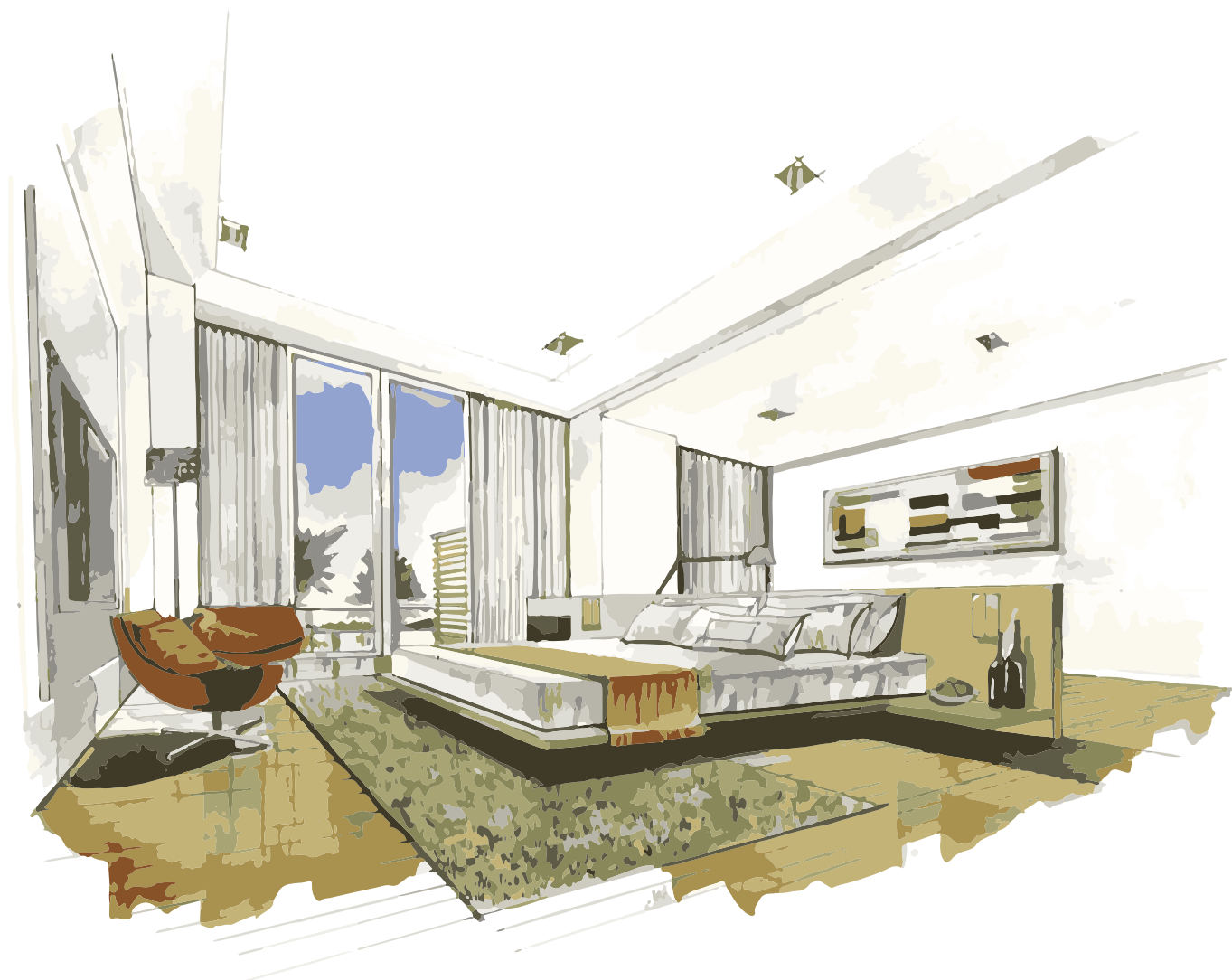


Dr. Maurizio Barone · Dr. Claudio Andreatta · Dr. Thomas Zozin

# IL REVERSE CHARGE (IVA) NEL SETTORE ALBERGHIERO

MANUALE OPERATIVO PER  
ALBERGATORI



**PODINI & PARTNERS**

Studio associato di consulenza fiscale, societaria, economica ed aziendale  
Sozietät für Wirtschafts- und Steuerberatung, Wirtschaftsprüfung und Betriebsberatung



#### **Dr. Barone Maurizio Roberto**

svolge l'attività di consulente aziendale e di formazione nell'ambito della fiscalità IVA nazionale ed internazionale. E' autore di vari articoli per conto di SEAC EDITORIA pubblicati sulla rivista "Il Notiziario Fiscale", nonché di opere in ambito IVA quali operazioni intracomunitarie e modelli Intrastat , – il regime IVA dei beni usati, IVA nelle operazioni con l'estero, modelli Intrastat, reverse charge nelle operazioni interne e con l'estero.

