

**INFORMATIVA N. 05/2015**

**IL REVERSE CHARGE: LE NOVITA' DAL 2015**

***I nuovi settori di attività coinvolti dal meccanismo di inversione contabile dal 1° gennaio 2015, a seguito delle novità introdotte dalla legge di stabilità per il 2015***

<b>Argomento:</b>	IVA – reverse charge
<b>Fonti:</b>	articolo 1, commi 629, 631-632, legge n. 190 del 23 dicembre 2014 (pubbl. S.O. n. 99 a G.U. n. 300 del 29 dicembre 2014)
<b>Data:</b>	14 gennaio 2015
<b>Protocollo:</b>	31/PC

*La legge di stabilità per il 2015 ha previsto una estensione dell'applicazione dell'IVA con il meccanismo del reverse charge: coinvolti, dal 1° gennaio 2015, gli installatori di impianti e i servizi di completamento degli edifici anche in assenza di subappalto, i servizi di pulizia degli edifici, oltre ai servizi nel settore energetico; per le cessioni di beni alla grande distribuzione, il reverse charge è subordinato al rilascio di un'apposita autorizzazione comunitaria.*

Tra le numerose novità, in materia fiscale, introdotte dalla legge n. 190 del 23 dicembre 2014 (legge di stabilità per il 2015), meritano un approfondimento le disposizioni che ampliano l'applicazione del meccanismo del reverse charge a nuovi settori di attività, relativi al comparto edile (prestazioni di demolizione, installazioni di impianti e completamento di edifici), ai servizi di pulizia negli edifici, al settore energetico e alla cessione di beni alla grande distribuzione organizzata.

Il meccanismo di inversione contabile, che comporta l'assolvimento dell'IVA da parte del cessionario soggetto passivo d'imposta, è applicabile alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2015, ad eccezione delle cessioni di beni nei confronti della grande distribuzione (ipermercati, supermercati, discount alimentari), per le quali l'entrata in vigore della nuova disciplina è subordinata all'ottenimento di un'apposita autorizzazione da parte del Consiglio dell'unione europea.

La nuova modalità di applicazione dell'IVA ha riflessi immediati sugli adempimenti, sia nella fase di fatturazione che di registrazione dei documenti. E' quindi necessario cercare di individuare con precisione le attività coinvolte, coordinando in particolare le novità che interessano il settore edile con quanto previsto, per il medesimo settore, a decorrere dal 2007.

**A tale riguardo è stata sollecitata una presa di posizione ufficiale da parte dell'Agenzia delle entrate.**

**1. COSA E' IL "REVERSE CHARGE"**

Il meccanismo del reverse charge, previsto dall'articolo 17, comma 5, del D.P.R. n. 633/72, prevede l'assolvimento dell'IVA da parte del cessionario soggetto passivo d'imposta.

A tal fine:

- la fattura è emessa dal cedente/prestatore senza addebito di IVA con l'annotazione "inversione contabile" e l'eventuale indicazione della norma;
- la fattura è integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta;

- la fattura è annotata dal cessionario sia nel registro delle fatture emesse o corrispettivi (entro il mese di ricevimento o anche successivamente, ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese) sia nel registro degli acquisti.

L'obiettivo del meccanismo, come è noto, è quello di ridurre il rischio di evasione dell'imposta: invertendo l'onere del versamento (dal cedente al cessionario), si evita in sostanza che l'acquirente porti in detrazione il tributo che potrebbe non essere corrisposto all'Erario da parte del cedente.

## 2. I SETTORI DI NUOVA INTRODUZIONE: GENERALITA'

L'articolo 1, comma 629, della legge di stabilità per il 2015, ha previsto ulteriori ipotesi di reverse charge, a decorrere dalle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2015.

I nuovi settori assoggettati al reverse charge integrano e modificano l'elenco delle attività già previste dall'articolo 17, comma 6, del D.P.R. n. 633/72; inoltre, ampliano le fattispecie di cessioni di cui all'articolo 74, comma 7, del D.P.R. n. 633/72, introducendovi la cessione dei pallet recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo.

In particolare, con la nuova formulazione dell'articolo 17, comma 6, del D.P.R. n. 633/72 (modificata all'articolo 1, comma 629, lettera a, legge n. 19/2014) il reverse charge è applicabile ai seguenti comparti:

- **prestazioni di servizi di pulizia negli edifici** (lettera a-ter);
- **settore edile** (lettera a e lettera a-ter);
- **settore energetico**: trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra (lettera d-bis), trasferimenti di certificati relativi al gas e all'energia elettrica (lettera d-ter), cessioni di gas e di energia elettrica a soggetti passivi rivenditori (lettera d-quater);
- **grande distribuzione organizzata**: cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati, supermercati, discount alimentari (lettera d-quinqües).

