

*A cura di Raffaella Pompei, dottore commercialista, funzionario dell'Ufficio fiscale*

## **REVERSE CHARGE, SPLIT PAYMENT E ALTRE NOVITA' DELLA LEGGE DI STABILITA' 2015 PER L'IVA** (Aggiornato al 15 aprile 2015)

Con la circolare 14 del 27/3/2015 l'Agenzia delle Entrate ha fornito gli attesi chiarimenti sulle nuove disposizioni sul reverse charge e, per quanto riguarda i servizi prestati agli enti pubblici, sul rapporto di tali disposizioni con quelle sullo split payment. Con tale circolare trovano conferma gli orientamenti sostenuti da Confartigianato Udine nel corso dei cinque incontri di marzo cui hanno partecipato 350 imprese artigiane. Solo con riferimento ai servizi di pulizia l'Agenzia ha fornito una interpretazione più restrittiva considerando esclusi dalle nuove disposizioni i servizi di disinfezione e disinfestazione di edifici (codice 81.29.10). La circolare dell'Agenzia contiene inoltre alcune precisazioni che vengono segnalate in grigio nel presente approfondimento che riporta il contenuto dei fascicoli distribuiti nel corso delle riunioni aggiornato e integrato con gli ultimi chiarimenti.

### **ESTENSIONE DEL REVERSE CHARGE** *Legge 190 del 23 dicembre 2014, art.1 comma 629*

Con la legge di Stabilità per il 2015 viene esteso il campo di applicazione del reverse charge, sistema di fatturazione previsto dall'art.17 del DPR 633/1972 che comporta per il fornitore, l'emissione della fattura senza addebito dell'iva (con l'annotazione che si tratta di un'operazione soggetta a inversione contabile) e per l'acquirente l'obbligo di integrare tale fattura, riportando l'aliquota e la relativa iva e di annotarla sia nel registro delle vendite sia in quello degli acquisti.

Il meccanismo di inversione contabile IVA (c.d. reverse charge) in particolare viene esteso dal 1/1/2015 anche:

- **alle prestazioni di servizi relative ad edifici consistenti in pulizia, demolizione, installazione impianti, completamento**, con l'introduzione della **lettera a-ter** nel comma 6 dell'art.17 del DPR 633/1972;
- ai trasferimenti di quote di emissioni di gas ad effetto serra ex art. 3 Direttiva n. 2003/87/CE, trasferibili ai sensi dell'art. 12 citata Direttiva, con l'introduzione della **lettera d-bis** nel comma 6 dell'art.17 del DPR 633/1972;
- ai trasferimenti dei certificati ambientali (trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata Direttiva; trasferimenti di certificati relativi al gas e all'energia elettrica), con l'introduzione della **lettera d-ter** nel comma 6 dell'art.17 del DPR 633/1972<sup>1</sup>;
- alle cessioni di gas e di energia elettrica ad un soggetto passivo rivenditore ex art. 7-bis, comma 3 lett. a), DPR 633/72, **(compresa la vendita di energia al GSE da parte dei possessori di impianti fotovoltaici)** con l'introduzione della **lettera d-quater** nel comma 6 dell'art.17 del DPR 633/1972;
- **alle cessioni di bancali in legno (pallet) recuperati a cicli di utilizzo successivi al primo**, con la modifica **dell'art. 74, comma 7**, DPR n. 633/72 relativo all'applicazione del regime IVA dei "rottami".

Viene poi prevista l'estensione del reverse charge anche alle cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati, supermercati, discount alimentari ma in tal caso l'applicazione del meccanismo è subordinata al rilascio di un'apposita autorizzazione comunitaria.

<sup>1</sup> Con circolare 14 del 27/3/2015 l'Agenzia delle Entrate che la disposizione si applica anche alla cessione di certificati verdi, di certificati bianchi, di garanzie di origine, di unità di riduzione delle emissioni (ERU) e di riduzioni certificate di emissioni (CER).

**Reverse charge per i servizi su edifici consistenti in pulizia, demolizione, installazione impianti, completamento (art.17 comma 6 lettera a-ter del DPR 633/1972)**

Per quanto riguarda le prestazioni relative agli edifici, nelle **tabelle A e B** che seguono sono **evidenziati in grigio** i codici delle attività interessate dalla nuova disposizione che trova applicazione quando **il servizio** prestato, che deve riferirsi ad un **edificio**, è reso **nei confronti di un soggetto passivo iva**, ossia non nei confronti di un privato:

- indipendentemente dalla tipologia contrattuale, che può quindi essere un appalto, un subappalto, un contratto d'opera ecc... (deve però trattarsi di servizi e non di cessione di beni, anche se con posa in opera);
- indipendentemente dall'attività svolta dal committente (titolare di partita iva) e quindi anche se il servizio è effettuato nei confronti di soggetti che svolgono attività non riconducibili al settore edile di cui alla sezione F (costruzioni) della Tabella dei codici attività Ateco, compresi i professionisti e compreso lo Stato con gli altri enti pubblici che in tal caso non devono adottare la procedura dello split payment;
- indipendentemente dall'attività economica comunicata all'Agenzia delle Entrate con i modelli AA9 o AA7 da chi effettua la prestazione<sup>2</sup>.

La necessità di far riferimento ai codici attività Ateco per individuare l'ambito di applicazione delle prestazioni relative agli edifici soggette al nuovo reverse charge è confermata dalla circolare 14 del 27/3/2015 dell'Agenzia delle Entrate. Tale chiarimento comporta anche la conferma dell'applicabilità delle nuove disposizioni anche per le manutenzioni e riparazioni, se riconducibili ad attività tipiche dei codici ATECO interessati dalle nuove disposizioni.

**Nozione di edificio**

Per quanto riguarda la **nozione di edificio** la risoluzione del Ministero delle Finanze 46 del 26/5/1997 richiama la circolare 1820 del 23/7/1960 del Ministero dei Lavori Pubblici che 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”*.

In base a tale definizione sono da ritenersi esclusi dalle nuove disposizioni sul reverse charge che riguardano gli edifici, i lavori relativi a immobili diversi dagli edifici o effettuati su spazi esterni agli edifici anche se ad essi accessori (parcheggi, piscine, giardini ecc...). Con la circolare 14 l'Agenzia delle Entrate ha confermato tale definizione anche ai fini delle nuove disposizioni sul reverse charge e ha inoltre precisato che *“devono ricomprendersi, inoltre, nell'ambito applicativo della norma in commento anche gli edifici in corso di costruzione rientranti nella categoria catastale F3 e le “unità in corso di definizione” rientranti nella categoria catastale F4”*.

<sup>2</sup> L'Agenzia delle Entrate nella circolare 14 del 27/3/2015 ribadisce l'obbligo per il prestatore del servizio che svolga sistematicamente attività non comunicate ai sensi dell'art. 35, comma 3, del DPR n. 633/1972 di procedere all'adeguamento del codice ATECO.

**TABELLA A**  
**SEZIONE F (COSTRUZIONI)**

Evidenziati in grigio i codici interessati dal nuovo reverse charge ai sensi dell'art.17 comma 6 lettera a-ter del DR 633/1972 relativi al settore costruzioni

- 41.20.00 Costruzione di edifici residenziali e non residenziali
- 42.11.00 Costruzione di strade, autostrade e piste aeroportuali
- 42.12.00 Costruzione di linee ferroviarie e metropolitane
- 42.13.00 Costruzione di ponti e gallerie
- 42.21.00 Costruzione di opere di pubblica utilità per il trasporto di fluidi
- 42.22.00 Costruzione di opere di pubblica utilità per l'energia elettrica e le telecomunicazioni
- 42.91.00 Costruzione di opere idrauliche
- 42.99.01 Lottizzazione dei terreni connessa con l'urbanizzazione
- 42.99.09 Altre attività di costruzione di altre opere di ingegneria civile nca
- 43.11.00 Demolizione**
- 43.12.00 Preparazione del cantiere edile e sistemazione del terreno
- 43.13.00 Trivellazioni e perforazioni
- 43.21.01 Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (compresa manutenzione e riparazione)**
- 43.21.02 Installazione di impianti elettronici (compresa manutenzione e riparazione)**
- 43.21.03 Installazione impianti di illuminazione stradale e dispositivi elettrici di segnalazione, illuminazione delle piste degli aeroporti (compresa manutenzione e riparazione)
- 43.22.01 Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (compresa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione**
- 43.22.02 Installazione di impianti per la distribuzione del gas (compresa manutenzione e riparazione)**
- 43.22.03 Installazione di impianti di spegnimento antincendio, compresi quelli integrati (compresa manutenzione e riparazione)**
- 43.22.04 Installazione di impianti di depurazione per piscine (compresa manutenzione e riparazione)
- 43.22.05 Installazione di impianti di irrigazione per giardini (compresa manutenzione e riparazione)
- 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 nca**
- 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, arred<sup>3</sup>, 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 nca**
- 43.91.00 Realizzazione di coperture
- 43.99.01 Pulizia a vapore, sabbiatura e attività simili per pareti esterne di edifici
- 43.99.02 Noleggio di gru ed altre attrezzature con operatore per la costruzione o la demolizione
- 43.99.09 Altre attività di lavori specializzati di costruzione nca

**TABELLA B**  
**PULIZIA EDIFICI**

Evidenziati in grigio i codici interessati dal nuovo reverse charge ai sensi dell'art.17 comma 6 lettera a-ter del DR 633/1972 relativi alla pulizia 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
- NB La circolare 14 del 27/3/2015 dell'Agenzia delle Entrate non cita tra i servizi di pulizia soggetti alla nuove disposizioni sul reverse charge le prestazioni di disinfezione e di disinfestazione di edifici (81.29.10) che devono quindi ritenersi esclusi da tali disposizioni.

<sup>3</sup> L'Agenzia delle Entrate con la circolare 14 del 27/3/2015 ha chiarito che la posa in opera di "arredi" deve intendersi esclusa dall'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, in quanto non rientra nella nozione di completamento relativo ad edifici.

