

Estensione del “reverse charge” – Primi orientamenti ANCE

27 Gennaio 2015

Dal 1° gennaio 2015, estensione del meccanismo dell'inversione contabile, ai fini IVA, a fattispecie diverse dai subappalti edili, ivi comprese le prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento degli edifici, rese nei confronti di soggetti IVA.

Questa una delle recenti misure fiscali previste dalla legge di Stabilità 2015 (art.1, co.629, lett.a, legge 190/2014) che, con l'introduzione della nuova lett. a-ter), all'**art.17, co.6, del D.P.R. 633/1972**, estende il “*reverse charge*”, già utilizzato nel subappalto edile, anche alle **prestazioni** di servizi di **pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento**, relativi ad **edifici** (rese in appalto e in subappalto).

In sostanza, con tale modifica, oltre all'ipotesi già a regime dal 2007, che assoggetta al meccanismo di inversione contabile le prestazioni di servizi o di manodopera, rese in dipendenza di contratti di subappalto nei confronti di imprese edili[1], viene prevista l'applicazione di tale meccanismo per determinate attività, indipendentemente:

- dalla qualifica soggettiva del prestatore e del committente (fermo restando che deve trattarsi di due soggetti IVA, il prestatore può essere anche un soggetto diverso da impresa edile);
- dall'esistenza di un contratto di subappalto.

In via generale, si ritiene che la disposizione interessi i servizi relativi ai soli edifici e non, più in generale, a tutti i beni immobili, come invece indicato nell'art.199, par.1, lett.a, della Direttiva UE 2006/112/CE, ai sensi del quale è stata adottata la norma in commento[2].

Si ritiene, inoltre, che l'estensione del meccanismo del *reverse charge* riguardi solo marginalmente le imprese di costruzione, che generalmente operano con contratti più complessi (es. costruzione complessiva, o ristrutturazione, di edifici o opere) e non con specifici contratti di completamento dell'intervento, o di mera installazione di impianti. Al contrario, la norma produce effetti diretti sulle imprese artigiane, che operano con specifici contratti, ad esempio, di intonacatura o tinteggiatura[3].

Sull'operatività del meccanismo, l'ANCE ha avviato un confronto con l'Amministrazione finanziaria per la soluzione delle criticità che, via via, stanno emergendo.

A tal fine, si invitano tutte le Associazioni aderenti a far pervenire presso gli uffici dell'ANCE (via mail, all'indirizzo **fiscalitaedilizia@ance.it**) segnalazioni su questioni specifiche, così da delineare nel dettaglio un quadro complessivo delle difficoltà emerse in sede di prima applicazione del meccanismo.

In ogni caso, nell'attesa dei necessari chiarimenti ufficiali da parte dell'Agenzia delle Entrate, di seguito una sintesi della disciplina del *reverse charge* dettata dalla nuova lett. a-ter), dell'art. 17, co.6, del D.P.R. 633/1972.

Soggetti interessati e tipologie di contratto

Dal punto di vista soggettivo, il nuovo dettato normativo non stabilisce limitazioni circa i destinatari delle prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento degli edifici.

In merito, per l'**applicabilità del nuovo reverse charge**, la prestazione può essere resa **nei confronti di qualsiasi soggetto passivo IVA**, a prescindere dal fatto che quest'ultimo eserciti un'attività nel settore edile.

A tal riguardo, si ricorda che la nuova lett. a-ter), dell'art. 17, co.6, del D.P.R. 633/1972, non ha intaccato la già vigente disciplina contenuta nella lett. a), del medesimo articolo, che continua a prevedere l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile alle 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.

In sostanza, le “nuove” prestazioni (**pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento** degli edifici), sono **assoggettate al reverse charge in ogni caso, indipendentemente dai soggetti** coinvolti[4], purché il **contratto** (sia esso d'appalto o d'opera[5]) abbia ad oggetto le suddette **attività**. Con riferimento al rapporto contrattuale che intercorre tra **prestatore e committente**, inoltre, la disposizione non appone alcun tipo di vincolo, per cui le prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento degli edifici sono assoggettate a reverse **a prescindere dalla tipologia di contratto concluso tra le parti**.

In sostanza, per le ipotesi descritte alla lett. a-ter), co. 6,dell'art. 17, del D.P.R. 633/1972, il meccanismo dell' **inversione contabile** si applica a **qualsiasi contratto** avente ad oggetto le **prestazioni** sopra **descritte**, posto in essere **tra due soggetti IVA** e, dunque, non necessariamente nell'ambito di un subappalto. Diversamente, le **altre prestazioni** del **settore edile** (quelle già indicate dalla lett.a, dell'art.17) sono soggette al meccanismo dell'**inversione contabile** solo se effettuate nell'ambito di **contratti di subappalto**.

Prestazioni di servizi soggette al reverse charge

In merito alla corretta individuazione delle singole operazioni rientranti tra quelle elencate nel nuovo dettato normativo, in attesa di puntuali chiarimenti da parte dell'amministrazione finanziaria, si ritiene che le prestazioni di servizi interessate possano essere desunte dalla classificazione ATECO, con esclusivo riferimento alle attività che sono relative agli edifici.

Tale interpretazione sembrerebbe suffragata dalla Relazione Tecnica di accompagnamento alla legge di Stabilità 2015, la quale, sul punto, ha affermato che *“la stima del maggior gettito derivante dall'entrata in vigore della disposizione fa, prudenzialmente, esclusivo riferimento all'introduzione del reverse charge per le prestazioni di servizi di pulizia (codice ATECO 81.2), nonché per le prestazioni di servizi di demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici (codice ATECO 43, edilizia specializzata)”*.