### Articolo 17, comma 6, D.P.R. n. 633/72

Le disposizioni di cui al quinto comma si applicano anche:

a) alle prestazioni di servizi **diversi da quelli di cui alla lettera a-ter**), 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. 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;

a-bis) alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) del primo comma dell'articolo 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;

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

b) alle cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative di cui all'articolo 21 della tariffa annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, come sostituita, da ultimo, dal decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1995, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 1995, nonché dei loro componenti ed accessori;

c) alle cessioni di personal computer e dei loro componenti ed accessori;

d) alle cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere.

**d-bis) ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definite all'articolo 3 della direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, e successive modificazioni, trasferibili ai sensi dell'articolo 12 della medesima direttiva 2003/87/CE, e successive modificazioni;**

**d-ter) ai trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica;**

**d-quater) alle cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 3, lettera a);**

**d-quinqües) alle cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati (codice attività 47.11.1), supermercati (codice attività 47.11.2) e discount alimentari (codice attività 47.11.3).**

Prima di entrare nel dettaglio dei singoli settori, è necessario definire il concetto di “**edificio**”, a cui fanno riferimento **le prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e di completamento** per l'applicabilità del reverse charge, come stabilito nella lettera a-ter) sopraindicata.

Una definizione di “edificio”, che può essere a tal fine validamente utilizzata, è contenuta nella risoluzione n. 46/E/1998, ove, riprendendo una circolare del Ministero dei lavori pubblici, 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”.

Si ritiene che rientrino in tale definizione **sia i fabbricati civili che quelli ad uso industriale, commerciale, artigianale**, nonché **le parti di essi** (ad esempio, singolo locale di un edificio).

Nella definizione di “edificio”, soprariportata, non dovrebbero rientrare i cosiddetti macchinari “imbullonati”, ancorchè ancorati al suolo.

E' esclusa, infine, l'applicazione del reverse charge per le prestazioni di servizi di pulizia, installazione di impianti e demolizione relative a beni mobili di ogni tipo.

Per effetto dell'articolo 1, comma 629, lettera d), legge n. 190/2014, che ha modificato l'articolo 74, comma 7, del D.P.R. n. 633/72, l'IVA è applicata dal cessionario, soggetto passivo d'imposta, alle cessioni di **bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivo al primo**.

Si ritiene che, ai fini dell'applicazione del reverse charge alle cessioni di bancali in legno, l'unica condizione richiesta è che “siano recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo”: è sufficiente, quindi, che **il pallet non sia “nuovo”**, mentre non dovrebbe rilevare il fatto, richiesto per i rottami, di essere inutilizzabili rispetto alla loro primitiva destinazione se non attraverso una fase di lavorazione e trasformazione. Su tale interpretazione è stato richiesto un pronunciamento ufficiale da parte dell'Agenzia delle entrate.

#### Articolo 74, comma 7, D.P.R. n. 633/72

Per le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi e dei relativi lavori, di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e plastica, **nonché di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo**, intendendosi comprese anche quelle relative agli anzidetti beni che siano stati ripuliti, selezionati, tagliati, compattati, lingottati o sottoposti ad altri trattamenti atti a facilitarne l'utilizzazione, il trasporto e lo stoccaggio senza modificarne la natura, al pagamento dell'imposta e' tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato. La fattura, emessa dal cedente senza addebito dell'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli artt. 21 e seguenti e con l'annotazione «inversione contabile» e l'eventuale indicazione della norma di cui al presente comma, deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro di cui agli articoli 23 o 24 entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, e' annotato anche nel registro di cui all'articolo 25. (omissis).

#### 2.1 Decorrenza e durata dell'applicazione del meccanismo ai nuovi settori

I settori di nuova introduzione applicano il reverse charge alle **operazioni effettuate dal 1° gennaio 2015**, secondo le regole previste nell'articolo 6, del D.P.R. n. 633/72 (per le prestazioni di servizi: il momento del pagamento del corrispettivo o, se anteriore, quello della fatturazione; per le cessioni di beni mobili: il momento della consegna o spedizione o, se anteriore, quello della fatturazione).

