

CIRCOLARE N. 5  
17 GENNAIO 2015

---

## **La legge di stabilità 2015: ampliamento delle casistiche di *reverse charge***

---

© Copyright 2015  
Acerbi & Associati®

La Legge di stabilità 2015 (L. n. 190/2014) ha apportato significative novità in materia di applicazione del **reverse charge Iva**, prevedendo nuove ipotesi (nell'art. 17 comma 6 del D.P.R. n. 633/1972), di emissione della fattura da parte del cedente o prestatore senza addebito d'imposta ed obbligo di inversione contabile da parte del cessionario o committente, con conseguente mancato esborso finanziario dell'Iva e neutralità dell'imposta garantita dalla doppia registrazione del documento.

Come si vedrà in seguito, per alcune delle novità inserite non è prevista alcuna autorizzazione da parte della Ue, con conseguente immediata applicazione già a partire dalle operazioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2015, secondo le regole previste nell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972, mentre per altre l'effettiva efficacia è subordinata al via libera in sede comunitaria.

Ma andiamo con ordine.

La **prima novità** è prevista dalla nuova **lettera a-ter) del comma 6 dell'art. 17**, con cui si prevede l'**applicazione del reverse charge alle "prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici"**. Relativamente all'ambito oggettivo della disposizione riportata, è bene osservare che il denominatore comune delle prestazioni indicate riguarda il riferimento agli edifici, con la conseguenza che devono escludersi tutte quelle prestazioni afferenti beni mobili, come ad esempio il completamento di un impianto o la pulizia dello stesso. Di non immediata comprensione è il riferimento alle prestazioni di completamento relative ad edifici, poiché si tratta di un termine ampio che può comprendere al proprio interno anche interventi di manutenzione straordinaria. Per quanto riguarda i soggetti interessati, a differenza di quanto previsto per le prestazioni di servizi di subappalto nel settore edile, per le quali si richiede di rientrare sia pure oggettivamente nel settore edile, **nella nuova lettera a-ter) non vi è alcun requisito soggettivo da verificare in relazione al soggetto passivo che pone in essere l'operazione.**

Pertanto, indipendentemente dal codice attività attribuito al soggetto, occorre aver riguardo esclusivamente **all'oggetto** della prestazione posta in essere, a nulla rilevando nemmeno il settore in cui opera il committente della prestazione stessa. Sono in ogni caso escluse le operazioni rientranti nell'ambito delle cessioni di beni, in quanto la norma si riferisce esplicitamente alle sole prestazioni di servizi.

**La novità in questione è entrata in vigore il 1° gennaio 2015 e non necessita di alcuna autorizzazione comunitaria.**

Ulteriori ampliamenti di applicazione del regime del reverse charge riguardano il settore dell'energia, anche se con portata temporale limitata (fino al 2018 compreso), e con efficacia già **dal 1° gennaio 2015**. Sono state inserite le **nuove lettere d-bis), d-ter) e d-quater) dell'art. 17 comma 6** del D.P.R. n. 633/1972, prevedendo l'**applicazione del reverse charge ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra (in conformità alla Direttiva 2003/87/CE), ai trasferimenti di altre unità utilizzabili dai gestori per conformarsi alla predetta direttiva, nonché alle cessioni di gas e di energia elettrica ai soggetti passivi rivenditori (come definiti dall'art. 7-bis comma 3 lett. a), del D.P.R. n. 633/1972)**. Al fine di mitigare la penalizzazione finanziaria derivante dall'applicazione del reverse charge ai soggetti che pongono in essere le cennate operazioni, è stato modificato l'art. 30 comma 2 lett. a) del D.P.R. n. 633/1972 per consentire il diritto al rimborso del credito che ne deriva.

Infine, sempre **dal 2015**, il **reverse charge si rende applicabile alle cessioni di bancali di legno (cd. "pallet") recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo,**

mentre **si dovrà attendere il via libera comunitario per l'estensione dell'inversione contabile alle forniture di beni nei confronti delle imprese della grande distribuzione (ipermercati con codice attività 47.11.1, supermercati con codice attività 47.11.2 e discount alimentari con codice attività 47.11.3), prevista nella nuova lett. d-quinquies) del comma 6 dell'art. 17.**

### **Approfondimento: le nuove fattispecie di "reverse charge" nel settore dell'edilizia**

Come premesso, quindi, vi sono rilevanti novità nel mondo dell'Iva, con particolare riguardo alle nuove casistiche di applicazione del reverse charge nel settore "dell'edilizia".

Nel settore "dell'edilizia" (si tratta di una definizione volutamente generica che andremo a specificare) sono note agli operatori del settore le (peraltro caotiche) regole del reverse charge nelle ipotesi di subappalto.