E-mail: office2@gp-p.it

#### **Dr. Claudio Andreatta,**

partner della Podini & Partners, svolge l'attività di dottore commercialista e revisore contabile con particolari competenze nel contenzioso tributario, nell'analisi gestionale e finanziaria, nella contrattualistica aziendale e societaria, nelle ristrutturazioni e acquisizioni aziendali.

Podini & Partners

Tel. 0471/533750

E-mail: claudio.andreatta@data.bz.it

#### **Dr. Thomas Zozin**

svolge l'attività di dottore commercialista e revisore contabile presso lo studio associato Podini & Partners dall'anno 2003. Ha maturato una grande esperienza nel campo della consulenza fiscale, civile e societaria e assiste numerosi clienti nel settore del turismo, dell'artigianato e dell'edilizia. Ha particolari competenze nei passaggi aziendali, nelle nuove iniziative imprenditoriali e nelle trasformazioni societarie.

Podini & Partners

Tel. 0471 /533750

E-mail: thomas.zozin@data.bz.it

L'elaborazione dei testi, ancorché curata con scrupolosa attenzione, esprime l'opinione dei commercialisti e non impegna alcuna responsabilità.

**Editore e Redazione:** Podini & Partners, Dr. Claudio Andreatta

**Layout & Stampa:** Athesia Druck GmbH, Bolzano



Quotidianamente ci confrontiamo con un sistema fiscale sempre più complesso che crea una certa difficoltà di interpretazione delle norme.

In quest'ottica abbiamo deciso di intraprendere un nuovo percorso professionale offrendo degli strumenti operativi su argomenti fiscali specifici.

Nasce così questo primo manuale operativo sul **reverse charge**, l'inversione contabile che nel gergo quotidiano viene vista come la possibilità di emettere fatture senza Iva.

E' possibile scaricare il manuale dal nostro sito Podini & Partners [www.podini-partners.it/](http://www.podini-partners.it/).

Speriamo che il testo, accompagnato da numerosi esempi, sia di aiuto.

Buona lettura

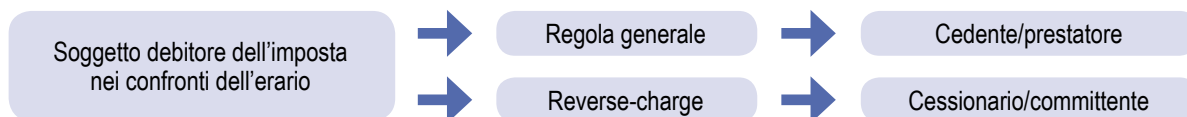
Dr. Alessandro Podini  
Dottore Commercialista  
Revisore contabile

## INDICE

|  |         |
|--|---------|
| 1.1 PRESUPPOSTI DI APPLICAZIONE .....  | pag. 4  |
| 1.2 SETTORE EDILE LE PRESTAZIONI DI<br>SUBAPPALTO ART. 17 C. 6 LETT.A) .....   | pag. 4  |
| 1.3 SETTORE EDILE: PRESTAZIONI DI<br>DEMOLIZIONE, INSTALLAZIONE<br>IMPIANTI E COMPLETAMENTO EDIFICI<br>( ART. 17 C. 6 LETT. a-ter) ..... | pag. 5  |
| 1.4 PRESTAZIONI DI SERVIZI O CESSIONI DI<br>BENI CON POSA IN OPERA? .....  | pag. 6  |
| 1.4 UNICO CONTRATTO O PIU' CONTRATTI .....   | pag. 8  |
| 1.5 INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO<br>EDILIZIO ESISTENTE .....  | pag. 9  |
| ESEMPI - SERVIZI COMPLESSI .....   | pag. 11 |
| ALTRI SERVIZI - ESEMPI .....   | pag. 12 |
| 2.1 LEASING IMMOBILIARE E REVERSE-CHARGE .....   | pag. 18 |
| TABELLA- ESEMPI ART. 17 COMMA 6, a-ter .....   | pag. 20 |