**Fanno eccezione**, come previsto dall'articolo 1, comma 632, legge di stabilità per il 2015, le cessioni di beni effettuate nei confronti della **grande distribuzione**, per le quali occorre attendere il rilascio di una specifica autorizzazione da parte del Consiglio dell'Unione europea.

Inoltre, l'applicazione del reverse charge è prevista con una durata limitata a un periodo di quattro anni (quindi, fino al 2018) per le cessioni e prestazioni relative al settore energetico e per le cessioni alla grande distribuzione.

Attività	Decorrenza	Durata
<b>Prestazioni di servizi di pulizia negli edifici</b> (lettera a-ter)	1° gennaio 2015	a regime
<b>Settore edile</b> (lettera a e lettera a-ter)	1° gennaio 2015	a regime
<b>Settore energetico:</b> trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra (lettera d-bis), trasferimenti di certificati relativi al gas e all'energia elettrica (lettera d-ter), cessioni di gas e di energia elettrica a soggetti passivi rivenditori (lettera d-quater);	1° gennaio 2015	4 anni
<b>Grande distribuzione organizzata:</b> cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati, supermercati, discount alimentari (lettera d-quinquies)	Sospesa, fino al rilascio dell'autorizzazione comunitaria	4 anni
<b>Cessioni di bancali di legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo</b>	1° gennaio 2015	a regime

### 3. I SINGOLI SETTORI DI NUOVA INTRODUZIONE: DEFINIZIONE E CRITICITA'

Nel tentativo di definire in modo oggettivo il nuovo campo di applicazione del reverse charge, si ritiene che il criterio più corretto sia il riferimento alle attività svolte secondo la classificazione ATECO 2007.

In tal senso depone la Relazione Tecnica al provvedimento, che richiama, al fine di delineare i settori a cui si applica il nuovo reverse charge, per le prestazioni di servizi di pulizia il codice ATECO 2007: 81.2 e per le prestazioni di servizi di demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici il codice ATECO 2007: 43, edilizia specializzata.

Peraltro, si evidenzia che anche la denominazione delle prestazioni utilizzata dal legislatore ricalca la terminologia utilizzata dalla classificazione ATECO 2007.

Come evidenziato nel paragrafo 1, si ribadisce che il meccanismo del reverse charge presuppone, per la sua applicazione, il fatto che il committente sia un soggetto passivo IVA, per effetto delle condizioni richieste dal comma 5 dello stesso articolo 17, del D.P.R. n. 633/72. Di conseguenza, se le relative prestazioni sono rese direttamente **nei confronti di un condominio o di privati, l'IVA continua ad essere applicata con le modalità ordinarie.**

Va, infine, precisato che il meccanismo di inversione contabile deve essere applicato ai settori di nuova introduzione (in particolare: pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici) anche nel caso di servizi su edifici effettuati nel 2014, resi a soggetti passivi IVA, **la cui fatturazione avviene successivamente al 1° gennaio 2015. Ovviamente, nel caso in cui la prestazione di servizi sia pagata nel 2015, a fronte di fattura emessa nel 2014, la prestazione resta assoggettata ad IVA con le modalità ordinarie.**

### 4. SERVIZI DI PULIZIA NEGLI EDIFICI (art. 17, comma 6, lettera a-ter, D.P.R. n. 633/72)

Fino al 31 dicembre 2014, le prestazioni di pulizia negli edifici erano escluse dall'inversione contabile: nella circolare n. 37/E del 29 dicembre 2006, l'Agenzia delle entrate aveva espressamente chiarito che tale attività non rientrava nella sezione F della Tabella ATECO 2007 (costruzioni), ai cui codici attività erano riconducibili i settori obbligati all'applicazione del reverse charge in presenza di subappalto, ai sensi della previgente lettera a), dell'articolo 17, comma 6, del D.P.R. n. 633/72. Di conseguenza, su tali prestazioni l'IVA era applicata con le modalità ordinarie (esposta in fattura ed assolta dal prestatore).

Dal 1° gennaio 2015, la nuova lettera a-ter), dell'articolo 17, comma 6, del D.P.R. n. 633/72, prevede l'applicazione del meccanismo del reverse charge alle prestazioni di servizi di pulizia degli edifici (come sopra definiti: in sostanza, uffici, appartamenti, fabbriche, negozi, etc. o parti di essi).

