cessioni e a quelle prestazioni per cui il cessionario o committente (oltre che il cedente o prestatore) abbia correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni.

La nuova disposizione è allineata con la disciplina civilistica* che dispone la retroattività della risoluzione contrattuale ex art. 1458 c.c., prevedendo una specifica deroga per i contratti ad esecuzione continuata o periodica, “riguardo ai quali l'effetto della risoluzione non si estende alle prestazioni già eseguite”.

*Cassazione, sentenza n. 5771 del 10 marzo 2010 – efficacia *ex tunc* della risoluzione contrattuale ad eccezione dei contratti ad esecuzione continuata o periodica.

DECORRENZA

Le due disposizioni che disciplinano:

- in quali circostanze una procedura esecutiva debba definirsi “infruttuosa”;
- l’emissione della nota di variazione nel caso di contratti ad esecuzione periodica o continuativa

hanno carattere interpretativo, e pertanto si applicano anche anteriormente al 31 dicembre 2016.

NOTA DI VARIAZIONE PER LE OPERAZIONI IN REVERSE CHARGE

Ai sensi del nuovo comma 10 dell'art. 26, è ammessa la facoltà di emettere nota di variazione IVA in diminuzione, per le fattispecie previste a norma di legge, anche da parte dei cessionari o committenti per le operazioni effettuate con il meccanismo del *reverse charge*.

La disposizione si applica:

- per le operazioni per le quali il cessionario o committente è debitore di imposta ai sensi dell'art. 17 comma 2 del DPR 633/72 (*reverse charge* c.d. "esterno");
- per le altre fattispecie di cui all'art. 17 co. 5 e 6 e all'art. 74 del DPR 633/72 (*reverse charge* c.d. "interno").

LE ALTRE NOVITA' IN MATERIA IVA E ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

Tra le altre novità previste dalla Legge di Stabilità 2016, con riferimento all'IVA e alle altre imposte indirette, si segnala:

- il [rinvio al 1° gennaio 2017](#) dell'aumento delle aliquote IVA, originariamente previsto per il 1° gennaio 2016*;
- l'estensione dell'aliquota IVA del 4% alle cessioni di giornali, di periodici e di altri prodotti editoriali in formato elettronico;
- l'introduzione dell'aliquota IVA del 5% per le prestazioni socio-sanitarie e assistenziali delle cooperative sociali;
- l'aumento delle percentuali di compensazione per prodotti del settore lattiero-caseario e per gli animali vivi della specie bovina e suina, al fine della detrazione IVA da parte dei produttori agricoli;
- la possibilità di applicare [l'aliquota dell'imposta di registro del 2%](#) anche nel caso in cui l'acquirente, al momento dell'acquisto, non si sia ancora "liberato" della precedente "prima casa", purché egli la alieni entro 1 anno dal nuovo acquisto agevolato (nuovo co. 4-bis nella nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86).

* E' previsto l'aumento della aliquota IVA del 10% al 13%, a decorrere dal 1° gennaio 2017; l'aumento dell'aliquota IVA del 22%, al 24% (anziché del 25%) a decorrere dal 1° gennaio 2017 e al 25% (anziché del 25,5%), a decorrere dal 1° gennaio 2018.

AMBITO DI APPLICAZIONE

La Legge di Stabilità 2016 ha introdotto una nuova fattispecie di *reverse charge* interno.

La nuova disposizione, inserita alla lettera a-*quater*) dell'art. 17 comma 6, estende l'inversione contabile: alle [prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio](#) di appartenenza, laddove il consorzio sia aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico e renda il servizio in regime di *split payment*.

L'introduzione del meccanismo di *split payment*, a decorrere dal 2015, ha infatti determinato condizioni di credito strutturale in termini di IVA per quei consorzi che hanno quale committente principale la Pubblica Amministrazione.

La norma introdotta con la Legge di Stabilità 2016 ha, dunque, la finalità di ridurre l'eccedenza di IVA a credito per i consorzi che rendono servizi nei confronti della P.A., i quali non riceveranno più l'addebito dell'IVA in rivalsa da parte delle società consorziate.

DECORRENZA

La disposizione entrerà in vigore subordinatamente al rilascio, da parte del Consiglio europeo, di una misura di deroga ai sensi dell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE.

La Legge di Stabilità 2015 ha previsto l'estensione del meccanismo dell'inversione contabile a nuove fattispecie.

