

Dottori Commercialisti

Italo Bruno Vergallo
Luca Brivio
Giuseppe Rizzo
Raffaele Pisano
Maria Grazia Ferrari
Nicola Modugno

Federica Misan
Davide Scotti
Michele Calabrese
Carlo Castrignano
Carlotta Manfredi
Giulia Capetti

Avvocati

Maurizio Di Salvo

Milano, 27 gennaio 2015

Rif. GR/cm

Clienti Loro Sede

CIRCOLARE N. 5/2015

Nuove ipotesi di reverse charge – molti dubbi applicativi

La Legge di Stabilità per l'anno 2015 ha introdotto – già a partire dalle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2015 – nuove ipotesi in relazione alle quali trova applicazione il meccanismo dell'inversione contabile o *reverse charge*.

Si tratta del *reverse charge* cosiddetto interno o nazionale e cioè relativo ad operazioni poste in essere tra soggetti passivi dotati di partita Iva in Italia, riconducibili alle previsioni contenute nel comma 6 dell'art.17 del decreto Iva.

L'inversione contabile o *reverse charge* come noto rappresenta un'eccezione alla regola generale che vede quale debitore d'imposta colui che cede il bene o presta il servizio e prevede, quindi, che sia l'acquirente del bene o il committente del servizio ad assolvere l'imposta.

Gli adempimenti cui sono tenuti i due soggetti sono pertanto i seguenti:

- il soggetto passivo Iva, cedente o prestatore, emette la fattura senza evidenziare l'Iva e richiamando la norma che prevede l'applicazione di questo tipo di meccanismo (si parla tecnicamente in questo caso di emissione di fattura ad "aliquota zero");
- il soggetto passivo Iva, acquirente o committente, che riceve la fattura senza Iva, provvede ad integrarla annotando sul documento l'aliquota Iva corrispondente all'operazione effettuata e a registrarla sia nel registro acquisti che nel registro vendite, assolvendo in tal modo all'imposta.

Una prima indicazione importante sta nella considerazione che tale meccanismo del *reverse charge* trova applicazione unicamente se l'operazione avviene tra due soggetti che agiscono nella veste di soggetti passivi ai fini Iva ciò in quanto, nell'ipotesi di un acquirente o committente privato o soggetto ad esso assimilato (si pensi ad un ente pubblico o privato che agiscono nella loro veste istituzionale), lo stesso non sarebbe nelle condizioni di procedere all'integrazione ed agli adempimenti descritti nella precedente lettera b).

Premesso questo, vediamo di seguito quali sono le nuove ipotesi di *reverse charge* introdotte dalla Legge Stabilità 2015.

Le nuove ipotesi previste nel co.6, art.17 d.P.R. n.633/72

descrizione	entrata in vigore
Lettera a-ter) alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici;	01/01/2015
Lettera d-bis) ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definite all'art.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;	01/01/2015
Lettera 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;	01/01/2015



Via Solari, 12
20144 Milano
Tel. +39 02 874506
Fax +39 02 72000569

Via Appiani, 2/a
20900 Monza

studio@vbea.it
www.vbea.it

Cod. Fisc. e P. Iva:
02376400962

Lettera d-quater) alle cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'art.7- <i>bis</i> , co.3, lett. a);	01/01/2015
Lettera d-quinquies) alle cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati (codice attività 47.11.1), supermercati (codice attività 47.11.2) e <i>discount</i> alimentari (codice attività 47.11.3)	necessaria autorizzazione Consiglio UE

Inoltre, con una modifica apportata al settimo comma dell'art.74 d.P.R. n.633/72, la Legge di Stabilità 2015, estende il meccanismo dell'inversione contabile anche alle cessioni di "bancali in legno (*pallet*) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo". Anche per tali operazioni dal 1° gennaio 2015 il soggetto cedente dovrà quindi emettere fattura ad aliquota zero, obbligando il cessionario alla procedura di inversione contabile descritta in precedenza.

Tralasciando le ipotesi relative alle prestazioni nel settore energetico ed alla cessione dei pallet "usati", focalizziamo l'attenzione sulle ipotesi contemplate dalla nuova lettera a-ter) riferite al settore edile, in quanto di più frequente applicazione.

Le prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici

In attesa dei necessari chiarimenti, per comprendere a quali prestazioni la nuova norma faccia in concreto riferimento è doveroso richiamare le precisazioni fornite sia nella Relazione illustrativa che nella Relazione Tecnica alla Legge Stabilità 2015.

⇒ *Relazione Illustrativa*

- Relativamente al settore edile, l'art.199, paragrafo 1, lettera a) della Direttiva 2006/112/CE consente l'applicazione del *reverse charge* alle "prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili".
- Rispetto alla disposizione contenuta nella lettera a), co.6 dell'art.17 d.P.R. n.633/72 (subappalti in edilizia), nelle nuove ipotesi della lettera a-ter) l'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.

Conseguentemente per chiarezza, nella citata lettera a) la Legge di Stabilità 2015 ha inserito la precisazione che dal relativo ambito sono escluse le operazioni di cui alla successiva lettera a-ter).

⇒ *Relazione tecnica*

- 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).

Per tentare di fornire indicazioni concrete in merito alle operazioni per le quali occorre applicare l'inversione contabile è quindi necessario partire dai contenuti dei predetti codici ATECO.

