

*Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circondario del Tribunale di Napoli
Ente Pubblico non Economico*

Convegno del 24/11/2022 ore 15:00 – 18:00

Commissione Imposte Dirette ed Imposte Indirette

***Riflessi fiscali in edilizia
Aspetti imposte dirette***

Dott. Rag. Michele Lo Sardo

Vice Presidente Commissione Imposte dirette ed imposte indirette

*Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circondario del Tribunale di Napoli
Ente Pubblico non Economico*

- 1. Lavori in corso su ordinazione**
- 2. Art 93 TUIR**
- 3. Analisi Art 93 TUIR**
- 4. Contabilizzazione opere da Bonus 110% - Circolare Oic**
- 5. IVA Riflessi sui lavori edili**
- 6. Reverse charge**

Lavori in corso su ordinazione

Non esiste una definizione di “lavori in corso su ordinazione” contemplata nel codice civile, mentre la stessa è contenuta ed individuata nel **principio contabile OIC 23**:

i lavori in corso su ordinazione (o commesse) si riferiscono “a un contratto, di durata normalmente ultrannuale, per la realizzazione di un bene (o una combinazione di beni) o per la fornitura di beni o servizi non di serie che insieme formino un unico progetto, ovvero siano strettamente connessi o interdipendenti per ciò che riguarda la loro progettazione, tecnologia e funzione o la loro utilizzazione finale”.

Art 93 TUIR

Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale

1. Le variazioni delle rimanenze finali delle opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale, rispetto alle esistenze iniziali, concorrono a formare il reddito dell'esercizio. A tal fine le rimanenze finali, che costituiscono esistenze iniziali dell'esercizio successivo, sono assunte per il valore complessivo determinato a norma delle disposizioni che seguono per la parte eseguita fin dall'inizio dell'esecuzione del contratto, salvo il disposto del comma 4.

2. La valutazione è fatta sulla base dei corrispettivi pattuiti. Delle maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali si tiene conto, finché non siano state definitivamente stabilite, in misura non inferiore al 50 per cento. Per la parte di opere, forniture e servizi coperta da stati di avanzamento la valutazione è fatta in base ai corrispettivi liquidati.

3. *abrogato*

4. I corrispettivi liquidati a titolo definitivo dal committente si comprendono tra i ricavi e la valutazione tra le rimanenze, in caso di liquidazione parziale, è limitata alla parte non ancora liquidata. Ogni successiva variazione dei corrispettivi è imputata al reddito dell'esercizio in cui è stata definitivamente stabilita.

5. [In deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 4, le imprese che contabilizzano in bilancio le opere, forniture e servizi, valutando le rimanenze al costo e imputando i corrispettivi all'esercizio nel quale sono consegnate le opere o ultimati i servizi e le forniture, possono essere autorizzate dall'ufficio dell'Agenzia delle entrate ad applicare lo stesso metodo anche ai fini della determinazione del reddito. La richiesta dell'autorizzazione è presentata all'ufficio dell'Agenzia delle entrate e s'intende accolta se l'ufficio non notifica avviso contrario entro tre mesi. L'autorizzazione ha effetto a partire dall'esercizio in corso alla data in cui è rilasciata. L'autorizzazione ha effetto a condizione che il contribuente adotti il metodo contabile previsto nel presente comma per tutte le opere, forniture e servizi.] (abrogato)

*Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circondario del Tribunale di Napoli
Ente Pubblico non Economico*

6. Alla dichiarazione dei redditi deve essere allegato, distintamente per ciascuna opera, fornitura o servizio, un prospetto recante l'indicazione degli estremi del contratto, delle generalità e della residenza del committente, della scadenza prevista, degli elementi tenuti a base per la valutazione e della collocazione di tali elementi nei conti dell'impresa.

7. *abrogato*

Analisi Art. 93 TUIR

L'art. 93 del TUIR rappresenta una deroga al contenuto dell'art 109 che richiama il principio di competenza e statuisce che le opere ed i servizi concorrano alla formazione del reddito d'impresa quali rimanenze. Di conseguenza i corrispettivi liquidati con la semplice emissione della fattura rientrano a pieno titolo nei ricavi nell'anno in cui è stata emessa tale fattura e quindi anche qualora siano effettuate parzialmente delle lavorazioni, le stesse sono considerate per intero ricavo dell'anno. Va da sé che i relativi costi benché sostenuti successivamente l'anno in considerazione sono deducibili dalla base imponibile nell'anno di sostenimento.

Gli acconti sulle opere da realizzare ricevuti dal committente costituiscono elementi da tenere in considerazione ai fini della valutazione delle rimanenze.

*Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circondario del Tribunale di Napoli
Ente Pubblico non Economico*

Tale principio era altresì contenuto nell'abrogato comma 5, e poi ripreso dalla R.M. n. 129/E/2008 con la quale l'Agenzia delle Entrate concede la possibilità di attuare il "criterio del costo" per le commesse pluriennali iniziate, ma non ultimate.

In questa ipotesi, l'utilizzo del criterio del costo richiedeva, comunque, di rispettare sempre le condizioni stabilite dall'abrogato comma 5 art. 93 Tuir, ovvero:

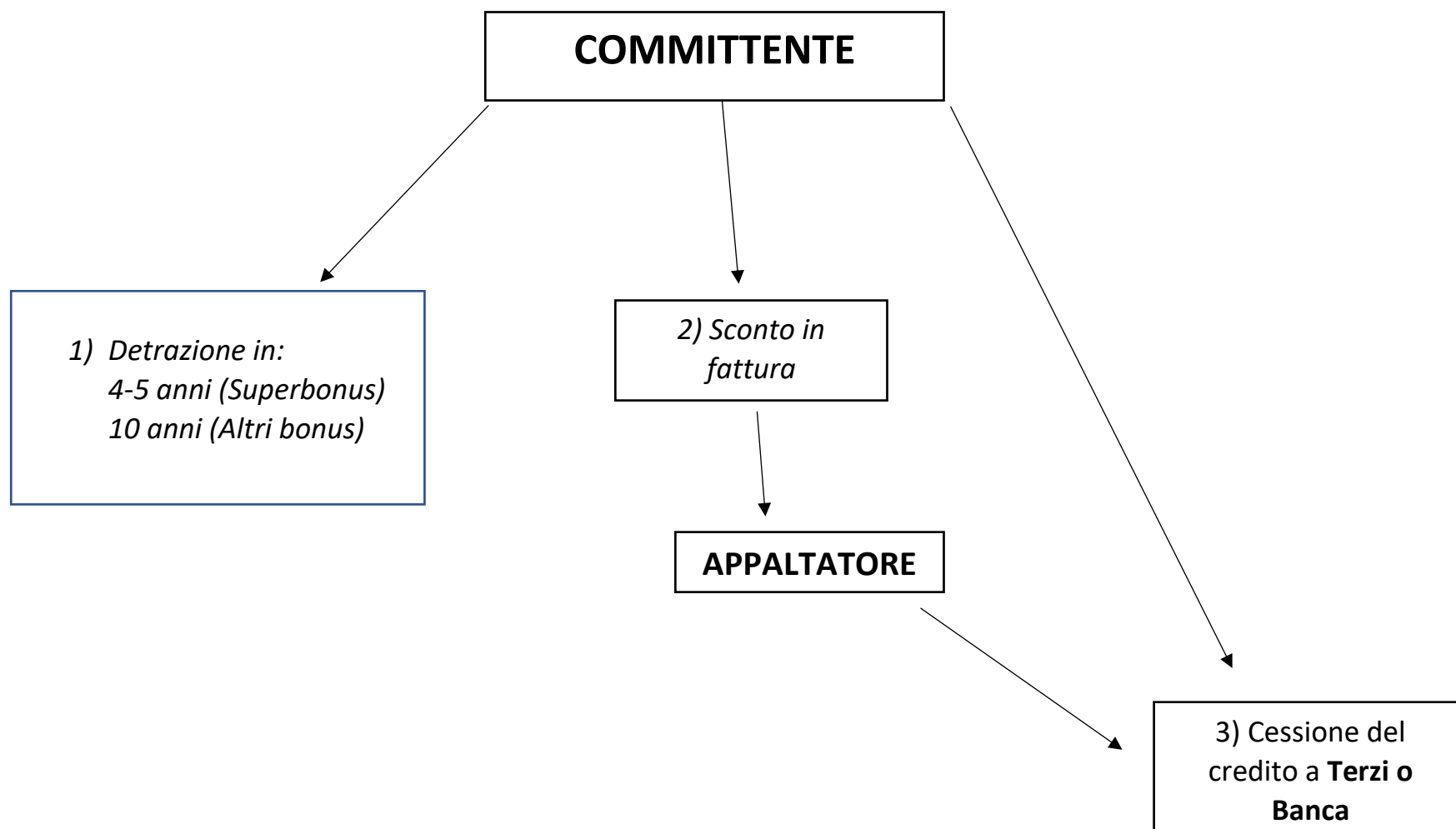
- l'obbligo di contabilizzazione in bilancio delle opere, delle forniture e dei servizi ultrannuali con il metodo del costo;
- preventiva autorizzazione, rilasciata dall'Agenzia delle Entrate a seguito dell'istanza del contribuente, per l'applicazione del medesimo metodo del costo anche ai fini della determinazione del reddito imponibile;
- l'adozione del metodo contabile del costo per tutte le opere, le forniture ed i servizi ultrannuali.

Contabilizzazione opere da Bonus 110%

Il Decreto Rilancio, con riferimento alla realizzazione degli investimenti previsti dalla norma, riconosce al committente un beneficio fiscale che si concretizza fiscalmente in un credito tributario, che ammette varie forme di utilizzo lungo la vita utile del diritto:

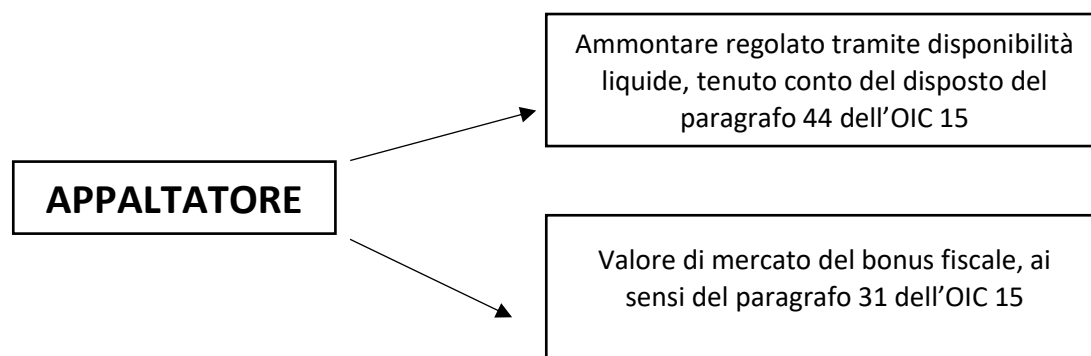
1. Istituto della detrazione
2. Istituto dello sconto in fattura
3. Istituto della cessione del credito

Di seguito si riporta schematicamente le varie possibilità



Sconto in fattura

La società commissionaria, appaltatore o general contractor che concedono lo sconto in fattura al committente, iscrivono il ricavo in contropartita ad un credito corrispondente alla somma dei seguenti elementi:



Tale credito sarà iscritto tra i **crediti tributari**. Nel caso in cui non sia desumibile il suo valore di mercato, allora la sua iscrizione avviene al **costo sostenuto** che è pari all'ammontare dello sconto in fattura concesso così come risultante dalla fattura stessa.