In particolare, l'imposta è applicata dall'acquirente, soggetto passivo d'imposta, nel caso in cui l'operazione abbia ad oggetto:

- prestazioni di pulizia;
 - di demolizione;
 - di installazione di impianti
 - di completamento
- 
- relative ad edifici
- le cessioni di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo;

Inoltre, con applicazione temporanea fino al 31 dicembre 2018:

- ai trasferimento di quote di emissioni di gas a effetto serra (di cui alla Direttiva 2003/87/CE);
- ai trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata Direttiva n. 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica;
- alle cessioni di gas e di energia elettrica ad un soggetto passivo-rivenditore.

PRESTAZIONI RELATIVE AD “EDIFICI”

Per l'individuazione delle suddette prestazioni bisogna fare riferimento unicamente ai [codici attività della Tabella ATECO 2007](#).

Installazione di impianti	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).

▪ Codici ATECO

Completamento di edifici	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 (limitatamente alle prestazioni afferenti gli edifici);
	43.39.09	Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a. “completamento di edifici”.
Servizi di pulizia	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.
Demolizione	43.11.00	Demolizione di edifici

- I chiarimenti della circolare 14/2015

DEFINIZIONE DI “EDIFICIO”

Per “edificio e fabbricato 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 circolare n. 14/E del 27 marzo 2015 ha chiarito che:

- le nuove disposizioni sono riferite sia ai fabbricati ad uso abitativo che a quelli strumentali, ivi compresi quelli di nuova costruzione, nonché alle parti di essi.
- devono ricomprendersi anche gli edifici in corso di costruzione rientranti nella categoria catastale F3 e le “unità in corso di definizione”, rientranti nella categoria catastale F4.
- non rientrano nella nozione di edificio le prestazioni di servizi aventi ad oggetto terreni, parti del suolo, parcheggi, piscine, giardini, ecc., salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell’edificio stesso.

- I chiarimenti della circolare 14/2015

SERVIZI DI MANUTENZIONE

Alcuni dei codici ATECO (ad esempio i codici 43.21.01, 43.21.02) codificano unitariamente sia l'installazione che la [manutenzione e riparazione degli impianti](#).

L'Agenzia delle entrate ha esteso, quindi, in via interpretativa l'ambito di applicazione della norma, risolvendo il problema attraverso un rinvio tout court ai codici di attività interessati e alle relative descrizioni (da cui si evince, appunto, l'inclusione dei servizi di manutenzione e riparazione).

CESSIONI CON POSA IN OPERA

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.

- I chiarimenti della circolare 14/2015

CONTRATTO UNICO COMPRENSIVO DI UNA PLURALITÀ DI SERVIZI

In presenza di un unico contratto che comprenda sia prestazioni di servizi soggette al regime dell'inversione contabile, sia prestazioni soggette ad IVA nelle modalità ordinarie, si dovrà procedere alla scomposizione delle operazioni, individuando le singole prestazioni assoggettabili al meccanismo del *reverse charge*.

In presenza di un contratto unico di appalto, avente ad oggetto la costruzione di un edificio o interventi di restauro, di risanamento conservativo e interventi di ristrutturazione edilizia è possibile applicare le sole regole ordinarie di assolvimento dell'imposta.

REVERSE CHARGE E ALTRI REGIMI SPECIALI

Troverà applicazione, in via prioritaria, la disciplina del *reverse charge*:

- in relazione gli acquisti in sospensione d'imposta effettuati dagli esportatori abituali, qualora la lettera di intento inviata dall'esportatore abituale sia emessa con riferimento ad operazioni assoggettabili al meccanismo dell'inversione contabile;
- con riferimento agli operatori che hanno optato per l'IVA per cassa;
- alle operazioni soggette al regime dello *spit payment*.

- **I chiarimenti della circolare 37/2015**

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, [37/E del 22 dicembre 2015](#), ha fornito ulteriori chiarimenti in materia, rispondendo ai quesiti formulati dalle associazioni di categoria.

PARCHEGGI INTERRATI E PARCHEGGI COLLOCATI SU LASTRICO SOLARE DELL'EDIFICIO

Viene confermato che non rientrano nella nozione di edificio, e sono quindi escluse dalla applicazione del *reverse charge* le prestazioni aventi ad oggetto parcheggi, salvo che gli stessi costituiscano una parte integrante dell'edificio (es. quelli interrati o posti sul lastrico solare).

DEMOLIZIONE E REALIZZAZIONE DI UNA NUOVA COSTRUZIONE

In presenza di un unico contratto d'appalto avente per oggetto la realizzazione di una nuova costruzione, previa demolizione dell'edificio preesistente, non è necessario scomporre l'operazione.

In tale ipotesi, infatti, dal momento che l'attività di demolizione deve considerarsi strettamente funzionale alla realizzazione della nuova costruzione, l'IVA va applicata con le modalità ordinarie sull'intera operazione oggetto del contratto di appalto.

