

Newsletter n. 12/2015

Il nuovo Reverse Charge nel settore edilizio: ulteriori chiarimenti

A quasi sette mesi dall'entrata in vigore della Legge n. 190/2014 (di seguito Legge di Stabilità 2015), che ha previsto, con decorrenza 1° gennaio 2015, l'estensione dell'applicazione dell'inversione contabile ad fini IVA¹ ad ulteriori prestazioni rese nel settore edilizio, risultano essere ancora numerosi i dubbi interpretativi.

Procedendo con ordine, l'Amministrazione Finanziaria ha ritenuto opportuno intervenire nel merito, con la pubblicazione della Circolare n. 14/E del 27 marzo 2015².

Al fine di consentire agli operatori del settore una più agevole applicazione delle disposizioni in argomento.

L'AGE ha innanzitutto chiarito che il nuovo ambito applicativo del reverse charge, introdotto dalla lettera a) ter, art. 17 co 6 del D.P.R. 633/1972, non riguarda soltanto le opere effettuate nei contratti di subappalto, ma tutte le prestazioni rese nei rapporti business to business, anche nei confronti dei committenti o dei contraenti generali, a prescindere dal settore di attività, sia del committente che del prestatore.

Inoltre la Circolare ha precisato che per l'individuazione delle operazioni soggette al nuovo reverse charge, bisogna far riferimento unicamente ai codici attività ATECO 2007.

In particolare, sono da ricomprendere nell'ambito applicativo della lettera a) ter, i seguenti codici attività:

1. Servizi di pulizia negli edifici:
2. Demolizione:
3. Installazione di impianti relativi ad edifici:
4. Completamento di edifici:

Proprio in ragione della difficile situazione che si è venuta a creare e dei numerosi dubbi che sono stati sollevati dagli operatori economici, Confindustria, con un'apposita nota

¹ Per maggiori approfondimenti sul tema si rimanda alla Newsletter n. 4-2015 "Il Reverse Charge nel settore edilizio" da noi predisposta in data 22 gennaio 2015.

² Per maggiori approfondimenti sul tema si rimanda alla Newsletter n. 10-2015 "Il Reverse Charge nel settore edilizio: primi chiarimenti" da noi predisposta in data 6 maggio 2015.

pubblicata il 22 giugno u.s., ha cercato di evidenziare le principali criticità e problematiche relative all'applicazione della norma, chiedendo all'Agenzia delle Entrate di intervenire nuovamente con appropriati chiarimenti.

In tale contesto ci è sembrato opportuno fornire al contribuente alcuni casi risolti, riguardanti il meccanismo dell'inversione contabile, di cui alla lettera a) ter.

Servizi di pulizia negli edifici

Per individuare i servizi di pulizia relativi ad edifici oggettivamente rilevanti ai fini del reverse charge, secondo la sopracitata Circolare fatto riferimento alle attività ricomprese nei seguenti codici ATECO 2007: 81.21.00 e 81.22.02.

Fattispecie	Reverse charge	Commento
Prestazione di pulizia sulle pareti esterne dell'edificio	NO	La prestazione di pulizia delle pareti esterne dell'edificio è riconducibile al codice ATECO 43.99.01 ("Pulizia a vapore, sabbiatura e attività simili per pareti esterne di edifici").
Prestazione di pulizia relativa a un macchinario	NO	Sebbene tale prestazione sia riconducibile al codice ATECO 81.22.02 ("Altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari"), non è assoggettata a reverse charge in quanto relativa a beni diversi dagli edifici.
Prestazione di pulizia con cessione dei prodotti detergenti	SÌ	Le prestazioni di pulizia, relative, ad un edificio, sono riconducibili al codice ATECO 81.22.00. La cessione dei prodotti detergenti ha natura "accessoria" alla prestazione stessa; per cui, all'intera operazione si applica il meccanismo del reverse charge.
Prestazione di smaltimento delle acque reflue	SÌ	La prestazione è inquadrabile nel codice ATECO 81.22.02, il quale ricomprende l'attività di "pulizia specializzata di edifici, effettuata da imprese che dispongono di capacità e attrezzature particolari".

Demolizione

Per i servizi di demolizione la Circolare fa esclusivo riferimento al codice ATECO 2007 43.11.00.

