

NEWSLETTER

9/2015

Corato, 04 febbraio 2015

SOMMARIO

1 DISPOSIZIONI LEGISLATIVE

- L. 23.12.2014 n.190
(Legge di Stabilità 2015)
- art.17, comma 6 del DPR n.633 del 26/10/1972

L'esposizione che segue, rappresenta una breve sintesi di disposizioni legislative, chiarimenti ministeriali e pronunce giurisprudenziali di recente emanazione ed ha il solo fine di fornire una prima informativa, la quale non può sostituire un'analisi specifica delle fattispecie di singolo interesse.

In relazione alla caratteristica di sintetico commento delle tematiche illustrate, ogni ipotesi di applicazione concreta deve essere sottoposta ad adeguato approfondimento.

NUOVE IPOTESI DI APPLICAZIONE DEL C.D. "REVERSE CHARGE"

Nuove prestazioni soggette al meccanismo del reverse charge: Legge di Stabilità 2015

Il "reverse charge", previsto dall'articolo 17, comma 5, del D.P.R. n. 633/72, è un meccanismo di applicazione dell'IVA volto a porre l'obbligo dell'assolvimento del tributo in capo allo stesso soggetto che ha diritto alla detrazione dell'imposta e ciò implica che:

- il fornitore emetta una fattura senza applicare alcuna imposta, con l'annotazione "inversione contabile" (le fatture soggette a *reverse charge* in regime interno sono comunque escluse dall'applicazione dell'imposta di bollo);
- l'acquirente integri la fattura ricevuta dal fornitore con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e la registri sia nel registro delle vendite che 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.

La Legge di Stabilità per l'anno 2015, in vigore dal 1° gennaio 2015, integrando l'art. 17, comma 6 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, ha previsto ulteriori ipotesi di *reverse charge* per talune operazioni effettuate tra soggetti passivi d'imposta stabiliti in Italia.

Dal 1° gennaio 2015, l'applicazione del *reverse charge* coinvolge, infatti, nuovi settori e nuove tipologie di prestazioni che si affiancano a quelle già previste prima dell'entrata in vigore della Legge di Stabilità 2015.

Operazioni soggette a reverse charge già previste prima dell'entrata in vigore della Legge di stabilità 2015

Acquisti da soggetti passivi IVA "stabiliti" in altro Paese della UE: in linea generale debitore dell'imposta è il cessionario o committente nazionale, in relazione a tutte le operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) effettuate nel territorio dello Stato da soggetti passivi IVA "stabiliti in altro Paese della UE" nei confronti di soggetti passivi "stabiliti" nel territorio italiano

Reverse charge interno nel caso in cui sia il cedente/prestatore che il cessionario/committente non siano "stabiliti" in Italia: in tale ipotesi debitore dell'imposta è il cessionario estero. Nel caso in cui il cessionario non sia in possesso di rappresentante

fiscale ovvero identificazione diretta in Italia lo stesso dovrà procedere alla nomina del rappresentante ovvero apertura della partita IVA per adempiere agli obblighi IVA in Italia (circolare n. 11/E del 2007)
Acquisti intracomunitari di beni di cui all'art. 38 del D.L. n. 331/1993
Cessioni di immobili abitativi e strumentali a soggetti passivi IVA in caso di opzione, da parte del cedente, per l'assoggettamento ad IVA: c.d. <i>reverse charge</i> interno, in quanto l'operazione avviene fra soggetti passivi IVA entrambi italiani
Subappalto in edilizia: c.d. <i>reverse charge</i> interno, in quanto l'operazione avviene fra soggetti passivi IVA entrambi italiani
Cessioni di rottami e di oro da investimento: c.d. <i>reverse charge</i> interno, in quanto l'operazione avviene fra soggetti passivi IVA entrambi italiani
Cessioni di telefonini e microprocessori: c.d. <i>reverse charge</i> interno, in quanto l'operazione avviene fra soggetti passivi IVA entrambi italiani; per tali cessioni il <i>reverse charge</i> è applicabile unicamente per le vendite effettuate anteriormente alla fase del commercio al dettaglio.

Ora, in virtù delle modifiche apportate **dall'art. 1 comma 629 lett. a) della Legge di Stabilità 2015 all'art. 17 comma 6, del D.P.R. n. 633/1972**, l'imposta è applicata dall'acquirente, soggetto passivo d'imposta, anche nel caso in cui l'operazione abbia ad oggetto le seguenti prestazioni:

Prestazione	Decorrenza	Durata
Prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici (lett. a-ter)	Le disposizioni sono applicabili a partire dall' 1.1.2015	A regime

Trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra (lett. d bis)	Le disposizioni sono applicabili a partire dall' 1.1.2015	Le disposizioni sono applicabili per un periodo di quattro anni, ossia fino al 2018
Trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica (lett. d-ter)	Le disposizioni sono applicabili a partire dall' 1.1.2015	Le disposizioni sono applicabili per un periodo di quattro anni, ossia fino al 2018
Cessioni di gas e di energia elettrica ad un soggetto passivo-rivenditori di cui all'art. 7-bis co. 3 lett. a) del DPR 633/72 (lett. d-quater)	Le disposizioni sono applicabili a partire dall' 1.1.2015 (es.: fatture emesse al GSE per ritiro dedicato di energia elettrica prodotta da pannelli fotovoltaici)	Le disposizioni sono applicabili per un periodo di quattro anni, ossia fino al 2018
Cessioni di beni, anche tramite commissionari, effettuate nei confronti di ipermercati, supermercati e discount alimentari (lett. d-quinquies)	Le disposizioni in commento entreranno in vigore subordinatamente al rilascio, da parte del Consiglio europeo, di una misura di deroga ai sensi dell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE23;	A regime
Cessioni di bancali di legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo	Le disposizioni relative alle cessioni di pallet sono applicabili dall' 1.1.2015	A regime

Il Reverse charge in edilizia dal 1° gennaio 2015

La Legge di stabilità 2015 ha disposto importanti novità nel settore dell'edilizia: dal 1° gennaio 2015 altri servizi saranno soggetti ad IVA con il sistema del reverse charge.

La normativa prevede questo nuovo adempimento anche **“per le prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici”**.

Pertanto da ora:

- occorre aver riguardo esclusivamente all'oggetto della prestazione posta in essere, a nulla rilevando il settore in cui opera il committente della prestazione stessa;
- sono escluse le operazioni rientranti nell'ambito delle cessioni di beni, in quanto la norma si riferisce esplicitamente alle sole prestazioni di servizi;
- le prestazioni di servizi devono essere **riferite ad edifici**: conseguentemente, non rientrano nel reverse charge, le prestazioni non riconducibili ad un bene qualificabile come edificio.

Per ciò che riguarda le prestazioni di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici la disposizione **ha cancellato la limitazione soggettiva** che circoscriveva l'applicazione del reverse charge alle prestazioni rese nel settore dell'edilizia esclusivamente da 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 pratica le “nuove” prestazioni sono assoggettate al meccanismo dell'inversione contabile **in ogni caso (indipendentemente dai soggetti coinvolti)**, mentre **le altre prestazioni del settore edile**, sono soggette al reverse charge, solo se effettuate nell'ambito di contratti di subappalto.

Per le prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative a edifici, il *reverse charge* assume carattere oggettivo, applicandosi indipendentemente:

- sia dal rapporto contrattuale;
- sia dalla tipologia di attività esercitata.

In particolare, qualche dubbio interpretativo rimane per il concetto di “opere di completamento”. Pertanto, rispetto a ciò si rimane in attesa di chiarimenti da parte dell’Amministrazione Finanziaria.