Deve trattarsi di **prestazioni rese** nei confronti di un **committente soggetto passivo IVA**, per effetto delle condizioni richieste dal comma 5 dello stesso articolo 17, del D.P.R. n. 633/72: di conseguenza, **sulle prestazioni di pulizia rese nei confronti di un condominio o di privati, l'IVA continua ad essere applicata con le modalità ordinarie.**

Se il committente è un condominio, oltre all'applicazione dell'IVA con le modalità ordinarie, deve essere altresì operata la ritenuta d'acconto del 4%, prevista dall'articolo 25-ter, del D.P.R. n. 600/1973.

In pratica, per l'individuazione delle prestazioni di pulizia si potrebbe far riferimento (come affermato nella Relazione Tecnica al provvedimento) al gruppo 81.2 dell'ATECO 2007 ad esclusione di quelle di pulizia di beni diversi da edifici (esempio: treni, autobus, cisterne, macchinari industriali, ecc).

Qualche dubbio sussiste sull'inclusione dell'attività di **disinfestazione**, denominata in modo distinto nella Tabella ATECO rispetto alla pulizia, ma comunque rientrante nel gruppo 81.2 menzionato dalla citata Relazione Tecnica. Di conseguenza, si può ritenere che per tale attività effettuata su edifici, contraddistinta dal codice 81.29.10, l'IVA sia applicabile con il meccanismo del reverse charge. In merito, è stato richiesto un pronunciamento ufficiale da parte dell'Agenzia delle entrate.

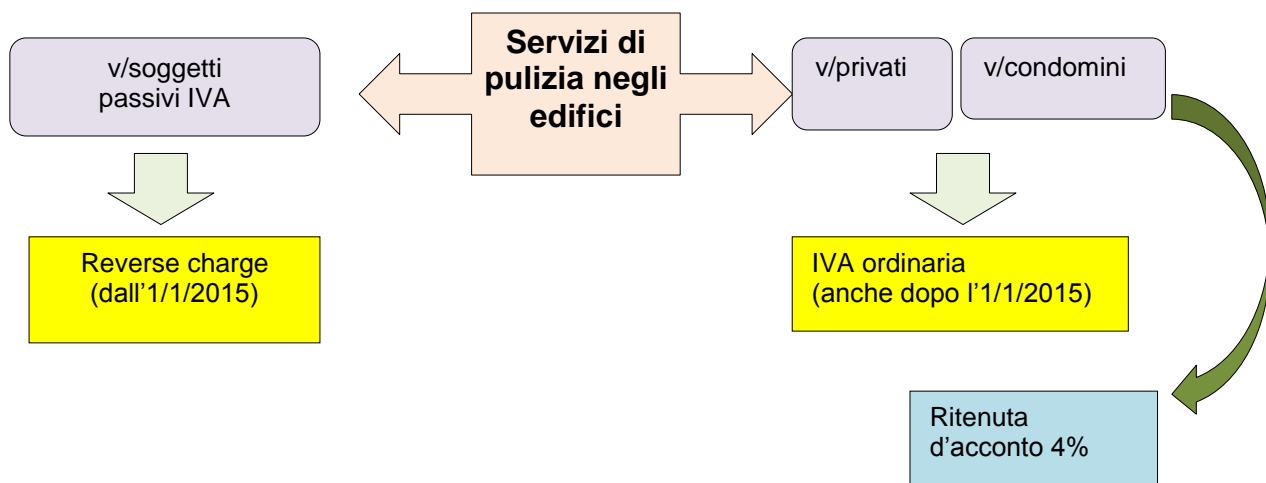
**Elenco delle attività soggette a reverse charge:**

	<b>Codice ATECO 2007</b>	<b>Descrizione e commenti</b>
Pulizia 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>escluse le attività di pulizia di impianti e macchinari</i> )
	81.29.10	Servizi di disinfestazione ( <i>limitatamente alle prestazioni riferite agli edifici</i> )

Il nuovo reverse charge di cui alla lettera a-ter) non dovrebbe essere applicabile alle prestazioni riconducibili ai seguenti codici attività:

- 81.22.01 Attività di sterilizzazione di attrezzature medico sanitarie;
- 81.29.91 Pulizia e lavaggio di aree pubbliche, rimozione di neve e ghiaccio;
- 81.29.99 Altre attività di pulizia nca (pulizia e manutenzione di piscine, treni, cisterne, ecc)

In sintesi, le imprese di pulizia seguono le seguenti modalità di fatturazione, a seconda delle caratteristiche soggettive del committente (soggetto passivo IVA, privato o Condominio):