Fattispecie	Reverse charge	Commento
Demolizione del muro di separazione tra unità immobiliari	NO	Tali prestazioni non rientrano tra le fattispecie previste dal codice ATECO 43.11.00 ("Demolizione"), in quanto questa sezione della Tabella ATECO si riferisce alle sole attività di preparazione di un cantiere edile per i successivi lavori di costruzione. Nel caso di specie, invece, siamo in presenza di una prestazione caratteristica delle fasi iniziali di un intervento di ristrutturazione edilizia.
Demolizione della porta di accesso	NO	In quanto intervento di demolizione di una parte dell'edificio, come nel caso precedente, la prestazione non dovrebbe rientrare nel codice ATECO 43.11.00.
Microdemolizione e perforazione per la posa di condutture	NO	Le prestazioni in esame costituiscono non un'opera di smantellamento o di demolizione di strutture preesistenti (codice ATECO 43.11.00), quanto piuttosto una prestazione modificativa dell'edificio, riconducibile ad "altri lavori specializzati di costruzione" (codice ATECO 43.99.00).

Installazione di impianti relativi ad edifici

Anche per l'installazione di impianti relativi ad edifici, l'Amministrazione Finanziaria ha previsto un rigido elenco di codici attività, cui far riferimento per la qualificazione dell'operazione svolta: 43.21.01, 43.21.02, 43.22.01, 43.22.02, 43.22.03, 43.29.01, 43.29.02 e 43.29.09.

Fattispecie	Reverse charge	Commento
Installazione di una turbina idroelettrica	SÌ	L'intervento è riconducibile all'installazione di impianti idraulici in edifici di cui al codice ATECO 43.22.01. Il collegamento all'edificio è in particolar modo evidente se l'impianto viene incorporato nel fabbricato, divenendone parte integrante, infatti la rimozione della turbina non sembrerebbe possibile senza alterare le caratteristiche del fabbricato.
Installazione di una cisterna	NO	Tale prestazione è riconducibile al codice 33.20.04 ("Installazione di cisterne, serbatoi e contenitori di metallo") di cui alla sezione C della Tabella ATECO 2007, non compreso fra le prestazioni individuate nella Circ. 14/2015.

Installazione di un apparecchio di misurazione e controllo dei processi industriali	NO	Tale prestazione è riconducibile al codice ATECO 33.20.03 ("Installazione di strumenti ed apparecchi di misurazione, controllo, prova, navigazione e simili - incluse le apparecchiature di controllo dei processi industriali"), non ricompreso tra quelli individuati nella Circ. 14/2015. L'apparecchio installato è dotato di autonomia funzionale propria e non può considerarsi parte integrante dell'edificio.
Installazione di un impianto di spegnimento antincendio	SÌ	La prestazione in oggetto è riconducibile al codice ATECO 43.22.03, nel quale sono incluse le installazioni di impianti di spegnimento antincendio, compresi gli impianti integrati. Tale prestazione, difatti, riguarda un impianto al servizio dell'edificio e strettamente connesso al fabbricato da un nesso funzionale. Al riguardo, si evidenzia che l'impianto dev'essere installato in modo permanente, così che non possa essere rimosso senza alterare l'edificio.
Posa in opera di casseforti	SÌ	La terminologia usata non deve generare confusione. Si tratta di prestazioni (e non di cessioni) di cui al codice ATECO 43.32.01 ("Posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate").
Montaggio di arredi	NO	Prestazione riconducibile al codice ATECO 43.32.02 ("Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili"), la quale è espressamente esclusa dalla nozione di "completamento relativo ad edifici", secondo quanto indicato dalla Circ. 14/2015.
Installazione di cucine	NO	Si tratta di una prestazione relativa ad un bene mobile, installato in modo non permanente all'interno dell'edificio. Le cucine sono fissate al fabbricato solo mediante allacciamenti elettrici e idrici, rimovibili senza modificazioni significative dell'edificio.
Posa di pavimenti in legno	SÌ	Tale prestazione è riconducibile al codice ATECO 43.33.00 ("Rivestimento di pavimenti e di muri"). È opportuno operare una valutazione caso per caso, verificando che la prestazione non risulti accessoria alla cessione del bene.
Installazione di serramenti	SÌ	Tale prestazione è riconducibile al codice ATECO 43.32.02 ("Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili"). È opportuno operare una valutazione caso per caso, verificando che la prestazione non risulti accessoria alla cessione del bene.

