IVA e reverse-charge: dal 2015 nuove problematiche

di Vincenzo D'Andò

Pubblicato il 31 Gennaio 2015

dal 2015, a seguito dell'approvazione della Legge di stabilità, tante novità IVA anche per l'installazione di impianti, il completamento di edifici e i lavori di pulizia: in questi casi può doversi applicare il reverse-charge ai fini IVA; analisi della normativa aggiornata e segnalazione dei problemi pratici aperti dalla Legge di stabilità, con esempio di fattura

Dal 2015 novità anche per l'installazione di impianti, il completamento di edifici e i lavori di pulizia.

I commi da 629 (lett. a) a 632 dell'articolo unico della Legge n. 190/2014 (Legge di Stabilità 2015) hanno esteso il meccanismo di inversione contabile Iva (c.d. reverse charge) di cui all'art. 17 D.P.R. n. 633/72 ai seguenti ambiti:

- prestazione di servizi, relative ad edifici, di pulizia, demolizione, installazione di impianti, completamento, a prescindere dalla tipologia contrattuale utilizzata;

- trasferimenti di quote di emissione di gas serra, altre unità, certificati relativi a gas ed energia elettrica (per un periodo di 4 anni);

- cessioni di gas ed energia elettrica ad un soggetto passivo rivenditore ex art 7-bis, co. 3, lett. a) d.P.R. n.633/72 (per un periodo di 4 anni);

- cessioni di beni effettuate nei confronti di ipermercati, supermercati e discount alimentare (per un periodo di 4 anni ma previo rilascio di autorizzazione UE).

Modificando l'art.74, co. 7 D.P.R. n. 633/72, si estende il regime della inversione contabile alle cessioni di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo.

La Legge di Stabilità 2015 ha, dunque, introdotto alcune rilevanti modifiche in tema di Iva, incrementando le ipotesi di applicazione del meccanismo di inversione contabile (c.d. reverse charge), estendendo tale sistema anche ad ulteriori ambiti del settore edile, del settore energetico e del settore

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

della grande distribuzione, con l'intento di ridurre le ipotesi di frode nella riscossione dell'Iva.

Viene esteso il meccanismo di inversione contabile Iva (c.d. reverse charge) di cui all'art. 17 del D.P.R. n. 633/72 ai seguenti ambiti:

- prestazioni di servizi, relative ad edifici, di: pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento, a prescindere dalla tipologia contrattuale utilizzata;

- trasferimenti di quote di emissione di gas serra, altre unità, certificati relativi a gas ed energia elettrica (per un periodo di 4 anni);

- cessioni di gas ed energia elettrica ad un soggetto passivo rivenditore ex art 7-bis, co.3, lett.a) del D.P.R. n. 633/72 (per un periodo di 4 anni);

- cessioni di beni effettuate nei confronti di ipermercati, supermercati e discount alimentare (per un periodo di 4 anni ma previo rilascio di autorizzazione UE);

- modificando l'art. 74, co. 7 del D.P.R. n. 633/72, si estende il regime della inversione contabile alle cessioni di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo.

Novità per i lavori di installazione impianti e di completamento di edifici

Nel citato art. 17, che già comprende le prestazioni di servizi e di 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, viene aggiunta una nuova lettera a-ter), che riguarda le prestazioni di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici.

L'intento è quello di far sfuggire tali prestazioni alle limitazioni della lett. a), applicabile esclusivamente alle prestazioni di servizi rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che costruiscono o ristrutturano immobili o nei confronti di appaltatori principali o altri subappaltatori.

Pertanto, con l'entrata in vigore della Legge di Stabilità, le prestazioni di installazione di impianti, eseguiti su beni immobili e fatturate dal 2015, richiedono l'applicazione dell'inversione contabile, in tutti i casi,

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

senza limitazioni con riferimento ai soggetti appaltatori ed al settore edile, a nulla rilevando il settore in cui opera il committente della prestazione stessa.

Il predetto meccanismo non trova applicazione se:

- le prestazioni sono afferenti i beni mobili, come ad esempio il completamento di un impianto esistente;

- le operazioni rientrano nell'ambito delle cessioni di beni, in quanto la norma si riferisce esplicitamente alle sole prestazioni di servizi.

