

# Reverse Charge: i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

Con la circolare n. 14/E/2015 l'Agenzia delle entrate chiarisce numerosi dubbi in merito all'ambito oggettivo di applicazione del meccanismo. Confermate nel documento di prassi le anticipazioni contenute nell'Informativa confederale n. 5/2015. In particolare, la circolare chiarisce l'ambito oggettivo di applicazione del nuovo reverse charge: riferimento alla classificazione ATECO 2007 per individuare le prestazioni di pulizia, demolizione, installazione impianti e completamento di edifici; estensione dell'inversione contabile alle manutenzioni e riparazioni. Viene anche fornita la definizione di edificio a cui le prestazioni devono fare riferimento. L'Amministrazione, infine, riconosce la non sanzionabilità per le irregolarità eventualmente commesse fino al 27 marzo 2015, data di emanazione del documento di prassi. La circolare n. 14/E del 27 marzo 2015 risolve numerosi dubbi sorti relativamente all'applicazione del reverse charge alle nuove fattispecie di operazioni, inserite dalla legge di stabilità per il 2015 negli articoli 17 e 74 del D.P.R. n. 633/72. Confermato, in linea generale, l'impianto interpretativo fornito nell'Informativa confederale n. 5/2015. Per completezza, si commentano le precisazioni contenute nel citato documento di prassi, integrando l'esposizione con alcuni esempi.

## 1. CRITERI PER L'INDIVIDUAZIONE DEI NUOVI SETTORI

I principali dubbi sorti in sede di applicazione della nuova norma, hanno riguardato la corretta individuazione dei settori di cui alla lettera a-ter), consistenti in pulizia, demolizione, installazione di impianti e di completamento, nonché la corretta definizione di "edifici" a cui tali prestazioni devono fare riferimento.

### - La classificazione ATECO 2007

L'Agenzia delle entrate, nella circolare in commento, ha chiarito che al fine di definire in modo oggettivo il nuovo campo di applicazione del reverse charge, evitando incertezze interpretative, **è necessario fare riferimento alla classificazione ATECO 2007.**

E', quindi, sostanzialmente confermato quanto indicato nell'Informativa confederale n. 5/2015 (**ad esclusione della prestazione di disinfezione degli edifici**, come indicato nel paragrafo 2).

### - Prestazioni relative ad edificio

Le prestazioni di pulizia, demolizione, installazione impianti, completamento, considerate nella lettera a-ter), citata, sono soggette al reverse charge se "relative ad edifici".

La definizione di "edificio" presa in considerazione dall'Agenzia delle entrate è quella **contenuta nella risoluzione n. 46/E del 26 maggio 1998**, che afferma:

*"Per quanto concerne, invece, il significato da attribuire alla nozione di edifici si fa presente che il Ministero dei Lavori Pubblici con circolare n. 1820 del 23 luglio 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'Amministrazione finanziaria chiarisce, quindi, che il legislatore non ha voluto fare riferimento alla più ampia categoria di "immobili", ma soltanto a quei fabbricati che, di fatto, sono coperti da un tetto e caratterizzati da muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta alla copertura.

Rientrano nella definizione di "edificio" sia i **fabbricati civili che quelli ad uso industriale, commerciale, artigianale, nonché le parti di essi** (ad esempio, singolo locale di un edificio).

**Sono escluse le prestazioni relative a terreni, parti del suolo, parcheggi, piscine, giardini, etc., a meno che non costituiscano parti integranti dell'edificio.**

Rimane confermata l'esclusione per i cosiddetti macchinari "imbullonati", ancorchè ancorati al suolo.

**Quindi:**

- *la piscina collocata nel seminterrato dell'edificio, o sul lastrico solare, costituisce parte integrante dell'edificio;*
- *il giardino pensile (posto sul lastrico solare) costituisce parte integrante dell'edificio;*
- *l'impianto fotovoltaico collocato sul tetto dell'edificio costituisce parte integrante del medesimo.*

**2.SERVIZI DI PULIZIA NEGLI EDIFICI (art. 17, comma 6, lettera a-ter, D.P.R. n. 633/72)**

Dal 1° gennaio 2015, la nuova lettera a-ter), dell'articolo 17, comma 6, del D.P.R. n. 633/72, prevede l'applicazione del meccanismo del reverse charge alle prestazioni di servizi di pulizia degli edifici (uffici, appartamenti, fabbriche, negozi, etc. o parti di essi).

Sulla base dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate, e facendo riferimento ai codici ATECO 2007, le attività rientranti nell'ambito applicativo della disposizione sono contraddistinte dai seguenti codici attività:

<b>Codice ATECO 2007</b>	<b>Descrizione e commenti</b>
<b>81.21.00</b>	Pulizia generale (non specializzata) di edifici
<b>81.22.02</b>	Altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali ( <i>escluse le attività di pulizia di impianti e macchinari</i> )

L'Agenzia **non ha ritenuto di ricomprendere** nei sopraindicati codici rientranti nella lettera a-ter) l'attività di **disinfestazione, contraddistinta dal codice 81.29.10.**

Tali prestazioni di servizi, ancorchè relative ad edifici, **continuano ad essere assoggettate ad IVA con le modalità ordinarie.**

Si ribadisce che la prestazione di pulizia soggetta a reverse charge è quella relativa ad edifici, come sopra definiti.