Si ritiene, quindi, che le prestazioni interessate dalla nuova disposizione siano quelle riconducibili ai seguenti codici ATECO:

Pulizia	43.39	Pulizia di nuovi edifici dopo la costruzione
	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
Demolizione	43.11.00	Demolizione
Impianti	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)
	43.22.05	Installazione di impianti di irrigazione per giardini (inclusa manutenzione e riparazione)
	43.29.01	Installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili
Completamento	43.31.00	Intonacatura e stuccatura
	43.32.01	Posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate, infissi, arredi, 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)
	43.39.09	Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a.

Ad avviso dell'ANCE, l'applicazione del *reverse charge* sembrerebbe potersi escludere per le seguenti attività:

- 43.12 - preparazione del cantiere (in quanto più che altro riferibile 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.

Sul punto, inoltre, occorre chiarire se nel concetto di "*installazione di impianti*" vada ricompresa anche la "*manutenzione e riparazione*", così come indicato nei codici ATECO, oppure se debba prevalere un'interpretazione letterale della lett.a-ter, del citato art.17, che prevede il *reverse charge* solo per l'installazione degli impianti, senza menzionare anche le prestazioni di "*manutenzione e riparazione*" degli stessi.

In ogni caso, in attesa dei necessari chiarimenti da parte dell'amministrazione, l'ANCE ritiene, come sopra detto, che, **nelle ipotesi in cui le prestazioni** (pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento degli edifici) siano **ricomprese** all'interno di un **unico contratto di appalto avente ad oggetto la realizzazione di un intervento edilizio complesso** (come la realizzazione di una nuova costruzione o un intervento di ristrutturazione dell'edificio), **non** si debba procedere a **scomporre l'operazione oggetto del contratto**, per individuare le singole prestazioni "potenzialmente" assoggettabili al reverse.

In tale ipotesi, infatti, le **singole prestazioni** (demolizione, installazione di impianti e opere di completamento) sono parte integrante di un'operazione complessa ed unitaria, per cui il **meccanismo di inversione contabile dovrebbe operare solo per le prestazioni edili affidate a terzi in subappalto** e, quindi, limitatamente al rapporto tra appaltatore e subappaltatore.

Conseguenze dell'applicazione del reverse charge

In concreto, come avviene per i subappalti di lavori edili, il meccanismo del *reverse charge* implica che:

- il prestatore emette fattura senza applicazione dell'IVA, indicando la norma che lo esenta dall'applicazione dell'imposta (art.17, co.6, lett.a-ter, del D.P.R. 633/1972);
- il committente (soggetto IVA) integra la fattura ricevuta con l'indicazione dell'aliquota IVA e della relativa imposta dovuta, con i connessi obblighi formali di registrazione della stessa, da effettuare sia nel registro delle fatture emesse (entro il mese di ricevimento della fattura o, comunque, entro 15 giorni dal ricevimento con riferimento al relativo mese, ai sensi dell'art.23 del D.P.R. 633/1972), sia in quello degli acquisti (di cui all'art.25 del citato D.P.R. 633/1972).

Anche in tal caso, l'operatività di tale sistema determina un incremento del credito IVA in capo al prestatore, che può chiederlo a rimborso o recuperarlo attraverso la compensazione (anche infrannuale) con altre imposte o contributi da versare con F24[6].

[1] Come noto, in base all'art. 17, co. 6, lett. a), del D.P.R. 633/1972, tale meccanismo determina una variazione delle ordinarie modalità di fatturazione e di versamento dell'IVA, relative all'operazione effettuata dal subappaltatore nei confronti dell'appaltatore principale, o di un altro subappaltatore. In particolare, il meccanismo opera nel modo seguente:

- il subappaltatore emette fattura all'appaltatore senza applicazione dell'IVA, indicando la norma che lo esenta dall'applicazione dell'imposta (art.17, co.6, lett. a, del D.P.R. 633/1972);
- l'appaltatore integra la fattura ricevuta con l'indicazione dell'aliquota IVA e della relativa imposta dovuta, con i connessi obblighi formali di registrazione della stessa, da effettuare sia nel registro delle fatture emesse (entro il mese di ricevimento della fattura o, comunque, entro 15 giorni dal ricevimento con riferimento al relativo mese, ai sensi dell'art.23 del D.P.R. 633/1972), sia in quello degli acquisti (di cui all'art.25 del citato D.P.R. 633/1972).

[2] Sul punto, l'amministrazione dovrà chiarire cosa si intenda per "*edificio*" e, in particolare, se questo vada individuato privilegiando il criterio catastale (come unità censita nel catasto dei fabbricati), ovvero adottando la definizione di "*edificio*" di cui all'art.2 del D.Lgs. 192/2005, richiamato ai fini della detrazione per la riqualificazione energetica.

[3] Si tratterebbe, ad esempio per l'attività di completamento, delle imprese coinvolte dallo Studio di Settore VG50U, che comprende gli operatori con i seguenti codici attività: 43.31.00-Intonacatura e stuccatura; 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); 43.39.09-Altri lavori di completamento e di finitura di edifici; 43.99.01-Pulizia a vapore, sabbiatura e attività simili per pareti esterne di edifici.

[4] Ovviamente, deve trattarsi sempre di operazioni poste in essere tra soggetti IVA.

[5] In base al tenore letterale della nuova disposizione, si ritengono esclusi i contratti di fornitura di beni con accessoria posa in opera.

[6] Circa le modalità operative di compensazione, annuale o infrannuale, del credito IVA, si rinvia all'**allegato 1** al documento **ANCE "Split Payment – Azioni ANCE e richiesta segnalazioni"**- ID n. 18963 del 16 gennaio 2015.