L'Agenzia delle Entrate con la circolare 14 del 27/3/2015 ha chiarito che se un unico contratto prevede una pluralità di prestazioni di servizi in parte soggette al regime dell'inversione contabile e in parte soggette all'applicazione dell'IVA nelle modalità ordinarie, si dovrà procedere alla scomposizione delle operazioni, individuando le singole prestazioni assoggettabili al regime del reverse charge. La stessa circolare precisa però che se il contratto di appalto – comprensivo anche di prestazioni soggette a *reverse charge* ai sensi della lettera *a-ter*) – ha per oggetto la costruzione di un edificio, interventi di restauro e risanamento conservativo o interventi di ristrutturazione edilizia di cui all'articolo 3, comma 1, lettere *c*) e *d*), del dpr 380/2001, l'intera opera va fatturata con le regole ordinarie e non il meccanismo del reverse charge.

Da pag. 17 a pag.22 del presente fascicolo è riportato un estratto della *Tabella Ateco 2007 con note esplicative* che consente di individuare con maggiore dettaglio i codici delle attività interessate dalla nuova disposizione contenuta **nell'art.17 comma 6 lettera a-ter** del DPR 633/1972, codici evidenziati in grigio.

Segnalo che sul sito dell'ISTAT [www.istat.it](http://www.istat.it) seguendo il percorso:

*strumenti* → *definizioni e classificazioni delle attività economiche Ateco*, sulla destra è possibile scaricare il file *Ateco 2007 note esplicative* (elenco completo delle attività economiche Ateco 2007 con note esplicative) e il file *Ateco 2007 elenco alfabetico*, che possono essere particolarmente utili per individuare in caso di dubbio il corretto codice attività relativo ad una determinata prestazione partendo da una parola chiave che contraddistingue la prestazione stessa.

### **Reverse charge per i subappalti nel settore edile (art.17 comma 6 lettera a del DPR 633/1972)**

Solo per le prestazioni del settore costruzioni (tabella A della pagina precedente) non relative agli edifici e per le prestazioni degli altri codici attività della stessa tabella non evidenziati in grigio, continua ad applicarsi il reverse charge ai sensi **dell'art.17 comma 6 lettera a)** del DPR 633/1972, in presenza dei soliti presupposti (prestazioni effettuate in base a contratti di **subappalto** o contratti d'opera tra soggetti passivi iva che svolgono attività comprese nel settore F costruzioni).

### **Come funziona il reverse charge**

L'applicazione del reverse charge comporta che:

- **l'esecutore** è tenuto ad emettere fattura senza addebito d'imposta (in esenzione da imposta di bollo) con l'indicazione della norma che prevede l'applicazione del reverse charge (per es. *art. 17, sesto comma lettera a-ter del DPR 633/1972*) e l'annotazione ***inversione contabile***;
- **il committente** deve integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e annotarla nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi entro il mese di ricevimento, o anche successivamente ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese (art.17 comma 5 DPR 633/1972); lo stesso documento, per consentire la detrazione dell'iva, va annotato anche nel registro degli acquisti. Per ragioni di praticità e per evitare di commettere errori nella numerazione delle fatture di vendita può essere opportuno istituire un registro sezionale delle vendite destinato ad accogliere la registrazione delle fatture ricevute integrate per effetto dell'inversione contabile.

#### ***Esempio 1***

*Prestazione interessata dalla nuova disposizione contenuta nell'art.17 comma 6 lettera a-ter del DPR 633/1972: fattura per di lavori di tinteggiatura eseguiti per un importo di euro 1.000 dalla ditta Mario Rossi per la ditta Bar Verdi srl in base ad un contratto di appalto e successiva integrazione della fattura da parte della ditta Bar Verdi srl*

### Fattura emessa dall'esecutore

DITTA MARIO ROSSI (esecutore)	
	ditta BAR VERDI SRL (committente)
fattura n.30 del 6 febbraio 2015	
Lavori di tinteggiatura eseguiti nei locali interni dell'immobile commerciale sito in.....	
a corpo	<u>euro 1.000</u>
totale fattura	euro 1.000
<b>Inversione contabile</b> ai sensi dell'art.17, sesto comma, <b>lettera a-ter</b> , DPR 26 ottobre 1972 n.633	

### Integrazione della fattura da parte del committente

DITTA MARIO ROSSI (esecutore)	
	ditta BAR VERDI SRL (committente)
fattura n.30 del 6 febbraio 2015	
Lavori di tinteggiatura eseguiti nei locali interni dell'immobile commerciale sito in.....	
a corpo	<u>euro 1.000</u>
totale fattura	euro 1.000
<b>Inversione contabile</b> ai sensi dell'art.17, sesto comma, <b>lettera a-ter</b> , DPR 26 ottobre 1972 n.633	

Integrazione ai sensi dell'art.17 DPR 26 ottobre 1972 n.633

imponibile .....	1.000
iva al 22%.....	220
totale.....	1.200

Numero di registrazione registro vendite 20  
Numero di registrazione registro acquisti 48

### Esempio 2

*Prestazione interessata dalla disposizione relativa ai subappalti del settore edile contenuta nell'art.17 comma 6 lettera a del DPR 633/1972: fattura per realizzazione tetto eseguiti per un importo di euro 10.000 dalla ditta Mario Rossi costruzioni edili per la ditta Lavori Edili srl in base ad un contratto di subappalto e successiva integrazione della fattura da parte della ditta Lavori Edili srl.*

### Fattura emessa dall'esecutore subappaltatore

DITTA MARIO ROSSI costruzioni edili (subappaltatore)	
	ditta LAVORI EDILI SRL (appaltatore)
fattura n.30 del 6 febbraio 2015	
Lavori di realizzazione tetto eseguiti sull' immobile X di tipo commerciale in base a contratto di subappalto	
	<u>euro 10.000</u>
totale fattura	euro 10.000
<b>Inversione contabile</b> ai sensi dell'art.17, sesto comma, <b>lettera a</b> , DPR 26 ottobre 1972 n.633	

### Integrazione della fattura da parte dell'appaltatore

DITTA MARIO ROSSI costruzioni edili (subappaltatore)	
	ditta LAVORI EDILI SRL (appaltatore)
fattura n.30 del 6 febbraio 2015	
Lavori di realizzazione tetto eseguiti sull' immobile X di tipo commerciale in base a contratto di subappalto	
	<u>euro 10.000</u>
totale fattura	euro 10.000
<b>Inversione contabile</b> ai sensi dell'art.17, sesto comma, <b>lettera a</b> , DPR 26 ottobre 1972 n.633	

Integrazione ai sensi dell'art.17 DPR 26 ottobre 1972 n.633

imponibile .....	10.000
iva al 22%.....	2.200
totale.....	12.200

Numero di registrazione registro vendite 20  
Numero di registrazione registro acquisti 48

In ogni caso per evitare possibili controversie tra le parti e contestazioni da parte degli uffici in occasione di eventuali controlli è quanto mai opportuna la redazione di contratti scritti in cui venga identificata la natura del rapporto negoziale (ad esempio appalto, subappalto, o contratto d'opera, con conseguente fatturazione con reverse charge in presenza delle condizioni previste dal comma 6 dell'art.17 del DPR 633/1972, oppure vendita con posa in opera, con conseguente normale applicazione dell'iva).

In assenza di contratto scritto è almeno opportuno che il committente rilasci all'esecutore una dichiarazione simile a quella qui sotto riportata a titolo di esempio

#### RICHIESTA DI FATTURAZIONE CON INVERSIONE CONTABILE

*Richiesta che il committente può presentare all'esecutore per chiedere la fatturazione senza iva per reverse-charge ai sensi comma 6, lettera a) oppure a-ter) dell'art. 17 del DPR 633/72*

Il sottoscritto \_\_\_\_\_ in qualità di titolare/legale rappresentante della ditta/società \_\_\_\_\_,  
con sede a \_\_\_\_\_ in via \_\_\_\_\_ P.IVA \_\_\_\_\_,

\_\_\_\_\_ **chiede**  
alla Ditta/Società \_\_\_\_\_, con sede a \_\_\_\_\_ in via \_\_\_\_\_  
P.IVA: \_\_\_\_\_ che, con riferimento ai lavori di *(descrivere sinteticamente i lavori che da eseguire)*

da eseguirsi nel cantiere di \_\_\_\_\_, Via \_\_\_\_\_, emetta a carico della ditta che rappresento una fattura senza applicazione dell'Iva in base alla disciplina dell'inversione contabile di cui **all'art. 17 del DPR 633/72, comma 6:**

- ai sensi della **lettera a-ter)** dato che i suddetti lavori su edifici consistono in:

*(specificare la prestazione eseguita riconducibile a uno dei codici attività relativi ai lavori di pulizia o demolizione o installazione impianti o completamento) e vengono eseguiti in base a un contratto \_\_\_\_\_  
(specificare d'appalto o di subappalto o d'opera).*

**oppure**

- ai sensi della **lettera a)** dato che i suddetti lavori, non riconducibili ai servizi di cui alla lettera a-ter) del comma 6 dell'art.17 del DPR 633/1972, vengono eseguiti in base a un rapporto di subappalto e dato che sia le prestazioni eseguite in base al suddetto rapporto di subappalto che quelle svolte dalla ditta che rappresento in base a un rapporto di appalto (o subappalto) sono riconducibili ad attività indicate nella Sezione F della tabella Ateco

Città \_\_\_\_\_, \_\_\_ \ \ \_\_\_\_\_

Il committente \_\_\_\_\_

#### Reverse charge in presenza di consorzi

Alle fatturazioni rese al consorzio dai soci consorziati si deve applicare il reverse charge solo se il consorzio deve applicare il reverse charge in fase di fatturazione al committente, come confermato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 14 del 27/3/2015.

#### In caso di errore

Con la circolare 14 del 27/3/2015 l'Agenzia delle Entrate fa salvi, con conseguente disapplicazione di sanzioni, eventuali comportamenti difformi adottati dai contribuenti prima del 27/3/2015 tenendo conto dello Statuto del Contribuente e dell'iniziale incertezza relativa all'ambito di applicazione delle nuove disposizioni relative all'estensione dell'applicazione del reverse charge in vigore dal 1/1/2015<sup>4</sup>.

Si segnala che le violazioni relative all'applicazione del reverse charge sono disciplinate dal comma 9-bis dell'art.6 del dlgs 472/1997.