Ora, la Legge di Stabilità 2015, mette mano all'articolo 17 del D.P.R. n. 633/1972 e rende il reverse charge applicabile a 360 gradi (subappalti e anche appalti o contratti d'opera) e, per le prestazioni di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici, a prescindere dal settore in cui opera il committente (soggetto passivo Iva) della prestazione.

Al riguardo, rilevano le disposizioni di cui alle **lettere a) e a-ter) del comma 6 dell'articolo 17**, che – **dal 01.01.2015 - impongono l'inversione contabile alle seguenti ipotesi:**

*"a) alle prestazioni di servizi, diversi da quelli di cui alla lettera a-ter), compresa la 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 rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori [questa ipotesi è quella già applicata sino al 31.12.2014; mediante la parte aggiunta (sottolineata nel testo) risultano sottratte dalla medesima alcune prestazioni di servizi specificamente elencate dalla successiva lettera a-ter];"*

*"a-ter) alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici;"*

Queste ultime di cui alla lettera a-ter), dunque, sono le nuove casistiche di inversione contabile, che ora si tratta di individuare in modo oggettivo a prescindere, si noti, dalla qualifica soggettiva del prestatore e del committente.

Un sicuro aiuto può venire dalla lettura della Relazione Tecnica alla Legge di stabilità, che spiega il motivo per cui in tali settori si è deciso di ampliare le casistiche di reverse charge (prima limitate al subappalto nel settore dell'edilizia, oggi allargate ad ogni prestazione di servizi): si è riscontrato che nei settori delle prestazioni di servizi di pulizia (codice ATECO2007: 81.2) e per le prestazioni di servizi di demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici (codice ATECO2007: 43), vi sia una maggiore propensione sia a non dichiarare l'Iva sulle operazioni imponibili sia a non effettuare il versamento dell'imposta dovuta.

Appare allora chiaro che le operazioni/settori interessati dalle modifiche possono essere desunti avendo riguardo alla classificazione Ateco, **con esclusivo riferimento alle attività che sono relative ad edifici (non quindi ai codici attività di prestatore e committente)**, come segue:

<b>Prestazione di servizi individuata dalla nuova lett. a-ter)</b>	<b>Codice ATECO</b>	<b>Attività di servizi relative ad edifici di cui alla classificazione Ateco</b>
<b>Pulizia</b>	43.39	Pulizia di nuovi edifici dopo la costruzione ( <i>ndr</i> trattasi di altri lavori di completamento e rifinitura)
	43.99.01	Pulizia a vapore, sabbiatura e attività simili per pareti esterne di edifici
	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 ( <i>escludendo le attività di pulizia di impianti e macchinari</i> )
	81.29.10	Servizi di disinfestazione ( <i>con esclusivo riferimento a edifici</i> )
	N.B.	<i>Sembrano escluse le attività 81.29.91 e 81.29.99</i>
<b>Demolizione</b>	43.11.00	Demolizione ( <i>con esclusione della demolizione di altre strutture</i> )
<b>Impianti</b>	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)
	43.22.04	Installazione di impianti di depurazione per piscine (inclusa manutenzione e riparazione) – <i>NB: servono chiarimenti per stabilire se ai fini in questione la piscina può essere considerata edificio o parte di esso</i>
	43.22.05	Installazione di impianti di irrigazione per giardini (inclusa manutenzione e riparazione) – <i>NB: servono chiarimenti per stabilire se ai fini in questione il giardino può essere considerato edificio o parte di esso</i>
	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. ( <i>solo se riferite ad edifici</i> )
<b>Completamento</b>	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 ( <i>ndr</i> dovrebbero però rimanere escluse le attività di costruzione degli edifici)
	43.39.09	Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a.

In particolar modo, dalla categoria ATECO 43 sembrano doversi escludere le seguenti attività:

- 43.12: preparazione del cantiere (in quanto più che altro riferibili alla fase propedeutica alla costruzione e non a quella di completamento);
- 43.13: trivellazione e perforazione (in quanto non strettamente riferite ad edifici);
- 43.91: realizzazione di coperture (in quanto non ricomprese nelle attività di completamento e forse più propriamente riconducibili all'attività di costruzione vera e propria);
- 43.99: noleggio a caldo di attrezzature e macchinari.

Per cercare di trovare una definizione di **edificio**, si potrebbero evocare:

- la Risoluzione n. 46/E/1998, ove fu affermato che il Ministero dei Lavori pubblici, con circolare n. 1820 del 23-7-1960, ha precisato che "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";
- l'art. 2 del D.Lgs n. 192/2005 (attuazione della Direttiva 2002/91/CE relativa al rendimento energetico nell'edilizia) ove l'edificio "è 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 ristrutturate per essere utilizzate come unità immobiliari a sé stanti".

