



Studio Commercialisti Associati

Dott. Turrina Walter
Rag. Poltronieri Davide
Dott. Lanza Federica

Commercialista – Revisore Contabile
Commercialista
Consulente del Lavoro

AI SIGNORI CLIENTI

LORO SEDI

Circolare Studio N. 3 / 2015 del 02/04/2015

Oggetto: Il nuovo Reverse Charge in edilizia - chiarimenti

La Legge di stabilità 2015, integrando l'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ha disposto, tra l'altro, **l'estensione del meccanismo di assolvimento dell'IVA mediante inversione contabile** (c.d. reverse charge) **a nuove fattispecie nell'ambito del settore edile**, introducendo la nuova lettera a-ter) al sesto comma dell'articolo 17 del citato DPR 633 del 1972, **prevedendo l'applicazione del reverse charge alle "prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici"**. Con riferimento alle **prestazioni rese nel settore edile**, l'Agenzia delle Entrate (con la recente circ. 27.3.2015 n. 14) ha precisato che **per l'individuazione delle prestazioni interessate dalla novellata disciplina del reverse charge, debba farsi riferimento unicamente ai codici attività della Tabella ATECO 2007**. Per quanto riguarda, invece, **la nozione di "edificio"**, deve intendersi **"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 sostanza, **tale nozione è assimilabile a quella di fabbricato**; per cui **sono escluse dall'applicazione del reverse charge le prestazioni effettuate su terreni, parcheggi, piscine ecc. salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell'edificio stesso** (per esempio giardino pensile, piscina collocata sul terrazzo ecc). 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**. Ne consegue che, ad esempio, **i lavori di completamento di un macchinario non potranno essere assoggettati al meccanismo del reverse charge**.

Premessa



Studio Commercialisti Associati

Dott. Turrina Walter
Rag. Poltronieri Davide
Dott. Lanza Federica

Commercialista – Revisore Contabile
Commercialista
Consulente del Lavoro

Il reverse charge è stato ampliato a nuove fattispecie nell'ambito del settore edile. La nuova lettera a-ter) del sesto comma dell'articolo 17 del citato DPR 633 del 1972, ne **prevede l'applicazione alle seguenti prestazioni di servizi rese nel settore edile.**

Nuove prestazioni soggette al reverse charge

Prestazioni di servizi di pulizia relative ad edifici

Prestazioni di servizi di demolizione relative ad edifici

Prestazione di installazione di impianti relative ad edifici

Prestazioni di completamento relative ad edifici

OSSERVA

Tale disciplina **si affianca e non sostituisce il regime del reverse charge alle "prestazioni di servizi, compresa la prestazione di 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"** (art. 17, sesto comma, lettera a), del DPR 633 del 1972).

Ne consegue che, **l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile alle nuove prestazioni di servizi** (servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento) **relative ad edifici:**

- **riguarda attività relative al comparto edile** (prestazioni di demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici) **già interessate dal reverse charge alle condizioni** di cui alla previgente lettera a) dell'articolo 17, comma 6, del DPR n. 633 del 1972 (reverse charge negli appalti in edilizia);
- **interessa nuovi settori collegati non rientranti nel comparto edile** propriamente inteso, come i **servizi di pulizia relativi ad edifici.**

Con la recente circolare del 27.03.2015 n. 14, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti sull'estensione del meccanismo del reverse charge ai **"servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relativi ad edifici"**.

Ambito applicativo: nuovi servizi da assoggettare in reverse

Per l'individuazione delle prestazioni interessate dalla novellata disciplina del reverse charge, **l'Agenzia delle Entrate precisa**, in conformità, peraltro, ai criteri adottati in sede di Relazione Tecnica, **che debba**

farsi riferimento unicamente ai codici attività della Tabella ATECO 2007. In buona sostanza, tale criterio deve, quindi, essere assunto al fine di individuare le prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative ad edifici.

Nuove prestazioni soggette al reverse charge		
Servizio	Codice ateco	Descrizione
Prestazioni di servizi di pulizia relative ad edifici	81.21.00	Pulizia generale e non specializzata di edifici.
	81.22.02	Altre attività di pulizia specializzata di edifici (esclusa e l'attività di pulizia di impianti e macchinari).