La procedura avviene tramite del costo ammortizzato è obbligatoria per coloro che redigono il bilancio in forma ordinaria; è facoltativa per coloro che redigono il bilancio in forma abbreviata o micro impresa.

Anche in questo caso, nell'applicare il criterio del **costo ammortizzato** la società deve stimare i **flussi finanziari futuri** (i.e. i debiti che prevede di compensare) facendo attenzione che il comma 3 dell'articolo 121 del Decreto Rilancio prevede che la quota di **credito non utilizzata** nell'anno, non può essere utilizzata nei periodi d'imposta successivi né essere chiesta a rimborso

Cosa si intende per costo ammortizzato?

Il **costo ammortizzato** è definito come «il valore attuale a cui l'attività o la passività finanziaria è stata valutata al momento della rilevazione iniziale al netto dei rimborsi di capitale, aumentato o diminuito dall'ammortamento cumulato utilizzando il criterio dell'interesse effettivo(metodo di calcolo del costo ammortizzato e di ripartizione degli interessi attivi e passivi lungo la durata dell'attività e o della passività finanziaria), dedotta ogni riduzione di valore o per irrecuperabilità».

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circondario del Tribunale di Napoli
Ente Pubblico non Economico

Ai fini contabili, con riferimento allo sconto in fattura, riportiamo un **esempio**

L'impresa Beta appaltatrice/commissionaria dei lavori

- applica uno sconto in fattura di Euro 10.000 (pari al valore di mercato del credito tributario);
- utilizza direttamente il credito tributario.

Fermo restando che il credito pari al 110% è utilizzabile nelle successive 4/5/10 annualità previste si riepiloga il caso in cui viene applicato il procedimento del costo ammortizzato attribuendo un tasso interno di rendimento per il quale le scritture contabili non coincidono in pratica con quanto effettivamente utilizzato fiscalmente

Nel caso del superbonus, l'utilizzo annuale sarà pari a 2200 euro per 5 annualità, mentre ai fini della rilevazione contabile secondo l'oc 15 si dovrà procedere al calcolo del TIR (tasso interno di rendimento), ove tramite un calcolo di attualizzazione si avrà un prospetto diverso dal reale utilizzo del credito come sotto indicato

	STATO PATRIMONIALE	CONTO ECONOMICO
	<i>Credito Tributario</i>	<i>Provento finanziario</i>
Anno 0	10.000,00	(0)
Anno 1	8.126,00	326
Anno 2	6.191,00	265
Anno 3	4.193,50	202
Anno 4	2130,50	137
Anno 5	(0)	70
		1.000

Dott. Rag. Michele Lo Sardo
Vice Presidente Commissione Imposte dirette ed imposte indirette

*Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circondario del Tribunale di Napoli
Ente Pubblico non Economico*

Scritture contabili per il commissionario /esecutore dei lavori in caso di sconto in fattura

Costo dell'intervento agevolabile per euro 10.000 comprensivo di IVA.

La scrittura contabile per la rilevazione della prestazione sarà la seguente:

Crediti verso Clienti	a	Diversi	10.000	
		Ricavi/prestazioni di servizi		9.090,91
		Iva a debito		909,09

il credito d'imposta a fronte dello sconto in fattura praticato è pari al 110% del corrispettivo, detto credito d'imposta sarà pari a 11.000 euro (10.000 x 110%).

Credito di imposta ex. Artt. 119/121 D.L. 34/2020	a	Diversi	11.000	
		Crediti v/Clienti		10.000
		Altri ricavi e proventi		1.000

I proventi, per la differenza tra l'importo del credito d'imposta (11.000 euro) e il credito vantato nei confronti del cliente per la prestazione effettuata (10.000) è da ritenersi siano riconducibili ai contributi in conto esercizio della voce C16) "Altri ricavi e proventi" in quanto "contributi che abbiano natura di integrazione dei ricavi dell'attività caratteristica", così come prevede l'OIC 12.

Di conseguenza il fornitore per la successiva cessione del credito opererà in contabilità come segue:

Diversi	a	Credito di imposta ex. Artt. 119/121 D.L. 34/2020		11.000
Banca			9.500	
Oneri finanziari			1.500	

Dott. Rag. Michele Lo Sardo
Vice Presidente Commissione Imposte dirette ed imposte indirette

Utilizzo o Cessione del credito

La società che utilizza o cede a terzi il credito tributario o parte di esso (i.e. società committente, commissionaria o terza che ha precedentemente acquistato il credito), rileva:

- nei **proventi finanziari** - voce C16 d) Proventi diversi dai precedenti l'eventuale differenza positiva tra il corrispettivo ricevuto ed il valore contabile del credito alla data di cessione;
- negli **oneri finanziari** – voce C17) Interessi e altri oneri finanziari l'eventuale differenza negativa tra il corrispettivo ricevuto ed il valore contabile del credito alla data di cessione.

IVA: Riflessi su interventi in generale ed oggetto di detrazioni fiscali

Iva negli interventi di recupero edilizio

Ai fini del DPR 633/72 l'iva applicabile sui servizi relativi agli interventi edilizi (recupero patrimonio edilizio) fin qui trattati del 10% (dipendenza necessaria: contratti di appalto e prestazioni di F.p.o.).

L'agevolazione si applica:

- **Lavori relativi ad interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria (lettere a), b), art. 3 del Dpr 380/2001**

Sulle prestazioni dei servizi resi **dall'impresa che esegue i lavori** e, sulla **cessione dei beni** a seconda della tipologia degli interventi richiesti dal committente, sempre che ceduti nell'ambito del contratto di prestazioni di servizi.

Per i beni "di valore significativo", l'Iva ridotta si applica nei limiti del valore della prestazione considerato al netto del valore dei beni stessi.

- **Lavori relativi ad interventi di ristrutturazione e restauro lettere c) e d) dell'articolo 3 del Dpr 380/2001**

Sulle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto o d'opera relativi alla realizzazione degli interventi di cui sopra e sull'acquisto di beni, con esclusione di materie prime e semilavorati, forniti per la realizzazione degli stessi interventi.

