

IVA

Chi applica il reverse charge dal 2015?

di **Giovanni Valcarengi** e **Francesco Zuech**

A pochi giorni dall'avvio del nuovo anno 2015 gli studi professionali devono affrettarsi a comunicare alla propria clientela che vi sono rilevanti novità nel mondo dell'Iva, con particolare riguardo alle nuove casistiche di applicazione del reverse charge.

Ci riferiamo al mondo "dell'edilizia", con una definizione volutamente generica che andremo a specificare, all'interno della quale ci eravamo abituati ad applicare le (caotiche) regole del reverse charge nelle ipotesi di subappalto. Ora, la Legge di Stabilità, mette mano all'articolo 17 del D.P.R. n. 633/1972 e "sottrae" alcune casistiche di inversione contabile alla necessaria presenza del subappalto, rendendo il reverse applicabile a 360 gradi (subappalti e anche appalti o contratti d'opera). Sono di interesse le disposizioni di cui alla lettera a) e a-ter) del comma 6 dell'articolo 17, che – dal 01.01.2015 - impongono l'inversione contabile alle seguenti ipotesi. Le disposizioni di cui al quinto comma si applicano anche:

a) alle prestazioni di servizi, diversi da quelli di cui alla lettera a-ter), compresa la 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". La disposizione non si applica alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori [questa ipotesi è quella già applicata sino al 31.12.2014; mediante la parte aggiunta (sottolineata nel testo) risultano sottratte dalla medesima alcune prestazioni di servizi specificamente elencate dalla successiva lettera a-ter];

a-ter) alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici; ... omissis ...

Quest'ultime, dunque, sono le nuove casistiche di inversione contabile, che ora si tratta di individuare in modo oggettivo a prescindere, si noti, dalla qualifica soggettiva del prestatore e del committente. Un sicuro aiuto viene dalla lettura della Relazione Tecnica, che spiega il motivo per cui in tali settori si è deciso di ampliare le casistiche di reverse (prima limitate al subappalto nel settore dell'edilizia, oggi allargate ad ogni prestazione di servizi): si è riscontrato che nei settori delle prestazioni di servizi di pulizia (codice ATECO2007: 81.2) e per le prestazioni di servizi di demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici (codice ATECO2007: 43), vi sia una maggiore propensione sia a non dichiarare l'Iva sulle operazioni imponibili sia a non effettuare il versamento dell'imposta dovuta.

Appare allora chiaro che i settori interessati dalle modifiche possono essere desunti avendo riguardo alla classificazione Ateco, con esclusivo riferimento alle attività che sono relative ad edifici, come segue:

Pulizia	43.39	Pulizia di nuovi edifici dopo la costruzione (<i>ndr</i> 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 (non specializzata) di edifici
	81.22.02	Altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali (<i>escludendo le attività di pulizia di impianti e macchinari</i>)
	81.29.10	Servizi di disinfestazione (<i>con esclusivo riferimento a edifici</i>)
	N.B.	<i>Sembrano escluse le attività 81.29.91 e 81.29.99</i>
Demolizione	43.11.00	Demolizione (<i>con esclusione della demolizione di altre strutture</i>)
Impianti	43.21.01	Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione)
	43.21.02	Installazione di impianti elettronici (inclusa manutenzione e riparazione)
	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 (inclusa manutenzione e riparazione)
	43.22.03	Installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione)
	43.22.04	Installazione di impianti di depurazione per piscine (inclusa manutenzione e riparazione) – <i>NB: servono chiarimenti per stabilire se ai fini in questione la piscina può essere considerata edificio o parte di esso</i>
	43.22.05	Installazione di impianti di irrigazione per giardini (inclusa manutenzione e riparazione) – <i>NB: servono chiarimenti per stabilire se ai fini in questione il giardino può essere considerato edificio o parte di esso</i>
	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 n.c.a. (<i>solo se riferite ad edifici</i>)
Completamento	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 (<i>ndr</i> dovrebbero però rimanere escluse le attività di costruzione degli edifici)
	43.39.09	Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a.

