

**STUDIO PICCO**  
CONSULENZA TRIBUTARIA – DEL LAVORO – REVISIONE CONTABILE  
Associazione professionale  
16121 Genova, Piazza della Vittoria 7/14 TEL 010592750 010591418 FAX 010561437  
e-mail: [reception@studiopicco.com](mailto:reception@studiopicco.com)  
Codice fiscale e partita Iva 01177950993

Genova, 20 gennaio 2015.

CIRCOLARE N. 6/2015

## **Reverse charge: dal 01.01.2015 esteso a nuovi servizi**

Gentile cliente, con la presente desideriamo informarLa che, alla luce delle modifiche apportate dalla legge di stabilità 2015, è stato esteso, il **meccanismo di assolvimento dell'IVA c.d. del "reverse charge"** anche alle prestazioni di **servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici**. Con riferimento al **comparto dei lavori e servizi collegati agli edifici** (art. 17 co. 6 lett. a-ter del DPR 633/1972) è bene precisare che **le nuove operazioni interessate dall'inversione contabile riguardano, a decorrere dal 01.01.2015, 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**. In buona sostanza, dunque, chiunque **effettuerà, a decorrere dal 01.01.2015 una delle prestazioni sopra indicate, a favore di un altro soggetto passivo d'imposta (esclusi i privati), 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"**. Ad ogni modo, è bene precisare che, sebbene l'estensione del reverse charge per i servizi collegati agli edifici sia entrata in vigore dal 01.01.2015, **molti sono ancora gli aspetti che dovranno essere chiariti dall'amministrazione finanziaria**. Si attende, quindi, **un tempestivo intervento chiarificatore, al fine di disciplinare quelle situazioni particolari che potrebbero ingenerare degli errori di fatturazione tra gli addetti ai lavori**.

### **Premessa**

Come noto, il **"reverse charge"** 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 escluse dall'applicazione dell'imposta di bollo pari a 2 euro).
- **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**.

**La legge di Stabilità per l'anno 2015**, in vigore dal 01.01.2015, integrando l'art. 17, comma 6 del Dpr 633/1972, **ha previsto ulteriori ipotesi di reverse charge (o inversione contabile) per talune operazioni effettuate in regime interno tra soggetti passivi d'imposta stabiliti in Italia**. Ma veniamo con ordine.

### **Nuove prestazioni soggette al meccanismo del reverse charge: Legge di stabilità 2015**

Dal 01 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 (2014)**.

#### **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 DL 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 (cd. Reverse charge interno, in quanto l'operazione avviene fra soggetti passivi IVA entrambi italiani);

Subappalto in edilizia (cd. Reverse charge interno, in quanto l'operazione avviene fra soggetti passivi IVA entrambi italiani);

Cessioni di rottami e di oro da investimento (cd. Reverse charge interno, in quanto l'operazione avviene fra soggetti passivi IVA entrambi italiani);

Cessioni di telefonini e microprocessori (cd. Reverse charge interno, in quanto l'operazione avviene fra soggetti passivi IVA entrambi italiani): per tali cessioni il reverse charge torna applicabile unicamente per le vendite effettuate anteriormente alla fase del commercio al dettaglio.

Ora, in virtù delle modifiche apportate dall'art. 1 co. 629 lett. a) della legge di stabilità 2015 all'art. 17 co. 6 del DPR 633/72, **l'imposta è applicata dall'acquirente, soggetto passivo d'imposta, anche nel caso in cui l'operazione abbia ad oggetto** le seguenti prestazioni.

<b>Prestazione</b>	<b>Decorrenza</b>	<b>Durata</b>
<b>Prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici (lett. a-ter)</b>	Le disposizioni sono applicabili a partire dall' <b>1.1.2015</b>	<b>A regime</b>
<b>Trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra (lett. d bis)</b>	Le disposizioni sono applicabili a partire dall' <b>1.1.2015</b>	Le disposizioni sono applicabili per un periodo di quattro anni, ossia fino al <b>2018</b> .
<b>Trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica (lett. d-ter)</b>	Le disposizioni sono applicabili a partire dall' <b>1.1.2015</b>	Le disposizioni sono applicabili per un periodo di quattro anni, ossia fino al <b>2018</b> .
<b>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)</b>	Le disposizioni sono applicabili a partire dall' <b>1.1.2015</b>	Le disposizioni sono applicabili per un periodo di quattro anni, ossia fino al <b>2018</b> .
<b>Cessioni di beni, anche tramite commissionari, effettuate nei confronti di ipermercati, supermercati e discount alimentari (lett. d-quinquies)</b>	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;	<b>A regime</b>
<b>Cessioni di bancali di legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo</b>	Le disposizioni relative alle cessioni di pallet sono applicabili dall' <b>1.1.2015</b>	<b>A regime</b>

#### **Il Reverse Charge in edilizia dal 01.01.2015**

E' bene precisare che, **le nuove operazioni interessate dall'inversione contabile** (art. 17 co. 6 nuova lett. a- ter del DPR 633/1972) **riguardano, a decorrere dal 01.01.2015, 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.**

**Osserva**

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 su certa stampa specializzata, **semberebbero rientrare nella nuova disciplina del reverse charge le seguenti tipologie di servizi**, correlate ai seguenti codici Ateco.