- I chiarimenti della circolare 37/2015

CONTRATTO D'APPALTO COMPRENSIVO DI PRESTAZIONI DI MANUTENZIONE STRAORDINARIA

A seguito delle modifiche apportate al testo unico dell'edilizia sono stati ricondotti nell'ambito degli interventi di manutenzione straordinaria alcuni interventi che in precedenza rientravano nella definizione di ristrutturazione edilizia.

In particolare, sono considerati interventi di manutenzione straordinaria anche quelli *“consistenti nel frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari con esecuzione di opere anche se comportanti la variazione delle superfici delle singole unità immobiliari nonché del carico urbanistico purché non sia modificata la volumetria complessiva degli edifici e si mantenga l'originaria destinazione di uso”*.

Ciò detto, viene precisato che in presenza di un contratto unico di appalto, avente per oggetto interventi di manutenzione straordinaria consistenti nel frazionamento o accorpamento di un'unità immobiliare comprendente anche prestazioni di servizi soggette singolarmente a *reverse charge*, non è necessario scomporre le singole operazioni, in quanto l'intera prestazione di servizi è soggetta all'applicazione dell'IVA con le modalità ordinarie.

- I chiarimenti della circolare 37/2015

DISTINZIONE TRA FORNITURA CON POSA IN OPERA E PRESTAZIONE DI SERVIZI

Viene ribadito che le forniture con posa in opera sono escluse dall'applicazione del regime.

L'Agenzia precisata, in particolare, che la distinzione tra cessione con posa in opera e prestazione di servizi dipende dalla causa contrattuale, rintracciabile dal complesso delle pattuizioni negoziali, per stabilire se sia prevalente l'obbligazione di dare o quella di fare.

In particolare:

- qualora la cessione del bene costituisca lo scopo principale e l'esecuzione dell'opera sia finalizzata esclusivamente a consentire la fruizione dello stesso, senza modificarne la natura, il contratto è qualificabile come “cessione con posa in opera” (esclusa dal *reverse charge*);
- diversamente, nel caso in cui la volontà contrattuale sia quella di ottenere un risultato nuovo e diverso rispetto ai beni utilizzati per la realizzazione dell'opera, il contratto è qualificabile come prestazione di servizi (con applicazione del *reverse charge*).

In ultimo viene richiamato l'orientamento della giurisprudenza nazionale, secondo la quale si è in presenza di un contratto di appalto quando:

- la fornitura della materia costituisce un semplice mezzo per la produzione dell'opera;
- il lavoro è lo scopo essenziale del negozio;
- le modifiche da apportare al bene non sono accorgimenti marginali e secondari diretti ad adattarlo alle specifiche esigenze del committente, ma sono tali da dar luogo ad un servizio che assume valore determinante al fine del risultato da fornire alla controparte.

- I chiarimenti della circolare 37/2015

IMPIANTI POSIZIONATI IN PARTE INTERNAMENTE ED IN PARTE ESTERNAMENTE ALL'EDIFICIO

Qualora gli impianti siano posizionati in parte internamente ed in parte esternamente all'edificio, è necessario valorizzare l'unicità dell'impianto che complessivamente serve l'edificio, anche se alcune parti di esso sono posizionate all'esterno dello edificio per necessità tecniche o logistiche.

Pertanto, ogni qual volta l'installazione di un impianto (anche se parte dello stesso è posizionato all'esterno dell'edificio) sia funzionale o servente all'edificio, deve trovare applicazione il meccanismo del reverse charge.

Esempi, in questo senso, possono essere l'impianto di videosorveglianza, l'impianto citofono, l'impianto di climatizzazione o quello idraulico.

- I chiarimenti della circolare 37/2015

IMPIANTI FOTOVOLTAICI RELATIVI AD UN EDIFICIO

Con riferimento agli [impianti fotovoltaici](#), viene precisato che rientrano nell'ambito applicativo del *reverse charge*:

- l'attività di installazione, compresa la manutenzione ordinaria e straordinaria, di impianti fotovoltaici “integrati” o “semi-integrati” agli edifici (ad esempio quelli posizionati sul tetto dell'edificio), se non accatastati autonomamente in base alle indicazioni fornite dall'AE con la circolare 36/E del 19 dicembre 2013*;
- l'installazione di impianti fotovoltaici “a terra”, sempre che quest'ultimi ancorché posizionati all'esterno dell'edificio, siano funzionali o serventi all'edificio stesso.

*Le prestazioni relative a 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, non devono essere assoggettate al meccanismo del *reverse charge*.

- I chiarimenti della circolare 37/2015

INSTALLAZIONE E MANUTENZIONE DI IMPIANTI ANTINCENDIO

L'installazione, manutenzione e riparazione di [impianti di spegnimento antincendio](#), in quanto rientranti nelle attività di cui al codice Ateco 43.22.03 se rese nei confronti di soggetti passivi IVA e relative ad edifici, sono assoggettate a *reverse charge*.