L'agevolazione spetta sia quando l'acquisto è fatto direttamente dal committente dei lavori sia quando ad acquistare i beni è la ditta o il prestatore d'opera che li esegue.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circondario del Tribunale di Napoli
Ente Pubblico non Economico

«beni significativi” sono stati individuati dal decreto 29 dicembre 1999. Si tratta di: ascensori e montacarichi, infissi esterni e interni, caldaie, videocitofoni, apparecchiature di condizionamento e riciclo dell’aria, sanitari e rubinetteria da bagni, impianti di sicurezza.

Lavori relativi ad interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria (lettere a), b), art. 3 del Dpr 380/2001

1. Il committente riceve fattura da appaltatore al 10% (se il valore dei beni significativi eccede il valore dell’intera prestazione sugli stessi sarà applicata iva al 10% nei limiti dell’importo della mano d’opera)
2. L’appaltatore acquista i materiali ed i beni secondo aliquota propria dei beni acquistati
3. L’appaltatore riceve in caso di subappalto o di ricezione servizi da terzi fattura con iva 22%
4. **Il committente in caso di acquisti extra appalto subisce iva ordinaria 22%**

Lavori relativi ad interventi di ristrutturazione e restauro lettere c) e d) dell’articolo 3 del Dpr 380/2001

1. Il committente riceve fattura da appaltatore al 10%
2. L’appaltatore acquista i beni, **materie prime e semilavorati**, forniti per la realizzazione degli stessi interventi
3. L’appaltatore riceve in caso di **subappalto** fattura in reverse o in caso di ricezione fattura di f.p.o. **beni significativi** fattura con iva agevolata
4. L’agevolazione iva sui beni finiti spetta sia quando l’acquisto è fatto direttamente dal committente dei lavori sia quando ad acquistare i beni è la ditta o il prestatore d’opera che li esegue.

*Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circondario del Tribunale di Napoli
Ente Pubblico non Economico*

Si riepiloga schematicamente l'iva da applicare a seconda della tipologia del committente

INTERVENTI per CUI SPETTA LA DETRAZIONE FISCALE	B2B	B2C	ALIQUOTA IVA
APPALTATORE FATTURA A COMMITTENTE		X	10
SUB.APPALTATORE FATTURA AD APPALTATORE		X	22
PIU' APPALTATORI A COMMITTENTE		X	10
APPALTATORE FATTURA A COMMITTENTE	X		10
SUB.APPALTATORE FATTURA AD APPALTATORE	X		22
PIU' APPALTATORI A COMMITTENTE	X		10

PS

* le fatture per fornitura e posa in opera di beni significativi sono soggetti a applicazione della doppia aliquota, nella misura della mano d'opera e della relativa incidenza sulla medesima fornitura.

** nel caso di rapporti b2b l'ammontare del credito o sconto su ecobonus risulta sull'importo imponibile al netto dell'iva

Dott. Rag. Michele Lo Sardo
Vice Presidente Commissione Imposte dirette ed imposte indirette

REVERSE CHARGE

Reverse charge IVA o inversione contabile: cos'è, perché e quando si applica?

Il reverse charge o inversione contabile è una disciplina introdotta per arrestare o quantomeno frenare la cosiddetta “evasione da riscossione”; inizialmente prevista solo per determinati campi di applicazione è stata estesa a molti altri settori visti i risultati soddisfacenti ottenuti

Il reverse charge o inversione contabile prevede l'applicazione dell'Iva da parte del destinatario del bene o del servizio invece che da parte del cedente o prestatore.

Quindi per applicare il reverse charge è necessario:

che entrambi le parti siano

- **soggetti passivi Iva di imposta**
- **che il destinatario del bene risiede nel territorio dello Stato.**

Individuazione

- *L'inversione contabile è applicabile se il committente è un soggetto passivo d'imposta*
- La prestazione deve essere relativa ad un edificio
- Deve trattarsi di prestazione di servizi (dal 2015 incluso prestazioni per pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento)
- Non conta la tipologia di rapporto contrattuale (solo per art. 17 comma 6 lett. A-ter)
- Riguarda anche manutenzioni e riparazioni di impianti
- La cessione di beni con posa in opera non fa "scattare" l'inversione contabile
- Nei casi "dubbi" deve esistere coerenza nelle scelte effettuate
- L'inversione contabile "batte" lo split payment
- L'inversione contabile si applica anche se il committente non detrae l'IVA

REVERSE NEL SETTORE EDILE ART. 17 c. 6 DPR 633

- alle prestazioni di servizi diversi da quelli di cui alla **lettera a-ter**), 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.
- La disposizione non si applica alle prestazioni di servizi diversi da quelli di

cui alla **lettera a-ter**) rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori;

Lettera a-ter

- I. alle prestazioni di servizi di pulizia,
- II. Di demolizione,
- III. di installazione di impianti
- IV. di completamento relative ad edifici;

*Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circondario del Tribunale di Napoli
Ente Pubblico non Economico*

Ai fini dell'applicabilità del *reverse* è necessario individuare

1. le attività,
2. i soggetti,
3. i rapporti contrattuali interessati dal meccanismo.

In particolare, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella CM n. 37/E/2006, l'inversione contabile si applica al verificarsi delle seguenti condizioni: in presenza di

- **contratti** di subappalto,
- **contratti d'opera** (di cui all'art. 2222 del Codice Civile),

per le **prestazioni di servizi**, compresa la prestazione di manodopera, **rese nel settore edile nei rapporti tra:**

1. **subappaltatore e appaltatore principale** (impresa di costruzione o ristrutturazione), entrambi operanti nel quadro di un'attività riconducibile al settore edile;
2. **subappaltatore ed eventuali altri subappaltatori**

DEFINIZIONE DEL “SETTORE EDILE”

Ai fini dell'applicabilità del meccanismo di inversione contabile, l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato che il settore edile deve essere ricondotto e identificato nell'attività di Costruzione, individuabile nella tabella di classificazione delle attività economiche ATECO 2007, sezione F, (che ha sostituito quella ATECOFIN 2004), e nelle relative note esplicative, che indica i codici riferibili alle attività di "Costruzione".

In pratica, i destinatari della norma sono i contribuenti che, nell'esercizio dell'attività commerciale, utilizzano, o eseguano una attività anche se in via non esclusiva o prevalente, riconducibile ai codici di attività sopra delineati.

Con riferimento alla tipologia dei lavori e delle opere eseguite, l'inversione contabile si applica in relazione a tutte le tipologie di lavori edili, pubblici e privati. In particolare, sono soggetti al reverse, le prestazioni di subappalto inerenti la:

- costruzione di alloggi, edifici adibiti ad uffici, negozi, edifici pubblici, edifici agricoli ecc.,
- costruzione di opere del genio civile come autostrade, strade, ponti, gallerie, strade ferrate, campi di aviazione, porti e altre opere idrauliche, la costruzione di sistemi di irrigazione e di fognatura, impianti industriali, condotte e linee elettriche, impianti sportivi ecc.,
- lavori di ampliamento e di modifica di edifici e opere;
- lavori di costruzione di edifici e strutture prefabbricate in cantiere e anche le costruzioni temporanee,
- i nuovi lavori, le riparazioni i rinnovi, i restauri e la ristrutturazione di edifici e opere.

SOGGETTI

Dal punto di vista soggettivo, il **reverse charge** trova **applicazione** nei rapporti tra:

- **subappaltatore e appaltatore**, entrambi operanti nel quadro di un'attività riconducibile al **settore edile**;
- **subappaltatore** ed altri **eventuali subappaltatori**.

Il reverse charge è applicabile esclusivamente **in presenza di un rapporto di subappalto**, avente ad **oggetto prestazioni di servizi**, compresa la manodopera, rese nel settore edile.

Ciò implica che, nel caso in cui un'impresa di costruzioni assuma lavori in appalto e a sua volta affidi in subappalto ad un'altra impresa la realizzazione totale o parziale dell'opera, il meccanismo dell'inversione contabile trova applicazione esclusivamente nel rapporto tra l'impresa appaltatrice ed il soggetto subappaltatore.

Diversamente, il regime dell'inversione contabile non si applica alle prestazioni rese direttamente, in forza di **contratti d'appalto**, nei **confronti di imprese di costruzione** o di ristrutturazione, ovvero sia **non si applica nel rapporto tra l'impresa edile che costruisce direttamente in proprio e che affida totalmente o parzialmente l'esecuzione dei lavori in appalto** (cfr.C.M.n.37/E/2006).

AMBITO OGGETTIVO–CONTRATTI INTERESSATI DAL “REVERSE CHARGE”

Ai fini dell’applicazione dell’inversione contabile, è necessario che il subappaltatore esegua determinate attività nei confronti dell’appaltatore principale o di un altro subappaltatore. Appare, dunque, di notevole importanza esaminare le tipologie contrattuali interessate dal “reverse charge”.

Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito, infatti, che ai fini dell'applicazione dell’inversione contabile, **i servizi forniti ai soggetti appaltatori o ad altri subappaltatori assumono rilevanza**, se resi sulla base di:

- **contratti di subappalto;**
- **contratti d'opera.**

Il subappalto

costituisce un contratto derivato dal contratto d’appalto, di cui presenta, pertanto, i medesimi requisiti circa le modalità di esecuzione e gestione della prestazione.

Ai sensi dell’art. 1655 del Codice Civile, con il contratto d’appalto, una parte si obbliga, in assenza di vincoli di subordinazione, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, al compimento di un’opera o di un servizio, a fronte di un corrispettivo in danaro.

Contratto d'opera

Quando una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente, si applicano le norme di questo Capo, salvo che il rapporto abbia una disciplina particolare nel Libro IV (Appalto 1655 e seguenti).

Pertanto, la differenza fondamentale fra il contratto d'appalto e quello di prestazione d'opera consiste nelle caratteristiche strutturali dell'organizzazione d'impresa che assume proporzioni minori se la prestazione è realizzata in base ad un contratto d'opera

CONTRATTI ESCLUSI DA “REVERSE CHARGE”

FORNITURA CON POSA IN OPERA

Le prestazioni di fornitura di beni con **posa in opera** sono escluse dall'applicazione del “**reverse charge**” qualora la posa in opera assuma una funzione accessoria rispetto alla fornitura del bene. In tali casi, infatti, l'operazione ai fini fiscali si configura come cessione di beni e non come prestazione di servizi non rientrando, pertanto, nell'ambito di efficacia del meccanismo di inversione contabile.

Circa la distinzione tra “fornitura di beni con” posa” (esclusa dal reverse e “prestazioni di servizi” (invece, nel meccanismo), l'Agenzia delle Entrate, anche con riferimento alle nuove ipotesi di inversione

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circondario del Tribunale di Napoli
Ente Pubblico non Economico

contabile previste **dall'art 17 co 6 lett a-ter** ha ribadito gli stessi principi generali già espressi nell'ambito del reverse per i subappalti edili

In particolare, richiamando alcune pronunce della Corte di Giustizia UE, l'Amministrazione finanziaria chiarisce 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

Per qualificare correttamente l'operazione occorre esaminare l'importanza della prestazione di servizi rispetto alla fornitura del bene:

- se i servizi resi dal fornitore si limitano alla semplice posa in opera del bene
- se gli stessi siano diretti a modificare la natura del bene adattandolo alle esigenze specifiche del cliente inoltre l'incidenza del prezzo del bene rispetto al servizio, è un dato utile, ma non determinante ai fini della qualificazione dell'operazione (Corte di Giustizia del 29 marzo 2007 Causa C 111 05
- Qualora siano effettuate sia prestazioni di servizi che cessioni di beni, per stabilire se sia prevalente l'obbligazione di fare o quella di dare, occorre fare riferimento alla volontà

Dott. Rag. Michele Lo Sardo
Vice Presidente Commissione Imposte dirette ed imposte indirette

*Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circondario del Tribunale di Napoli
Ente Pubblico non Economico*

contrattualmente espressa dalle parti Risoluzione n 220 /E del 10 agosto 2007

- Occorre valutare se le parti abbiano voluto 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).