Devono in ogni caso intendersi escluse dall'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile le attività di pulizia specializzata di impianti e macchinari industriali, in quanto non rientranti nella nozione di edifici.

Nuove prestazioni soggette al reverse charge		
Servizio	Codice ateco	Descrizione
Prestazioni di servizi di demolizione relative ad edifici	43.11.00	Demolizione con esclusione della demolizione di altre strutture.
Prestazione di installazione di impianti relative ad edifici	43.21.01	Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione, ivi inclusa la manutenzione e riparazione di impianti già esistenti.
	43.21.02	Installazione di impianti elettronici, inclusa la manutenzione e riparazione di impianti elettronici già esistenti.
	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, ivi inclusa la manutenzione e riparazione di impianti già esistenti.
	43.22.03	Installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati), nonché la manutenzione e riparazione di impianti già esistenti.

	43.22.04	Installazione di impianti di depurazione per piscine (inclusa manutenzione e riparazione), qualora la piscina dovesse essere considerata edificio o parte di esso.
	43.22.05	Installazione di impianti di irrigazione per giardini (inclusa manutenzione e riparazione), qualora il giardino dovesse essere considerato edificio o parte di esso.
	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, se riferite ad edifici.

Anche se non espressamente richiamato **nella circolare dell'Agencia delle Entrate, dovrebbe rientrare anche le attività classificate al codice ATECO 43.22.04 qualora la piscina sia considerata edificio o parte di esso.**

Nuove prestazioni soggette al reverse charge		
Tipologie di servizi	Codice ateco	Descrizione
Prestazione di installazione di impianti relative ad edifici	43.22.04	Installazione di impianti di depurazione per piscine (inclusa manutenzione e riparazione), qualora la piscina dovesse essere considerata edificio o parte di esso

OSSERVA

Uno dei chiarimenti che ci si attendeva dall'Agencia e che, invece, non è arrivato, quanto meno in modo esplicito, è quello relativo **alla rilevanza delle prestazioni di manutenzione e riparazione afferenti impianti relativi ad edifici**. Tuttavia, in considerazione del fatto che i codici attività 43.2, dedicati appunto all'installazione di impianti relativi ad edifici, specificano che sono incluse le attività di manutenzione e riparazione, **anche se determinerebbero la necessità di attivare l'inversione contabile.**

Nuove prestazioni soggette al reverse charge		
Servizio	Codice ateco	Descrizione
Prestazioni di completamento relative ad edifici	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



Studio Commercialisti Associati

Dott. Turrina Walter
Rag. Poltronieri Davide
Dott. Lanza Federica

Commercialista – Revisore Contabile
Commercialista
Consulente del Lavoro

	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 ó muratori
	43.39.09	Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici

Per quanto concerne il termine "**completamento**" di edifici, l'Agenzia delle Entrate precisa che tale locuzione **viene utilizzata dal Legislatore in modo atecnico: l'articolo 3 del Testo Unico dell'edilizia** (decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380), **non menziona**, infatti, **la nozione di completamento**, ma fa riferimento **a interventi quali manutenzione ordinaria e straordinaria, restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, etc..**

Esempio 1

Le prestazioni consistenti nel **refacimento della facciata di un edificio possono ritenersi comprese fra i servizi di completamento e**, conseguentemente, **assoggettate al meccanismo del reverse charge.**

Esempio 2

Sono **escluse dal meccanismo dell'inversione contabile le prestazioni di servizi relative alla preparazione del cantiere** di cui al codice ATECO 2007 43.12, **in quanto le stesse non sono riferibili alla fase del completamento, bensì a quella propedeutica della costruzione.**

Dunque, da quanto si apprende dalle tabelle sopra indicate:

- ➔ per quanto riguarda le **prestazioni di pulizia, si tratta di quelle rese all'interno dei fabbricati, a favore di un qualunque soggetto passivo Iva;**
- ➔ per le prestazioni di **demolizione**, come quelle di pulizia, che hanno sempre a riferimento i fabbricati, le imprese interessate, in concreto, saranno quelle **immobiliari di costruzione e ristrutturazione**, come quelle di **vendita;**
- ➔ per le prestazioni di **completamento**, di difficile individuazione, **dovrebbero intendersi tutte le prestazioni (no le cessioni) che completano la dotazione di un fabbricato rendendolo agibile o abitabile ma anche altre prestazioni non necessarie a quei fini ma comunque ordinate dal cliente soggetto passivo Iva;**
- ➔ per le prestazioni di **installazione impianti**, si tratta degli **impianti a servizio di un fabbricato, civile o commerciale, ovvero impianti elettrici, impianti idraulici, impianti di riscaldamento, impianti**

di condizionamento, impianti di aspirazione delle polveri, impianti di allarme, altri impianti simili.

Ambito soggettivo definizione di edificio

Per quanto riguarda il **concetto di edificio** posto che, da un punto di vista prettamente fiscale, **non si rinviene**, in ambito IVA, **una definizione di edificio**, l'Agenzia delle Entrate ritiene che, ai fini dell'applicazione della novellata disciplina del reverse charge, **si debba limitare la disposizione in commento ai fabbricati, e non alla più ampia categoria dei beni immobili**.

Più nello specifico, **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).
- agli **edifici in corso di costruzione** rientranti nella categoria catastale F3;
- alle **"unità in corso di definizione"** rientranti nella categoria catastale F4.

Non rientrano, invece, **nella nozione di edificio** e devono essere **escluse** dal meccanismo del reverse charge, le **prestazioni di servizi** di cui alla lettera a-ter) (pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento) **aventi ad oggetto, 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.**).

Tipologia di edificio	Applicazione del Reverse charge
Fabbricato uso abitativo	SI
Fabbricato uso strumentale	SI
Singolo locale di un edificio	SI
Giardino esterno	NO
Edificio in costruzione	SI
Piscina esterna	NO
Piscine collegate all'edificio (collocate su terrazzi o interne)	SI
Impianti fotovoltaici collocati su tetti	SI
Impianti fotovoltaici collocati su aree esterne	SI

Osserva

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**. Ne consegue che, ad esempio, i



Studio Commercialisti Associati

Dott. Turrina Walter
Rag. Poltronieri Davide
Dott. Lanza Federica

Commercialista – Revisore Contabile
Commercialista
Consulente del Lavoro

lavori di completamento di un macchinario non potranno essere assoggettati al meccanismo del reverse charge.

Ulteriori precisazioni

I **soggetti passivi che rendono i servizi in commento** (prestazioni di demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici), **devono applicare il reverse charge indipendentemente dalla circostanza che si tratti di prestatori che:**

- operano nel settore edile;
- svolgono un'attività economica compresa nei codici della sezione F della classificazione delle attività economiche ATECO.

OSSERVA

Qualora il **prestatore del servizio svolga sistematicamente attività ricomprese nelle classificazioni ATECO relative alle prestazioni in argomento** (pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative ad edifici), ma tali attività **non siano state comunicate all'agenzia delle entrate:**

- tali prestazioni **dovranno comunque essere assoggettate al meccanismo dell'inversione contabile;**
- in capo al prestatore **grava l'obbligo di procedere all'adeguamento del codice ATECO.**

Il sistema dell'inversione contabile si applica, inoltre, a prescindere dalla circostanza che **le prestazioni siano rese:**

- **dal subappaltatore 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;
 - nei confronti di un **contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori.**
- Peraltro, **in presenza delle suddette prestazioni** (pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative ad edifici), **il sistema dell'inversione contabile si applica a prescindere:**
- **dal rapporto contrattuale stipulato tra le parti;**
 - **dalla tipologia di attività esercitata.**

Per chiarire meglio i concetti appena esposti, **l'Agenzia delle Entrate propone le seguenti esemplificazioni.**



