

## Reverse charge ed Enti Non Commerciali con attività parzialmente commerciale

di [Nicola Forte](#)

Publicato il 13 Aprile 2015

l'applicazione del reverse charge alle realtà del terzo settore con attività mista, cioè parzialmente commerciale, può avere come effetto una liquidazione dell'IVA particolarmente complessa: appare necessario un intervento chiarificatore

L'Agenzia delle entrate ha fornito con la circolare n. 14/E del 27 marzo 2015 i primi chiarimenti relativi all'estensione dell'inversione contabile.

A seguito delle modifiche apportate dalla legge di stabilità del 2015, con l'intervento sull'art. 17, c. 6, lett. a-ter, del Decreto Iva, dal 1 gennaio 2015 il meccanismo si applica anche alle

*“prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici”.*

Il documento di prassi ha precisato che le prestazioni sopra indicate sono oggettivamente soggette al reverse charge indipendente dal tipo di rapporto (appalto, subappalto...) tra committente e prestatore ed indipendentemente dal tipo di attività esercitata dall'uno e dall'altro soggetto.

Sulla base dei chiarimenti forniti è evidente che l'inversione contabile risulta ora destinata ad essere applicata ad un numero sensibilmente superiore di prestazioni.



Una delle condizioni essenziali affinché scatti l'obbligo di assolvere l'Iva senza esercitare la rivalsa è costituita dalla soggettività passiva in capo al destinatario delle prestazioni. Infatti tale soggetto, dopo

aver ricevuto la fattura (senza addebito dell'Iva), dovrà integrare il documento indicando la base imponibile, l'aliquota, ed il tributo. La fattura dovrà essere annotata sia nel registro degli acquisti, ma anche nel registro delle fatture.

Conseguentemente l'Iva dovrà essere addebitata secondo i criteri ordinari, sia per le prestazioni effettuate nei confronti di persone fisiche "consumatori finali" che agiscono nella veste di privati, sia nei confronti di Enti non commerciali esercenti esclusivamente attività di tipo istituzionale (non in possesso della soggettività passiva ai fini Iva).

I problemi sorgono quando l'Ente esercita un'attività promiscua (istituzionale e commerciale) e la prestazione è destinata alle due sfere. A tal proposito l'Agenzia delle entrate chiarisce che ai fini dell'individuazione delle modalità di applicazione del tributo, "occorrerà fare riferimento a criteri oggettivi". In buona sostanza nel precisare che non possono essere applicati criteri di tipo forfetario l'Amministrazione finanziaria fa riferimento ai criteri individuati dall'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 previsti al fine dell'esercizio del diritto alla detrazione.

Ai sensi della disposizione citata l'ammontare dell'Iva indetraibile deve essere determinato secondo "criteri oggettivi e coerenti" con la natura dei beni e dei servizi acquistati. E' dunque essenziale, al fine di comprendere la portata applicativa di tale criterio, attribuire un corretto significato all'espressione utilizzata dalla norma.

La circostanza che l'interprete debba utilizzare criteri oggettivi e coerenti vuol significare che, laddove i beni e i servizi acquistati siano, in base alla loro natura, parcellizzabili, non sono ammissibili (quindi non sono corrette), imputazione fondate su criteri di tipo forfetario.

Mutuando lo stesso criterio previsto ai fini della detrazione ed applicandolo all'inversione contabile, la Circolare ha di fatto ritenuto che quando i beni e i servizi presentano determinate caratteristiche il contribuente non è libero di adottare il criterio che ritiene più appropriato al fine di determinare la quota relativa a ciascuna delle due sfere (istituzionale e commerciale).

L'Agenzia delle entrate fa l'esempio di un'associazione culturale che sostiene un costo di 7.200 euro, fruendo di un servizio di pulizia dei propri locali di cui 370 metri adibiti per lo svolgimento dell'attività istituzionale e 30 metri utilizzati per la gestione di un bar. La Circ. n. 14/E citata ripartisce il costo del

servizio in ragione dei metri quadrati relativi a ciascuna attività e conseguentemente ritiene applicabile l'inversione contabile per la parte dei corrispettivi riferibile allo spazio utilizzato per lo svolgimento dell'attività commerciale (per la gestione del bar).

La soluzione potrebbe però essere più complicata qualora lo stesso spazio fosse adibito, contestualmente, sia all'attività istituzionale, ma anche ad un'attività commerciale. In altre parole i 400 metri sarebbero utilizzati promiscuamente per le due attività.

In alcuni casi è possibile che, in considerazione della natura dei beni e servizi acquistati, non sia individuabile alcun criterio oggettivo è coerente che consenta di effettuare una corretta imputazione all'una o all'altra attività. In questo caso è necessario comprendere se la percentuale di imputazione possa essere correttamente calcolata sulla base del rapporto tra i volumi di affari delle due attività.

L'Amministrazione finanziaria si è espressa in termini positivi con la risoluzione n. 137 dell'8 settembre 1998. Il documento di prassi riguardante, però, la detrazione del tributo, ha preso in esame i profili di indetraibilità dell'Iva relativamente alle attività di gestione dei porti turistici, considerate non commerciali ai sensi dell'art. 4, c. 5, del d.P.R. n. 633/1972.

Preliminarmente il Ministero delle finanze ha ricordato come ai sensi dell'art. 19, c. 2, sia precluso il diritto alla detrazione per i beni ed i servizi utilizzati esclusivamente per la realizzazione di operazioni estranee al campo di applicazione dell'Iva.

Invece con riferimento all'utilizzo promiscuo dei medesimi beni e servizi con la circolare n. 328/E del 1997, "sono stati indicati a titolo puramente esemplificativo, alcuni criteri utilizzabili per ripartire gli acquisti al fine di determinare la percentuale di imposta detraibile". Si tratta di alcuni dei criteri "oggettivi e coerenti", cui fa riferimento l'art. 19, c. 2, del Decreto Iva.

Tuttavia nel caso in esame, stante l'impossibilità di individuare criteri specifici di imputazione degli acquisti destinati promiscuamente all'attività commerciale e non commerciale, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che al fine di stabilire la quota detraibile possa essere adottato, in deroga ai criteri generali, il meccanismo del c.d. pro rata. In buona sostanza la percentuale di Iva detraibile può essere determinata effettuando il rapporto tra il volume d'affari relativo all'attività commerciale ed il volume d'affari complessivo, cioè sommando le entrate relative alle due attività (commerciale e istituzionale).

E' necessario comprendere, qualora le attività esercitate comportino un uso completamente promiscuo delle aree e dei locali, se sia applicabile tale criterio anche al fine di determinare la quota del corrispettivo soggetta al meccanismo dell'inversione contabile e la parte di corrispettivo esclusa in quanto relativa all'attività istituzionale. E' opportuno che l'Agenzia delle entrate torni sul punto, ma la soluzione del pro rata sembra essere l'unica possibilità.

13 aprile 2015

Nicola Forte