81.2 ATTIVITÀ DI PULIZIA E DISINFESTAZIONE

81.21 Pulizia generale (non specializzata) di edifici

81.21.0 Pulizia generale (non specializzata) di edifici

81.21.00 Pulizia generale (non specializzata) di edifici

81.22 Attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali

81.22.0 Attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali

81.22.01 Attività di sterilizzazione di attrezzature medico sanitarie

81.22.02 Altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali

81.29 Altre attività di pulizia

81.29.1 Servizi di disinfestazione

81.29.10 Servizi di disinfestazione

81.29.9 Attività di pulizia n.c.a.

81.29.91 Pulizia e lavaggio di aree pubbliche, rimozione di neve e ghiaccio

81.29.99 Altre attività di pulizia n.c.a.

43 LAVORI DI COSTRUZIONE SPECIALIZZATI

43.1 Demolizione e preparazione del cantiere edile

43.11 Demolizione

43.12 Preparazione del cantiere edile

43.12.0 Preparazione del cantiere edile e sistemazione del terreno

43.13 Trivellazioni e perforazioni

43.2 Installazione di impianti elettrici, idraulici ed altri lavori di costruzione e installazione

43.21 Installazione di impianti elettrici

43.22 Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento

43.29 Altri lavori di costruzione e installazione

43.3 Completamento e finitura di edifici

43.31 Intonacatura

43.32 Posa in opera di infissi

43.33 Rivestimento di pavimenti e di muri

43.34 Tinteggiatura e posa in opera di vetri

43.39 Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici

43.9 Altri lavori specializzati di costruzione

43.91 Realizzazione di coperture

43.99 Altri lavori specializzati di costruzione n.c.a.

N.B. si rinvia all'esame del Manuale Ateco per la descrizione dettagliata di tutti gli ulteriori sottocodici

Occorre poi tenere presente che, parlando sempre di codici ATECO, vi sono soggetti appartenenti al settore edile che pur realizzando in prevalenza attività ricomprese in altri codici, realizzano anche prestazioni che sono certamente "tipiche" delle attività in precedenza elencate (si pensi, ad esempio, al costruttore che deve eseguire necessari interventi di demolizione).

Si tratta, infatti dei soggetti che adottano i seguenti codici ATECO.

41 Costruzione di edifici

41.1 Sviluppo di progetti immobiliari

41.2 Costruzione di edifici residenziali e non residenziali

42 Ingegneria civile

42.1 Costruzione di strade e ferrovie

42.2 Costruzione di opere di pubblica utilità

42.9 Costruzione di altre opere di ingegneria civile

In questo scenario davvero poco chiaro vediamo di trarre delle indicazioni che possano essere d'aiuto agli operatori tenuti – già dal 1° gennaio 2015 – ad applicare le nuove regole:

- 1) chi adotta uno dei codici di attività ricompresi nella classificazione ATECO esplicitate dalla relazione tecnica (categorie 81.2 e 43) e svolge le prestazioni tipiche in essi richiamate deve applicare il meccanismo del *reverse charge*;
- 2) chi adotta uno dei codici attività ricompresi in classificazione ATECO diverse da quelle evidenziate nella relazione tecnica, ma svolge – in quanto soggetto appartenente al settore edile – autonome prestazioni tipicamente riconducibili alle attività evidenziate nei codici 81.2 e 43 dovrebbe applicare anch'esso il meccanismo del *reverse charge*;
- 3) chi adotta uno dei codici attività ricompresi in classificazione ATECO diverse da quelle evidenziate nella relazione tecnica, ma svolge – in quanto soggetto appartenente al settore edile – prestazioni tipicamente riconducibili alle attività evidenziate nei codici 81.2 e 43 ma nel contesto delle proprie attività tipiche (ad esempio il costruttore che per costruire deve demolire un rudere) è dubbio se in questo caso occorra applicare il meccanismo del *reverse charge*;
- 4) resta ad oggi ancora poco chiaro il trattamento da riservare alle prestazioni consistenti nella ordinaria e straordinaria manutenzione, sia con riferimento alle operazioni di installazione di impianti (ad esempio, l'intervento di sostituzione di una presa elettrica mal funzionante) e a quelle di completamento di edifici (si pensi ad esempio, alle tinteggiature sia esterne che interne che periodicamente vengono realizzate dopo anni dalla costruzione): su tali prestazioni le

posizioni sono discordanti, ma l'opinione prevalente è nella direzione di ammettere anche per tali prestazioni l'applicazione del *reverse charge*.

È ragionevole pensare che, a parte le prestazioni menzionate al precedente punto 1) e che certamente ricadono nel nuovo meccanismo del *reverse charge* se effettuate dal 1° gennaio 2015, per tutte le altre prestazioni l'Agenzia delle Entrate faccia salva l'applicazione delle sanzioni per comportamenti ritenuti non conformi al nuovo dettato normativo. E ciò fino a quando non avrà fornito chiari ed inequivocabili chiarimenti (in tal senso, l'esperienza vissuta con l'ipotesi del *reverse charge* nei subappalti in edilizia, non lascia certamente tranquilli).

Restiamo a Vostra disposizione per ogni chiarimento e porgiamo i nostri migliori saluti.

Studio Vergallo Brivio & Associati
(dott. Giuseppe Rizzo)