## 1.1 PRESUPPOSTI DI APPLICAZIONE

La regola generale dell'IVA prevede che il soggetto che effettua cessioni di beni o prestazioni di servizi emette fattura ed è di norma obbligato anche al versamento dell'imposta. In deroga a tale principio, il legislatore, al fine di contrastare i fenomeni evasivi in vari settori economici, ha introdotto la disciplina del "reverse-charge". Attraverso tale meccanismo, il debitore dell'imposta nei confronti dell'erario non sarà più il cedente/prestatore, ma il soggetto che effettua l'acquisto di beni o servizi nell'esercizio di impresa, arte o professione.



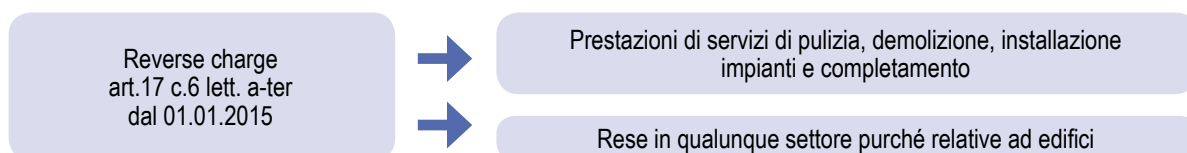
Con il D.L. 223/2006 il "reverse-charge" è stato esteso alle prestazioni di servizi rese nel settore edile. Infatti, l'articolo 17, comma 6, lett. a) del D.P.R. 633/72, (legge IVA) prevede il meccanismo dell'inversione contabile:

*"alle prestazioni di servizi, 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 [...]".*



Dal primo gennaio 2015 con la legge di Stabilità è stata introdotta nell'ordinamento IVA una nuova forma di reverse-charge in edilizia, disciplinata dalla nuova lettera a-ter) dell'articolo 17, comma 6, D.P.R. 633/1972:

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



## 1.2 SETTORE EDILE LE PRESTAZIONI DI SUBAPPALTO ART. 17 C. 6 LETT.A)

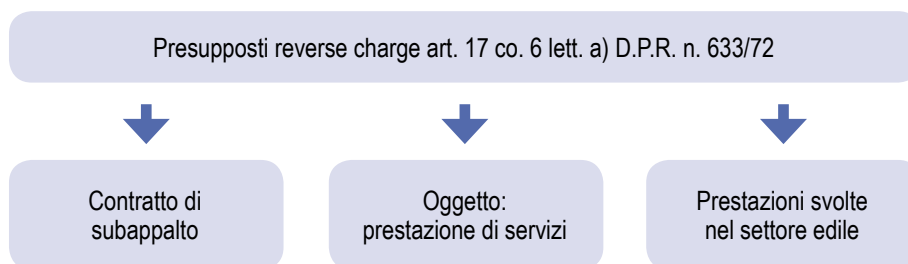
Il reverse charge non si applica, in generale, a tutte le operazioni poste in essere nel settore dell'edilizia. Affinché sorga l'obbligo di applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, l'attività:

- deve essere **prestata in base ad un contratto di subappalto**;
- deve essere **svolta nell'ambito del settore edile**;
- deve avere **ad oggetto una prestazione di servizi**.

Con la Circolare 37/E del 29 dicembre del 2006 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il reverse-charge si applica esclusivamente alle prestazioni di servizi che i subappaltatori rendono ad imprese del comparto dell'edilizia che si pongono quali appaltatori o, a loro volta, quali subappaltatori, in relazione alla realizzazione dell'intervento edilizio. I servizi forniti ai soggetti appaltatori o ad altri subappaltatori assumono rilevanza non solo se resi sulla base di un contratto riconducibile alla tipologia dell'appalto, ma anche se

effettuati in base ad un contratto di prestazione d'opera. Al contrario, il regime dell'inversione contabile di cui alla lett.a) dell'art. 17 comma 6, **non si applica alle prestazioni rese direttamente, in forza di contratti d'appalto, nei confronti del committente finale.**

La circolare n. 37 del 2006 stabilisce, inoltre, che sono tenuti all'applicazione del reverse charge i subappaltatori che svolgono, anche se in via non esclusiva o prevalente, attività comprese nella sezione F della classificazione delle attività economiche ATECO.



