

GIGLIO & Partners

**Dr. Renato GIGLIO
Dr. Antonio PIRAS
Dr. Alessandro AMBROSIO**

**Circolare
aprile 2015**

**Ai gentili clienti
Loro sedi**

Novità in tema di Reverse Charge

Gentile cliente con la presente intendiamo informarLa che **con la legge di Stabilità 2015 è stato esteso l'ambito di applicazione del meccanismo dell'inversione contabile (c.d. reverse charge) alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici**, al trasferimento di quote di emissioni di gas a effetto serra e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica, nonché alle **cessioni di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo**, tali novità sono entrate in vigore il **1° gennaio 2015**.

Ricordiamo che con il meccanismo del reverse charge gli obblighi relativi all'applicazione dell'IVA debbano essere adempiuti dal soggetto passivo cessionario o committente, in luogo del cedente prestatore. Pertanto nelle fatture emesse con tale modalità non si avrà l'esposizione dell'IVA ma solo della normativa di riferimento di applicazione del reverse charge.

Maggiori chiarimenti si avranno nel proseguo della circolare.

GIGLIO & PARTNERS

Dr. Renato Giglio – Dr. Antonio Piras – Dr. Alessandro Ambrosio
07041 ALGHERO via G. Asproni n. 27 - Tel:+39.(0)79.9943304 – Fax: +39.079.6013315
www.studiogiglio.com www.commercialistaalghero.it
info@studiogiglio.com

Reverse charge per prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici

Come già anticipato la legge 23 dicembre 2014, n. 190 all'articolo 1, comma 629, ha introdotto la lettera *a-ter*) all'articolo 17, sesto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 che è il D.P.R. in materia di IVA.

La citata norma estende pertanto l'applicazione del reverse charge alle seguenti prestazioni relative ad edifici:

- Servizi di pulizia;
- Demolizione;
- Installazione di impianti;
- Completamento.

Alcune di queste attività sono già state interessate dal meccanismo del reverse charge in riferimento alle attività del comparto edile, come previsto dalla lettera a) dell'art. 17, comma 6, del D.P.R. 633/72, tuttavia questa nuova previsione normativa risulta contigua e complementare rispetto alle previsioni di cui alla lettera a) del medesimo sesto comma.

Al fine di identificare le prestazioni di cui alla lettera *a-ter*) sopra elencate si deve fare unicamente riferimento ai codici attività della Tabella ATECO 2007 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.

Tuttavia, qualora il prestatore del servizio svolga sistematicamente attività ricomprese nelle classificazioni ATECO relative alle prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative ad edifici, ma tali attività non siano state comunicate, le stesse dovranno essere assoggettate al meccanismo dell'inversione contabile, con l'obbligo, da parte dello stesso prestatore di procedere all'adeguamento del codice ATECO.

PRESTAZIONI DI PULIZIA NEGLI EDIFICI

Per effetto della Legge di Stabilità 2015 a partire dal 1 gennaio 2015 alle prestazioni di servizi di pulizia relative ad edifici si applica il meccanismo dell'inversione contabile.

Relativamente ai servizi di pulizia, dunque, le condizioni richieste dalla lettera *a-ter*) dell'art. 17 del D.P.R. 633/72 sono che tali prestazioni siano "relative ad edifici" e che tali prestazioni siano

GIGLIO & PARTNERS

Dr. Renato Giglio – Dr. Antonio Piras – Dr. Alessandro Ambrosio
07041 ALGHERO via G. Asproni n. 27 - Tel:+39.(0)79.9943304 – Fax: +39.079.6013315
www.studiogiglio.com www.commercialistaalghero.it
info@studiogiglio.com

rese nei rapporti B2B (ad esempio: i servizi di pulizia effettuati da un'impresa nei confronti di una società o di uno studio professionale).

I codici ATECO di riferimento per identificare i servizi di pulizia di edifici sono i seguenti:

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.

DEMOLIZIONE, INSTALLAZIONE DI IMPIANTI E COMPLETAMENTO DI EDIFICI

Analogamente a quanto detto relativo ai servizi di pulizia si identificano di seguito i codici ATECO di riferimento per l'applicazione del meccanismo del reverse charge:

Demolizione:

43.11.00 Demolizione

Installazione di impianti relativi ad edifici

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)

43.29.01 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. (limitatamente alle prestazioni riferite ad edifici).

Completamento di edifici

Si fa presente che non si ravvisa una nozione ben definita delle attività di "completamento", possiamo però fare riferendoci ai codici ATECO individuati dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 14/E del 27.03.2015 che elenca i seguenti codici:

43.31.00 Intonacatura e stuccatura

GIGLIO & PARTNERS

Dr. Renato Giglio – Dr. Antonio Piras – Dr. Alessandro Ambrosio
07041 ALGHERO via G. Asproni n. 27 - Tel:+39.(0)79.9943304 – Fax: +39.079.6013315
www.studiogiglio.com www.commercialistaalghero.it
info@studiogiglio.com

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. La posa in opera di “arredi” deve intendersi esclusa dall’applicazione del meccanismo dell’inversione contabile, in quanto non rientra nella nozione di completamento relativo ad edifici

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 (limitatamente alle prestazioni afferenti gli edifici)

43.39.09 Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a. “completamento di edifici”.