Volendo operare un raffronto con la normativa comunitaria, soccorre l'articolo 199 paragrafo 1 della Direttiva 112/2006/CE, che consente l'applicazione del reverse charge alle "prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili" e paragrafo 2 che consente agli Stati di definire le operazioni e le categorie di soggetti cui le misure possono applicarsi.

Va, infatti, osservato che la novità di cui alla nuova lettera a-ter) non ha eliminato tout court la limitazione della lettera a) che circoscrive l'applicazione del reverse charge per le prestazioni edili rese 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. Fuori dalle ipotesi della nuova lettera a-ter) il reverse continua quindi ad applicarsi limitatamente ai rapporti di subappalto (o sub contratto d'opera) laddove la prestazione sia riconducibile al settore costruzioni da individuare secondo le attività descritte nel settore F dei codici Ateco (in particolare, costruzioni di edifici, ingegneria civile e altri lavori di costruzione specializzati non riconducibili ad edifici e comunque all'elencazione della lettera a-ter).

**Pertanto, per le prestazioni (tra soggetti passivi Iva) di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici, il reverse charge assume carattere oggettivo, applicandosi indipendentemente:**

- **sia dal rapporto contrattuale;**
- **sia dalla tipologia di attività esercitata.**

Provando ad esaminare alcune casistiche pratiche, è ipotizzabile che:

- **Soggetto che costruisce un edificio:**
  - su contratto di appalto: applica l'Iva
  - su contratto di subappalto: applica reverse da lettera a)
- **Soggetto che effettua lavori di pulizia ad uno studio professionale/impresa:**
  - su contratto di appalto: applica reverse da lettera a-ter)
  - su contratto di subappalto: applica reverse da lettera a-ter)
- **Soggetto che realizza un impianto di illuminazione di una strada:**
  - su contratto di appalto: applica l'Iva
  - su contratto di subappalto: applica reverse da lettera a)
- **Soggetto che realizza un impianto elettrico su un edificio:**
  - su contratto di appalto: applica reverse da lettera a-ter)
  - su contratto di subappalto: applica reverse da lettera a-ter)
- **Soggetto che effettua lavori di manutenzione su un impianto idraulico:**
  - su contratto di appalto: applica reverse da lettera a-ter)
  - su contratto di subappalto: applica reverse da lettera a-ter)
- **Soggetto che posa un pavimento ad un privato:**
  - applica l'IVA, in quanto il reverse non può trovare applicazione
- **Soggetto che posa pavimento ad una impresa:**
  - contratto di appalto: applica reverse da lettera a-ter)
  - contratto di subappalto: applica reverse da lettera a-ter)
- **Soggetto che vende una caldaia ad una impresa:**
  - applica l'IVA in quanto trattasi di cessione di beni.

### **Conseguenze in caso di errata applicazione del reverse charge**

In caso di errata applicazione del reverse charge, anche il cessionario o committente è soggetto a sanzione.

In particolare, ai sensi dell'art. 6 comma 9-bis del D.Lgs. n. 471/1997:

- in via generale, al cessionario o committente che nell'esercizio di imprese, arti o professioni non assolve l'imposta relativa agli acquisti di beni o servizi a seguito dell'errata applicazione del meccanismo dell'inversione contabile di cui all'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, si applica la sanzione amministrativa compresa tra il 100 ed il 200% dell'imposta non pagata, con un minimo di 258 euro;
- sempre in via generale, anche al cedente o prestatore che ha irregolarmente addebitato l'imposta in fattura omettendone il versamento (o, meglio, non assolvendo l'imposta) si applica una sanzione amministrativa compresa tra il 100 ed il 200% dell'imposta non pagata, con un minimo di 258 euro.

Tuttavia:

- se l'imposta è stata assolta dal cessionario/committente ovvero dal cedente/prestatore, ancorchè irregolarmente, fermo restando il diritto alla detrazione, la sanzione

amministrativa è pari al 3% dell'imposta irregolarmente assolta, con un minimo di 258 euro;

inoltre

- al pagamento delle sanzioni, nonché al pagamento dell'imposta, sono tenuti solidalmente entrambi i soggetti obbligati all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile;

infine

- se il cedente o prestatore non emette fattura, è soggetto alla sanzione dal 5 al 10% del corrispettivo non fatturato, fermo restando l'obbligo per il cessionario o committente di regolarizzare l'omissione applicando, comunque, il meccanismo dell'inversione contabile.

Appare evidente l'estrema ed urgente necessità di chiarimenti interpretativi da parte dell'Agenzia entrate.

La presente circolare, pertanto, avverte la Clientela di studio delle modifiche intercorse, al fine di evitare che casistiche "senza dubbio" possano ingenerare errori: ad esempio, le prestazioni di servizi di pulizia di immobile/edificio, ovvero la realizzazione di un impianto elettrico su immobile/edificio, sono operazioni sempre (quando commissionate da soggetto passivo Iva) in regime di reverse charge.