### 1.3 SETTORE EDILE: PRESTAZIONI DI DEMOLIZIONE, INSTALLAZIONE IMPIANTI E COMPLETAMENTO EDIFICI ( ART. 17 C. 6 LETT. a-ter)

Con la legge di Stabilità 2015 è stata introdotta nella normativa IVA l'applicazione del reverse-charge alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e completamento relative ad edifici. I presupposti applicativi sono:

- si deve trattare di prestazione di servizi;
- devono essere prestazioni di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti o di completamento di edifici;
- devono essere svolte in edifici.

**! ATTENZIONE:** come specificato più volte dall'Agenzia delle Entrate devono ritenersi **escluse dal reverse charge le forniture di beni con posa in opera** in quanto tali operazioni, ai fini IVA, costituiscono cessioni di beni e non prestazioni di servizi, poiché **la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene.**

Nell'ambito del settore edile, la lettera *a-ter*) dell'articolo 17 del DPR 633 del 1972 estende il meccanismo dell'inversione contabile anche alle prestazioni di servizi di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici, che sono espressamente menzionate nelle seguenti voci della Tabella ATECO 2007:

#### **Demolizione**

43.11.00 Demolizione

#### **Installazione di impianti relativi ad edifici**

43.21.01 Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione);

43.21.02 Installazione di impianti elettronici (inclusa manutenzione e riparazione);

43.22.01 Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione);

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)

43.29.01 Installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili;

43.29.02 Lavori di isolamento termico, acustico o antivibrato;

43.29.09 Altri lavori di costruzione e installazione n.c.a. (limitatamente alle prestazioni riferite ad edifici).

#### **Completamento di edifici**

Ai fini dell'individuazione delle prestazioni rientranti nella nozione di "completamento di edifici" ci si riferisce alle classificazioni fornite dai seguenti codici attività ATECO 2007:

43.31.00 Intonacatura e stuccatura;

43.32.01 Posa in opera di cassaforti, forzieri, porte blindate;  
43.32.02 Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili. 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;  
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 (limitatamente alle prestazioni afferenti gli edifici);  
43.39.09 Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici  
Come specificato dall’Agenzia delle Entrate non devono essere incluse nel meccanismo dell’inversione contabile le prestazioni di servizi relative alla preparazione del cantiere (codice ATECO 43.12), in quanto le stesse non sono riferibili alla fase del completamento, bensì a quella della costruzione.

**! ATTENZIONE:** l’attività di costruzione di tetti, copertura di tetti, installazione di grondaie sono comprese nei codici ATECO 43.91 e non sono comprese tra quelle rientranti nel reverse-charge di cui all’art. 17 comma 6, lett. a-ter.

## 1.4 PRESTAZIONI DI SERVIZI O CESSIONI DI BENI CON POSA IN OPERA?

Il meccanismo del reverse-charge nel settore edile si applica ai sensi dell’art. 17 comma 6 lett.a), D.P.R. n.633/72:

*“**alle prestazioni di servizi**, diverse da quelle 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 [...]”.*

Nonché a quelle comprese nell’art. 17 comma 6) lettera a-ter:

*“**alle prestazioni di servizi** di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici;”*

Dall’esame della normativa, diventa fondamentale individuare esattamente se l’attività svolta si concretizza in una:

- prestazione di servizi;
- cessione di beni.