Studio Commercialisti Associati

Dott. Turrina Walter
Rag. Poltronieri Davide
Dott. Lanza Federica

Commercialista – Revisore Contabile
Commercialista
Consulente del Lavoro

ESEMPIO

Rientra a pieno titolo nella nuova disciplina del reverse charge:

- **l'appalto avente ad oggetto prestazioni di completamento** di un edificio rese nei confronti di un'impresa di costruzioni,
- **un servizio di pulizia reso da un'impresa nei confronti di uno studio professionale.**

Di contro, invece, **devono ritenersi escluse dalla novellata disciplina del reverse charge** (per intenderci quella relativa alle attività di installazione di impianti, demolizione e completamento di edifici):

- **l'attività di costruzione di un edificio**, per le quali continuerà a trovare applicazione **il meccanismo del reverse charge solo in presenza di prestazioni dipendenti da subappalto**, rese nei confronti di un appaltatore, ai sensi del disposto della lettera a) dell'articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972;
- **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 (cfr. anche risoluzioni n. 148/E del 28 giugno 2007, n. 164/E del 11 luglio 2007 e n. 172/E del 13 luglio 2007).

Esempio

La società di pulizie Alfa s.r.l. ha provveduto, in data 10.05.2015, alla pulizia degli stabilimenti della società Beta. In tale circostanza:

- la società ALFA dovrà **emettere fattura senza applicazione dell'IVA** con l'annotazione di inversione contabile;
- la società BETA dovrà **registrare la fattura ricevuta ed integrata** con l'imposta determinata attraverso l'applicazione della corretta aliquota IVA (sia nel registro degli acquisti che in quello delle vendite).

Esempio

La società di pulizie Alfa s.r.l. ha provveduto, in data 10.05.2015, alla pulizia della casa di villeggiatura del sig. Verdi. In tale circostanza:

- la società ALFA **dovrà emettere fattura con applicazione dell'IVA** al 22%;
- il sig. Verdi **dovrà limitarsi a pagare la fattura**, iva compresa.

Esempio

La società di pulizie Alfa s.r.l. si occupa, a decorrere dal 01.01.2015, dei servizi di pulizia presso il condominio IL GIARDINO ed in data 01.02.2015 fattura a quest'ultimo le prestazioni effettuate durante il mese di gennaio 2015. In tale circostanza:



Studio Commercialisti Associati

Dott. Turrina Walter *Commercialista – Revisore Contabile*
Rag. Poltronieri Davide *Commercialista*
Dott. Lanza Federica *Consulente del Lavoro*

- la società **ALFA** dovrà **emettere fattura con applicazione dell'IVA** al 22%;
- il condominio dovrà **limitarsi a pagare la fattura**, iva compresa.

Ricordiamo, infatti, che, il **condominio non ha una soggettività tributaria** e solo dal 1998 è stato annoverato tra i sostituti d'imposta. La considerazione appena esposta **vale anche ai fini IVA, così come precisato dall'Agenzia delle Entrate con la recente Risoluzione Ministeriale n. 84 del 10 agosto 2012.**

Decorrenza

Il meccanismo del reverse charge, relativamente alle nuove tipologie di operazioni indicate dalla citata lettera a-ter) si **applica alle operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2015**. Tuttavia, in considerazione della circostanza che la disciplina recata poteva presentare profili di incertezza, nonché in ossequio ai principi dello Statuto del contribuente, **l'Agenzia delle Entrate ha introdotto una clausola di salvaguardia secondo cui eventuali comportamenti difformi adottate dai contribuenti anteriormente all'emanazione del presente documento di prassi (27.03.2015) non saranno sanzionati, sulla base dei principi dello Statuto del contribuente.**

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento, cordiali saluti.

LA PRESENTE CIRCOLARE HA ESCLUSIVO FINE INFORMATIVO. NESSUNA RESPONSABILITÀ LEGATA AD UNA DECISIONE PRESA SULLA BASE DELLE INFORMAZIONI QUI CONTENUTE POTRÀ ESSERE ATTRIBUITA ALLO SCRIVENTE, CHE RESTA A DISPOSIZIONE DEL LETTORE PER OGNI APPROFONDIMENTO O PARERE