Installazione dell'impianto di allarme	SÌ	L'installazione dell'impianto di allarme è riconducibile al codice ATECO 43.21.02 ("Installazione di impianti elettronici"), che ricomprende anche l'installazione, la manutenzione e la riparazione di impianti di allarme antifurto.
Installazione di una torretta elettrica nel pavimento	SÌ	La prestazione in questione rientra nell'ambito del codice ATECO 43.21.01 ("Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione"). Considerato che l'impianto si incorpora in maniera inscindibile nell'edificio, la prestazione è soggetta a reverse charge.
Installazione di un cancello automatizzato collocato all'interno dell'edificio	SÌ	Tale prestazione rientra nel codice ATECO 43.29.09 ("Altri lavori di costruzione e installazione"), purché sia relativa ad edifici. Pertanto, l'installazione del cancello risulta soggetta a reverse charge, se il bene è parte integrante del fabbricato.
Installazione di un cancello automatizzato collocato all'esterno dell'edificio	NO	La prestazione non rientra nell'ambito applicativo del reverse charge nell'ipotesi in cui il cancello è ubicato all'esterno dell'edificio, a chiusura delle mura perimetrali del giardino e di conseguenza la prestazione non può considerarsi relativa ad un edificio.
Installazione di un impianto di condizionamento per il raffreddamento dei macchinari	NO	Secondo quanto indicato da Confindustria nel documento datato 22.6.2015, l'intervento non può considerarsi relativo all'edificio, ma al macchinario, che, seppur interno al fabbricato, è dotato di autonomia funzionale rispetto all'edificio stesso.
Rifacimento di un impianto elettrico di un edificio, il cui intervento coinvolge anche le linee esterne	SÌ	L'intera operazione è soggetta a reverse charge. Le prestazioni di installazione realizzate sulla parte dell'impianto esterna all'edificio si devono qualificare come "accessorie" rispetto alle prestazioni rese sulla parte interna dell'impianto.
Installazione di un impianto per la distribuzione del gas	SÌ	Tali prestazioni sono riconducibili al codice ATECO 43.22.02 ("Installazione di impianti per la distribuzione del gas"), richiamato nella Circ. 14/2015, in quanto risultano relative all'edificio, difatti L'impianto installato non potrebbe essere rimosso senza apportare modifiche all'edificio stesso.
Contributo di allacciamento corrisposto alla società di distribuzione o vendita del gas	NO	Il contributo non rappresenta il corrispettivo di una prestazione relativa all'edificio, bensì il costo una tantum con il quale il cliente acquisisce il diritto di accedere alla rete elettrica.

Collaudo dell'impianto di riscaldamento	NO	Le prestazioni di collaudo autonomamente individuabili rientrano tra le prestazioni di cui al codice ATECO 71.20.10 ("Collaudi e analisi tecniche di prodotti").
---	----	--

Completamento di edifici

Rientrano nella nozione di servizi di completamento relativi ad edifici le prestazioni descritte nei codici ATECO 2007 43.31.00, 43.32.01, 43.32.02, 43.33.00, 43.34.00, 43.39.01 e 43.39.09.

Fattispecie	Reverse charge	Commento
Intonacatura delle pareti dell'edificio	SÌ	La prestazione di tinteggiatura rientra fra le prestazioni riconducibili al codice ATECO 43.31.00 ("Intonacatura e stuccatura").
Tinteggiatura delle pareti interne all'edificio	SÌ	La prestazione di tinteggiatura rientra fra le prestazioni riconducibili al codice ATECO 43.34.00 ("Tinteggiatura e posa in opera di vetri").
Realizzazione della copertura del tetto	NO	La prestazione è riconducibile al codice ATECO 43.91.00 ("Realizzazione di coperture") e, dunque, estranea all'ambito di applicazione del reverse charge.
Tinteggiatura delle mura perimetrali del giardino	NO	Le mura perimetrali del giardino sono considerate parti esterne al fabbricato, pertanto la prestazione di tinteggiatura non può considerarsi riferita all'edificio.
Completamento di un edificio la cui costruzione è stata avviata da un'altra impresa e poi interrotta	NO	Si tratta di prestazioni di "Costruzione di edifici residenziali e non residenziali" (codice ATECO 41.2), e non di prestazioni di completamento di cui ai codici ATECO indicati nella Circ. 14/2015.

Manutenzioni e riparazioni

Secondo quanto indicato dalla Circolare, rientrano nell'ambito di applicazione del reverse charge anche alcune fattispecie di manutenzione su impianti precedentemente installati.