**Solamente nel primo caso trova applicazione il reverse-charge.**

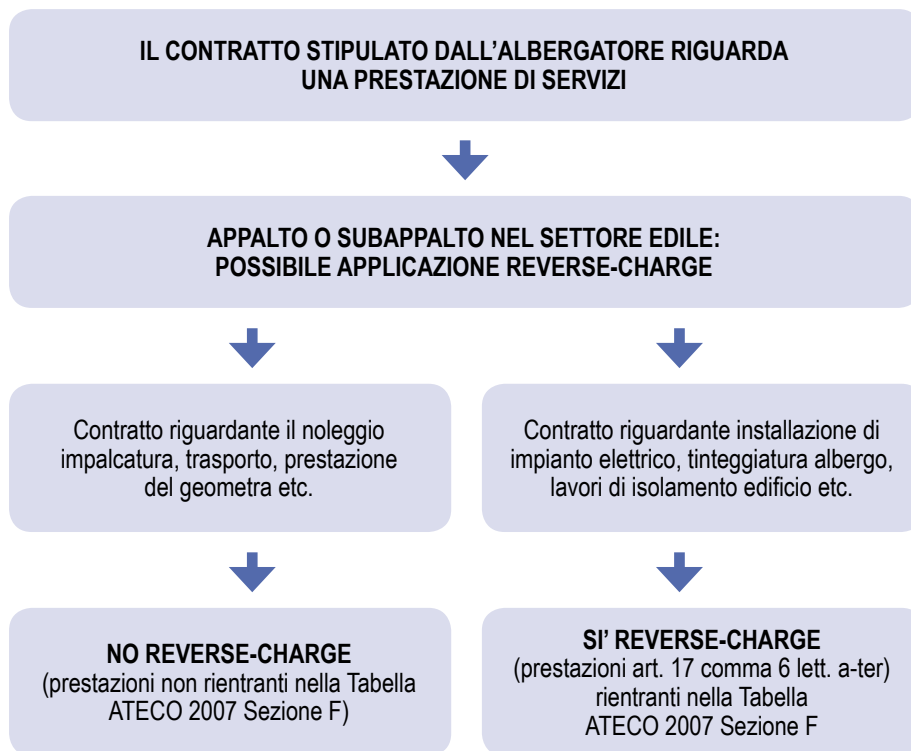


**Esempio:** L'albergo “Alpha” ha stipulato un contratto con la ditta “Gamma”, che opera nel settore della fornitura di infissi, per l’acquisto di nr. 10 finestre, comprensivo della posa in opera.

Con Circolare n. 37 del 29.12.2006, l’Agenzia delle Entrate specifica che:

*“devono ritenersi escluse dal reverse-charge le forniture di beni con posa in opera poiché tali operazioni, nelle quali la posa in opera assume funzione accessoria rispetto alla cessione dei beni, ai fini IVA costituiscono cessioni di beni e non prestazioni di servizi”.*

Pertanto, la società Gamma, non potendo applicare il meccanismo dell’inversione contabile emette fattura con IVA nei confronti dell'albergo “Alpha”.



Con Circolare n. 37/2015 l'Agenzia delle Entrate, facendo riferimento alla giurisprudenza comunitaria, ha precisato che la distinzione tra cessione con posa in opera e prestazione di servizi dipende:

- dalla causa contrattuale, rintracciabile dal complesso delle pattuizioni negoziali e dalla natura delle obbligazioni dedotte dalle parti. In sostanza, quando lo scopo principale **è rappresentato dalla cessione di un bene** e l'esecuzione dell'opera sia esclusivamente diretta ad adattare il bene alle esigenze del cliente senza modificarne la natura, **il contratto è qualificabile quale cessione con posa in opera**
- al contrario, se la volontà contrattuale è quella di addivenire ad un risultato diverso e nuovo rispetto al complesso dei beni utilizzati per l'esecuzione dell'opera, allora la prestazione di servizi si deve considerare assorbente rispetto alla cessione del materiale.

**Esempio 1:** L' albergo "Alpha" ha stipulato un contratto con la ditta "Omega", impresa produttrice di caldaie, per la **fornitura e installazione di una caldaia a condensazione**.

Tale contratto è da qualificare come cessione di beni con posa in opera e, pertanto, la ditta "Omega," non potendo applicare il meccanismo dell'inversione contabile, emette fattura con IVA nei confronti dell'albergo "Alpha".



**Esempio 2:** l'albergo "Alpha" ha stipulato un contratto con la ditta "Omega" per la **realizzazione di un impianto di riscaldamento** completo che prevede anche l'installazione di una caldaia a condensazione.

In questo caso risulta evidente che **la volontà delle parti** è quella di realizzare un qualcosa di nuovo e diverso (impianto di riscaldamento) rispetto al complesso dei beni utilizzati (caldaia, tubature, materiale idraulico etc. ). Tale operazione può essere inquadrata come "appalto" e, pertanto, soggetta a reverse-charge. La ditta "Omega" emetterà fattura non soggetta ad IVA ai sensi dell'art. 17 comma 6, lett. a-ter, nei confronti dell'albergo "Alpha".