In particolare se l'iva è stata comunque assolta, anche se irregolarmente, dall'acquirente/committente o dal cedente/prestatore è prevista una sanzione amministrativa pari al 3% dell'iva irregolarmente applicata, con un

<sup>4</sup>In base all'art.10, comma 3, della legge 212 del 27/7/2000 (Statuto del contribuente) "le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria".

minimo di 258 euro, , fermo restando il diritto alla detrazione dell'iva. In tal caso al versamento della sanzione sono tenuti solidalmente entrambi i soggetti obbligati all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile. E' possibile regolarizzare l'operazione con ravvedimento operoso semplicemente versando 1/8 della sanzione (ossia 1/8 del 3% dell'iva irregolarmente applicata, con un minimo pari a 1/8 di 258 euro) senza che, per sanare la situazione sia necessario rettificare il documento irregolare<sup>5</sup>.

E' invece prevista una sanzione amministrativa compresa fra il 100% e il 200% dell'iva, con un minimo di 258 euro in caso di:

- omessa applicazione dell'inversione contabile da parte dell'acquirente/committente che quindi non integra con l'iva la fattura ricevuta e/o non la registra nel registro delle vendite;
- irregolare addebito dell'iva in fattura per un operazione soggetta a inversione contabile da parte del cedente/prestatore che poi ha omesso il versamento dell'iva (in tal caso al pagamento della sanzione e dell'iva sono tenuti solidalmente entrambi i soggetti obbligati all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile).

E' infine prevista una sanzione amministrativa compresa tra il 5% e il 10% dei corrispettivi non fatturati per il cedente/prestatore che avrebbe dovuto emettere fattura con inversione contabile, fermo restando l'obbligo per il cessionario o committente di regolarizzare l'omissione con le solite modalità previste nel caso in cui la fattura non sia ricevuta entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione (presentazione all'Agenzia delle Entrate, entro il trentesimo giorno successivo, di un'autofattura in duplice esemplare applicando, comunque, il meccanismo dell'inversione contabile).

#### **Esecutori e / o committenti che operano nel regime dei minimi o nel regime forfetario**

Il meccanismo del reverse charge non va applicato per le prestazioni rese da esecutori che operano:

- nel regime dei contribuenti minimi e che quindi fatturano le prestazioni senza iva citando l'art.1, comma 100, della legge 244/2007 (o la sua versione aggiornata, ossia l'art. 27, commi 1 e 2, del DL 98/2011);
- nel regime forfetario che quindi fatturano le prestazioni senza iva citando l'art.1, comma 58, della legge 190/2014, neanche se le prestazioni sono rese ad un altro soggetto che opera nel regime dei contribuenti minimi o forfetario.

Il contribuente che opera nei citati regimi dei minimi o forfetario, se invece assume la veste di committente di prestazioni soggette a reverse charge nei confronti di un esecutore che opera nel regime iva normale, dovrà

<sup>5</sup> Chiarimento desunto dalla risoluzione n. 140 del 29/12/2010, con cui inoltre l'Agenzia delle entrate ha precisato:

- che se l'iva è stata comunque assolta, anche se irregolarmente, l'Amministrazione finanziaria in sede di accertamento, può limitarsi a contestare la sanzione del 3%, senza operare alcun recupero d'imposta né in capo al cedente, né in capo al cessionario;
- che la violazione relativa all'irregolare assolvimento dell'IVA conseguente all'errata applicazione dell'inversione contabile si realizza in sede di liquidazione periodica dell'IVA e che quindi la sanzione del 3% va commisurata all'importo complessivo dell'IVA relativa alle operazioni attive irregolarmente determinata nella liquidazione, con riguardo ad ogni singolo rapporto contrattuale tra il cedente e ciascun cessionario;
- che se l'irregolarità si realizza in più liquidazioni, si configureranno tante violazioni autonome da sanare per quante sono le liquidazioni interessate;
- che, la sanzione minima di 258 euro rileva con riferimento all'IVA sulle operazioni attive irregolarmente determinata in ciascuna liquidazione periodica, avuto riguardo ad ogni singolo rapporto contrattuale;
- che il ravvedimento si perfeziona con il pagamento da parte del cedente o del cessionario entro il termine per la presentazione della dichiarazione iva relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione della sanzione ridotta pari ad 1/10 (ora 1/8) del 3% per cento dell'imposta sulle operazioni attive irregolarmente determinata in ciascuna liquidazione periodica (con un minimo pari a 1/8 di 258 euro, sempre avuto riguardo ad ogni singolo rapporto contrattuale);
- che il ravvedimento effettuato da parte di uno dei due contraenti produce effetti nei confronti dell'altro.



integrare con l'iva la fattura ricevuta senza iva ai sensi dell'art.17, sesto comma, 633/1972 e provvedere al versamento dell'iva entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

### Reverse charge e regimi speciali iva

La circolare 14 del 27/3/2015 ha chiarito che il meccanismo del *reverse charge* non va applicato per le prestazioni di servizi rese nei confronti di soggetti che operano in particolari regimi fiscali che prevedono l'esonero dagli adempimenti IVA di annotazione delle fatture, tenuta del registro dei corrispettivi e del registro degli acquisti come ad esempio:

- produttori agricoli con volume di affari non superiore a 7.000 euro, di cui all'art. 34, c. 6, DPR 633/1972;
- esercenti attività di intrattenimento che applicano le disposizioni di cui all'articolo 74, c.6, del DPR 633/1972;
- enti che hanno optato per le disposizioni di cui alla legge 398/1991;
- soggetti che effettuano spettacoli viaggianti o altre attività spettacolistiche applicando l'articolo 74-*quater*, c.5 del DPR 633/1972.

La circolare 14 chiarisce inoltre che per le prestazioni soggette al *reverse charge*, non è applicabile l'iva per cassa dato che il soggetto tenuto al versamento dell'imposta a debito è colui che ha ricevuto il bene o il servizio.

### Esecutori e /o committenti soggetti passivi non residenti

Con la circolare 11 del 16/2/2007 l'Agenzia delle entrate, in relazione al reverse charge previsto per i subappalti nel settore edile, ha chiarito che nel caso in cui l'appaltatore e il subappaltatore sono entrambi soggetti esteri, non stabiliti in Italia, soltanto l'appaltatore, in quanto debitore d'imposta in virtù dell'applicazione del regime di reverse-charge, è tenuto ad identificarsi direttamente in Italia, ovvero, in alternativa, a nominare un rappresentante fiscale. Si ritiene che la stessa precisazione possa valere anche con riferimento alle nuove ipotesi di inversione contabile previste dalla lettera a-ter del comma 6 dell'art.17 del DPR 633/1972, relative ai servizi sugli edifici con la conseguenza che sarà il committente a doversi identificare ai fini iva.

Con la risoluzione 28 del 23/3/2013 l'Agenzia delle entrate, in relazione al reverse charge previsto dai commi 5, 6 e 7 dell'art.17 del DPR 633/1972, e quindi anche con riferimento alle vecchie e nuove ipotesi di inversione contabile relative all'edilizia, ha precisato che il debitore dell'imposta è da individuarsi in ogni caso nel cessionario/committente, ove soggetto passivo iva (ossia se diverso da privato), anche se non avente né sede né stabile organizzazione in Italia, indipendentemente dal fatto che il cedente/prestatore abbia la sede in Italia e sia identificato ai fini IVA in Italia. Di conseguenza il soggetto passivo non residente che riceve una prestazione soggetta a reverse charge da un prestatore con partita iva italiana, deve comunque identificarsi ai fini IVA in Italia oppure nominare un rappresentante fiscale per assolvere gli obblighi iva posti dalla legge a suo carico per effetto dell'inversione contabile.

### Prestazioni soggette a reverse charge e lettere d'intento da parte di esportatori abituali

L'Agenzia delle Entrate con la circolare 14 del 27/3/2015 ha chiarito che la lettera di intento inviata dall'esportatore abituale è inefficace con riferimento alle operazioni assoggettabili al meccanismo dell'inversione contabile che quindi dovranno essere comunque fatturate ai sensi dell'articolo 17, comma 6, del DPR 633/1972 e non ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c), del medesimo DPR 633/1972, con la conseguenza che per tali operazioni non potrà essere utilizzato il plafond.

### Operazioni escluse dal reverse charge

Sono escluse dal reverse charge le **prestazioni rese da professionisti** (ad es. prestazioni rese da ingegneri, architetti, geometri, etc.) e le **forniture di beni con posa in opera** (ad esempio infissi forniti e installati dal



produttore) sia perché tali operazioni non costituiscono attività codificate nel settore F costruzioni, ma fanno parte invece di altri settori (commercio, settore delle attività manifatturiere ecc...), sia perché sono operazioni nelle quali la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene (tenendo conto più della volontà delle parti che del valore riferibile ai beni e alla manodopera) e che quindi ai fini IVA costituiscono cessioni di beni e non prestazioni di servizi.

Il reverse charge non può trovare applicazione per le prestazioni relative a **contratti stipulati con soggetti non titolari di partita iva** (privati, condomini, enti non commerciali che non esercitano attività commerciale).

### **Rapporto tra reverse charge e split payment**

Con riferimento alle fatture emesse nei confronti degli enti pubblici la circolare conferma che nei casi in cui è prevista l'applicazione del reverse charge non si applica lo split payment (procedura che prevede che, in relazione agli acquisti di beni e servizi effettuati da determinati enti pubblici, l'iva addebitata in fattura dal fornitore deve essere versata dall'amministrazione acquirente direttamente all'Erario, anziché all'impresa fornitrice).

Infatti, l'art-17 ter del DPR 633/1972 prevede espressamente che lo split payment non si applica se l'ente pubblico è debitore di imposta ossia se, in qualità di soggetto passivo iva (e quindi nell'esercizio della propria attività economica, comunicando il proprio numero di partita iva), effettua acquisti di beni o servizi per i quali è previsto il meccanismo del *reverse charge*. Se invece l'ente agisce nell'esercizio della propria attività istituzionale, comunicando solo il codice fiscale, come se fosse un privato, il meccanismo del reverse charge non può essere applicato e di conseguenza va applicato lo split payment se l'ente rientra tra quelli soggetti a tale procedura, mentre se non rientra tra tali soggetti dovranno essere applicate le ordinarie regole di addebito dell'iva.

### **Prestazioni per uso promiscuo commerciale/istituzionale**

La circolare 14 del 27/3/2015 ha chiarito che se il servizio è acquistato da un ente non commerciale o da un ente pubblico che lo destina in parte allo svolgimento della propria attività commerciale e in parte allo svolgimento della propria attività non commerciale (cd. attività istituzionale), occorre far riferimento agli accordi contrattuali tra le parti per distinguere in base a criteri oggettivi la quota di servizi da imputare alla gestione commerciale dell'ente, assoggettabile al meccanismo dell'inversione contabile, da quella imputabile all'attività istituzionale, soggetta all'applicazione dell'imposta secondo le modalità ordinarie o a split payment in caso di committente ente pubblico soggetto a tale procedura.