Pertanto quando la volontà del committente espressa in sede contrattuale sia la realizzazione dei lavori di sbancamento, sistemazione di terreni, demolizione di edifici e simili, in funzione di un contratto di subappalto, o di opera o l'adeguamento funzionale del bene rendendolo adattato alla propria esigenza e caratterizzato, quindi, da un'obbligazione di risultato torna sempre applicabile il meccanismo del **reverse charge**.

Reverse charge D.P.R. 633/72 Art. 17 comma 6 lettera a ter

REVERSE CHARGE NEI CONTRATTI D'APPALTO IL "NUOVO REGIME" (dal 2015)

In forza della nuova **lett a ter**), dell'art 17 co 6 del D P R 633 1972 il meccanismo IVA dell'inversione contabile si estende anche alle prestazioni di servizi di pulizia demolizione installazione di impianti e completamento relativi ad edifici (rese in appalto e in subappalto)

A differenza di quanto previsto in ordine all'applicazione del reverse nel subappalto edile, per le nuove fattispecie, l'inversione contabile si applica a prescindere dalla circostanza che queste 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.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circondario del Tribunale di Napoli
Ente Pubblico non Economico

Con la C.M.14/E/2015, viene precisato 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**

Con la **C.M.14/E/2015**, viene precisato che:

In presenza di un unico contratto, comprensivo di una pluralità di prestazioni di servizi in parte soggette al regime dell’inversione contabile e in parte soggette all’applicazione dell’IVA nelle modalità ordinarie, si dovrà procedere alla scomposizione delle operazioni, individuando le singole prestazioni assoggettabili al regime del reverse charge .

La Circolare ha chiarito altresì che nell’ipotesi di un unico contratto di appalto avente ad oggetto la costruzione di un edificio ovvero interventi di restauro, di risanamento conservativo e interventi di ristrutturazione, qualora tale scomposizione risulti di difficile attuazione, “in una logica di semplificazione, si ritiene che, anche con riferimento alle prestazioni riconducibili alla **lettera a ter), trovino applicazione le regole ordinarie e non il meccanismo del reverse charge”.**

Quindi, per esempio, in presenza di un contratto avente ad oggetto la ristrutturazione di un edificio in cui è prevista anche l’installazione di uno o più impianti, non si dovrà procedere alla scomposizione del contratto, distinguendo l’installazione di impianti dagli interventi, ma si applicherà l’IVA secondo le modalità ordinarie all’intera fattispecie contrattuale.

Dott. Rag. Michele Lo Sardo
Vice Presidente Commissione Imposte dirette ed imposte indirette

TIPOLOGIA DI CONTRATTO

Con riferimento al rapporto contrattuale che intercorre tra prestatore e committente la disposizione non appone alcun tipo di vincolo, per cui le prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento degli edifici sono assoggettate a reverse” a prescindere dalla tipologia di contratto concluso tra le parti “il **reverse charge** riguarda non soltanto le opere effettuate nei contratti di subappalto, bensì tutte le prestazioni rese nei rapporti **B 2 B**, anche nei confronti dei committenti che non operano nel settore edile o dei contraenti generali.

In sostanza, per le ipotesi descritte alla **lett a ter)**, **co 6 dell’art 17 del D P R 633 1972** il meccanismo dell’inversione contabile si applica a qualsiasi contratto avente ad oggetto le prestazioni sopra descritte, posto in essere tra due soggetti IVA e, dunque, non necessariamente nell’ambito di un subappalto.

Diversamente, occorre ricordare che, anche con riferimento alle nuove ipotesi di reverse, **l’Agenzia delle Entrate** ha escluso l’applicabilità del meccanismo per i contratti di fornitura di **beni con posa in opera**.

*Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circondario del Tribunale di Napoli
Ente Pubblico non Economico*

DEFINIZIONE DI “EDIFICIO”

Ai fine di delineare l’ambito applicativo della disposizione, l’Amministrazione finanziaria fornisce la definizione di edificio al quale la **lett a ter dell’art 17 co 6** fa testuale riferimento cfr. **CM 14 / 2015**

Ed, in particolare, tenuto conto che ai fini fiscali non esiste un concetto comune di edificio l’Agenzia delle Entrate richiama **l’art 2 del D Lgs 192 2005** che definisce l’edificio come un sistema costituito dalle strutture edilizie esterne che delimitano uno spazio di volume definito, dalle strutture interne che ripartiscono detto volume e da tutti gli impianti e dispositivi tecnologici che si trovano stabilmente al suo interno la superficie esterna che delimita un edificio può confinare con tutti o alcuni di questi elementi l’ambiente esterno, il terreno, altri edifici il termine può riferirsi a un intero edificio ovvero a parti di edificio progettate o ristrutturare per essere utilizzate come unità immobiliari a sé stanti.

La stessa definizione di edificio è stata adottata ai fini dell’applicazione della detrazione del **55%-65%** per gli **interventi di riqualificazione energetica** degli edifici esistenti (*Cfr. R.M.365/E/2007*)

In sostanza, le nuove prestazioni soggette a “reverse charge”

- fabbricati a qualsiasi uso destinati (residenziali e non), parti di fabbricato (es. singolo locale di edificio), fabbricati di nuova costruzione o già esistenti, fabbricati in corso di costruzione (catastalmente classificati nella **categoria F3**), unità in corso di definizione” (catastalmente classificati nella **categoria F4**).

