



SETTORE IVA

L'ESTENSIONE DEL REVERSE CHARGE AL SETTORE EDILE / ENERGETICO E ALLE CESSIONI DI PALLET

RIFERIMENTI

- Artt. 17, comma 6 e 74, comma 7, DPR n. 633/72
- Art. 1, commi 629, lett. a) e d), 631 e 632, Legge n. 190/2014

IN SINTESI

La Finanziaria 2015 ha previsto l'estensione del meccanismo del reverse charge ad una serie di nuove tipologie di operazioni.

Tale ampliamento rispetta la normativa comunitaria che consente l'applicazione di detto meccanismo a taluni ambiti, come quello dell'edilizia e dell'energia, senza la necessità di attendere una specifica autorizzazione UE.

Con riguardo al settore della grande distribuzione, anch'esso interessato dalle novità in esame, si evidenzia che il meccanismo sarà applicabile solo a seguito del rilascio di una specifica autorizzazione UE.

Infine si segnala l'estensione dell'applicazione del regime IVA speciale dei "rottami" anche alle cessioni di bancali in legno (pallet) recuperati a cicli di utilizzo successivi al primo con conseguente assoggettamento a reverse charge.

SERVIZI COLLEGATI

Settimana
Professionale

SCHEDA OPERATIVE
fisco



Come noto, al fine di ridurre i fenomeni di frode e di evasione dell'IVA, è prevista l'applicazione del meccanismo del "reverse charge" (inversione contabile) che prevede il trasferimento degli obblighi di assolvimento dell'IVA dal cedente / prestatore all'acquirente / committente per cui:

- il **cedente / prestatore** emette la **fattura senza applicazione (e addebito) dell'IVA**, specificando espressamente che trattasi di "operazione soggetta a reverse charge ex art. 17, comma 6, DPR n. 633/72 con applicazione dell'IVA a carico del destinatario della fattura";
- l'**acquirente / committente** soggetto passivo IVA è il **debitore dell'imposta** e per l'assolvimento della stessa deve **integrare la fattura** ricevuta dal cedente / prestatore con aliquota ed imposta e **annotare la stessa** nel registro IVA degli acquisti e in quello delle fatture emesse / corrispettivi.

A decorrere dal 2006, il Legislatore è intervenuto più volte per attuare un progressivo ampliamento dell'ambito di applicazione del reverse charge. Da ultimo con la Finanziaria 2015 che ha modificato, oltre all'art. 17, DPR n. 633/72, anche l'art. 74, relativamente al regime speciale IVA dei rottami.

LE NUOVE IPOTESI DI APPLICAZIONE DEL REVERSE CHARGE

L'art.1, comma 629, lett. a), Finanziaria 2015 modificando l'art. 17, comma 6, DPR n. 633/72 ha **esteso** il reverse charge **anche** a:

- prestazioni di servizi, relative ad edifici di:
 - pulizia;
 - demolizione;
 - installazione di impianti;
 - completamento;
- trasferimenti di:
 - quote di emissioni di gas a effetto serra ex art. 3, Direttiva n. 2003/87/CE, trasferibili ai sensi dell'art. 12 della citata Direttiva;
 - altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata Direttiva;
 - certificati relativi a gas e energia elettrica;
- cessioni di gas e di energia elettrica ad un soggetto passivo rivenditore ex art. 7-bis, comma 3, lett. a), DPR n. 633/72;
- cessioni di beni effettuate nei confronti di ipermercati, supermercati e discount alimentari.

In particolare, il nuovo comma 6 del citato art. 17 risulta così formulato:

"Le disposizioni di cui al quinto comma [reverse charge] si applicano anche:

*a) alle prestazioni di servizi, **diversi da quelli di cui alla lettera a-ter**), compresa la prestazione 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. 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;*

a-bis) alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato strumentali di cui alla lettere b) e d) del numero 8-ter) dell'articolo 10;

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

b) alle cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative di cui all'articolo 21 della tariffa annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641 ... nonché dei loro componenti ed accessori;

c) alle cessioni di personal computer e dei loro componenti e accessori;

d) alle cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere;

d-bis) ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definite all'articolo 3 della direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, e successive modificazioni, trasferibili ai sensi dell'articolo 12 della medesima direttiva 2003/87/CE, e successive modificazioni;

d-ter) ai trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica;

d-quater) alle cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 3, lettera a);

d-quinquies) alle cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati (codice attività 47.11.1), supermercati (codice attività 47.11.2) e discount alimentari (codice attività 47.11.3)".

SERVIZI DI PULIZIA DI EDIFICI

La nuova disposizione rispetta quanto previsto dall'art. 199, par. 1, lett. a), Direttiva n. 2006/112/CE 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** nonché la consegna di lavori immobiliari ...".