### **Rimborso e compensazione dell'iva a credito**

Fatturando con il sistema del reverse-charge gli esecutori si trovano frequentemente a chiudere le liquidazioni periodiche iva e la dichiarazione iva a credito. Per consentire a tali contribuenti il rimborso o la compensazione anche infrannuale del credito iva, è stata perciò prevista la rilevanza delle prestazioni addebitate senza applicazione dell'iva ai fini del calcolo dell'aliquota media dell'iva sulle vendite.

Di conseguenza il credito annuale iva, se superiore ad euro 2.582,28, potrà essere chiesto a rimborso, ai sensi dell'art. 30, comma 3, lett. a) del DPR 633/1972, qualora l'aliquota mediamente applicata sugli acquisti e sulle importazioni superi quella mediamente applicata su tutte le operazioni attive effettuate, comprese le operazioni in esame (da conteggiare ad aliquota zero) maggiorata del 10%. Per lo stesso presupposto, ai sensi dell'art.38-bis comma 2 del DPR 633/1972, è possibile inoltre chiedere il rimborso infrannuale relativo a ciascuno dei primi tre trimestri o presentare le istanze di utilizzo in compensazione del credito iva maturato negli stessi (sempre se il credito supera 2.582,28 euro).

Solo per contribuenti che applicano il reverse charge relativo ai subappalti (art.17, sesto comma, lettera a del DPR 633/1972 ) è stata prevista l'erogazione dei rimborsi dei crediti IVA in via prioritaria, entro tre mesi dalla richiesta.

Il DM 22/3/2007 in particolare ha precisato il rimborso può essere erogato in via prioritaria ai soggetti che effettuano nel periodo di riferimento del rimborso (anno o trimestre) in via prevalente operazioni soggette al reverse-charge ai sensi dell'art.17 comma 6 lettera a del DPR 633/1972, purchè siano rispettate le seguenti condizioni:

- l'attività deve essere esercitata da almeno 3 anni;
- il credito chiesto a rimborso deve essere almeno pari a € 10.000 (per i rimborsi annuali) o € 3.000 (per i rimborsi infrannuali);
- il credito chiesto a rimborso deve essere almeno pari al 10% dell'IVA sugli acquisti e importazioni effettuati nel periodo di riferimento del rimborso (anno o trimestre).

## INTRODUZIONE DELLO SPLIT PAYMENT PER LE FATTURE VERSO GLI ENTI PUBBLICI

*Legge 190 del 23 dicembre 2014, art.1 commi 629 e 630*

Con il nuovo art. 17-ter, DPR n. 633/72 viene introdotto un particolare meccanismo di assolvimento dell'IVA (split payment o scissione dei pagamenti) per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli enti pubblici.

Con la circolare n.1 del 9/2/2015 l'Agenzia delle entrate ha fornito i primi chiarimenti sull'applicazione dello split payment (o scissione dei pagamenti), procedura che prevede, in relazione agli acquisti di beni e servizi, per i quali non trova applicazione il regime dell'inversione contabile effettuati da determinati enti pubblici, che l'iva addebitata in fattura dal fornitore deve essere versata dall'amministrazione acquirente direttamente all'Erario, anziché all'impresa fornitrice.

Successivamente, con la circolare 15 del 13/4/2015 l'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori precisazioni, segnalate in grigio nel testo che segue del presente approfondimento.

Tale disciplina riguarda gli acquisti di beni e servizi effettuati dalle pubbliche amministrazioni individuate dalla norma, sia quelli in cui l'ente agisce in veste istituzionale sia quelli in cui l'ente agisce nell'esercizio di un'attività commerciale.

La circolari 1 e 15 chiariscono che la procedura si applica per le fatture emesse dal 1/1/2015 e non riguarda invece ricevute fiscali e scontrini, né le fatture emesse entro il 31/12/2014.

La circolare 15 precisa che la procedura non si applica neanche in caso di operazioni certificate con fattura semplificata ai sensi dell'art.21-bis del DPR 633/1972 (tipologia consentita per le fatture di importo complessivo fino a 100 euro).

L'esclusione vale anche se la fattura è emessa dopo il rilascio di scontrino o ricevuta fiscale per consentire all'ente pubblico cliente la documentazione del costo e dell'IVA, mentre se la fattura è emessa, su richiesta del cliente, al posto dello scontrino o della ricevuta fiscale l'operazione va ricondotta nello split payment.

### Enti nei cui confronti si applica la disciplina dello split payment

Per individuare gli enti pubblici nei cui confronti si applica la disciplina dello split payment l'Agenzia delle Entrate suggerisce di consultare l'Indice delle Pubbliche Amministrazioni (IPA) al link

<http://indicepa.gov.it/documentale/ricerca.php>

per verificare la categoria di appartenenza e i riferimenti dell'ente pubblico acquirente, dato che a titolo esemplificativo possono ritenersi soggette a split payment le operazioni verso gli enti **pubblici** appartenenti alle seguenti categorie IPA

<b>C1</b>	Presidenza del Consiglio dei Ministri, ministeri e Avvocatura dello Stato
<b>C2</b>	Organi costituzionali e di rilievo costituzionale
<b>C11</b>	Forze di Polizia ad ordinamento civile e militare per la tutela dell'ordine e della sicurezza pubblica
<b>L4</b>	Regioni, Province Autonome e loro consorzi e associazioni
<b>L5</b>	Province e loro consorzi e associazioni
<b>L6</b>	Comuni e loro consorzi e associazioni

<b>L7</b>	Aziende sanitarie locali
<b>L8</b>	Aziende ospedaliere, Aziende ospedaliere universitarie, Policlinici e Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici
<b>L12</b>	Comunità Montane e loro Consorzi e Associazioni
<b>L17</b>	Università e Istituti di istruzione universitaria pubblici
<b>L18</b>	Unioni di comuni e loro consorzi e associazioni
<b>L33</b>	Istituti di istruzione statale di ogni ordine e grado
<b>L34</b>	Aziende pubbliche di servizi alla persona
<b>L35</b>	Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura e loro Unioni regionali
<b>L43</b>	Istituzioni per l'alta formazione artistica, musicale e coreutica – AFAM
<b>L45</b>	Città metropolitane

In particolare lo split payment si applica alle operazioni verso le seguenti pubbliche amministrazioni:

- Stato e altri soggetti qualificabili come organi dello Stato, anche se dotati di autonoma personalità giuridica, ivi compresi, ad esempio, le istituzioni scolastiche e le istituzioni per l'alta formazione artistica, musicale e coreutica (AFAM);
- Enti pubblici territoriali (Regioni, Province, Comuni, Città metropolitane) e consorzi tra essi, Comunità montane, Comunità isolate e Unioni di Comuni;
- Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura (C.C.I.A.A.) e le relative unioni regionali;
- Istituti universitari;
- ASL ed enti pubblici ospedalieri;
- Enti pubblici di ricovero e cura con prevalente carattere scientifico (I.R.C.C.S.);
- Enti pubblici di assistenza e beneficenza ossia, Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza (IPAB) e Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona (ASP) ;
- enti pubblici di previdenza (INPS, Fondi pubblici di previdenza).

Inoltre secondo il chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 15 del 13/4/2015 lo split payment si applica anche alle operazioni verso i seguenti soggetti:

- Commissari delegati per la ricostruzione a seguito di eventi calamitosi;
- Consorzi di Bacino imbrifero montani, in conformità all'art. 31, comma 7, del dlgs 267/2000, in quanto consorzi tra enti locali obbligatori ai sensi della legge 27 dicembre 1953, n. 959;
- Consorzi interuniversitari costituiti, ai sensi dell'art. 91 del DPR 382/1980.

#### Enti esclusi dalla disciplina dello split payment

La circolare chiarisce che la disciplina dello split payment **non si applica** alle operazioni effettuate nei confronti dei seguenti enti:

- enti previdenziali privati o privatizzati,
- Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (INAIL);
- aziende speciali (ivi incluse le aziende speciali delle CCIAA);
- enti pubblici economici, che operano con un'organizzazione imprenditoriale di tipo privatistico nel campo della produzione e dello scambio di beni e servizi;
- Ordini professionali;
- Enti ed istituti di ricerca;
- Agenzie fiscali (ad esempio Agenzia delle Dogane come da sua nota n.17619RU dell'11/2/2015);
- Autorità amministrative indipendenti (per es l'AGCOM);
- Agenzie regionali per la protezione dell'ambiente (ARPA);
- Automobile club provinciali;
- Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN);
- Agenzia per l'Italia Digitale (AgID);
- l'Istituto per lo studio e la prevenzione oncologica (ISPO).

Inoltre secondo il chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 15 del 13/4/2015 lo split payment non si applica anche alle operazioni verso i seguenti soggetti:

- Banca d'Italia;
- Coni.

La circolare 15 precisa che in caso di incertezza per i fornitori è sufficiente attenersi alle indicazioni fornite dalla PA acquirente dato che la stessa ha tutti gli elementi per valutare i propri profili soggettivi in ordine alla riconducibilità della stessa nell'ambito applicativo della scissione dei pagamenti.

### Altri casi di esclusione

Le disposizioni sullo split payment comunque non si applicano nei seguenti casi:

- quando gli enti pubblici, non agendo nell'esercizio di attività istituzionali, ma agendo in qualità di soggetti titolari di partita iva ossia nell'esercizio di attività di tipo commerciale, effettuino acquisti per i quali la disciplina iva fa scattare l'applicazione dell'inversione contabile (reverse charge), come previsto per le prestazioni di demolizione, pulizia, installazione impianti e completamento relative ad edifici ai sensi dell'art.17 comma 6 lettera a-ter del DPR 633/1972;
- per i compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenuta d'acconto;
- per le operazioni assoggettate a regimi speciali che non prevedono l'evidenza dell'iva in fattura come per es. regime del margine, agenzie di viaggio, regime di franchigia delle piccole imprese ecc... (secondo il chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 6 del 19/2/2015).