Le attività rientranti tra le prestazioni di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici sono quelli della categoria 43 della classificazione ATECO2007:

	LAVORI DI COSTRUZIONE SPECIALIZZATI
	Demolizione
	Preparazione del cantiere edile e sistemazione del terreno
	Trivellazioni e perforazioni

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

	Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione)
	Installazione di impianti elettronici (inclusa manutenzione e riparazione)
	Installazione impianti di illuminazione stradale e dispositivi elettrici di segnalazione, illuminazione delle piste degli aeroporti (inclusa manutenzione e riparazione)
	Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione
	Installazione di impianti per la distribuzione del gas (inclusa manutenzione e riparazione)

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

	Installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione)
	Installazione di impianti di depurazione per piscine (inclusa manutenzione e riparazione)
	Installazione di impianti di irrigazione per giardini (inclusa manutenzione e riparazione)
	Installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili
	Lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni
	Altri lavori di costruzione e installazione nca

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

	Intonacatura e stuccatura
	Posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate
	Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili
	Rivestimento di pavimenti e di muri
	Tinteggiatura e posa in opera di vetri
	Attività non specializzate di lavori edili (muratori)

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

	Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici nca
	Realizzazione di coperture
	Pulizia a vapore, sabbiatura e attività simili per pareti esterne di edifici
	Noleggio di gru ed altre attrezzature con operatore per la costruzione o la demolizione
	Altre attività di lavori specializzati di costruzione nca

Da tale classificazione rimarrebbero escluse le attività con i codici 43.12 e 43.13 in quanto non strettamente riferite ad edifici, ma più ad attività di preparazione del cantiere e propedeutica alla costruzione e non a quella di completamento; il codice 43.21.03 in quanto non riferito ad edifici, bensì a strade e piste; il codice 43.91 in quanto più propriamente riconducibili all'attività di costruzione vera e propria e non a quella di completamento; il codici 43.99.02 in quanto un noleggio a caldo di attrezzature

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

e macchinari.

ESEMPIO

DI FATTURA

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Impresa

xy
Via

…….
Città

…..
CF

e P.IVA ……

Impresa

srl
Via

…..
Città

…….
CF

e P.IVA ……..

FATTURA

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com

Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Novità anche per i servizi di pulizia

Anche i servizi di pulizia sono interessati dall'inversione contabile, se riferite a prestazioni relative a beni immobili, come gli edifici, uffici, negozi e depositi. Si tratta anche in questa tipologia di prestazione di un ampliamento delle ipotesi in cui il fornitore emette fattura senza addebito dell'imposta che sarà assolta direttamente dal cessionario/committente soggetto passivo Iva, mentre non si applica, per esempio, verso le persone fisiche o i condomìni. Per questi ultimi, si deve continuare ad addebitare l'imposta, applicando anche la ritenuta se il committente è un condominio.

Il predetto meccanismo non trova applicazione se:

- il servizio di pulizia è riferito a beni mobili come gli impianti e macchinari;

- il cliente non è soggetto passivo Iva (ad esempio, soggetto privato, condominio, ecc.).

Per meglio individuare i soggetti interessati si ritiene possibile dare rilevanza al codice attività ATECO2007 adottato in modo tale da fare riferimento ai seguenti codici:

	Pulizia generale (non specializzata) di edifici
	Altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

	Altre di disinfestazione (se riferita agli edifici)

Da tale classificazione rimarrebbero escluse le attività con i codici 81.29.91 e 81.29.99.

Pertanto, le imprese di pulizie hanno due diverse modalità di emissione delle fatture, a seconda delle caratteristiche soggettive del proprio cliente.

Primo caso: soggetti passivi Iva

L'articolo 17, commi 5 e 6, del D.P.R. 633/1972, prevede una deroga al principio generale che obbliga solo i «soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili» a versare dell'Iva, in quanto viene previsto che, per determinate operazioni, il «pagamento dell'imposta» debba essere effettuato dal cessionario del bene o dal committente del servizio, se soggetti passivi d'imposta nel territorio dello Stato. Con questo meccanismo il reverse charge, il cedente o il prestatore emettono una fattura «senza addebito d'imposta» e con l'annotazione «inversione contabile» e l'indicazione della relativa norma. Il cliente deve integrare il documento ricevuto «con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta» e deve registrarlo sia nel registro delle fatture emesse «entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese», sia nel registro degli acquisti «ai fini della detrazione». Quindi l'imposta, registrata sia a debito sia a credito, nella sostanza non viene versata dal cliente, a meno che non vi siano dei limiti alla detrazione, come accade ad esempio quando il cliente è soggetto all'indetraibilità per il pro-rata, causato da operazioni esenti.