Il reverse charge interessa i servizi di pulizia di uffici, negozi, depositi, supermercati, ecc. Il predetto meccanismo non trova applicazione se:

- il servizio di pulizia è riferito a beni mobili;
- 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 Ateco 2007 adottato in modo tale da fare riferimento ai seguenti codici:

- **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.

Da tale classificazione rimarrebbero escluse le attività di disinfestazione (codice attività 81.29.10).

Entrata in vigore delle nuove disposizioni

Ai servizi in esame il reverse charge è applicabile alle fatture emesse a decorrere **dall'1.1.2015**, **senza** necessità di una specifica **autorizzazione da parte dell'UE**.

Esempio 1  La Splendor srl ha in essere un contratto di pulizia degli uffici della Alfa srl per un importo di € 600 mensili. Per la pulizia relativa al mese di gennaio 2015 emetterà la seguente fattura.

La Splendor srl	
...	Spett. le
	Alfa srl
	...
Fattura n. 8 del 02.02.2015	
Servizio pulizia Vs uffici – mese di gennaio	
Importo	€ 600,00
Operazione soggetta a reverse charge ex art. 17, comma 6, DPR n. 633/72 con applicazione dell'IVA a carico del destinatario della fattura	

La Alfa srl dovrà integrare la fattura ricevuta (senza addebito dell'IVA) con l'indicazione dell'aliquota (22%) e della relativa imposta (€ 132), provvedendo altresì ad annotare la stessa nel registro degli acquisti e delle fatture emesse / corrispettivi.

SERVIZI DI DEMOLIZIONE, INSTALLAZIONE IMPIANTI, COMPLETAMENTO DI EDIFICI

Anche l'applicazione del reverse charge ai servizi in esame è effettuato nel rispetto delle citate disposizioni comunitarie.

Come evidenziato nella Relazione di accompagnamento del ddl della Finanziaria 2015, rispetto alla previsione generale contenuta nella lett. a) relativa alle prestazioni di servizi rese nel settore edile, la **nuova lett. a-ter) elimina** "l'operatività della **limitazione soggettiva** in relazione alle prestazioni di demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici". Infatti "per tali ultime prestazioni di servizi, il sistema dell'inversione contabile **si applica in ogni caso, a prescindere dalla circostanza che le prestazioni siano 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 o che siano rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori.**"

Per tali nuove ipotesi quindi il reverse charge si applica a prescindere dal rapporto contrattuale (appalto, subappalto) **rilevando**, oltre alla sussistenza della soggettività passiva IVA in capo al committente, la **riconciliabilità** di tali prestazioni a un bene qualificato come **edificio**.

 **Esempio 2** Si ipotizzi che la Alfa srl appalti la realizzazione dell'impianto elettrico di un nuovo edificio alla Beta srl e quest'ultima subappalti parte dei lavori alla Gamma srl. In base alle nuove disposizioni il reverse charge è applicabile sia dalla Gamma srl (subappaltatore) nei confronti della Beta srl che dalla Beta srl (appaltatore) nei confronti della Alfa srl (committente).

 La rilevanza oggettiva delle predette prestazioni è avallata dall'inciso, aggiunto nella citata lett. a), in base al quale la disciplina prevista per le prestazioni di subappalto in edilizia **si applica ai servizi "diversi da quelli di cui alla lettera a-ter)".**

Da quanto sopra si dovrebbe desumere che la fattispecie di cui alla lett. a) è applicabile soltanto alle prestazioni di servizi che non rientrano nella nuova lett. a-ter).

Al fine di individuare i servizi di completamento si ritiene di poter fare riferimento al codice attività 43.3X.XX (intonacatura, rivestimento di pareti e di muri, tinteggiatura, ecc).

Entrata in vigore delle nuove disposizioni

Ai servizi in esame il reverse charge è applicabile alle fatture emesse a decorrere **dall'1.1.2015, senza** necessità di una specifica **autorizzazione da parte dell'UE**.

 **Esempio 3** La Beta srl ha appaltato alla Idraulica srl la realizzazione dell'impianto idraulico di un nuovo edificio. All'atto dell'incasso dell'acconto dei lavori la società emetterà la seguente fattura.

Idraulica srl	
...	Spett. le
	Beta srl
	...
Fattura n. 18 del 06.03.2015	
<i>Acconto realizzazione impianto idraulico nuovo edificio</i>	
Importo	€ 10.000,00
Operazione soggetta a reverse charge ex art. 17, comma 6, DPR n. 633/72 con applicazione dell'IVA a carico del destinatario della fattura	

La Beta srl dovrà integrare la fattura ricevuta (senza addebito dell'IVA) con l'indicazione dell'aliquota (22%) e della relativa imposta (€ 2.200), provvedendo altresì ad annotare la stessa nel registro degli acquisti e delle fatture emesse / corrispettivi.