Di conseguenza, **è esclusa dall'inversione contabile la prestazione di pulizia resa nel cortile esterno all'edificio, o nel parcheggio scoperto dell'ufficio.**

**Esempio:**

*Prestazioni di pulizia effettuate verso un soggetto passivo in base ad un unico contratto, relative sia ai locali posti nell'edificio, sia al cortile/parcheggio esterno.*

*Occorre distinguere i corrispettivi soggetti a r.c. (per la pulizia dei locali posti nell'edificio), da quelli soggetti ad IVA normale (per la pulizia del cortile/parcheggio esterno).*

*Occorre integrare il contratto con l'indicazione degli specifici corrispettivi.*

**3.DEMOLIZIONE, INSTALLAZIONE DI IMPIANTI E COMPLETAMENTO DI EDIFICI**

La nuova formulazione della lettera a), coordinata con la lettera a-ter), di nuova introduzione, dell'articolo 17, comma 6, del D.P.R. n. 633/72, comporta sostanzialmente **l'estensione del reverse charge anche ai contratti di appalto** (non solo di subappalto) **relativi ad alcune prestazioni di servizi rese nel settore edile e consistenti in demolizioni, installazione di impianti, e completamento di edifici resi a soggetti passivi IVA operanti in qualunque settore.** Tali prestazioni, ora espressamente previste dalla nuova lettera a-ter), erano già ricomprese nella più ampia sezione F della tabella ATECO 2007 e, fino al 2014, applicavano il reverse charge solo in presenza di subappalto reso nei confronti di un appaltatore esercente un'attività riconducibile al

settore edile (sezione F), ma anche se eseguite in strutture diverse da edifici (cfr. Informativa n. 5/2015).

L'individuazione di tali settori attraverso i codici ATECO 2007, operata dall'Agenzia nella circolare in commento, comporta l'applicazione del reverse charge alle attività di seguito indicate, semprechè effettuate nei confronti di soggetti passivi IVA, e a prescindere dalla tipologia contrattuale esistente tra le parti (appalto, subappalto, contratto d'opera).

### **3.1 Demolizione (art. 17, comma 6, lettera a-ter, D.P.R. n. 633/72)**

Le prestazioni di demolizione sono individuate dai seguenti codici ATECO 2007:

<b>Codice ATECO 2007</b>	<b>Descrizione e commenti</b>
<b>43.11.00</b>	Demolizione o smantellamento di edifici e di altre strutture <i>(con esclusione della demolizione di altre strutture diverse dagli edifici)</i>

#### **Non rientrano nella lettera a-ter) le prestazioni riconducibili:**

- alla preparazione del cantiere edile e sistemazione del terreno (**codice 43.12.00**),
- le prestazioni di trivellazioni e perforazioni (**codice 43.13.00**), in quanto non relative ad edifici.

Tuttavia, poiché tali codici attività (43.12.00 e 43.13.00) rientrano nella sezione F Tabella ATECO, il reverse charge continua comunque ad applicarsi per effetto dell'articolo 17, comma 6, lettera a), alle condizioni ivi previste (quindi, se rese in subappalto nei confronti di un appaltatore con attività riconducibile alla sezione F).

Come pure alle prestazioni di **demolizione relative a strutture diverse dagli edifici**, continua ad applicarsi il reverse charge di cui alla lettera a) dell'art. 17, c.6, D.P.R. 633/72, se rese in subappalto nei confronti di un appaltatore con attività riconducibile alla sezione F.

### **3.2 Installazione di impianti (art. 17, comma 6, lettera a-ter, D.P.R. n. 633/72)**

Le prestazioni di installazione impianti, rientranti nella lettera a-ter), sono individuate dai seguenti codici ATECO 2007:

<b>Codice ATECO 2007</b>	<b>Descrizione e commenti</b>
<b>43.21.01</b>	Installazione di <b>impianti elettrici</b> in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione) <i>(limitatamente alle prestazioni riferite ad edifici)</i>
<b>43.21.02</b>	Installazione di <b>impianti elettronici</b> (inclusa manutenzione e riparazione)
<b>43.22.01</b>	Installazione di <b>impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria</b> (inclusa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione <i>(limitatamente alle prestazioni riferite ad edifici)</i>
<b>43.22.02</b>	Installazione di <b>impianti per la distribuzione del gas</b> (inclusa manutenzione e riparazione)
<b>43.22.03</b>	Installazione di <b>impianti di spegnimento antincendio</b> (inclusi quelli integrati)

	e la manutenzione e riparazione)
<b>43.29.01</b>	<b>Installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili</b>
<b>43.29.02</b>	<b>Lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni</b>
<b>43.29.09</b>	Altri lavori di costruzione e installazione n.c.a. ( <i>limitatamente alle prestazioni riferite ad edifici</i> )

### **Manutenzioni e riparazioni: rientrano nel reverse charge**

Confermando l'orientamento espresso nell'Informativa n. 5/2015, sono soggette al reverse charge, di cui alla lettera a-ter), anche le **prestazioni di manutenzione e riparazione**, se espressamente menzionate nella codificazione ATECO 2007.

