

INFORMATIVA N. 8 / 2015

Ai gentili Clienti dello Studio

Oggetto: NUOVI SERVIZI SOGGETTI AL REVERSE CHARGE DAL 1 GENNAIO 2015

Riferimenti: Art.1, commi 629 e 631 Finanziaria 2015, articolo 17, comma 6 e 74, comma 7 Dpr 633/72, **Circolare Agenzia delle Entrate n. 14/E del 27 marzo 2015.**

PREMESSA

La Legge di Stabilità 2015 ha ampliato la sfera di applicazione del *reverse charge*, estendendola anche alle “prestazioni di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad EDIFICI” **RESE A SOGGETTI CON PARTITA IVA (articolo 17, comma 6 lettera a-ter)** Dpr 633/72).

L’Agenzia delle Entrate con recente Circolare ha definito il perimetro di applicazione del reverse charge facendo riferimento **unicamente ai codici attività della Tabella Ateco.**

Sono fatti salvi, quindi non vengono sanzionati, eventuali comportamenti difformi dalla normativa posti in essere in data antecedente all’emissione della circolare dell’Agenzia delle Entrate (27 marzo 2015).

N.B.: continua ad applicarsi la normativa del reverse charge di cui all’articolo 17, comma 6 lettera **a)** alle ipotesi di **prestazioni in subappalto** identificate alla sezione F della Tabella Ateco.

Quindi

- alle prestazioni di cui alla **lettera a-ter)** si applica **sempre** il reverse charge

- alle prestazioni di cui alla **lettera a)** si applica il reverse charge **solo se in subappalto**

NUOVE PRESTAZIONI SOGGETTE AL REVERSE CHARGE

Dal **1 gennaio 2015** il meccanismo del reverse charge (inversione contabile) interessa nuovi settori e nuove tipologie di prestazioni che si affiancano a quelle già esistenti.

Nel settore edile infatti già dal 2007 il reverse charge si applica alle prestazioni di servizi rese da 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.

Ora la legge di Stabilità ha esteso tale meccanismo anche ai seguenti servizi di:

- DEMOLIZIONE
- INSTALLAZIONE DI IMPIANTI
- COMPLETAMENTO

relativi a **EDIFICI**,

a **PRESCINDERE**:

- 1)** dal codice attività del prestatore (che può non appartenere al settore edile);
- 2)** dal rapporto contrattuale tra le parti (che può essere d'appalto o subappalto);
- 3)** che la prestazione sia resa ad un contraente generale (general contractor).

La circolare ministeriale, riprendendo l'articolo 2 del decreto legislativo 19 agosto 2005, n. 192, 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 un edificio progettate o ristrutturate per essere utilizzate come unità immobiliari a sé stanti”

L'Amministrazione finanziaria con il termine “EDIFICIO “ fa esplicito riferimento ai fabbricati (e non alla categoria più ampia degli immobili) sia ABITATIVI che STRUMENTALI, ANCHE DI NUOVA COSTRUZIONE, COMPRESI PARTI DI ESSI (es. singolo appartamento). SONO COMPRESI ANCHE QUELLI IN COSTRUZIONE.

Non rientrano nella nozione di edificio ad esempio i terreni, parcheggi, piscine, giardini A MENO CHE non costituiscano parte integrante dell'edificio (esempio piscina su un terrazzo, giardino pensile, impianto fotovoltaico installato sul tetto).

IMPORTANTE :

restano **ESCLUSE 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.

Talvolta è difficile distinguere tra “cessione con posa” e “appalto”, in quanto molto spesso nei piccoli interventi non viene formalizzato un contratto scritto dalle cui clausole poter desumere la volontà delle parti.

Un criterio guida è sicuramente il valore del bene ceduto rispetto al valore della posa; tale criterio però rappresenta un indice che da solo non ha un'importanza decisiva (Corte di Giustizia Ue, C-111/05, del 29.03.2007).

Per esempio la sostituzione di una caldaia può essere considerata come una “cessione con posa in opera” quando i lavori si limitano alla posa in opera della caldaia che non viene alterata.