Dalla citata elencazione emerge ad esempio che le prestazioni consistenti nel rifacimento della facciata di un edificio possono ritenersi comprese fra i servizi di completamento e, conseguentemente, assoggettate al meccanismo del reverse charge ai sensi dell’articolo 17, sesto comma, lettera a-ter), del DPR n. 633 del 1972; mentre, sempre rifacendoci a quanto stabilito dalla circolare dell’A.D.E., si ritiene debbano essere escluse le prestazioni di servizi relative alla preparazione del cantiere di cui al codice ATECO 43.12.

Si evidenzia, inoltre, 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. Ciò in quanto il meccanismo dell’inversione contabile, attesa la finalità antifrode, costituisce la regola prioritaria.

Estensione del reverse charge alle cessioni di pallets recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo

Come sopra anticipato, il comma 629, lettera d), dell’articolo 1 della legge di stabilità 2015, modificando l’articolo 74, comma 7, del DPR 633 del 1972, ha esteso, con decorrenza 1 gennaio 2015, il meccanismo dell’inversione contabile 20 alle cessioni di “bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo”.

Sulla base del dato letterale della novella normativa di cui all’articolo 74, comma 7, del DPR 633 del 1972, **la condizione necessaria ai fini dell’applicazione del reverse charge alle cessioni di bancali in legno, è che questi ultimi siano pallets recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo.**

GIGLIO & PARTNERS

Dr. Renato Giglio – Dr. Antonio Piras – Dr. Alessandro Ambrosio
07041 ALGHERO via G. Asproni n. 27 - Tel:+39.(0)79.9943304 – Fax: +39.079.6013315
www.studiogiglio.com www.commercialistaalghero.it
info@studiogiglio.com

A tal fine, non è richiesta la condizione che i beni in questione (pallets) siano inutilizzabili rispetto alla loro originaria destinazione se non attraverso una fase di lavorazione e trasformazione, essendo sufficiente, nel caso che qui interessa, che il pallet sia ceduto in un ciclo di utilizzo successivo al primo.

Definizione di “edifici”

Al fine di meglio delineare l’ambito applicativo della norma in commento, è necessario definire il concetto di edificio, al quale la lettera a-ter) fa testuale riferimento.

Da un punto di vista fiscale non si rinviene, in ambito IVA, una definizione di edificio. A tale proposito, appare utile fare presente che l’articolo 2 del decreto legislativo 19 agosto 2005, n. 192, recante “Attuazione della direttiva 2002/91/CE relativa al rendimento energetico nell’edilizia”, **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”**.

Tale definizione appare in linea con i chiarimenti già forniti dall’Amministrazione finanziaria con la risoluzione n. 46/E/1998, ove, riprendendo la circolare del Ministero dei lavori pubblici del 23 luglio 1960, n. 1820, è stato 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”**.

In base alla ricostruzione normativa sopra operata, pertanto, si è dell’avviso che il Legislatore, utilizzando il riferimento alla nozione di edificio, abbia sostanzialmente voluto limitare la disposizione in commento ai fabbricati, come risultanti dalle disposizioni sopra esposte e non alla più ampia categoria dei beni immobili.

La disposizione deve intendersi riferita sia ai fabbricati ad uso abitativo che a quelli strumentali, ivi compresi quelli di nuova costruzione, nonché alle parti di essi (ad esempio, singolo locale di un edificio). Devono ricomprendersi, inoltre, nell’ambito applicativo della norma in commento anche gli edifici in corso di costruzione rientranti nella categoria catastale F3 e le “unità in corso di definizione” rientranti nella categoria catastale F4. Sulla base della ricostruzione sopra operata, si ritiene che non rientrino, pertanto, nella nozione di edificio e vadano, quindi, escluse dal meccanismo del reverse charge le prestazioni di servizi di cui alla lettera a-ter) aventi ad oggetto,

GIGLIO & PARTNERS

Dr. Renato Giglio – Dr. Antonio Piras – Dr. Alessandro Ambrosio
07041 ALGHERO via G. Asproni n. 27 - Tel:+39.(0)79.9943304 – Fax: +39.079.6013315
www.studiogiglio.com www.commercialistaalghero.it
info@studiogiglio.com

ad esempio, terreni, parti del suolo, parcheggi, piscine, giardini, etc., salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell'edificio stesso (ad esempio, piscine collocate sui terrazzi, giardini pensili, impianti fotovoltaici collocati sui tetti, etc.).

Resta inteso che il meccanismo del reverse charge non si applica alle prestazioni di servizi di pulizia, installazione di impianti e demolizione relative a beni mobili di ogni tipo.

Clausola di salvaguardia

Con riferimento a quanto stabilito dalla circolare 14/E del 27.03.2015 si fa presente che è stata introdotta una clausola di salvaguardia con conseguente esonero dall'applicazione di sanzioni per comportamenti difformi da quanto stabilito dalla circolare stessa, per tutte le operazioni effettuate in data antecedente l'emissione della citata circolare.

L'ufficio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Cordiali saluti