

MATTEO MORASSI
DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE
Via F. BEROALDO N. 7
40127 BOLOGNA

C.F. MRS MTT 80B23 G888Q
P.IVA 01653690931



Ai gentili clienti
Loro sedi

IL NUOVO REVERSE CHARGE IN EDILIA DAL 01.01.2015

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.

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).

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.

Servizio	Codice ateco	Descrizione
	81.21.00	Pulizia generale e non specializzata di edifici.

Prestazioni di servizi di pulizia relative ad 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.

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'Agenzia delle Entrate, dovrebbe rientrare anche le attività classificate al codice ATECO 43.22.04 qualora la piscina sia considerata edificio o parte di esso.

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

Uno dei chiarimenti che ci si attendeva dall'Agenzia 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, anch'esse determinerebbero la necessità di attivare l'inversione contabile.

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
	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

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..

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.

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.

MATTEO MORASSI
DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE
VIA F. BEROALDO N. 7
40127 BOLOGNA

C.F. MRS MTT 80B23 G888Q
P.IVA 01653690931



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.

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).

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.

Aggiornamento del 30.10.2015

Direzione regionale dell'Emilia Romagna protocollo 954-784/2015 del 21 ottobre 2015

Secondo la DRE Emilia Romagna (protocollo 954-784/2015 del 21 ottobre 2015) per individuare il necessario collegamento tra l'impianto e l'edificio per l'applicazione del reverse charge deve farsi

MATTEO MORASSI
DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE
VIA F. BEROALDO N. 7
40127 BOLOGNA

C.F. MRS MTT 80B23 G888Q
P.IVA 01653690931



riferimento al collegamento funzionale. In altre parole, il reverse charge può applicarsi se l'impianto serve al funzionamento dell'edificio autonomamente considerato, a prescindere dalla sua ubicazione.

Tale questione è di estrema rilevanza e sta creando numerose difficoltà agli operatori. Si pensi al seguente caso: realizzazione di un intervento di manutenzione su un impianto di condizionamento situato all'esterno dell'edificio. Ora è evidente che l'impianto di condizionamento ha la finalità di fornire calore o refrigerio all'interno dell'edificio. Ma la sua collocazione all'esterno dell'edificio rende difficile poter ipotizzare l'applicazione del reverse charge.

A supporto di tale interpretazione si evidenzia che l'Amministrazione Finanziaria, sottolineando che in ambito fiscale non sussiste una definizione di edificio, fa riferimento all'art. 2 del D.Lgs. n. 192/2005, secondo cui l'edificio consiste in *"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;*".

Come si evince dalla definizione riportata, sono da considerarsi parte del fabbricato tutti gli impianti che si trovano stabilmente all'interno del fabbricato. Pertanto, non è necessario un "legame permanente" tra impianto e fabbricato, ma è sufficiente che l'impianto si trovi stabilmente all'interno dello stesso.

Ma il solo fatto che l'impianto di condizionamento si trova all'esterno dell'edificio può precludere l'applicazione del reverse charge?

Per rispondere a tale domanda va innanzitutto rilevato che con la circolare 14/E del 27 marzo 2015, l'Agenzia delle Entrate aveva ritenuto che l'espressione edificio NON ricomprendesse i *"terreni, parti del suolo, parcheggi, piscine, giardini, etc., salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell'edificio stesso, ad esempio impianti fotovoltaici collocati sui tetti"*.

Applicando tale interpretazione all'esempio proposto, si evince quanto segue:

- se l'impianto di condizionamento è situato sul terrazzo o sul tetto trova applicazione il reverse charge;
- se l'impianto di condizionamento è situato sul terreno pertinenziale all'edificio non trova applicazione il reverse charge.

Nessun rilievo assumeva la funzionalità dell'impianto di condizionamento, ovvero il fatto che questo fosse destinato a fornire calore o refrigerio all'interno dell'edificio.

E' proprio su questo aspetto è di estremo interesse l'intervento operato dalla DRE Emilia Romagna, che nell'esaminare l'applicazione del reverse charge sulla manutenzione dell'impianto frigorifero collocato all'interno di un fabbricato industriale ha evidenziato che *"nel caso di specie, invece, parrebbe che l'installazione di impianti sia strettamente funzionale allo svolgimento dell'attività industriale esercitata dal committente dell'impianto e non al funzionamento dell'edificio autonomamente considerato, sebbene una volta installati gli impianti costituiscano un tutt'uno con l'edificio medesimo"*.

Ciò che a noi interessa evidenziare è il fatto che si da finalmente rilievo al collegamento funzionale tra l'impianto e l'edificio. Ogni qualvolta l'impianto è destinato allo svolgimento di funzioni essenziali per il funzionamento dell'edificio stesso, a prescindere dall'ubicazione dell'impianto, la relazione manutenzione va assoggettata a reverse charge.

MATTEO MORASSI
DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE
Via F. BEROALDO N. 7
40127 BOLOGNA

C.F. MRS MTT 80B23 G888Q
P.IVA 01653690931



Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.
Cordiali saluti