Le prestazioni di installazione e di manutenzione degli [estintori](#) devono essere assoggettate a *reverse charge* solo nel caso in cui gli estintori facciano parte di un impianto complesso, ai sensi del D.M. 20 dicembre 2012, installato in un edificio e che l'attività di manutenzione riguardi l'intero impianto.

SOSTITUZIONE COMPONENTI DI UN IMPIANTO MALFUNZIONANTE

Sono soggette a *reverse charge* le prestazioni di riparazione di un impianto relativo a un edificio o la sostituzione di alcune parti dello stesso difettose o inutilizzabili per usura.

In tale fattispecie, infatti, la volontà delle parti non è finalizzata alla fornitura di beni ma al mantenimento in funzione dell'impianto stesso.

Allo stesso modo, va applicato il *reverse charge* nel caso in cui gli interventi siano tali da configurare un «nuovo impianto», trattandosi, in concreto, di servizi di installazione.

- I chiarimenti della circolare 37/2015

BENI SIGNIFICATIVI

La disposizione agevolativa in materia di aliquota IVA, prevista per i [beni significativi](#), riguarda esclusivamente le prestazioni di servizi rese nei confronti di [consumatori finali](#).

Di conseguenza, per le prestazioni di servizi che prevedono anche la fornitura di beni di valore significativo di cui al D.M. 29 dicembre 1999, rese nei confronti di soggetti passivi di imposta, non trova applicazione la specifica disciplina in materia di aliquota IVA agevolata.

DIRITTI FISSI DI CHIAMATA E MANUTENZIONE CON CANONE DI ABBONAMENTO

Nel caso in cui nell'ambito di un intervento di manutenzione su impianti venga addebitato il [diritto di chiamata](#), ancorché non si renda necessario un vero e proprio intervento di manutenzione, la “mera verifica” dell'impianto costituisce una modalità di manutenzione da assoggettare a *reverse charge*.

Allo stesso modo, le prestazioni di manutenzione, derivanti da contratti che prevedono la corresponsione di [canoni di abbonamento periodici](#), devono essere assoggettate a *reverse charge*, anche nell'ipotesi in cui le stesse non siano correlate ad un intervento di manutenzione materialmente eseguito.

- I chiarimenti della circolare 37/2015

ATTIVAZIONE DI SERVIZI DI EROGAZIONE DI GAS, ENERGIA ELETTRICA E ACQUA

Il servizio di allacciamento per l'erogazione del gas, energia elettrica ed acqua (inteso come installazione del complesso di tubazioni e delle relative apparecchiature) è escluso dall'applicazione del meccanismo del *reverse charge*, poiché lo stesso non è riconducibile all'attività di installazione di impianti, bensì costituisce parte integrante e indispensabile per la fornitura del servizio.

L'esclusione opera anche per il c.d. [servizio di attivazione](#) che comprende tutte le operazioni necessarie all'avvio dell'alimentazione del punto di riconsegna dell'erogazione del servizio (gas, energia elettrica e acqua).

RAPPORTO TRA OPERAZIONI NON IMPONIBILI E REVERSE CHARGE

Il presupposto applicativo del *reverse charge* è [l'imponibilità dell'operazione](#).

Di conseguenza, lo stesso non trova applicazione in presenza di [operazioni non imponibili](#). Pertanto, a titolo di esempio, le prestazioni di servizi di pulizia o l'installazione di impianti all'interno di porti o aeroporti, non sono soggette all'applicazione del *reverse charge*, in quanto operazioni non imponibili IVA, ai sensi dell'art. 9, comma 1, n. 6), del D.P.R. n. 633/1972.

- I chiarimenti della circolare 37/2015

CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA

L'Agenzia delle Entrate, “considerata la complessità delle questioni esaminate” per le quali potevano sussistere profili di incertezza, richiamando lo Statuto del contribuente e solo con riferimento alle questioni trattate nella circolare 37/2015, fa salvi eventuali comportamenti difformi adottati dai contribuenti anteriormente al 22 dicembre 2015 (data di emanazione del documento di prassi), con la conseguente mancata applicazione di sanzioni.



ASSOLOMBARDA

Confindustria Milano Monza e Brianza

www.assolombarda.it

www.farvolaremilano.it

www.assolombardanews.it

 [@assolombarda](https://twitter.com/assolombarda)

 [company/assolombarda](https://www.linkedin.com/company/assolombarda)

 [AssolombardaTV](https://www.youtube.com/AssolombardaTV)

 [@assolombarda](https://www.instagram.com/assolombarda)