La circolare 15 precisa inoltre che lo split payment non si applica in presenza:

- dei regimi monofase disciplinati dall'art. 74 del DPR n. 633 del 1972 (editoria, generi di monopolio e fiammiferi, tabacchi lavorati, telefoni pubblici e utilizzo mezzi tecnici, documenti viaggio, documenti di sosta nei parcheggi, case d'asta);
- dei regimi speciali che, pur prevedendo l'addebito dell'imposta in fattura, sono caratterizzati da un particolare meccanismo forfetario di determinazione della detrazione spettante come esempio il regime speciale agricolo di cui agli articoli 34 e 34-bis del DPR n. 633/1972; il regime di cui alla legge 398/1991 previsto per associazioni e pro loco; il regime relativo all'attività di intrattenimento di cui all'articolo 74, c.6, del DPR n. 633/1972; il regime applicabile agli spettacoli viaggianti, o altre attività spettacolistiche applicando l'articolo 74-*quater*, c.5 del DPR 633/1972.

### Operazioni soggette a reverse charge destinate ad uso promiscuo commerciale/istituzionale

La circolare 15 del 13/4/2015 ha chiarito che in presenza di operazioni soggette a reverse charge se il bene o il servizio acquistato dall'ente pubblico è destinato in parte allo svolgimento della propria attività commerciale e in parte allo svolgimento della propria attività non commerciale (cd. attività istituzionale), la PA deve comunicare al fornitore la quota parte del bene o servizio acquistato da destinare alla sfera commerciale, determinata su base preventiva con criteri oggettivi, in relazione alla quale è applicabile il meccanismo del *reverse charge*. Alla quota parte del bene o servizio acquistato da destinare alla sfera istituzionale non commerciale tornerà applicabile lo split payment (o l'addebito dell'iva con le modalità ordinarie se l'ente pubblico committente non è soggetto a tale procedura).

### Procedura

In base al DM del 23/1/2015, relativo all'attuazione della procedura dello split payment, il fornitore deve emettere la fattura esponendo normalmente l'iva con la relativa aliquota ma aggiungendo l'annotazione "**scissione dei pagamenti**" (vedi esempio riportato sotto).

Tale fattura va registrata con modalità che consentano di escludere l'iva a debito dalla liquidazione periodica iva, dato che la stessa verrà versata direttamente all'Erario dall'ente pubblico.

Nella circolare 15 del 13/4/2015 l’Agenzia delle Entrate precisa che e il fornitore deve annotare in modo distinto la fattura emessa in regime di scissione contabile (ad es. in un’apposita colonna o con appositi codici nel registro delle fatture di vendita riportando comunque l’aliquota applicata e l’ammontare dell’imposta, ma senza far concorrere la medesima nella liquidazione di periodo).

DITTA MARIO ROSSI (esecutore)	
	Comune di ..... (committente) Codice fiscale
fattura n.30 del 10 febbraio 2015	
Pulizia locali interni della sede del municipio sito in via.....	
a corpo imponibile	euro 1.000
iva al 22%	<u>euro 220</u>
totale fattura	euro 1.220
iva a vostro carico <b>per scissione dei pagamenti</b> (art.17-ter DPR 633/1972)	-220
Netto da pagare	euro 1.000

Con riferimento all’esempio di fattura riportato a lato, poiché la pulizia degli edifici rientra tra le nuove prestazioni soggette ad inversione contabile ai sensi dell’art.17 comma 6 lettera a-ter del DPR 633/1972, se tali servizi si fossero riferiti non alla sede municipale, ma ad un locale di proprietà dello stesso Comune destinato ad attività commerciali, lo split payment non avrebbe potuto essere applicato poiché in tal caso il Comune (che avrebbe dovuto comunicare al fornitore il numero di partita iva in luogo del codice fiscale<sup>6</sup>) non avrebbe agito in veste istituzionale ma come un normale soggetto titolare di partita iva nell’esercizio di attività commerciali e il prestatore avrebbe dovuto emettere la fattura senza evidenziare l’iva, esponendo solo l’imponibile con l’annotazione “operazione soggetta ad inversione contabile ai sensi dell’art.17 comma 6 lettera a-ter DPR 633/1972”.

### Rimborso e compensazione dell’Iva a credito

Con l’applicazione dello split payment le imprese che operano con gli enti pubblici si troveranno frequentemente a chiudere a credito le liquidazioni periodiche e la dichiarazione iva. Per consentire a tali contribuenti il rimborso o la compensazione anche infrannuale del credito iva, è stata perciò prevista la rilevanza delle prestazioni addebitate senza applicazione dell’iva ai fini del calcolo dell’aliquota media dell’iva sulle vendite.

Di conseguenza il credito annuale iva, se superiore ad euro 2.582,28, potrà essere chiesto a rimborso, ai sensi dell’art. 30, comma 3, lett. a) del DPR 633/1972, qualora l’aliquota mediamente applicata sugli acquisti e sulle importazioni superi quella mediamente applicata su tutte le operazioni attive effettuate, comprese le operazioni in esame (da conteggiare ad aliquota zero) maggiorata del 10%. Per lo stesso presupposto, ai sensi dell’art.38-bis comma 2 del DPR 633/1972 è possibile inoltre chiedere il rimborso infrannuale relativo a ciascuno dei primi tre trimestri o presentare le istanze di utilizzo in compensazione del credito iva maturato negli stessi (sempre se il credito supera 2.582,28 euro).

Per tali contribuenti è inoltre riconosciuto il diritto al rimborso del credito IVA in via prioritaria anche se limitatamente al credito rimborsabile relativo alle operazioni con split payment effettuate nel periodo cui si riferisce il credito oggetto della richiesta di rimborso. Può quindi verificarsi che il rimborso da split payment, sia prioritario solo per una parte dell’importo, mentre la parte restante rimane soggetta all’esecuzione ordinaria rispettando il consueto ordine cronologico.

<sup>6</sup> L’art.21 del DPR 633/1972, alla lettera f) del comma 2, con riferimento ai dati del cliente da riportare in fattura, prevede che va indicata la partita iva se il cliente agisce in qualità di soggetto passivo iva, ossia nell’esercizio di impresa o di una professione, mentre va indicato il codice fiscale se il cliente non agisce in qualità di soggetto passivo iva. L’ente pubblico quindi, nel fornire i dati necessari ad una corretta fatturazione da parte del fornitore, dovrebbe specificare se l’attività cui si riferisce l’acquisto è di tipo istituzionale (fornendo il suo codice fiscale) o di tipo commerciale (fornendo la sua partita iva). Con la circolare 12 del 3/5/2013 l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che “il destinatario che agisce anche in veste di soggetto passivo debba essere comunque identificato mediante l’indicazione del numero di partita Iva senza, ovviamente, dover indicare il codice fiscale del medesimo”.



In base al DM del 20/2/2015 che modifica il DM 23/1/2015 per i contribuenti che effettuano operazioni soggette al regime dello split payment il rimborso iva in via prioritaria spetta anche in assenza delle condizioni normalmente previste per l'accesso a tale trattamento di favore evidenziate a pag.10.

### Anticipo del prezzo in favore dell'appaltatore

Per attenuare l'impatto negativo dello split payment sulla liquidità delle imprese la legge di conversione del DL 192/2014 (Decreto Milleproroghe), ha innalzato dal 10% al 20% l'anticipo di prezzo pagabile all'appaltatore previsto dal DL 69/2013 per i contratti di appalto relativi a lavori pubblici fino al 31 dicembre 2015, in deroga ai divieti di anticipazione del prezzo, previa costituzione di garanzia fideiussoria bancaria o assicurativa di importo pari all'anticipazione maggiorata del tasso di interesse legale per il periodo cui si riferisce l'anticipo.

### Note di addebito o di accredito

La fatturazione con split payment è prevista anche nei casi in cui il fornitore deve emettere una **nota di variazione in aumento** (nota di addebito) ai sensi dell'art. 26, del DPR 633/1972, facendo esplicito riferimento alla fattura originaria emessa, anche se la fattura originaria è stata emessa prima dell'entrata in vigore dello split payment.

Quando invece la nota di **variazione è in diminuzione (nota di accredito)**, occorre distinguere se la stessa si riferisce ad una fattura originaria emessa con split payment, o ad una fattura originaria emessa prima dell'entrata in vigore dello split payment:

- se la nota di accredito si riferisce ad una fattura originaria emessa con split payment il fornitore deve limitarsi a procedere ad apposita annotazione in rettifica nel registro delle vendite senza che si determini alcun effetto nella relativa liquidazione IVA (in tal caso la nota di accredito, che va comunque numerata, e deve indicare l'ammontare della variazione e della relativa iva e fare esplicito riferimento alla fattura originaria, non consente al fornitore la detrazione dell'iva corrispondente alla variazione, trattandosi di una rettifica apportata ad un'IVA che non è confluita nella liquidazione periodica del fornitore);
- se invece la nota di accredito si riferisce ad una fattura originaria emessa prima dell'entrata in vigore dello split payment, alla stessa si applicano le regole ordinarie sicché il fornitore può portare in detrazione l'iva corrispondente alla variazione, annotandola in rettifica nel registro delle vendite (per esigenze di semplificazione, l'Agenzia delle Entrate ritiene ammissibile che il fornitore che ha già adeguato i propri sistemi di fatturazione e contabilità alla disciplina della scissione dei pagamenti possa comunque applicare tale disciplina).

### Errori e Sanzioni

La circolare 15 del 13/4/2015 dell'Agenzia delle Entrate prevede che non debbano essere applicate sanzioni per le violazioni relative alle modalità di versamento dell'IVA afferente alle operazioni in discorso - eventualmente commesse prima del 13/4/2015.

Con la circolare 1 del 9/2/2015 dell'Agenzia delle Entrate viene previsto che in caso di errore:

- non occorre effettuare alcuna variazione se l'ente pubblico ha corrisposto al fornitore l'IVA addebitatagli in relazione ad operazioni fatturate a partire dal 1/1/2015 e a sua volta, il fornitore ha computato in sede di liquidazione l'iva incassata dall'ente, secondo le modalità ordinarie;
- nei casi in cui non poteva essere applicato lo split payment, se il fornitore ha erroneamente emesso fattura con l'annotazione "scissione dei pagamenti", dovrà correggere il proprio operato ed esercitare la rivalsa nei modi ordinari (in tal caso le pubbliche amministrazioni devono corrispondere al fornitore anche l'IVA relativa all'operazione ricevuta).