La scelta, operata dall'Agenzia, di individuare le attività soggette al reverse charge facendo riferimento alla classificazione ATECO, porta necessariamente ad **includervi anche le manutenzioni e le riparazioni**, quando ricomprese nella descrizione effettuata dall'ISTAT.

#### **Esempio:**

*Pulizia e controllo fumi di una caldaia situata in un ufficio: l'attività costituisce una manutenzione (obbligatoria, come chiarito nella risoluzione n. 15/E/2013) ed è riconducibile al codice 43.22.01 (che ricomprende le manutenzioni).*

*Di conseguenza, si applica il r.c. di cui alla lettera a-ter).*

Le prestazioni di servizi riconducibili ai codici attività sopraindicate, ma relative a strutture **diverse** da edifici, continuano ad essere fatturate con il meccanismo del reverse charge, di cui alla lettera a), in presenza delle condizioni ivi previste (cioè, subappalto nei confronti di un appaltatore con attività riconducibile alla sezione F). In mancanza di tali requisiti (ad esempio, in assenza di subappalto), si applica l'IVA con le modalità ordinarie.

#### **Esempio:**

*Installazioni di impianti fotovoltaici (codice 43.21.01) su terreni.*

*La prestazione non rientra nel reverse charge di cui alla lett. a-ter), in quanto non relativa ad edifici: l'impianto è infatti realizzato su un terreno, anche se pertinenziale all'edificio stesso (la realizzazione dell'impianto sul tetto dell'edificio, come già chiarito al par. 1, rientra nel reverse charge, in presenza delle altre condizioni).*

### **3.3 Completamento di edifici (art. 17, comma 6. lettera a-ter, D.P.R. n. 633/72)**

Le prestazioni di completamento di edifici, rientranti nella lett. a-ter), sono individuate dai seguenti codici attività:

<b>Codice ATECO 2007</b>	<b>Descrizione e commenti</b>
<b>43.31.00</b>	Intonacatura e stuccatura
<b>43.32.01</b>	Posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate
<b>43.32.02</b>	Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili ( <b>con esclusione degli arredi</b> )

<b>43.33.00</b>	Rivestimento di pavimenti e di muri
<b>43.34.00</b>	Tinteggiatura e posa in opera di vetri
<b>43.39.01</b>	Attività non specializzate di lavori edili – muratori (limitatamente alle prestazioni afferenti gli edifici)
<b>43.39.09</b>	Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a.

L'Agenzia ha chiarito che la posa in opera di **arredi**, rientrante nel codice attività 43.32.02, è **esclusa dall'applicazione del meccanismo del reverse charge**, in quanto non rientra nella nozione di completamento di edifici.

Per le operazioni sopraindicate, effettuate dal 1° gennaio 2015, l'IVA è assolta in reverse charge, di cui all'articolo 17, c. 6, lett. a-ter), a prescindere dalla tipologia contrattuale che lega il prestatore al committente (appalto, subappalto, contratto d'opera).

Le numerose realtà che possono verificarsi nel settore edile hanno portato l'Agenzia delle entrate ad **introdurre delle semplificazioni** in tutti i casi in cui, a fronte **di un unico contratto**, l'impresa esegue, nell'ambito di un'attività di costruzione o di restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia, di cui all'articolo 3, lett. c), d), D.P.R. 380/2001, anche attività riconducibili a quelle di cui alla lettera a-ter (ad esempio, installazione di impianti, o intonacatura, etc.): **in tali casi, l'Amministrazione ha previsto l'applicazione dell'IVA con modalità ordinaria a tutto il corrispettivo, senza dover differenziare i singoli importi e conseguentemente "spacchettare" la fattura.**

**Esempio:**

*Un'impresa effettua con un unico contratto di appalto un'attività complessa di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia (lett. c, d, dell'art. 3, DPR 380/01) in cui è compresa anche l'installazione di impianti (di per sé, soggetta a reverse charge).*

*Per motivi di semplificazione, l'intera prestazione va fatturata con IVA.*

Diversa da tale fattispecie è l'ipotesi in cui l'impresa di costruzione **effettua la sola prestazione** rientrante nella lett. a-ter (ad esempio, di intonacatura): in tal caso la medesima è fatturata con il meccanismo del reverse charge (se resa verso soggetti passivi IVA), mancando la fattispecie di una prestazione complessa con unico corrispettivo.

**Esempio:**

*Un'impresa con codice 41.20.00 (costruzione edifici), effettua la sola intonacatura di un edificio riconducibile al codice 43.31.00.*

*Se la prestazione di intonacatura è resa nei confronti di un committente soggetto passivo IVA, va fatturata in reverse charge.*

*Inoltre, se tali prestazioni di intonacatura sono effettuate sistematicamente, l'impresa deve richiedere un nuovo codice attività, presentando il relativo modello di variazione dati IVA.*