La novità del reverse charge introdotta dalla Legge di Stabilità 2015 riguarda solo le prestazioni **effettuate nei confronti dei soggetti passivi IVA** cioè un impresa/imprenditore o un lavoratore autonomo, oppure un ente non commerciale (per l’eventuale attività commerciale) e non, per esempio, verso le persone fisiche o i condomini, privi di partita IVA. Per i servizi verso persone fisiche o condomini senza partita IVA le regole di fatturazione non sono cambiate: si continueranno ad emettere le fatture con IVA. Se la fattura è emessa verso soggetti passivi IVA (imprese o professionisti) dal 1.01.2015 non dovrà essere esposta l’IVA ma dovrà essere inserita la dicitura “reverse charge ai sensi dell’art. 17, c. 6, lett. a-ter) D.P.R. n. 633/1972”.

Riguardo alla soggettività passiva IVA degli enti pubblici e, più in generale, degli enti non commerciali, qualora i servizi soggetti al *reverse charge* siano destinati a tali enti è necessario verificare preventivamente la sfera (istituzionale o commerciale) a cui risulta destinata tale prestazione.

Ne consegue, altresì, che **qualora la prestazione fosse destinata alla sfera istituzionale di un ente pubblico**, oltre che risulterà precluso per l’ente la possibilità dell’inversione contabile, **troverà applicazione il nuovo meccanismo dello split payment**.

È bene precisare che, le nuove operazioni interessate dall’inversione contabile, art. 17 comma 6 lett. a-ter) del D.P.R. n. 633/1972 riguardano, a decorrere dal 1° gennaio 2015, le prestazioni di **servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento**, sempre che si tratti di **prestazioni relative ad edifici**; queste prestazioni, quindi, non rientrano nel *reverse charge* se non sono riconducibili a un bene qualificabile come edificio.

Ne consegue che, ad esempio, i lavori di completamento (o di manutenzione) di un macchinario non potranno essere assoggettati al meccanismo del *reverse charge*.

Dai primi commenti apparsi sulla stampa specializzata, sembrerebbero rientrare nella nuova disciplina dell’inversione contabile le seguenti tipologie di servizi, correlate ai seguenti codici Ateco:

Nuove prestazioni soggette al "reverse charge"		
Servizio	Codice ATECO	Descrizione
Prestazioni di servizi di pulizia relative ad edifici	43.39	Pulizia di nuovi edifici dopo la costruzione (trattasi di altri lavori di completamento e rifinitura)
	43.99.01	Pulizia a vapore, sabbiatura e attività simili per pareti esterne di edifici.
	81.21.00	Pulizia generale e non specializzata di edifici.
	81.22.02	Altre attività di pulizia specializzata di edifici (esclusa e l'attività di pulizia di impianti e macchinari).
	81.29.10	Servizi di disinfestazione con esclusivo riferimento a edifici.
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.
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

Le suddette prestazioni di servizi – effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2015 – dovranno essere assoggettate al **regime di reverse charge solo se effettuate a favore di un altro soggetto passivo d'imposta**. Al ricorrere di tale ipotesi:

- il prestatore dovrà emettere fattura senza applicazione dell'imposta, annotando sulla stessa che trattasi di inversione contabile con gli estremi della nuova norma: "fattura emessa ai sensi dell'art.17, sesto comma, lett. a-ter del DPR 26 ottobre 1972 n.633";
- il committente (soggetto passivo IVA) dovrà registrare la fattura ricevuta (integrata con l'imposta determinata attraverso l'applicazione della corretta aliquota IVA), sia nel registro degli acquisti che in quello delle vendite.

Da quanto si apprende dalla tabella sopra esposta:

- per quanto riguarda i **servizi di pulizia**, si tratta di quelli resi all'interno dei fabbricati, a favore di un qualunque soggetto passivo IVA, a prescindere dal suo codice attività. La novità, in concreto, interessa tutti i soggetti passivi IVA che appaltano ad imprese le operazioni di pulizia dei fabbricati di loro proprietà o dagli stessi condotti in locazione;
- per le prestazioni di **demolizione**, come quelle di pulizia, che hanno sempre a riferimento i fabbricati, le imprese interessate, in concreto, saranno quelle immobiliari di costruzione e ristrutturazione, come quelle di vendita. Saranno da considerare gli appalti che questi soggetti sottoscrivono con le imprese demolitrici, e i relativi subappalti che queste ultime dovessero attivare;