Risoluzione del 05.07.1976 n, 360009 del Ministero delle Finanze

[IVA. EDILIZIA. CONTRATTO DI APPALTO E CONTRATTO DI VENDITA. Elementi distintivi] :

“... E' appena il caso di precisare che la scrivente, nella risoluzione di casi concreti, si è attenuta ai criteri sopraesposti, chiarendo, fra l'altro, con nota n. 501629 del 10 ottobre 1975, che **sono da considerare contratti di vendita** (e non di appalto) i contratti concernenti la fornitura, ed eventualmente anche la posa in opera, di impianti di riscaldamento, condizionamento d'aria, lavanderia, cucina, infissi, pavimenti, etc., **qualora l'assuntore dei lavori sia lo stesso fabbricante o chi fa abituale commercio dei prodotti e materiali sopra menzionati.** (V. anche la R.M. del 12.3.1974 n. 503351)...”.

PER INVIDIUARE LE PRESTAZIONI SOGGETTE A REVERSE CHARGE l'Agenda delle Entrate ha precisato **CHE BISOGNA UNICAMENTE FARE RIFERIMENTO ALLE PRESTAZIONI COMPRESSE IN UNA SERIE SPECIFICA DI CODICI ATTIVITA' (TABELLA CODICI ATECO 2007)** elencati nella Circolare n.14/2015.

Sul sito dell'Istat è possibile effettuare ricerche per parola verificando se la prestazione da fatturare rientra tra i codici soggetti al nuovo reverse charge:

<http://www3.istat.it/strumenti/definizioni/ateco/atecoactr.php>

SERVIZI DI PULIZIA DI EDIFICI

I servizi di pulizia di edifici sono soggetti a reverse charge se rientranti nei seguenti codici attività:

81.21.00

PULIZIA GENERALE (NON SPECIALIZZATA) DI EDIFICI

- pulizia generale (non specializzata) di edifici di ogni tipo, quali: uffici, case o appartamenti, fabbriche, negozi e uffici pubblici
- pulizia generale (non specializzata) di altre strutture commerciali e professionali, nonché condomini

81.22.02

ALTRE ATTIVITÀ DI PULIZIA SPECIALIZZATA DI EDIFICI

- pulizia effettuata all'esterno di edifici di ogni tipo, inclusi uffici, fabbriche, negozi, uffici pubblici ed altre strutture commerciali e professionali, nonché condomini
- pulizia specializzata di edifici, effettuata da imprese che dispongono di capacità e attrezzature particolari, come la pulizia di vetrate, camini e caminetti, fornaci, inceneritori, caldaie, condotti di ventilazione e dispositivi di evacuazione dei fumi
- altri servizi di pulizia di edifici nca

Sono **ESCLUSE** ad esempio quindi le attività di DISINFESTAZIONE (codice Ateco 81.29.10) e le attività di pulizia specializzata di impianti e macchinari industriali.

SERVIZI DI DEMOLIZIONE

I servizi di demolizione di edifici sono soggetti a reverse charge se rientranti nei seguenti codici attività:

43.11.00

DEMOLIZIONE

- demolizione o smantellamento di edifici e di altre strutture

Sono **ESCLUSE** invece dal presente reverse ad esempio le prestazioni identificate con codice:

- 43.12 preparazione del cantiere edile;
- 43.13 trivellazioni e perforazioni.

SERVIZI DI INSTALLAZIONE DI IMPIANTI RELATIVI AD EDIFICI

Relativamente ai servizi di installazione di impianti sono soggette a reverse charge le seguenti operazioni:

43.21.01

INSTALLAZIONE DI IMPIANTI ELETTRICI IN EDIFICI O IN ALTRE OPERE DI COSTRUZIONE

(inclusa manutenzione e riparazione)

- installazione di impianti elettrici in tutti i tipi di edifici e nelle strutture di genio civile: cablaggio e connessioni elettriche, impianti di illuminazione
- installazione di impianti di collegamento di elettrodomestici e apparecchi elettrici
- installazione di impianti fotovoltaici

43.21.02

INSTALLAZIONE DI IMPIANTI ELETTRONICI

(inclusa manutenzione e riparazione)