In particolar modo, dalla categoria 43 sembrano doversi escludere le seguenti attività:

- 43.12: preparazione del cantiere (in quanto più che altro riferibili alla fase propedeutica alla costruzione e non a quella di completamento);
- 43.13: trivellazione e perforazione (in quanto non strettamente riferite ad edifici);
- 43.91: realizzazione di coperture (in quanto non ricomprese nelle attività di completamento e forse più propriamente riconducibili all'attività di costruzione vera e propria);
- 43.99: noleggio a caldo di attrezzature e macchinari.

Per cercare di trovare una definizione di edificio, si potrebbero evocare:

- la Risoluzione n. 46/E/1998, ove fu affermato che il Ministero dei Lavori pubblici, con circolare n. 1820 del 23-7-1960, ha precisato che “per edificio e fabbricato si intende 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”;
- l’art. 2 del D.Lgs n. 192/2005 (attuazione della Direttiva 2002/91/CE relativa al rendimento energetico nell’edilizia) ove l’edificio “è 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; il termine può riferirsi a un intero edificio ovvero a parti di edificio progettate o ristrutturate per essere utilizzate come unità immobiliari a sé stanti”.

Volendo operare un raffronto con la normativa comunitaria, soccorre l’articolo 199 della Direttiva 112, che 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” e con quelle del paragrafo 2 che consente agli Stati di definire le operazioni e le categorie di soggetti cui le misure possono applicarsi. Va, infatti, osservato la novella di cui alla nuova lettera a-ter) non ha eliminato tout court la limitazione della lettera a) che circoscrive l’applicazione del reverse charge per le prestazioni edili rese 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. Fuori dalle ipotesi della nuova lettera a-ter il reverse continua quindi ad applicarsi limitatamente ai rapporti di subappalto (o sub contratto d’opera) laddove la prestazione sia riconducibile al settore costruzioni da individuare secondo le attività descritte nel settore F dei codici Ateco (in particolare, costruzioni di edifici, ingegneria civile e altri lavori di costruzione specializzati non riconducibili ad edifici e comunque all’elencazione della lettera a-ter).

Provando ad esaminare alcune casistiche pratiche, potremmo riscontrare che:

- Soggetto che costruisce un edificio:
 - su contratto di appalto: applica l’Iva
 - su contratto di subappalto: applica reverse da lettera a)
- Soggetto che effettua lavori di pulizia ad uno studio professionale:
 - su contratto di appalto: applica reverse da lettera a-ter)
 - su contratto di subappalto: applica reverse da lettera a-ter)
- Soggetto che realizza un impianto di illuminazione di una strada:

- su contratto di appalto: applica l'Iva
- su contratto di subappalto: applica reverse da lettera a)
- Soggetto che realizza un impianto elettrico su un edificio:
 - su contratto di appalto: applica reverse da lettera a-ter)
 - su contratto di subappalto: applica reverse da lettera a-ter)
- Soggetto che effettua lavori di manutenzione su un impianto idraulico:
 - su contratto di appalto: applica reverse da lettera a-ter)
 - su contratto di subappalto: applica reverse da lettera a-ter)
- Soggetto che posa un pavimento ad un privato:
 - applica l'IVA, in quanto il reverse non può trovare applicazione
- Soggetto che posa pavimento ad una impresa:
 - contratto di appalto: applica reverse da lettera a-ter)
 - contratto di subappalto: applica reverse da lettera a-ter)
- Soggetto che vende una caldaia ad una impresa:
 - applica l'IVA in quanto trattasi di cessione di beni.

In chiusura, dunque, non possiamo che riepilogare le seguenti conclusioni: ciò che pare indispensabile è avvertire la clientela di studio delle modifiche intercorse, al fine di evitare che casistiche senza dubbio possano ingenerare errori (ad esempio, le prestazioni di servizi fornite da una impresa di pulizia, piuttosto che la realizzazione di un impianto elettrico); ovviamente, si avverte la estrema necessità di chiarimenti per alcune situazioni di confine, che potranno essere risolte solo dopo l'emanazione di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate.

Per approfondire le problematiche della Legge di Stabilità ti raccomandiamo questo convegno di aggiornamento:

