

Reverse charge legato al «codice»

Per l'inversione contabile non conta l'attività normalmente svolta dal prestatore

FOCUS



Matteo Balzanelli
Massimo Sirri

Per individuare le prestazioni soggette a reverse charge bisogna fare riferimento solo alla loro natura, senza tenere conto dell'attività normalmente svolta dal prestatore. Il rinvio ai codici Ateco è quindi rivolto a individuare in senso oggettivo la tipologia della prestazione e non quella del prestatore. Vengono poi individuati gli specifici codici attività (e, di conseguenza, le prestazioni) rilevanti e forniti chiarimenti in merito al concetto di edificio, all'estraneità delle cessioni di beni composte in opera dal reverse charge e alla presenza di contratti che prevedano unitamente eterogeneo di prestazioni.

Mentre la risposta al question time dello scorso 19 marzo non era stata dirimente, per lo meno data la sua formulazione, la circolare 14/E/15 è assolutamente chiara nell'affermare che la tabella Ateco 2007 serve per individuare le prestazioni da assoggettare a reverse charge, e non i codici attività dei prestatori, ai quali non è pertanto richiesto di appartenere al "settore edile". Non è nemmeno richiesto che la prestazione avvenga in forza di un contratto di subappalto, come invece avviene nell'ipotesi prevista all'articolo 17, comma 6, lettera a, Dpr n. 633/72. Tale ultima disposizione trova applicazione, dal 1° gennaio 2015, solo nei casi di subappalto nel settore edile (attività di cui alla sezione F della tabella Ateco 2007), diverse da quelle di installazione d'impianti, demolizione e completamento. Ad esempio, se un lavoro di completamento viene svolto nei confronti di un'impresa di costruzioni trova applicazione il reverse charge (ex lettera a-ter).

Così, anche la demolizione effettuata da un soggetto che non svolge abitualmente questa attività deve essere assoggettata a reverse charge.

Al contrario, un soggetto che ha come codice attività quello della demolizione, ma svolge una prestazione che non è riconducibile a una di quelle previste dall'articolo 17, comma 6, lettera a-ter, Dpr n. 633/72, non applicherà l'inversione contabile.

L'agenzia delle Entrate fornisce, a questo punto, un elenco che pare intendersi tassativo - di codici attività "rilevanti" ai fini del reverse charge: se un servizio ricade in uno di quelli forniti all'interno di queste attività allora si applica il reverse.

Va comunque notato che tutte le prestazioni elencate, per poter rientrare nell'inversione contabile, devono essere relative a edifici. Pertanto, l'Agenzia esclude (puntualmente) alcune attività che, seppur rientranti nei codici

elencati, non sono riferibili ad edifici. Per converso, **non entrano nel reverse charge le attività, quali quelle di disinfezione (anche se relative a edifici), in quanto rientranti in un codice attività non rilevante (8.29.10).**

Restano escluse dall'inversione contabile le cessioni di beni con posa in opera. Al contrario, seppur non menzionate nella norma, l'Agenzia afferma che rientrano nella lettera a-ter anche le prestazioni di manutenzione e riparazione di impianti (si veda l'articolo in basso).

Sono individuati con precisione anche i codici attività nei quali ricadono i servizi di completamento, intendendosi per tali gli interventi che sono riconducibili a manutenzioni (ordinarie e straordinarie), restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione, eccetera.

Per quanto riguarda il significato del termine "edifici", l'Agenzia ha chiarito che sono da intendersi tutti i fabbricati, così come definiti dall'articolo 2 del Dlg n. 192/05 e dalla risoluzione 46/98, e non i beni rientranti nella (più ampia) categoria dei beni immobili. Restano, ad esempio, escluse dal reverse charge le prestazioni relative al suolo, parcheggi e piscine (salvo che questi siano incorporati nell'edificio).

Nel caso di diverse prestazioni previste da un unico contratto vale la regola generale della scomposizione delle singole prestazioni tra quelle soggette, o meno, al reverse charge. Tuttavia, l'Agenzia, in un'ottica di semplificazione, afferma che in caso di unico contratto di appalto - comprensivo anche di prestazioni riconducibili alla lettera a-ter - avente a oggetto la costruzione di un edificio ovvero interventi di restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia, non si deve procedere in tal senso.

Quando si applica il reverse charge

I casi in cui si applica l'inversione contabile alla luce della circolare 14/E/2015

PRESTAZIONI RILEVANTI

L'Agenzia individua puntualmente una serie di codici attività le cui prestazioni rientrano nel reverse charge. I riferimenti alla tabella Ateco 2007 servono quindi per individuare le prestazioni da assoggettare a reverse charge, e non i codici attività dei prestatori, ai quali non è pertanto richiesto di appartenere al "settore edile" o delle "pulizie". Sono inoltre previste delle esclusioni specifiche. Il reverse si applica anche agli appalti

MANUTENZIONI E RIPARAZIONI

L'Agenzia, andando oltre il dato letterale della norma, afferma che rientrano nella lettera a-ter anche le prestazioni di manutenzione e riparazione di impianti relativi a edifici. Tra l'altro, nei servizi di completamento rientrano anche gli interventi che sono riconducibili a operazioni rientranti tra le manutenzioni (ordinarie e straordinarie), e non solo a restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione e a lavori su edifici in costruzione

EDIFICI

Col termine "edificio" si fa riferimento ai fabbricati, così come definiti dall'articolo 2 del Dlg n. 192/05 e dalla risoluzione 46/98. L'Agenzia conferma, in questo caso, una lettura restrittiva, non considerando i beni rientranti nella (più ampia) categoria dei beni immobili. Restano, ad esempio, escluse dal reverse charge le prestazioni relative al suolo, parcheggi e piscine (salvo che questi siano incorporati nell'edificio) e lavori di giardinaggio

UNICO CONTRATTO

Se nell'ambito di un unico contratto sono previste sia prestazioni riconducibili alla lettera a-ter che non, vale la regola generale della loro suddivisione. Tuttavia, in un'ottica di semplificazione, in caso di unico contratto di appalto - comprensivo anche di prestazioni riconducibili alla lettera a-ter - avente a oggetto la costruzione di un edificio ovvero interventi di restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia, non si deve procedere in tal senso

CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA

Considerato che la lettera a-ter è applicabile già in relazione alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2015, e che, in assenza di chiarimenti, la stessa poteva presentare profili di incertezza, nonché nel rispetto dei principi dello Statuto del contribuente, l'agenzia delle Entrate fa salvi, con conseguente mancata applicazione di sanzioni, eventuali comportamenti diffusi adottati dai contribuenti, anteriormente all'emanazione della circolare 14/E/15

Sulle risorse pro accertamento con termine triennale

Maurizio Bancalari

Con la circolare n. 3/D del 25 marzo 2015, che annulla e sostituisce la precedente circolare n. 17/D del 20 ottobre 2014, l'agenzia delle Dogane, a seguito degli indirizzi operativi impartiti dalla Commissione europea, chiarisce definitivamente i doveri degli Stati europei circa la contabilizzazione delle risorse proprietarie tradizionali (Rpt), il limite temporale del potere di accertamento e i tributi oggetto dell'accertamento doganale.

Le linee guida della Commissione europea forniscono, quindi, la corretta interpretazione degli articoli 17, paragrafo 1, in merito ai metodi di contabilizzazione dei dazi doganali, e 221, paragrafi 3 e 4, in merito al limite triennale del potere di accertamento per fatti aventi (o meno) rilevanza penale, del regolamento n. 2913/92 (Codice doganale comunitario).

Sulla contabilizzazione delle Rpt (prodromica all'accertamento), le linee guida della Commissione europea precisano che le Rpt non devono essere contabilizzate dagli Stati membri qualora le amministrazioni nazionali non siano in alcun modo responsabili del decorso del termine di accertamento triennale. Per contro, qualora il decorso del termine utile per l'accertamento doganale sia dovuto a errori, inerzie o negligenze da parte dell'amministrazione nazionale, lo Stato Ue responsabile dovrà contabilizzare le Rpt in quanto ciò sarà funzionale all'obbligo di messa a disposizione dell'Ue delle somme non riscosse.

In merito al termine per l'accertamento doganale, l'orientamento dell'agenzia delle Dogane precedente all'emanazione della circolare 17/D del 2014 consisteva nell'accertare le Rpt ancorché fosse già

doganale sotto atto perseguito.

In merito al richiamo del contribuente alle condizioni di fatto, le Dogane - nazionali - nel caso di fatto, il termine in relazione della norma prescrive la sequenza, l'iscrizione deve essere eccettuata.

LE NOVITÀ

Chiariti i doveri sulla contabilizzazione, in caso di eccezione in giudizio

contribuente già preso in carico il 23 aprile 2015, la Corte di Cassazione deve essere considerata il triennio precedente al 221, paragrafo 3, del regolamento doganale comunitario.

In ultimo, seguendo l'orientamento della Corte di Cassazione, la sentenza 2254/2014 e 11642/2013, l'agenzia delle Dogane ha evidenziato l'importanza di simulata ai fini dell'applicazione della norma dettata da in materia di scossione ar