SETTORE ENERGETICO

Come sopra accennato, il meccanismo in esame è stato esteso anche al settore energetico e in particolare a:

- trasferimenti di **quote di emissioni di gas a effetto serra** ex art. 3, Direttiva n. 2003/87/CE, trasferibili ai sensi dell'art. 12 della citata Direttiva;
- trasferimenti di **altre unità** che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata Direttiva e di certificati relativi a gas e energia elettrica;
- **cessioni** di gas e di energia elettrica ad un **soggetto passivo rivenditore** ex art. 7-bis, comma 3, lett. a), DPR n. 633/72 ossia ad *“un soggetto passivo la cui principale attività ... è costituita dalla rivendita di detti beni [gas, energia elettrica] ed il cui consumo personale ... è trascurabile”*.

Entrata in vigore delle nuove disposizioni

Alle fattispecie in esame il reverse charge è applicabile alle fatture emesse a decorrere **dall'1.1.2015 senza** necessità di **una specifica autorizzazione da parte dell'UE**.

Tuttavia, lo stesso è **“temporaneo”** in quanto sarà in vigore **“per un periodo di 4 anni”**. Ciò in conformità alla previsione contenuta nell'art. 199-bis, Direttiva n. 2006/112/CE in base al quale *“con riferimento a settori che secondo l'esperienza degli Stati sono considerati ad alto rischio [frodi] ... il trasferimento dell'obbligo di versare l'IVA al destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi”* deve avere una durata *“non inferiore a due anni e non protrarsi oltre il 31.12.2018”*.

GRANDE DISTRIBUZIONE

La nuova lett. d-quinquies) **estende** il meccanismo del reverse charge anche alle **cessioni di beni** effettuate nei confronti della grande distribuzione, ossia di:

- **ipermercati;**
- **supermercati;**
- **discount alimentari.**

Entrata in vigore delle nuove disposizioni

A differenza delle precedenti fattispecie, l'applicazione del reverse charge al caso in esame è **subordinata** al rilascio di **un'apposita autorizzazione da parte dell'UE**.



In caso di **mancato rilascio** dell'autorizzazione è **previsto l'aumento**, entro il 30.6.2015, **dell'aliquota dell'accisa** sui carburanti (benzina e gasolio) *“in misura tale da determinare maggiori entrate nette”*.

NUOVE FATTISPECIE DI APPLICAZIONE DEL REVERSE CHARGE		
Art. 17, comma 6, DPR n. 633/72	Decorrenza	Operazioni interessate
lett. a-ter)	dall' 1.1.2015 (a regime)	Prestazioni di servizi relative a edifici (pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento)
lett. d-bis)	dall' 1.1.2015 al 31.12.2018	Trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra ex art. 3, Direttiva n. 2003/87/CE, trasferibili ai sensi dell'art. 12 della citata Direttiva
lett. d-ter)		Trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata Direttiva e di certificati relativi a gas e energia elettrica
lett. d-quater)		Cessioni di gas e di energia elettrica ad un soggetto passivo rivenditore ex art. 7-bis, comma 3, lett. a), DPR n. 633/72
lett. d-quinquies)	Previa autorizzazione UE	Cessioni di beni effettuate nei confronti di ipermercati, supermercati e discount alimentari

RIPRODUZIONE VIETATA

È auspicabile che l'Agenzia delle Entrate intervenga a breve per fornire chiarimenti in merito alle novità sopra esaminate, soprattutto al fine di individuare le operazioni da assoggettare a reverse charge.

RIMBORSO CREDITO IVA

Si evidenzia che i soggetti che pongono in essere le operazioni sopra descritte potranno richiedere il **rimborso del credito IVA** (annuale / trimestrale) ex art. 30, comma 3, DPR n. 633/72 nel rispetto della **condizione dell'aliquota media**.

ESTENSIONE REGIME IVA DEI ROTTAMI

Come noto, l'art. 74, commi 7 e 8, DPR n. 633/72 prevede l'applicazione alle cessioni di rottami, cascami, ecc. di determinati materiali, di un regime IVA speciale in base al quale le cessioni **sono imponibili IVA, con applicazione dell'imposta da parte dell'acquirente** (reverse charge).

Per effetto delle modifiche apportate dalla Finanziaria 2015 al comma 7 del citato art. 74, anche le cessioni di **bancali in legno (pallet) recuperati a cicli di utilizzo successivi al primo** sono assoggettate, **a decorrere dall'1.1.2015**, al predetto regime, con applicazione quindi del reverse charge.

■



**NUOVE
DATE**

CONVEGNO LA NUOVA ISEE

Trento 19-20 Gennaio 2015

Relatore

DOTT.SSA MARIA GRAZIA BOTTURI

CENTRO FORMAZIONE SEAC CEFOR

Via Solteri, 56 - Trento

RIPRODUZIONE VIETATA