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circondario del Tribunale di Napoli
Ente Pubblico non Economico

Sono, invece, escluse le prestazioni relative a:

- beni immobili che non rientrano nella definizione di “edificio”, quali ad esempio, terreni, parti del suolo, parcheggi, piscine, giardini, etc., salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell’edificio stesso (es., piscine collocate sui terrazzi, giardini pensili, impianti fotovoltaici collocati sui tetti, etc.),
- beni mobili di ogni tipo.

Sempre in tal ambito, si ricorda il chiarimento dell’Agenzia delle Entrate relativamente alle installazioni 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).

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circondario del Tribunale di Napoli
Ente Pubblico non Economico

In queste ipotesi, per individuare il corretto regime IVA, nonché al fine di evitare di scomporre l'operazione di 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.

Reverse charge D.P.R. 633/72 Art. 17 comma 6 lettera a bis

Altra ipotesi di applicazione del reverse charge riguarda le cessioni di fabbricati o loro porzioni, abitativi o strumentali per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione ad IVA

In particolare, se l'acquirente è un soggetto IVA ed agisce in regime di impresa il cedente può esercitare l'opzione per l'imponibilità (al momento del rogito) alla cessione si applica il meccanismo di inversione contabile in base al quale

- il cedente fattura all'acquirente il corrispettivo di vendita dell'immobile senza addebito dell'IVA e indica il riferimento normativo
- l'acquirente integra la fattura ricevuta, con l'indicazione dell'aliquota 10 se trattasi di abitazioni non di lusso altrimenti ordinaria e della relativa imposta dovuta con i connessi obblighi formali di registrazione della stessa, da effettuare sia nel registro delle fatture emesse/ corrispettivi, sia in quello degli acquisti.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circondario del Tribunale di Napoli
Ente Pubblico non Economico

il meccanismo non opera mai quando acquirente è un privato persona fisica e, in ogni caso, l'adozione del reverse charge comporta unicamente un'inversione degli obblighi di liquidazione e versamento dell'imposta, senza incidere in alcun modo sul diritto dell'impresa cedente alla detrazione dell'IVA pagata in sede di costruzione o ristrutturazione dell'immobile ceduto

Con riferimento alle ipotesi sopra descritte, il meccanismo dell'inversione contabile si applica alle cessioni di:

- fabbricati abitativi (diversi dalla prima casa ceduti dall'impresa costruttrice/ristrutturatrice dopo 5 anni dall'ultimazione dei lavori, con opzione dell'imponibilità ad IVA
- fabbricati strumentali, ceduti da qualsiasi impresa (anche non costruttrice/ristrutturatrice), che opta per l'applicazione dell'IVA

Inoltre, nel caso in cui vengano pagati degli acconti sul prezzo, se ricorrono i presupposti (cessione soggetta ad imponibilità su opzione e acquirente soggetto passivo d'imposta), l'IVA relativa agli acconti devono essere assolti con il meccanismo dell'inversione contabile.

Cosa succede in caso di errata applicazione del Reverse Charge?

Se è stata emessa fattura con IVA anziché con Reverse Charge, il sistema del Reverse Charge è **ripristinabile con apposita procedura contabile/IVA**. Il **subappaltatore** può emettere una **nota di accredito** entro il termine di 12 mesi dall'effettuazione dell'operazione, **ai sensi dell'art. 26, comma 3, del D.P.R. 633/1972**.

Nel caso in cui il subappaltatore emette erroneamente una fattura in Reverse Charge invece del corretto assoggettamento ad IVA della prestazione, il **ripristino del regime IVA ordinario è sanzionabile per entrambe le parti**.

Omissione degli adempimenti relativi all'inversione contabile

(articolo 6, comma 9 bis, Dlgs 471/1997).

Si tratta dell'ipotesi in cui l'operazione doveva essere assoggettata al sistema dell'inversione contabile, ma il cessionario o committente, soggetto passivo d'imposta, non ha posto in essere, totalmente o parzialmente, gli adempimenti previsti.

In tal caso, per il cessionario/committente è prevista l'applicazione di una **sanzione in misura fissa**, da un minimo di **500** fino a un massimo di **20mila euro**, purché l'operazione non sia stata occultata, ma risulti comunque dalla contabilità.

Al contrario, se l'operazione non risulta dalla contabilità, è prevista la più **grave sanzione** proporzionale nella misura compresa tra il **5%** e il **10% dell'imponibile non documentato**, con un minimo di **1.000 euro**.

Nel caso in cui l'operazione soggetta all'inversione contabile è stata, per errore, assoggettata al **regime Iva ordinario** dal fornitore, il quale abbia comunque assolto l'imposta registrandola e computandola nella liquidazione di competenza (fattispecie dell'applicazione dell'Iva con modalità errate), non occorre che il cessionario/committente regolarizzi l'operazione ed è fatto salvo il suo diritto alla **detrazione**.

L'**irregolarità** è punita con la sanzione da **250 a 10.000 euro** a carico del **destinatario**, con responsabilità solidale del **fornitore**.

*Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circondario del Tribunale di Napoli
Ente Pubblico non Economico*

Nel caso in cui, invece, il destinatario applica **indebitamente l'Iva**, con l'inversione contabile, su operazioni esenti, non imponibili o non soggette, non sorge alcun debito d'imposta, né costituisce, salvo l'ultimo caso, violazione sanzionabile.

In altri termini, gli organi accertatori devono cancellare sia il debito erroneamente computato che la detrazione operata, in modo da neutralizzare totalmente gli effetti dell'errore, senza applicazione di alcuna sanzione.

Dott. Rag. Michele Lo Sardo
Vice Presidente Commissione Imposte dirette ed imposte indirette

Reverse e fatturazione elettronica

L'agenzia delle Entrate risponde facendo un'importante distinzione:

- per le **operazioni in reverse charge** interno la fattura verrà emessa in **formato elettronico** con il **codice "N6"** perché si tratta di operazione ad inversione contabile.