- per le prestazioni di **completamento**, di difficile individuazione, dovrebbero intendersi tutte le prestazioni che completano la dotazione di un fabbricato rendendolo agibile o abitabile ma anche altre prestazioni non necessarie a quei fini ma comunque ordinate dal cliente soggetto passivo IVA. Si pensi, ad esempio, agli infissi, le tinteggiature, le decorazioni, ma anche la realizzazione di giardini;
- per le prestazioni di **installazione impianti**, si tratta degli impianti a servizio di un fabbricato, civile o commerciale, ovvero impianti elettrici, impianti idraulici, impianti di riscaldamento, impianti di condizionamento, impianti di aspirazione delle polveri, impianti di allarme, altri impianti simili. Per quanto riguarda coloro che effettuano le prestazioni, ne sono interessati i seguenti soggetti: gli elettricisti, idraulici, installatori di controsoffitti, di caldaie e condizionatori, di infissi, gli imbianchini e i decoratori, i giardinieri e tutte le attività che possono dirsi realizzatrici o installatrici di impianti.

Applicazione del *Reverse charge* per i contribuenti minimi

Il meccanismo del *reverse charge* non dovrebbe trovare applicazione con riferimento alle prestazioni collegate ad edifici rese da **soggetti che operano nel regime dei contribuenti minimi** e che, quindi, fatturano le prestazioni senza IVA, indipendentemente dal fatto che le prestazioni di cui trattasi siano rese a favore:

- ✓ di un altro soggetto che opera nel regime dei contribuenti minimi;
- ✓ di un qualsiasi altro soggetto passivo IVA che opera nel regime ordinario.

Diversamente, invece, il contribuente che opera nel citato regime dei minimi se dovesse assumere la veste di committente dei servizi in oggetto nei confronti di un prestatore che opera nel regime IVA normale, dovrà provvedere:

- ✓ ad integrare con l'IVA la fattura emessa senza IVA dal prestatore ai sensi dell'art. 17, sesto comma, lett. a-ter del D.P.R. n. 633/1972 ;
- ✓ provvedere al versamento dell'IVA entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Le medesime considerazioni operano, stante la marcata analogia con il regime dei minimi, anche con riferimento al nuovo regime forfettario, introdotto dalla Legge di Stabilità 2015 per i lavoratori autonomi.

Si ipotizzi, ad esempio, il caso di un "professionista che opera nei regime dei minimi" che ha ricevuto la fattura dall'impresa di pulizie per i servizi di pulizia da questa erogati dal 1° gennaio 2015 al 31 marzo 2015 pari ad € 1.000,00 in regime di *reverse charge*, per effetto delle novità della Legge di Stabilità 2015.

La fattura è datata 13 aprile 2015 e, pertanto, il contribuente è tenuto al versamento della relativa imposta entro il giorno 16 maggio 2015. Il contribuente integra la fattura ricevuta con l'IVA applicando l'aliquota del 22%: l'imposta dovuta è di € 220.

Il versamento per tali operazioni è dovuto dal contribuente poiché, non potendo detrarre l'IVA sugli acquisti, il meccanismo dell'inversione contabile non comporta un "annullamento" dell'imposta dovuta, ma un debito d'imposta.

Osservazione

A conclusione della presente informativa, è bene precisare che, sebbene l'estensione del *reverse charge* per i servizi collegati agli edifici sia entrata in vigore dal 1° gennaio 2015, molti sono ancora gli aspetti che dovranno essere chiariti. È, quindi, auspicabile che l'Agenzia delle Entrate faccia salva l'applicazione delle sanzioni per comportamenti ritenuti non conformi al nuovo dettato normativo fino a quando non avrà fornito opportuni chiarimenti.

Sarà nostra cura, non appena saranno disponibili gli attesi chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria, informarVi tempestivamente per evitare che possiate incorrere in errori di fatturazione.

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