Secondo caso: soggetti "privati" o "condomini senza Partita Iva"

Per i servizi di pulizia verso questi soggetti (persone fisiche o condomini senza partita Iva), le regole di fatturazione non sono cambiate dal 1° gennaio 2015, quindi si continua ad emettere le fatture con Iva. Per quelle verso i condomini (con o senza amministratore), poi, non va dimenticata la ritenuta d'acconto

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

del 4%, che deve essere trattenuta dal 1° gennaio 2007, come prevede dell'articolo 25-ter del D.P.R. 600/73, su tutti i corrispettivi per «prestazioni relative a contratti di appalto di opere o servizi» effettuate nell'esercizio di impresa (codice tributo 1019 per acconto Irpef o 1020 se la prestazione è stata resa da una società di capitali).

Definizione di edificio

Una definizione di “edificio”, che può essere a tal fine validamente utilizzata, è contenuta nella risoluzione n. 46/E/1998, ove, riprendendo una circolare del Ministero dei Lavori Pubblici, è stato 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”.

Si ritiene che rientrino in tale definizione sia i fabbricati civili che quelli ad uso industriale, commerciale, artigianale, nonché le parti di essi (ad esempio, singolo locale di un edificio).

Nella suddetta definizione di “edificio” non dovrebbero rientrare i cosiddetti macchinari “imbullonati”, ancorchè ancorati al suolo.

Estensione anche alle cessioni di bancali in legno (pallet)

Come l’art. 74, commi 7 e 8 del D.P.R. n. 633/72 prevede l’applicazione del reverse charge alle cessioni di rottami, cascami, ecc (dove le cessioni sono imponibili Iva, con applicazione dell’imposta da parte dell’acquirente), per effetto delle modifiche apportate dalla Finanziaria 2015 al comma 7 del citato art. 74, anche le cessioni di bancali in legno (c.d. “pallet”), recuperati a cicli di utilizzo successivi al primo, sono assoggettate, a decorrere dall’1.1.2015, al predetto regime, con applicazione quindi dell’imposta da parte dell’acquirente (reverse charge).

Entrata in vigore dal 1° gennaio 2015

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Questa nuova modalità di fatturazione riguarda tutte le operazioni «effettuate» dal 1° gennaio 2015, quindi, considerando che si tratta di servizi, il momento di effettuazione dell'operazione coincide con il pagamento del relativo corrispettivo, eventualmente anticipato al momento della fatturazione, se il documento Iva viene emesso prima del pagamento. Quindi, al di fuori di quest'ultimo caso, anche per le prestazioni del 2014, pagate nel 2015, si applicherà il reverse charge.

Reverse charge sulle cessioni di certificati verdi e titoli di efficienza energetica

Il meccanismo del reverse charge, esteso dalla legge di stabilità 2015 alle cessioni di titoli ambientali, si applica anche con riferimento alla negoziazione di certificati verdi, titoli di efficienza energetica e garanzie di origine.

In occasione del videoforum del 22 gennaio 2015, l'Agenzia delle entrate ha fornito alcuni chiarimenti in merito all'ambito oggettivo di applicazione del reverse charge nel settore energetico, in seguito alle modifiche introdotte dalla legge di Stabilità 2015.

L'art. 1, comma 629, Legge n. 190/2014, modificando l'art. 17, comma 6, D.P.R. n. 633/192 ha infatti esteso l'applicazione dell'inversione contabile alle cessioni di titoli ambientali ed, in particolare ai:

- trasferimenti di quote emissione di gas a effetto serra;

- trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla direttiva n. 2003/87/CE;

- certificati relativi al gas e all'energia elettrica.

Al riguardo, ci si chiedeva se all'interno di quest'ultima categoria dovessero essere ricompresi anche i certificati verdi, i titoli di efficienza energetica e le garanzie di origine. Su tale questione l'Agenzia delle entrate ritiene che la natura e il meccanismo di funzionamento dei titoli stessi, teso a consentire agli operatori del settore di ottemperare agli obblighi relativi al rispetto ambientale, sono "strettamente collegati al settore dell'energia elettrica e del gas".

Pertanto, gli stessi vanno ricompresi nell'ultima delle tre categorie sopra elencate, con conseguente applicazione dell'art. 17, comma 6, lettera d-ter), D.P.R. n. 633/1972.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Vincenzo D’Andò

28 gennaio 2015

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D