Il destinatario dovrà integrare la fattura ricevuta con l'aliquota e l'imposta dovuta, e poi potrà decidere se inviarla o meno attraverso lo Sdi. L'invio potrebbe essere interessante se, ad esempio, l'operatore abbia sottoscritto con l'Agenzia il servizio di conservazione elettronica in quanto l'integrazione verrà portata automaticamente in conservazione.

CODICI << NATURA>>	CODICI FINO AL 31/12/2020
N6 inversione contabile (per le operazioni in reverse charge ovvero nei casi di autofatturazione per acquisti extra Ue di servizi ovvero per importazioni di beni nei soli casi previsti) (non più valido dal 1.1.2021)	N6 inversione contabile (per le operazioni in reverse charge ovvero nei casi di autofatturazione per acquisti extra Ue di servizi ovvero per importazioni di beni nei soli casi previsti)
N6.3 inversione contabile – subappalto nel settore edile	Non previsto
N6.7 inversione contabile- prestazioni comparto edile e settori connessi (a-ter)	Non previsto

*Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circondario del Tribunale di Napoli
Ente Pubblico non Economico*

Si schematizzano per semplicità le opzioni per la imponibilità o per applicazione del reverse per le cessioni immobiliari

Tipologia immobile	Venditore	Acquirente	Quando	Iva	Registro	Imposta ipotecaria	Imposta catastale
Vendita di fabbricati abitativi	Privato senza partita Iva	con agevolazioni prima casa	Acquistato costruito da meno di cinque anni	0	2%	200	200
	Privato senza partita Iva	senza agevolazioni prima casa	Acquistato costruito da meno di cinque anni	0	9%	50	50
	Impresa costruzione	con agevolazioni prima casa	Acquistato costruito da oltre di cinque anni	4%	200	200	200
	Privato senza partita Iva	con agevolazioni prima casa	Acquistato costruito da oltre di cinque anni	esente	2%	50	50
	Soggetto titolare di partita Iva (No impresa di costruzione)	con agevolazioni prima casa			esente	2%	50

Dott. Rag. Michele Lo Sardo
Vice Presidente Commissione Imposte dirette ed imposte indirette

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circondario del Tribunale di Napoli
Ente Pubblico non Economico

Tipologia immobile	Venditore	Acquirente	Quando	Iva	Registro	Imposta ipotecaria	Imposta catastale
Vendita di fabbricati strumentali	Privato senza partita Iva	senza agevolazioni prima casa			9%	50%	50%
	Impresa costruzione	senza agevolazioni prima casa	Acquistato costruito da meno di cinque anni con legge Tupini	10%	200%	3%	1%
	Impresa costruzione	senza agevolazioni prima casa	Acquistato costruito da meno di cinque anni con interventi di recupero	10%	200%	3%	1%
	Impresa costruzione	senza agevolazioni prima casa	costruiti dall'impresa cedente	22%	200	3%	1%
	Impresa costruzione	senza agevolazioni prima casa	Acquistato costruito da oltre di cinque anni con legge Tupini	10%	200	3%	1%
	Impresa costruzione	senza agevolazioni prima casa	Acquistato costruito da oltre di cinque anni con interventi di recupero	10%	200	3%	1%
	Impresa costruzione	senza agevolazioni prima casa	costruiti dall'impresa cedente senza con Opzione Iva	22%	200	3%	1%
	Impresa costruzione	senza agevolazioni prima casa	costruiti dall'impresa cedente senza con Opzione Iva	esente	200	3%	1%
	Soggetto con partita Iva	senza agevolazioni prima casa	senza opzione per imponibilità Iva	esente	200	3%	1%
	Soggetto con partita Iva	senza agevolazioni prima casa	con opzione per imponibilità Iva	22%	200	3%	1%

Dott. Rag. Michele Lo Sardo
Vice Presidente Commissione Imposte dirette ed imposte indirette

*Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circondario del Tribunale di Napoli
Ente Pubblico non Economico*

CONTRATTO DI LOCAZIONE	IVA	IMPOSTA DI REGISTRO
Fabbricati abitativi o strumentali locati da un soggetto non Iva	Fuori campo	2%
Fabbricati strumentali locati da un soggetto Iva	Imponibilità per opzione (22%) - Esenzione in assenza di opzione	1%
Fabbricati abitativi locati da un soggetto diverso dall'impresa di costruzione o di ripristino	Esenzione	2%
Fabbricati abitativi locati dall'impresa di costruzione o di ripristino	Imponibilità per opzione (10%)	€ 67
	Esenzione in assenza di opzione	2%

Dott. Rag. Michele Lo Sardo
Vice Presidente Commissione Imposte dirette ed imposte indirette

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circondario del Tribunale di Napoli
Ente Pubblico non Economico

Riferimenti normativi

- D P R 633 72 Legge 296 2006 (Legge Finanziaria 2007);
- la Circolare Agenzia delle Entrate numero 37 /E del 2006
- la Circolare Agenzia delle Entrate numero 59 /E del 2010
- la Legge 190 2014 (Legge di Stabilità 2015 che ha ampliato l'ambito di applicazione del reverse charge IVA al settore edilizia.
- la Circolare dell'Agenzia delle Entrate numero 14 /E del 27 marzo 2015 che ha chiarito diversi punti in materia di estensione del reverse charge IVA a nuove fattispecie del settore edilizia ed energia.
- la Circolare Agenzia delle Entrate numero 37 /E del 22 dicembre 2015 con le domande più frequenti delle associazioni professionali in materia di reverse charge IVA nel settore edilizia.
- il Decreto Legislativo numero 24 2016 sul reverse charge IVA in materia di console da gioco, tablet, Pc e laptop (decreto che ha recepito le direttive europee numero 2013 42 /UE e 2013 43 /UE.
- Art 105 del Codice degli appalti D.leg. 50 2016.