**Nuove prestazioni soggette al "reverse charge"**

Servizio	Codice ateco	Descrizione
<b>Prestazioni di servizi di pulizia relative ad edifici</b>	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.
<b>Prestazioni di servizi di demolizione relative ad edifici</b>	43.11.00	Demolizione con esclusione della demolizione di altre strutture.
<b>Prestazione di installazione di impianti relative ad edifici</b>	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.
<b>Prestazioni di completamento relative ad 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
	43.39.09	Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici

Le suddette prestazioni di servizi – intercorse a decorrere dal 01.01.2015 - potranno essere assoggettate al regime di reverse charge **solo se effettuate a favore di un altro soggetto passivo d'imposta** (esclusi i privati). 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.**

Dunque, da quanto si apprende dalla tabella sopra esposta:

- per quanto riguarda le **prestazioni di pulizia, si tratta di quelle rese all'interno dei fabbricati, a favore di un qualunque soggetto passivo Iva**. La novità, in concreto, interessa le **agenzie immobiliari** che appaltano ad imprese le operazioni di pulizia degli appartamenti, ma potenzialmente anche le **immobiliari da costruzione e vendita**, magari occasionalmente;
- 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 (no le cessioni) 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**. Occorre, comunque, precisare che le novità non interessano le cessioni di beni e le forniture con posa in opera - se la posa è meramente accessoria rispetto al bene acquistato;

→ 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**.

### Esemplificazioni

#### **Esempio**

La società di pulizie Alfa s.r.l. ha provveduto, in data 10.05.2015, alla pulizia degli stabilimenti della società Beta. In tale circostanza:

- la società ALFA dovrà **emettere fattura senza applicazione dell'IVA** con l'annotazione di inversione contabile;
- la società BETA dovrà **registrare la fattura ricevuta ed integrata** con l'imposta determinata attraverso l'applicazione della corretta aliquota IVA (sia nel registro degli acquisti che in quello delle vendite).

#### **Esempio**

La società di pulizie Alfa s.r.l. ha provveduto, in data 10.05.2015, alla pulizia della casa di villeggiatura del sig. Verdi. In tale circostanza:

- la società ALFA dovrà **emettere fattura con applicazione dell'IVA al 22%**;
- il sig. Verdi dovrà **limitarsi a pagare la fattura**, iva compresa.

#### **Esempio**

La società di pulizie Alfa s.r.l. si occupa, a decorrere dal 01.01.2015, dei servizi di pulizia presso il condominio IL GIARDINO ed in data 01.02.2015 fattura a quest'ultimo le prestazioni effettuate durante il mese di gennaio 2015. In tale circostanza:

- la società ALFA dovrà **emettere fattura con applicazione dell'IVA al 22%**;
- il condominio dovrà **limitarsi a pagare la fattura**, iva compresa.

Ricordiamo, infatti, che, il **condominio non ha una soggettività tributaria** e solo dal 1998 è stato annoverato tra i sostituti d'imposta. La considerazione appena esposta **vale anche ai fini IVA, così come precisato dall'Agenzia delle Entrate con la recente Risoluzione Ministeriale n. 84 del 10 agosto 2012.**

Bisogna precisare, inoltre, che, **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 DPR 633/1972 ;**
- **provvedere al versamento dell'iva entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.**

→

#### **Osserva**

**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.**

#### **Esempio**

Si ipotizzi il caso di un "professionista che opera nel regime dei minimi" che ha ricevuto la **fattura dall'impresa di pulizie per i servizi di pulizia da questa erogati dal 01.01.2015 al 31.03.2015 pari ad € 1.000,00 in regime di reverse charge**, per effetto delle novità della legge di stabilità 2015

La fattura è datata 13/04/2015 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'Iva dovuta con l'Iva a credito, ma un debito d'imposta.

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 01.01.2015, **molti sono ancora gli**

**aspetti che dovranno essere chiariti, primo tra tutti quali siano, con certezza, i settori interessati dalle modifiche in argomento.**

Sarà nostra cura, non appena si avranno chiarimenti da parte dell'Amministrazione Finanziaria, informarVi tempestivamente.

Si resta comunque a disposizione per suggerimenti e chiarimenti.

Cordiali saluti

**STUDIO PICCO**

*Alm*

---