Fattispecie	Reverse charge	Commento
Manutenzione sull'impianto fotovoltaico già esistente sul tetto	SÌ	L'operazione rientra nel codice ATECO 43.21.01 ("Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione, inclusa manutenzione e riparazione") ed è relativa ad un edificio in quanto l'impianto fotovoltaico installato sul tetto si considera elemento integrante dell'edificio stesso.
Manutenzione sull'impianto fotovoltaico posizionato sul terreno	NO	Si tratta di prestazione di manutenzione di impianti che, tuttavia, non è riferita ad un edificio, in quanto il terreno è considerato parte esterna rispetto ad esso, a nulla rileva l'eventuale accatastamento dell'impianto.
Manutenzione sull'impianto di videosorveglianza	SÌ	L'operazione si ritiene relativa all'edificio e riconducibile al codice ATECO 43.21.02 ("Installazione, manutenzione e riparazione di impianti elettronici"), è, tuttavia, escluso dall'applicazione del reverse charge il monitoraggio e il controllo a distanza dell'impianto di videosorveglianza.
Manutenzione relativa al giardino esterno all'edificio	NO	Le prestazioni effettuate su giardini (non pensili) sono considerate prestazioni relative a beni immobili diversi dagli edifici.
Manutenzione sul parcheggio esterno all'edificio	NO	La prestazione è relativa ad un bene immobile diverso da un edificio e, quindi, non può essere ricondotta alla disciplina del reverse charge.
Manutenzione del parcheggio interrato	SÌ	Il caso è controverso, in quanto si deve stabilire se il parcheggio interrato costituisca o meno parte integrante dell'edificio, tuttavia, è plausibile che esso stesso venga considerato un fabbricato e, in tale ipotesi, le prestazioni in oggetto dovrebbero essere soggette a reverse charge.
Manutenzione della piscina esterna all'edificio	NO	La prestazione è relativa ad un bene immobile diverso da un edificio e, quindi, non può essere ricondotta alla disciplina del reverse charge.
Manutenzione della piscina sul tetto dell'edificio	SÌ	L'intervento si considera relativo all'edificio e ricompreso nell'ambito del reverse charge.
Manutenzione della piscina interna all'edificio	SÌ	Le piscine che sostituiscono la pavimentazione di un edificio in una delle sue parti sono considerate parti integranti di esso.
Manutenzione degli idranti e delle porte antincendio di un fabbricato industriale	SÌ	Secondo il documento Confindustria 22.6.2015, occorre valutare se gli idranti e le porte tagliafuoco qualificano la presenza di un impianto complesso e se le manutenzioni sono effettuate sull'intero impianto. In questo caso troverebbe applicazione il reverse charge.
Manutenzione ordinaria di ascensori	SÌ	La prestazione è riconducibile al codice ATECO 43.29.01 ("Installazione, manutenzione e riparazione di ascensori e scale mobili").

Manutenzione di un sistema di isolamento termico e acustico	NO	La prestazione è riconducibile al codice ATECO 43.29.02 ("Lavori di isolamento termico, acustico, antivibrazioni"), non ricompreso fra i codici di cui alla circ. 14/2015, e perciò non è soggetta a reverse charge.
Riparazione sull'impianto elettrico con cessione del materiale	SÌ	L'intervento di riparazione è riconducibile al codice ATECO 43.21.01 ("Installazione di impianti elettrici in edifici"), ricompreso fra i codici di cui alla Circ. 14/2015. Inoltre, la cessione del relativo materiale ha natura "accessoria" alla prestazione, in quanto funzionale ad essa e non sussistente come operazione autonoma. L'intera operazione andrà, dunque, assoggettata a reverse charge.

Tale casistica analizzata, seppur non del tutto esaustiva, fornisce uno strumento certamente utile al contribuente per l'individuazione delle operazioni soggette o meno a reverse charge.

Occorre, tuttavia, restare in attesa del necessario intervento da parte della Amministrazione Finanziaria, volto a chiarire definitivamente il comportamento che il contribuente dovrà perseguire nei casi sopracitati.

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Roma, 21 luglio 2015

Dott. Antonino Fiorentino
antoninofiorentino@fiorentinoassociati.it

Dott. Maurizio Moccaldi Ruggiero
mauriziomoccaldi@fiorentinoassociati.it

Dott. Marco Fiorentino
marcofiorentino@fiorentinoassociati.it

DISCLAIMER

Il presente lavoro ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.