La circolare 15 del 13/4/2015 dell’Agenzia delle Entrate prevede che se la PA che opera con lo split payment non ha corrisposto al fornitore l’Iva, da questi erroneamente addebitata, il fornitore potrà procedere a regolarizzare tale comportamento con l’emissione di apposita nota di variazione ai sensi dell’art. 26, terzo comma, del DPR 633/1972 e l’emissione di un nuovo documento contabile recante l’indicazione *scissione dei pagamenti* (in alternativa il fornitore può emettere un’unica nota di variazione che, facendo riferimento puntuale a tutte le fatture erroneamente emesse senza l’indicazione *scissione dei pagamenti*, le integri al fine di comunicare alla Pubblica Amministrazione che, l’IVA ad esse relativa deve essere trattenuta e versata con le regole dello split payment). La circolare 15 del 13/4/2015 dell’Agenzia delle Entrate prevede che non debbano essere applicate sanzioni per le violazioni – relative alle modalità di versamento dell’IVA afferente alle operazioni in discorso - eventualmente commesse prima del 13/4/2015.

La circolare 15 segnala poi che nel caso in cui la fattura non contenga l’indicazione *scissione dei pagamenti* o *split payment* è applicabile la sanzione amministrativa di cui all’art. 9, comma 1, del D.Lgs. 471/1997 (da 1.032 a 7.746 euro), sanzione che non va applicata se il fornitore si è attenuto alle indicazioni fornite dalla PA in merito alla riconducibilità della medesima nell’ambito soggettivo di applicazione della *scissione dei pagamenti* e purchè l’iva sia stata assolta, ancorché in modo irregolare.

In relazione all’imposta addebitata dai fornitori le PA sono responsabili del versamento all’Erario dell’imposta.

### Fatturazione elettronica verso la pubblica amministrazione

Si ricorda con l’occasione che **dal 31/3/2015** è stato esteso in tutti i casi di fatturazione nei confronti della pubblica amministrazione **l’obbligo di fatturazione elettronica** in formato elettronico xml tramite il sistema di interscambio (Sdi) gestito dall’Agenzia delle Entrate.

Si segnala che non tutte le fatture elettroniche verso la pubblica amministrazione sono soggette alla disciplina dello split payment. Infatti sono escluse dallo split payment le fatture relative ad acquisti soggetti a reverse charge effettuati dagli enti pubblici che agiscono nell’esercizio di un’attività economica soggetta ad iva. Sono inoltre escluse dalla disciplina dello split payment le fatture relative ad acquisti effettuati da enti pubblici che non rientrano tra quelli elencati come soggetti a split payment nell’art.17-ter del dpr 633/1972.

Per consentire la fatturazione elettronica verso la pubblica amministrazione con il sistema dello split payment, il Sistema di Interscambio è stato aggiornato dal 2 febbraio 2015 aggiungendo il valore “S” (da utilizzare in caso di applicazione dello split payment) tra quelli ammissibili per il campo “EsigibilitaIVA”, contenuto nel blocco informativo “DatiRiepilogo”.

Le fatture elettroniche emesse verso le pubbliche amministrazioni devono essere firmate digitalmente dall’emittente, ossia:

- dall’impresa fornitrice della Pubblica Amministrazione
- oppure
- dal terzo incaricato dell’emissione della fattura se tutta la procedura di gestione della fatturazione elettronica, compresa l’emissione, viene affidata ad un intermediario per evitare la necessità di dotarsi della firma digitale (in quest’ultimo caso nella fattura va riportata l’annotazione che la fattura è emessa per conto di..... evidenziando il fornitore della Pubblica Amministrazione).

Le fatture, una volta trasmesse in formato xml via Pec (o con una delle altre modalità descritte nel sito [www.fatturapa.gov.it](http://www.fatturapa.gov.it)) vanno conservate con modalità sostitutiva ossia in modo digitale (circostanza che rende necessaria una numerazione distinta e la registrazione su un sezionale del registro delle vendite).

Le fatture emesse nei confronti della Pubblica Amministrazione devono riportare:

- **il codice identificativo di gara (CIG)**, tranne i casi di esclusione dall’obbligo di tracciabilità di cui alla Legge 136 del 13/8/2010;

- **il codice unico di Progetto (CUP)**, in caso di fatture relative a opere pubbliche, interventi di manutenzione straordinaria, interventi finanziati da contributi comunitari e ove previsto ai sensi dell'articolo 11 della Legge 3 del 16/1/2003;
- **il codice identificativo univoco** dell'ufficio destinatario della fattura riportato nell'Indice delle Pubbliche Amministrazioni consultabile al sito [www.indicepa.gov.it](http://www.indicepa.gov.it) (viene evidenziato cliccando **sull'icona dell'euro** posta in corrispondenza di ogni ufficio pubblico per cui è disponibile il servizio di fatturazione elettronica).

In mancanza dell'indicazione nella fattura elettronica del CIG e del CUP le amministrazioni pubbliche non potranno procedere al pagamento della fattura.

Si segnala che Confartigianato Udine Servizi srl già dal 2014 ha attivato per conto delle aziende il **servizio di emissione, invio e conservazione sostitutiva** delle fatture verso la Pubblica Amministrazione attraverso un apposito software.

#### **ALTRE NOVITA' IVA INTRODOTTE DALLA LEGGE DI STABILITA' PER IL 2015**

##### **Iva al 22% per le cessioni di pellet di legno (Legge 190 del 23 dicembre 2014, art.1 comma 711)**

Dal 1°/1/2015 viene innalzata dal 10% al 22% l'aliquota IVA applicabile alle cessioni dei pellet di legno attraverso una modifica apportata al n. 98) della tabella A, parte III, allegata al DPR 633/1972.

Si segnala che nella tariffa doganale consultabile sul sito dell'Agenzia delle Dogane per "pellet di legno" si intendono i sottoprodotti (quali schegge, segatura o trucioli) della lavorazione meccanica del legno, della fabbricazione di mobili o di altre attività di lavorazione del legno, agglomerati direttamente per compressione o mediante aggiunta di un legante in proporzione inferiore o uguale a 3% del peso. Tali pellet sono di forma cilindrica, con un diametro inferiore o uguale a 25 mm e una lunghezza inferiore o uguale a 100 mm.

##### **Iva al 4% per gli e-book (Legge 190 del 23 dicembre 2014, art.1 comma 667)**

viene specificato che sono da considerare libri tutte le pubblicazioni identificate da codice Isbn e veicolate attraverso qualsiasi supporto fisico o tramite mezzi di comunicazione elettronica ai sensi del n. 18) della tabella A, parte II, allegata al Dpr 633/1972. Pertanto dal 1°/1/2015 è stata estesa anche ai libri in formato elettronico l'aliquota ridotta del 4%, già applicata a giornali, libri e periodici in formato cartaceo.

##### **Dal 2016 dichiarazione iva solo in forma autonoma e abrogata la comunicazione annuale iva (Legge 190 del 23 dicembre 2014, art.1 comma 641 e Decreto Legge 192 del 31 dicembre 2014)**

Viene previsto l'obbligo di presentare la dichiarazione annuale IVA solo in forma autonoma entro il mese di febbraio di ogni anno (ossia non sarà più possibile includerla nel mod. UNICO) e l'abrogazione dell'obbligo di presentare la comunicazione dati IVA.

La novità, inizialmente prevista per la dichiarazione iva relativa al 2015 da presentare nel 2016, è stata rinviata di un anno dal DL 192/2014 (c.d. Decreto Milleproroghe), con la conseguenza che troverà applicazione a partire dalle dichiarazioni iva relative al 2016 da presentare nel 2017.

**ALLEGATO:** Estratto della classificazione delle attività economiche ATECO con evidenziate in grigio le attività soggette alle nuove disposizioni sul reverse charge di cui all'art.17 comma 6, a lettera a-ter del DPR 633/1972 (pag.17-22 del presente approfondimento)

**ESTRATTO DELLA CLASSIFICAZIONE DELLE ATTIVITÀ ECONOMICHE – ATECO 2007 CON NOTE ESPLICATIVE  
(con evidenziate in grigio le attività soggette alle nuove disposizioni sul reverse charge di cui alla  
lettera a-ter del comma 6 dell'art.17 del DPR 633/1972**

**F COSTRUZIONI**

**41 COSTRUZIONE DI EDIFICI**

**41.1 SVILUPPO DI PROGETTI IMMOBILIARI** (non presente nella sezione F della vecchia tabella ATECO 2004 perché codificati con il n.70.11 nella sezione K tra le attività immobiliari)

**41.2 COSTRUZIONE DI EDIFICI RESIDENZIALI E NON RESIDENZIALI**

Questo gruppo include la costruzione completa di edifici residenziali o non residenziali eseguiti per conto proprio o per conto terzi e poi venduti. La realizzazione della costruzione, in parte o nella sua totalità può essere data in affidamento all'esterno (outsourcing). Se si effettuano solo parti specifiche del processo di costruzione, l'attività è classificata nella divisione 43.

**41.20 Costruzione di edifici residenziali e non residenziali**

**41.20.0 Costruzione di edifici residenziali e non residenziali**

- costruzione di tutti i tipi di edifici residenziali: case monofamiliari, case plurifamiliari, inclusi edifici multipiano - costruzione di tutti i tipi di edifici non residenziali: fabbricati ad uso industriale (ad esempio, fabbriche, officine, capannoni), ospedali, scuole, fabbricati per uffici, alberghi, negozi, centri commerciali, ristoranti, aeroporti, impianti sportivi al coperto, parcheggi coperti, inclusi i parcheggi sotterranei, magazzini, edifici religiosi

- assemblaggio e montaggio di strutture prefabbricate in cantiere

- ricostruzione e ristrutturazione di strutture residenziali già esistenti, incluso il restauro di edifici storici e monumentali

*Dalla classe 41.20 sono escluse:*

- costruzione di strutture per impianti industriali (esclusi gli edifici), cfr. 42.99

- studi di architettura e di ingegneria, cfr. 71.1

- gestione di progetti di costruzione, cfr. 71.1

**42 INGEGNERIA CIVILE**

Questa divisione include i lavori generali per la costruzione di opere di ingegneria civile. Essa include i nuovi lavori, le riparazioni, le aggiunte e le alterazioni, il montaggio di strutture prefabbricate in cantiere e anche le costruzioni di natura temporanea.