- cablaggio per telecomunicazioni, reti di elaboratori e sistemi televisivi via cavo, incluse le fibre ottiche, parabole satellitari, impianti di segnalazione d'incendio, sistemi di allarme antifurto

43.22.01

INSTALLAZIONE DI IMPIANTI IDRAULICI, DI RISCALDAMENTO E DI CONDIZIONAMENTO DELL'ARIA IN EDIFICI O IN ALTRE OPERE DI COSTRUZIONE

(inclusa manutenzione e riparazione)

- installazione in edifici o in altre opere di costruzione di: impianti di riscaldamento (elettrici, a gas e petrolio), caldaie, torri di raffreddamento, collettori di energia solare non elettrici, impianti idraulicosanitari, impianti e condotte di ventilazione e di condizionamento dell'aria

43.22.02

INSTALLAZIONE DI IMPIANTI PER LA DISTRIBUZIONE DEL GAS

(inclusa manutenzione e riparazione)

- installazione di raccordi per il gas, distributori di vapore

43.22.03

INSTALLAZIONE DI IMPIANTI DI SPEGNIMENTO ANTINCENDIO

(inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione)

- installazione di sistemi di spegnimento antincendio inclusi quelli integrati

43.29.01

INSTALLAZIONE, RIPARAZIONE E MANUTENZIONE DI ASCENSORI E SCALE MOBILI

- installazione in edifici o in altre opere di costruzione di: ascensori, scale mobili inclusa riparazione e manutenzione

43.29.02

LAVORI DI ISOLAMENTO TERMICO, ACUSTICO O ANTIVIBRAZIONI

- installazione in edifici o in altre opere di costruzione di: materiali isolanti per isolamento termico, acustico o antivibrazioni

43.29.09

ALTRI LAVORI DI COSTRUZIONE E INSTALLAZIONE N.C.A.

- installazione in edifici o in altre opere di costruzione di: porte automatiche e girevoli, parafulmini, sistemi di aspirazione
- installazione di cancelli automatici

L'Agenzia ha quindi chiarito che SONO SOGGETTE A REVERSE CHARGE ANCHE LE MANUTENZIONI E RIPARAZIONI DI IMPIANTI, seppur non menzionate dalla norma.

Sono **ESCLUSE** ad esempio:

43.21.03 installazione di impianti di illuminazione stradale e dispositivi elettrici di segnalazione, illuminazione delle piste degli aeroporti

43.22.01 installazione di impianti di depurazione per piscine

43.22.05 installazione di impianti di irrigazione per giardini

SERVIZI DI COMPLETAMENTO DI EDIFICI

Con riguardo alle prestazioni di **completamento di edifici**, per l'applicazione del reverse charge si fa riferimento ai seguenti codici attività:

43.31.00

INTONACATURA E STUCCATURA

- lavori di intonacatura e stuccatura interna ed esterna di edifici o di altre opere di costruzione, inclusa la posa in opera dei relativi materiali di stuccatura

43.32.01

POSA IN OPERA DI CASSEFORTI, FORZIERI, PORTE BLINDATE

- installazione di casseforti, forzieri, porte blindate

43.32.02

POSA IN OPERA DI INFISSI, CONTROSOFFITTI, PARETI MOBILI E SIMILI

- installazione di porte (escluse quelle automatiche e girevoli e i cancelli automatici), finestre, intelaiature di porte e finestre in legno o in altri materiali
- completamenti di interni come controsoffitti, pareti mobili eccetera

43.33.00

RIVESTIMENTO DI PAVIMENTI E DI MURI

- posa in opera, applicazione o installazione, in edifici o in altre opere di costruzione, di: piastrelle in ceramica, calcestruzzo o pietra da taglio per muri o pavimenti, accessori per stufe in ceramica, parquet e altri rivestimenti in legno per pavimenti e pareti, moquette e rivestimenti di linoleum, gomma o plastica per pavimenti, rivestimenti alla veneziana, in marmo, granito o ardesia, per pavimenti o muri, carta da parati
- applicazione di stucchi ornamentali
- trattamento di pavimenti: levigatura, lucidatura, rasatura eccetera
- realizzazione di pavimenti continui in resina, cemento eccetera

43.34.00

TINTEGGIATURA E POSA IN OPERA DI VETRI

- tinteggiatura interna ed esterna di edifici
- verniciatura di strutture di genio civile
- verniciatura di infissi già installati
- posa in opera di vetrate, specchi, pellicole per vetri eccetera

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.