Va, infine, precisato che il meccanismo di inversione contabile deve essere applicato anche nel caso di servizi di pulizia su edifici effettuati nel 2014, resi a soggetti passivi IVA, **la cui fatturazione avviene successivamente al 1° gennaio 2015. Ovviamente, nel caso in cui la prestazione di servizi sia pagata nel 2015, a fronte di fattura emessa nel 2014, la prestazione resta assoggettata ad IVA con le modalità ordinarie.**

**5. SETTORE EDILE (art. 17, comma 6. lettere a, a-ter, D.P.R. n. 633/72)**

La nuova formulazione della lettera a), coordinata con la lettera a-ter), di nuova introduzione, dell'articolo 17, comma 6, del D.P.R. n. 633/72, comporta sostanzialmente **l'estensione del reverse charge anche ai contratti di appalto (non solo di subappalto), relativi ad alcune prestazioni di servizi rese nel settore edile e consistenti in demolizioni, installazione di impianti, e completamento di edifici.**

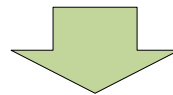
Tali prestazioni, ora espressamente previste dalla nuova lettera a-ter), erano già ricomprese nella più ampia sezione F della tabella Ateco 2007 e, **fino al 2014, applicavano il reverse charge solo in presenza di subappalto** reso nei confronti di un soggetto passivo esercente un'attività riconducibile al settore edile. **Pertanto, l'applicazione del reverse charge alle nuove prestazioni in materia edilizia (indipendentemente dalla tipologia contrattuale posta in essere) individuate dalla lettera a-ter) del comma 6 del citato articolo 17 presenta carattere oggettivo e non è legato al fatto che il committente sia un'impresa che esercita un'attività riconducibile al settore edile (sezione F della tabella ATECO 2007).**

### 5.1 Reverse charge fino al 31/12/2014

Per comprendere con maggiore precisione gli effetti delle nuove disposizioni sul settore edile, è necessario riepilogare sinteticamente le condizioni di applicazione del reverse charge, nel medesimo settore, in vigore già dal 1° gennaio 2007.

#### Art.17, comma 6, lett. a) (precedente formulazione)

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. 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.



Il reverse charge era applicabile alle prestazioni di servizi rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese di costruzione o ristrutturazione di immobili o nei confronti dell'appaltatore principale o di altri subappaltatori. Il meccanismo non era applicabile, per espressa previsione normativa, alle prestazioni rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata al committente la totalità dei lavori.

Il settore "edile" era stato individuato, dalla circolare n. 37/E del 29 dicembre 2006, con riferimento alle attività riconducibili ai codici previsti nella sezione F della tabella Atecofin 2004 (ora, Ateco 2007).



Le condizioni richieste dalla lettera a) all'epoca vigente, ai fini dell'applicazione del reverse charge, erano quindi le seguenti:

- doveva trattarsi di una **prestazione di servizi edili** resa nell'ambito di un contratto di **subappalto** (non di appalto);
- subappaltatore e appaltatore dovevano svolgere un'attività riconducibile ad un **codice ricompreso nel settore F** della classificazione Ateco (non aveva rilievo l'attività svolta dal committente principale, destinatario finale dei lavori, estraneo alla disciplina).

### 5.2 Reverse charge dal 1° gennaio 2015

La legge di stabilità per il 2015 ha modificato la lettera a), limitata ai rapporti di subappalto, escludendone l'applicazione alle operazioni ora individuate nella nuova lettera a-ter) (cioè, demolizioni, installazione di impianti, completamento di edifici). Da ciò consegue che il reverse charge è applicabile a tali specifiche prestazioni (già rientranti nella sezione "F" ATECO 2007) **non solo nel caso di subappalto, ma anche di appalto.**

La relazione illustrativa al disegno di legge di stabilità per il 2015 è di ausilio per comprendere il coordinamento delle lettere a) e a-ter). Il legislatore, infatti, chiarisce che "(...) *rispetto alla disposizione generale di cui all'articolo 17, comma sesto, lettera a), concernente le prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile, la previsione di cui alla lettera a-ter) **elimina l'operatività della limitazione soggettiva in relazione alle prestazioni di demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici. Per tali ultime prestazioni di servizi, il sistema dell'inversione contabile si applica in ogni caso, a prescindere dalla circostanza che le prestazioni siano 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 o che siano rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori. Conseguentemente per chiarezza, nella lettera a) è inserita la precisazione che dal relativo ambito sono escluse le operazioni di cui alla successiva lettera a-ter).***"

La nuova lettera a-ter) individua espressamente le prestazioni (demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici) a cui, dal 1° gennaio 2015, è applicabile il reverse charge indipendentemente dal fatto che l'attività sia posta in essere nell'ambito di un contratto di subappalto.