È inclusa anche la costruzione di opere di ingegneria civile quali autostrade, strade, ponti, gallerie, ferrovie, campi di aviazione, porti ed altre opere idrauliche, la costruzione di sistemi di irrigazione e di fognatura, condotte e linee elettriche, impianti sportivi all'aperto eccetera. Queste attività possono essere effettuate in conto proprio o in conto terzi. Il lavoro può essere effettuato totalmente o parzialmente in subappalto.

**42.1 COSTRUZIONE DI STRADE E FERROVIE**

**42.11 Costruzione di strade e autostrade**

**42.11.0 Costruzione di strade, autostrade e piste aeroportuali**

- costruzione di autostrade, strade, altri passaggi per veicoli e marciapiedi - lavori di superficie per strade, autostrade, ponti o gallerie: asfaltatura di strade, pavimentazione in pietra, posa di porfido, verniciatura della segnaletica orizzontale e di altri segnali, installazione di barriere di sicurezza, cartelli segnaletici stradali non luminosi e simili - costruzione di piste di campi di aviazione

*Dalla classe 42.11 sono escluse:*

- costruzione di linee ferroviarie e per metropolitane, cfr. 42.12

- lavori preliminari di movimento terra, cfr. 43.12

- costruzione di ponti e gallerie, cfr. 42.13

- costruzione di impianti sportivi all'aperto, cfr. 42.99

- installazione di impianti di illuminazione stradale e di dispositivi elettrici di segnalazione, cfr. 43.21

- studi di architettura e di ingegneria, cfr. 71.1

- gestione di progetti di costruzione, cfr. 71.1

**42.12 Costruzione di linee ferroviarie e metropolitane**

**42.12.0 Costruzione di linee ferroviarie e metropolitane**

*Dalla classe 42.12 sono escluse:*

- installazione di impianti di illuminazione stradale e di dispositivi elettrici di segnalazione, cfr. 43.21

- studi di architettura e di ingegneria, cfr. 71.1

- gestione di progetti di costruzione, cfr. 71.1

**42.13 Costruzione di ponti e gallerie**

**42.13.0 Costruzione di ponti e gallerie**

- costruzione di ponti, inclusi quelli per autostrade sopraelevate (viadotti)

*Dalla classe 42.13 sono escluse:*

- installazione di impianti di illuminazione stradale e di dispositivi elettrici di segnalazione, cfr. 43.21

- studi di architettura e di ingegneria, cfr. 71.1

- gestione di progetti di costruzione, cfr. 71.1

## **42.2 COSTRUZIONE DI OPERE DI PUBBLICA UTILITÀ**

### **42.21 Costruzione di opere di pubblica utilità per il trasporto di fluidi**

Questa classe include la costruzione di linee di distribuzione per il trasporto dei fluidi e dei relativi impianti e di strutture che sono parti integranti di tali sistemi.

#### **42.21.0 Costruzione di opere di pubblica utilità per il trasporto di fluidi**

- costruzione di opere di ingegneria civile per condutture urbane e per lunghe distanze via terra o subacquee, reti e condotte idriche, sistemi di irrigazione (canali), cisterne

- costruzione di: sistemi di fognatura, inclusa la riparazione, impianti di scarico delle acque reflue, stazioni di pompaggio

- perforazione di pozzi d'acqua

- costruzione di strutture per impianti depuratori

*Dalla classe 42.21 è esclusa:*

- gestione di progetti relativi a opere di ingegneria civile, cfr. 71.12

#### **42.22 Costruzione di opere di pubblica utilità per l'energia elettrica e le telecomunicazioni**

Questa classe include la costruzione di linee di distribuzione per l'energia elettrica e le telecomunicazioni e dei relativi impianti e di strutture che sono parti integranti di tali sistemi.

#### **42.22.0 Costruzione di opere di pubblica utilità per l'energia elettrica e le telecomunicazioni**

- costruzione di opere di ingegneria civile per: linee di comunicazione ed elettriche urbane e per lunghe distanze via terra o subacquee, centrali elettriche

*Dalla classe 42.22 sono escluse:*

- installazione di macchine ed attrezzature industriali, cfr. 33.20

- gestione di progetti relativi a opere di ingegneria civile, cfr. 71.12

## **42.9 COSTRUZIONE DI ALTRE OPERE DI INGEGNERIA CIVILE**

### **42.91 Costruzione di opere idrauliche**

#### **42.91.0 Costruzione di opere idrauliche**

- costruzione di: idrovie, porti ed opere fluviali, porticcioli per imbarcazioni da diporto, chiuse eccetera, dighe e sbarramenti

- dragaggio di idrovie

*Dalla classe 42.91 è esclusa:*

- gestione di progetti relativi a opere di ingegneria civile, cfr. 71.12

#### **42.99 Costruzione di altre opere di ingegneria civile nca**

##### **42.99.0 Costruzione di altre opere di ingegneria civile nca**

- costruzione di strutture per impianti industriali quali: raffinerie, impianti chimici (esclusi gli edifici)

- lavori di costruzione (esclusi gli edifici) quali: impianti sportivi all'aperto stadi, campi da tennis, campi da golf eccetera (escluse le piscine)

- lottizzazione dei terreni volta al miglioramento degli stessi (ad esempio: aggiunta di strade, infrastrutture di pubblica utilità eccetera), consorzi di urbanizzazione e lottizzazione

##### **42.99.01 Lottizzazione dei terreni connessa con l'urbanizzazione**

##### **42.99.09 Altre attività di costruzione di altre opere di ingegneria civile nca**

*Dalla classe 42.99 sono escluse:*

- costruzione di impianti sportivi coperti, cfr. 41.20

- costruzione di piscine, cfr. 43.99

- lottizzazione dei terreni senza miglioramento degli stessi, cfr. 68.10

- gestione dei progetti relativi a opere di ingegneria civile, cfr. 71.12

## **1243 LAVORI DI COSTRUZIONE SPECIALIZZATI**

### **43.1 DEMOLIZIONE E PREPARAZIONE DEL CANTIERE EDILE**

Questo gruppo include le attività di preparazione di un cantiere edile per i successivi lavori di

costruzione, inclusa la rimozione di strutture preesistenti.

#### **43.11 Demolizione**

##### **43.11.0 Demolizione**

- demolizione o smantellamento di edifici e di altre strutture

#### **43.12 Preparazione del cantiere edile**

##### **43.12.0 Preparazione del cantiere edile e sistemazione del terreno**

- sgombero dei cantieri edili

- movimento terra: scavo, riporto, spianamento e rusatura dei cantieri edili, scavo di fossi, rimozione di materiale

roccioso, abbattimento con l'esplosivo eccetera

- preparazione del sito per l'estrazione di minerali: rimozione dei materiali di sterro e altri lavori di sistemazione e di

preparazione dei terreni e siti minerari (esclusi quelli destinati all'estrazione di petrolio e gas)

- drenaggio del cantiere edile

- drenaggio di terreni agricoli e forestali

- preparazione delle risaie

- impermeabilizzazione dei terreni
- preparazione di piste da sci
- scavi archeologici

*Dalla classe 43.12 sono escluse:*

- trivellazione di pozzi di produzione di petrolio e di gas, cfr. 06.10, 06.20
- decontaminazione di terreni, cfr. 39.00
- perforazione di pozzi d'acqua, cfr. 42.21
- scavo di pozzi, cfr. 43.99

### **43.13 Trivellazioni e perforazioni**

#### **43.13.0 Trivellazioni e perforazioni**

- trivellazioni, perforazioni di sondaggio e carotaggio per le costruzioni edili per scopi geofisici, geologici o simili

*Dalla classe 43.13 sono escluse:*

- trivellazione di pozzi di produzione di petrolio e di gas, cfr. 06.10, 06.20
- servizi di supporto a sondaggi e trivellazioni per l'estrazione di altri minerali, cfr. 09.90
- perforazione di pozzi d'acqua, cfr. 42.21
- scavo di pozzi, cfr. 43.99

- esplorazione di giacimenti di petrolio e gas, prospezioni geofisiche, geologiche e sismiche, cfr. 71.12

## **43.2 INSTALLAZIONE DI IMPIANTI ELETTRICI, IDRAULICI ED ALTRI LAVORI DI COSTRUZIONE E INSTALLAZIONE**

Questo gruppo include le attività di installazione di servizi che supportano il funzionamento di un edificio inclusa l'installazione di impianti elettrici, idraulici (acqua, gas e sistemi di fognatura), impianti di riscaldamento e condizionamento dell'aria, ascensori eccetera.

### **43.21 Installazione di impianti elettrici**

#### **43.21.0 Installazione di impianti elettrici ed elettronici (inclusa manutenzione e riparazione)**

- installazione di impianti elettrici in tutti i tipi di edifici e nelle strutture di genio civile: cablaggio e connessioni elettriche, cablaggio per telecomunicazioni, reti di elaboratori e sistemi televisivi via cavo, incluse le fibre ottiche, parabole satellitari, impianti di illuminazione, impianti di segnalazione d'incendio, sistemi di allarme antifurto, illuminazione stradale e dispositivi elettrici di segnalazione, illuminazione delle piste degli aeroporti
- impianti di collegamento di elettrodomestici e apparecchi elettrici
- installazione di impianti fotovoltaici

#### **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)**

#### **43.21.03 Installazione impianti di illuminazione stradale e dispositivi elettrici di segnalazione, illuminazione delle piste degli aeroporti (inclusa manutenzione e riparazione)**

*Dalla classe 43.21 sono escluse:*

- costruzione di linee di comunicazione e di linee elettriche, cfr. 42.22
- il monitoraggio ed il controllo a distanza di sistemi elettronici di sicurezza come i sistemi di allarme antifurto e antincendio, cfr. 80.20

### **43.22 Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria**

Questa classe include l'installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria, inclusi i rinnovi e i restauri, la manutenzione e la riparazione.