- installazione di caminetti
- costruzione di sottofondi per pavimenti
- pulizia di nuovi edifici dopo la costruzione
- **rifacimento della facciata di un edificio** (N.B.: descrizione aggiunta da C.M. 14/E del 27.03.2015)

A titolo di **esempio** sono **ESCLUSE** dal reverse charge le seguenti prestazioni:

43.91.00 realizzazione di coperture

43.99.01 pulizia a vapore, sabbiatura e attività simili per pareti esterne di edifici

43.99.02 noleggio di gru ed altre attrezzature con operatore per la costruzione o la demolizione.

UNICO CONTRATTO COMPRENSIVO DI PIU' PRESTAZIONI
--

Se nell'ambito di un UNICO CONTRATTO sono previste una pluralità di prestazioni, alcune assoggettate a reverse charge altre all'applicazione ordinaria dell'Iva, vale **la regola della scomposizione delle singole operazioni** che obbliga alla fatturazione in *modo distinto*.

TUTTAVIA nel caso di un **unico contratto di appalto "complesso"** avente ad oggetto:

- **costruzione di un edificio**
- **interventi di restauro**
- **interventi di risanamento conservativo**
- **interventi di ristrutturazione edilizia**

che prevede anche operazioni soggette a reverse charge (es. installazione di impianti)

in una logica di semplificazione la C.M. 14/2015 ritiene che **NON SI DEBBA PROCEDERE ALLA SCOMPOSIZIONE**, ed ammette l'applicazione dell'Iva nei modi ordinari, senza applicazione del reverse charge.

ALTRI SETTORI INTERESSATI DAL REVERSE CHARGE

La legge Finanziaria 2015 prevede l'applicazione del reverse charge anche:

- ai **trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra**, e certificati relativi a gas e energia elettrica nonché cessioni di gas e di energia elettrica ad un soggetto passivo rivenditore (articolo 17, comma 6 lett. d-bis, d-ter e d-quater Dpr 633/72);
- **cessioni di beni** effettuate nei confronti di **ipermercati, supermercati e discount alimentari** (articolo 17, comma 6 lett. d-quinquies Dpr 633/72) (in attesa di autorizzazione comunitaria);
- **cessioni di bancali in legno (pallet) successive alla prima** (articolo 74, comma 7, Dpr 633/72).

ASPETTO CONTABILE

Il reverse charge è un meccanismo di applicazione dell'Iva in cui l'obbligo di assolvimento dell'imposta è posto a carico del cessionario (SOGGETTO CON PARTITA IVA).

Il fornitore (prestatore) emette fattura senza applicazione dell'imposta indicando in fattura

"operazione soggetta a reverse charge ai sensi dell'articolo 17, comma 6, lettera a-ter), Dpr 633/72 con applicazione dell'iva a carico del destinatario della fattura".

L'acquirente, una volta ricevuta la fattura, la integra con l'indicazione dell'aliquota e dell'imposta e la registra sia nel registro vendite che acquisti.

Si consiglia quindi di creare un codice iva specifico per tali operazioni.

CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA

Nonostante la normativa sia entrata in vigore il 1 gennaio 2015 l'Amministrazione Finanziaria chiarisce che date le possibili situazioni di incertezza applicativa, sono fatti salvi, quindi **NON SONO SANZIONATI** i comportamenti difformi adottati **fino al 27 marzo 2015**, data di emanazione della circolare esplicativa.

LO STUDIO RIMANE A DISPOSIZIONE DELLA **CLIENTELA** PER EVENTUALI CHIARIMENTI.

Distinti saluti.

Verona, 13/04/2015

avv. Luigi Borsaro