Si ritiene, come affermato in precedenza, che il criterio più corretto per individuare le sopraindicate prestazioni, sia quello di prendere a riferimento la classificazione delle attività economiche ATECO 2007, la cui sezione F era già stata utilizzata dall'Amministrazione finanziaria per individuare le prestazioni di servizi rese in subappalto nel "settore edile".

Nella sezione F, le attività di "demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici" sono espressamente menzionate nei seguenti gruppi della sezione F:

- 43.1** Demolizione e preparazione del cantiere edile
- 43.2** Installazione di impianti elettrici, idraulici ed altri lavori di costruzione e installazione
- 43.3** Completamento e finitura di edifici

Pertanto, in considerazione della formulazione letterale utilizzata dal legislatore nella lettera a-ter), si ritiene che il reverse charge sia applicabile, dal 1° gennaio 2015, alle attività contraddistinte dagli specifici codici rientranti nel gruppo 43.1 (demolizione), nel gruppo 43.2 (installazione di impianti) e nel gruppo 43.3 (completamento di edifici), della sezione F con le precisazioni che seguono. Si raccomanda di porre attenzione alla **descrizione delle attività proposta nel volume pubblicato dall'ISTAT "NOTE ESPLICATIVE"** alla classificazione delle attività economiche Ateco 2007, rintracciabile al seguente indirizzo internet: <http://www.istat.it/it/archivio/17888>.

### 5.3 Installazione di impianti (elettricisti, idraulici, etc.)

Dal 1° gennaio 2015, gli installatori di impianti (con attività riconducibile ai codici attività rientranti nel gruppo 43.2 ATECO 2007 fatturano in reverse charge in tutti i casi in cui effettuano la prestazione (anche di manutenzione e riparazione) su edifici nei confronti di un soggetto passivo IVA, a prescindere dalla tipologia contrattuale (appalto, subappalto, contratto d'opera).

#### Elenco delle attività soggette a reverse charge:

	<b>Codice ATECO 2007</b>	<b>Descrizione e commenti</b>
<b>Installazione di impianti in edifici</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)
43.29.01	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>limitatamente alle prestazioni riferite ad edifici</i> )

Il nuovo reverse charge di cui alla lettera a-ter) non dovrebbe essere applicabile alle prestazioni riconducibili ai seguenti codici attività:

- **43.21.03** Installazione impianti di illuminazione stradale e dispositivi elettrici di segnalazione, illuminazione di piste degli aeroporti
- **43.22.04** Installazione di impianti di depurazione per piscine (inclusa manutenzione e riparazione). Non si ritiene che la **piscina** possa essere considerata un edificio o parte di esso
- **43.22.05** Installazione di impianti di irrigazione per giardini (inclusa manutenzione e riparazione). Non si ritiene che il **giardino** possa essere considerato un edificio o parte di esso.

A tali ultime prestazioni (codici 43.21.03, 43.22.04, 43.22.05) come pure a quelle definite dai codici ATECO dello schema soprariportato non relative, però, ad edifici, continua ad applicarsi il reverse charge di cui alla lettera a), articolo 17, comma 6, D.P.R. n. 633/72, in presenza, ovviamente, delle condizioni ivi previste (cioè, se rese in subappalto nei confronti di un appaltatore con attività riconducibile alla sezione F della Tabella Ateco).

#### 5.4 Demolizione edifici

Dal 1° gennaio 2015, i soggetti con attività riconducibile ai codici attività rientranti nel gruppo 43.1 ATECO 2007, fatturano in reverse charge in tutti i casi in cui effettuano la prestazione su edifici nei confronti di un soggetto passivo IVA, a prescindere dalla tipologia contrattuale che lega il prestatore al committente (appalto, subappalto, contratto d'opera).

#### Elenco delle attività soggette a reverse charge:

	Codice ATECO 2007	Descrizione e commenti
<b>Prestazione di demolizione di edifici</b>	43.11.00	Demolizione o smantellamento di edifici e di altre strutture ( <i>con esclusione della demolizione di altre strutture diverse dagli edifici</i> )

Il nuovo reverse charge di cui alla lettera a-ter) non dovrebbe essere applicabile alle prestazioni riconducibili ai seguenti codici attività:

- **43.12.00** Preparazione del cantiere edile e sistemazione del terreno;
- **43.13.00** Trivellazioni e perforazioni

A tali ultime prestazioni (codici 43.12.00 e 43.13.00) come pure a quella definita dal codice ATECO dello schema soprariportato, non relative, però, ad edifici, continua ad applicarsi il reverse charge di cui alla lettera a), articolo 17, comma 6, D.P.R. n. 633/72, in presenza, ovviamente, delle condizioni ivi previste (cioè, se rese in subappalto nei confronti di un appaltatore con attività riconducibile alla sezione F della Tabella Ateco).