#### **43.22.0 Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione)**

- installazione in edifici o in altre opere di costruzione di: impianti di riscaldamento (elettrici, a gas e petrolio), caldaie, torri di raffreddamento, collettori di energia solare non elettrici, impianti idraulico-sanitari, impianti e condotte di ventilazione e di condizionamento dell'aria, raccordi per il gas, distributori di vapore, sistemi di spegnimento antincendio inclusi quelli integrati, impianti di irrigazione per giardini
- installazione impianti di depurazione per piscine

#### **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)**

#### **43.22.05 Installazione di impianti di irrigazione per giardini (inclusa manutenzione e riparazione)**

*Dalla classe 43.22 è esclusa:*

- installazione di impianti di segnalazione d'incendio, cfr. 43.21

### **43.29 Altri lavori di costruzione e installazione**

#### **43.29.0 Altri lavori di costruzione e installazione**

- installazione in edifici o in altre opere di costruzione di: ascensori, scale mobili inclusa riparazione e manutenzione, porte automatiche e girevoli, parafulmini, sistemi di aspirazione, materiali isolanti per isolamento termico, acustico o

antivibrazioni

- installazione di impianti pubblicitari
- installazione di cancelli automatici

#### **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 nca**

Dalla classe 43.29 sono escluse:

- installazione di macchine apparecchiature industriali, cfr. 33.20
- lavori di impermeabilizzazione in opere di costruzione, cfr. 43.99
- installazione di impianti luci, audio, e di amplificazione per manifestazioni, concerti eccetera, cfr. 90.02

### **43.3 COMPLETAMENTO E FINITURA DI EDIFICI**

#### **43.31 Intonacatura**

##### **43.31.0 Intonacatura e stuccatura**

- lavori di intonacatura e stuccatura interna ed esterna di edifici o di altre opere di costruzione, inclusa la posa in opera dei relativi materiali di stuccatura

##### **43.32 Posa in opera di infissi**

##### **43.32.0 Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili**

- installazione di porte (escluse quelle automatiche e girevoli e i cancelli automatici), finestre, intelaiature di porte e finestre in legno o in altri materiali
- installazione di cucine su misura, scale, arredi per negozi e simili
- completamenti di interni come controsoffitti, pareti mobili eccetera
- installazione di casseforti

##### **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**

Dalla classe 43.32 sono escluse:

- installazione di porte automatiche e girevoli, cfr. 43.29
- posa in opera di parquet e altri pavimenti in legno, cfr. 43.33

#### **43.33 Rivestimento di pavimenti e di muri**

##### **43.33.0 Rivestimento di pavimenti e di muri**

- posa in opera, applicazione o installazione, in edifici o in altre opere di costruzione, di: piastrelle in ceramica, calcestruzzo o pietra da taglio per muri o pavimenti, accessori per stufe in ceramica, parquet e altri rivestimenti in legno per pavimenti e pareti, moquette e rivestimenti di linoleum, gomma o plastica per pavimenti, rivestimenti alla veneziana, in marmo, granito o ardesia, per pavimenti o muri, carta da parati
- applicazione di stucchi ornamentali
- trattamento di pavimenti: levigatura, lucidatura, rasatura eccetera
- realizzazione di pavimenti continui in resina, cemento eccetera

#### **43.34 Tinteggiatura e posa in opera di vetri**

##### **43.34.0 Tinteggiatura e posa in opera di vetri**

- tinteggiatura interna ed esterna di edifici
- verniciatura di strutture di genio civile
- verniciatura di infissi già installati
- posa in opera di vetrate, specchi, pellicole per vetri eccetera

Dalla classe 43.34 è esclusa:

- installazione di finestre, cfr. 43.32

#### **43.39 Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici**

##### **43.39.0 Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici**

- pulizia di nuovi edifici dopo la costruzione
- altri lavori di completamento e di finitura degli edifici nca
- attività non specializzate di lavori edili (muratori)
- piccoli lavori edili cimiteriali
- installazione di caminetti
- costruzione di sottofondi per pavimenti

##### **43.39.01 Attività non specializzate di lavori edili (muratori)**

##### **43.39.09 Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici nca**

Dalla classe 43.39 sono escluse:

- pulizia a vapore, sabbatura e attività simili per pareti esterne di edifici, cfr. 43.99
- consulenza e design per decorazione di interni, cfr. 74.10
- pulizie all'interno di immobili ed altre strutture, cfr. 81.21
- pulizie specializzate all'interno e all'esterno degli edifici, cfr. 81.22

### **43.9 ALTRI LAVORI SPECIALIZZATI DI COSTRUZIONE**



## **43.91 Realizzazione di coperture**

### **43.91.0 Realizzazione di coperture**

- costruzione di tetti
- copertura di tetti
- installazione di grondaie e pluviali

*Dalla classe 43.91 sono escluse:*

- lavori di impermeabilizzazione, incluso il trattamento idrorepellente dei muri, cfr. 43.99
- noleggio di macchine e attrezzature per costruzione senza operatore, cfr. 77.32

### **43.99 Altri lavori specializzati di costruzione nca**

#### **43.99.0 Altri lavori specializzati di costruzione nca**

- lavori di costruzione da parte di imprese specializzate in un aspetto comune a vari tipi di costruzione, che richiedono capacità o attrezzature particolari: lavori di fondazione, inclusa l'infissione di pali, lavori di isolamento e di impermeabilizzazione, deumidificazione di edifici, scavo di pozzi, posa in opera di elementi d'acciaio non fabbricati in proprio, piegatura dell'acciaio effettuato in cantiere, posa in opera di mattoni e pietre, montaggio e smontaggio di ponteggi e piattaforme di lavoro (escluso il loro noleggio), costruzione di camini e forni industriali
- lavori di accesso specializzato che richiedono abilità di scalatore e l'impiego di attrezzature adeguate, ossia lavori in altezza su strutture elevate
- lavori sotterranei
- costruzione di piscine
- pulizia a vapore, sabbiatura e attività simili per pareti esterne di edifici
- noleggio di gru e altre attrezzature con operatore che non possono essere allocate in uno specifico tipo di costruzione

#### **43.99.01 Pulizia a vapore, sabbiatura e attività simili per pareti esterne di edifici**

#### **43.99.02 Noleggio di gru ed altre attrezzature con operatore per la costruzione o la demolizione**

#### **43.99.09 Altre attività di lavori specializzati di costruzione nca**

*Dalla classe 43.99 sono escluse:*

- noleggio di macchine e attrezzature per costruzione senza operatore, cfr. 77.32
- noleggio di ponteggi senza montaggio e smontaggio, cfr. 77.32

**ESTRATTO DELLA CLASSIFICAZIONE DELLE ATTIVITÀ ECONOMICHE – ATECO 2007 CON NOTE ESPLICATIVE  
(con evidenziate in grigio le attività soggette alle nuove disposizioni sul reverse charge  
di cui alla lettera a-ter del comma 6 dell'art.17 del DPR 633/1972)**

**81.2 ATTIVITÀ DI PULIZIA E DISINFESTAZIONE**

Questo gruppo include i servizi di pulizia effettuati all'interno di immobili di ogni tipo, la pulizia esterna di edifici, la pulizia specializzata per edifici o altro, la pulizia di macchine industriali, la pulizia interna delle cisterne per trasporti su strada o marittimi, le attività di disinfezione e di disinfestazione di edifici e di macchinari industriali, la pulizia delle bottiglie, la pulizia delle strade, la rimozione di neve e ghiaccio.

*Dal gruppo sono escluse:*

- la disinfestazione connessa all'agricoltura, cfr. 01.61
- la pulizia di nuovi edifici immediatamente conseguente alla loro costruzione, cfr. 43.39
- la pulizia con vapore, la sabbiatura e simili attività di pulitura di facciate di edifici, cfr. 43.99
- il lavaggio di tappeti e moquette, di tessuti e di tendaggi, cfr. 96.01

**81.21 Pulizia generale (non specializzata) di edifici**

Le attività incluse in questa classe interessano principalmente la pulizia di interni, sebbene possano includere la pulizia di aree esterne come ad esempio finestre o vialetti.

**81.21.0 Pulizia generale (non specializzata) di edifici**

- pulizia generale (non specializzata) di edifici di ogni tipo, quali: uffici, case o appartamenti, fabbriche, negozi e uffici pubblici
- pulizia generale (non specializzata) di altre strutture commerciali e professionali, nonché condomini

*Dalla classe 81.21 è esclusa:*

- pulizia specializzata, come la pulizia di vetrate, pulizia di camini e di caminetti, di fornaci, di inceneritori, di caldaie, di condotti di ventilazione e di dispositivi di evacuazione dei fumi, cfr. 81.22

**81.22 Attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali**

**81.22.0 Attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali**

- pulizia effettuata all'esterno di edifici di ogni tipo, inclusi uffici, fabbriche, negozi, uffici pubblici ed altre strutture commerciali e professionali, nonché condomini
- pulizia specializzata di edifici, effettuata da imprese che dispongono di capacità e attrezzature particolari, come la pulizia di vetrate, camini e caminetti, fornaci, inceneritori, caldaie, condotti di ventilazione e dispositivi di evacuazione dei fumi
- pulizia di macchinari industriali
- attività di sterilizzazione di attrezzature medico sanitarie
- altri servizi di pulizia di edifici e di impianti e macchinari industriali, nca

**81.22.01 Attività di sterilizzazione di attrezzature medico sanitarie**

**81.22.02 Altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali**

*Dalla classe 81.22 è esclusa:*

- pulizia con vapore, sabbiatura e simili attività di pulitura di facciate di edifici, cfr. 43.99

**81.29 Altre attività di pulizia**

**81.29.1 Servizi di disinfestazione**

- disinfezione e disinfestazione di edifici, navi, treni, aeroplani eccetera

**81.29.9 Altre attività di pulizia**

- pulizia e manutenzione di piscine
- pulizia di treni, autobus, aeroplani eccetera
- pulizia interna delle cisterne per trasporti su strada o marittimi
- pulizia di bottiglie
- rimozione di neve e ghiaccio da autostrade, piste aeroportuali, incluso lo spargimento di sale o sabbia eccetera
- pulizia e lavaggio di aree pubbliche: strade, piazze, mercati, giardini, parchi, spiagge eccetera
- altri servizi di pulizia nca

**81.29.91 Pulizia e lavaggio di aree pubbliche, rimozione di neve e ghiaccio**

**81.29.99 Altre attività di pulizia nca**

*Dalla classe 81.29 sono escluse:*

- disinfestazione connessa all'agricoltura, cfr. 01.61
- raccolta di rifiuti provenienti dai bidoni dei rifiuti situati in aree pubbliche, cfr. 38.11
- lavaggio di autoveicoli, cfr. 45.20
- servizi di allontanamento di volatili dalle piste aeroportuali, cfr. 52.23
- lavaggio di tappeti e moquette, di tessuti e di tendaggi, cfr. 96.01