#### 5.5 Completamento di edifici

Tale attività è individuabile nel codice 43.3 Tabella ATECO 2007: si tratta delle attività consistenti in intonacatura, posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili, rivestimento di pavimenti e muri, tinteggiatura e posa in opera di vetri, altre attività di completamento non specializzate (muratori). Per le operazioni effettuate dal 1° gennaio 2015, l'IVA è assolta in reverse charge a prescindere dalla tipologia contrattuale che lega il prestatore al committente (appalto, subappalto, contratto d'opera).



**Elenco delle attività soggette a reverse charge:**

	<b>Codice ATECO 2007</b>	<b>Descrizione e commenti</b>
<b>Completamento di edifici</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 (limitatamente alle prestazioni afferenti gli edifici)
	43.39.09	Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a.

Sulle prestazioni di servizi, riconducibili ai codici attività sopraindicati, non relative ad edifici, continua ad applicarsi il reverse charge di cui alla lettera a), articolo 17, comma 6, D.P.R. n. 633/72, in presenza, ovviamente, delle condizioni ivi previste (cioè, se rese in subappalto nei confronti di un appaltatore con attività riconducibile alla sezione F della Tabella Ateco).

**5.6 Ulteriori considerazioni**

E' importante sottolineare che, in considerazione del fatto che la lettera a) del citato articolo 17 ora si riferisce alle prestazioni di servizi diverse da quelle di installazione di impianti, demolizione e completamento di edifici, il reverse charge continua ad applicarsi **solo alle ipotesi di subappalto relativamente alle altre attività (diverse da quelle di installazione di impianti, demolizione e completamento di edifici) rientranti nel settore F.**

A mero titolo esemplificativo, oltre alle esclusioni già evidenziate nei paragrafi precedenti, continua ad applicarsi il meccanismo del reverse charge solo in presenza di sub-appalto reso nei confronti di un appaltatore (soggetto passivo IVA) operante nel settore edile, alle attività contraddistinte dai codici riconducibili ai seguenti gruppi:

- **attività di costruzione degli edifici (gruppo 41.2, sezione F),**
- **costruzioni di strade e ferrovie (gruppo 42.1, sezione F),**
- **costruzione di opere di pubblica utilità (gruppo 42.2, sezione F)**
- **costruzioni di altre opere di ingegneria civile (gruppo 42.9, sezione F)**
- **preparazione del cantiere edile (classe 43.12 sezione F)**
- **trivellazione e perforazione (classe 43.13 sezione F)**
- **altri lavori specializzati di costruzione (gruppo 43.9, sezione F):** si tratta (codici ATECO 2007: 43.91.00, 43.99.01, 43.99.02, 43.99.09), ad esempio, della realizzazione dei lavori di copertura (costruzione di tetti, copertura di tetti, installazione di grondaie e pluviali, lavori di impermeabilizzazione, lavori di fondazione, di isolamento, montaggio e smontaggio di ponteggi, etc).

Si ribadisce che continua ad applicarsi il reverse charge di cui alla citata lettera a) alle prestazioni di servizi di demolizione, di installazione di impianti e di completamento rese su opere diverse dagli edifici, in presenza delle condizioni ivi previste (rese in subappalto nei confronti di un appaltatore con attività riconducibile alla sezione F della Tabella Ateco).

Può quindi accadere che un'impresa edile che effettua una prestazione di servizi nei confronti di un committente soggetto passivo IVA (quindi, in base ad un contratto di appalto), si trovi ad applicare il meccanismo del reverse charge solo relativamente ad alcune tipologie di prestazioni (ad esempio, installazione di impianto elettrico). Se, nel medesimo contratto è prevista anche l'esecuzione di un lavoro di copertura del tetto, tale prestazione (riconducibile al gruppo 43.9) deve essere fatturata con le modalità ordinarie, non sussistendo un rapporto di subappalto tra le parti. Da ciò consegue la necessità di compilare la fattura con modalità differenziate (reverse charge o modalità ordinaria) relativamente alle diverse prestazioni effettuate.

**5.7 Implicazioni con alcuni regimi speciali**

Il regime dell'IVA per cassa, previsto dall'articolo 32-bis del D.L. n. 83/2012, convertito in legge n. 134/2012, prevede il differimento dell'esigibilità dell'IVA sia in riferimento alle operazioni attive che passive per coloro che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi imponibili nello Stato nei confronti di altri soggetti passivi IVA e che, avendo realizzato nell'anno precedente un volume di affari non superiore a 2 milioni di euro, hanno esercitato apposita opzione.

Nella circolare n. 44/E del 26 novembre 2012, al par. 5, è precisato che il regime di IVA per cassa non è applicabile in relazione alle operazioni per le quali l'IVA è applicata con regole peculiari, tra le quali rientrano le operazioni effettuate nei confronti di cessionari/committenti che assolvono l'IVA con il reverse charge.

Nel caso di soggetti che abbiano optato per l'IVA per cassa e che, dal 1° gennaio 2015, pongono in essere operazioni che rientrano nel reverse charge, si ritiene che:

- l'opzione precedentemente espressa per il regime dell'IVA per cassa non abbia più validità, con la conseguenza che il regime medesimo cessa di avere applicazione;
- conseguentemente, si ritiene, mutuando i principi contenuti nel comma 2 dell'art. 7 del D.M. 11 ottobre 2012 attuativo del regime dell'IVA per cassa, che l'IVA sospesa - relativa ad operazioni effettuate ma non ancora incassate - debba essere computata a debito nell'ultima liquidazione relativa al periodo in cui è applicato il regime dell'IVA per cassa. A partire dalla medesima liquidazione può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta non ancora detratta relativa agli acquisti effettuati e non ancora pagati.

## 6. SANZIONI

L'articolo 6, comma 9-bis, del decreto legislativo n. 471/97, disciplina il regime sanzionatorio per le violazioni in materia di reverse charge, con l'obiettivo di modulare le relative sanzioni all'effettiva evasione del tributo.

In particolare, è prevista:

- una sanzione base dal 100 al 200% dell'imposta, con un minimo di euro 258, nel caso in cui il committente non assolva l'imposta relativa agli acquisti di beni o servizi mediante il meccanismo dell'inversione contabile e la medesima sanzione si applica al cedente o prestatore che ha irregolarmente addebitato l'imposta in fattura omettendone il versamento;
- la sanzione è ridotta al 3%, con un minimo di euro 258, nell'ipotesi in cui l'imposta sia stata comunque assolta, seppure in modo irregolare.

### Articolo 6, D.Lgs. n. 471/97

9-bis. E' punito con la sanzione amministrativa compresa fra il 100 e il 200 per cento dell'imposta, con un minimo di 258 euro, il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, non assolve l'imposta relativa agli acquisti di beni o servizi mediante il meccanismo dell'inversione contabile di cui agli *articoli 17 e 74, commi settimo e ottavo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*, e successive modificazioni. La medesima sanzione si applica al cedente o prestatore che ha irregolarmente addebitato l'imposta in fattura omettendone il versamento. Qualora l'imposta sia stata assolta, ancorché irregolarmente, dal cessionario o committente ovvero dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto alla detrazione ai sensi dell'*articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*, e successive modificazioni, la sanzione amministrativa è pari al 3 per cento dell'imposta irregolarmente assolta, con un minimo di 258 euro, e comunque non oltre 10.000 euro per le irregolarità commesse nei primi tre anni di applicazione delle disposizioni del presente periodo. Al pagamento delle sanzioni previste nel secondo e terzo periodo, nonché al pagamento dell'imposta, sono tenuti solidalmente entrambi i soggetti obbligati all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile. E' punito con la sanzione di cui al comma 2 il cedente o prestatore che non emette fattura, fermo restando l'obbligo per il cessionario o committente di regolarizzare l'omissione ai sensi del comma 8, applicando, comunque, il meccanismo dell'inversione contabile.

**Considerata l'obiettivo difficoltà che si riscontra in sede di delimitazione dell'ambito applicativo della nuova disciplina, è stato richiesto all'Agenzia delle entrate la non applicabilità di sanzioni per le eventuali irregolari fatturazioni, commesse nei primi 60 giorni di applicazione della nuova disciplina, purchè le stesse siano regolarizzate entro un congruo termine richiamando, a tal riguardo, le norme dello Statuto del contribuente (articolo 3, comma 2 e articolo 10, comma 3, della legge n. 212/2000).**

Distinti saluti

IL DIRETTORE  
- Andrea Trevisani -