**! ATTENZIONE:** nella nostra esperienza lavorativa capita spesso di esaminare contratti, denominati “contratti di appalto”, che nella realtà sono cessioni di beni con posa in opera.

**Esempio:** l'albergo “Alpha” ha stipulato un “**contratto di appalto**” con la ditta “Piastrella”, società che commercializza prodotti edili, per pavimentare le stanze dell'albergo. Il contratto riporta le seguente descrizione:

- fornitura di mq. 1.500 di piastrelle in gres porcellanato a € 35,00 mq.;
- posa in opera € 20,00 mq.

Tale contratto anche se denominato contratto di appalto ha le caratteristiche del contratto di **cessione di beni con posa in opera** e, pertanto, **non può essere applicato il reverse-charge.**

## 1.4 UNICO CONTRATTO O PIU' CONTRATTI

Nella Circolare n. 14/2015, l'Agenzia delle Entrate evidenzia che in presenza di un unico contratto, comprensivo di 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*.

In tali circostanze, le singole prestazioni soggette a *reverse charge* dovranno essere distinte dalle altre prestazioni di servizi ai fini della fatturazione, in quanto soggette in via autonoma al meccanismo dell'inversione contabile.

L'Agenzia specifica che:

*“stante la complessità delle tipologie contrattuali riscontrabili nel settore edile, le indicazioni sopra fornite potrebbero risultare di difficile applicazione con riferimento all'ipotesi di un **contratto unico di appalto** – comprensivo anche di prestazioni soggette a reverse charge ai sensi della lettera a-ter) – avente ad oggetto la **costruzione di un edificio ovvero interventi di restauro, di risanamento conservativo e interventi di ristrutturazione edilizia** di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c) e d), del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380.*

*In una logica di semplificazione, si ritiene che, anche con riferimento alle prestazioni riconducibili alla lettera a-ter), trovino applicazione le regole ordinarie e non il meccanismo del reverse charge.*

*Così, ad esempio, in presenza di **un contratto avente ad oggetto la ristrutturazione di un edificio in cui è prevista anche l'installazione di uno o più impianti, non si dovrà procedere alla scomposizione del contratto, distinguendo l'installazione di impianti dagli interventi, ma si applicherà l'IVA secondo le modalità ordinarie all'intera fattispecie contrattuale.**“*





**ATTENZIONE:** stante quanto riportato nelle Circolari nr. 14/E del 27 marzo 2015 e nr. 37/E del 22.12.2015, la possibilità di fatturazione unitaria con IVA è concessa solo per lavori di costruzione, restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia. Nel caso di interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria vi è l'obbligo da parte del prestatore di scorporare i corrispettivi. Nel caso in cui l'albergatore abbia commissionato a più imprese lo svolgimento dei lavori, ognuno dovrà fatturare secondo quanto previsto dalla normativa vigente:

- mediante reverse-charge ai sensi dell'art. 17 comma 6, lett. a-ter, nel caso di lavori di demolizione, installazione di impianti o completamento;
- con IVA i lavori per i quali non è possibile applicare il reverse-charge.

Ai fini della fatturazione, per il prestatore è importante farsi consegnare dal committente copia del titolo autorizzativo rilasciato dal Comune (SCIA, concessione edilizia, asseverazione dell'ingegnere/geometra etc.) dal quale risulti la natura dell'intervento (manutenzione straordinaria, ristrutturazione etc).

## 1.5 INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO ESISTENTE

La normativa IVA relativa gli interventi di recupero del patrimonio edilizio fa riferimento all'articolo 31 della Legge 5 agosto 1978, n. 457, che ha regolamentato il settore distinguendo con una lettera da a) ad e) le tipologie dell'intervento. La Circolare Ministeriale n. 57 del 24.02.1998 e seguenti, ha cercato di chiarire le varie tipologie di intervento.

Questa differenziazione è importante **sia per l'applicazione del reverse-charge**, in quanto come previsto dalla Circolare nr. 14/E del 27 marzo 2015, la possibilità di fatturazione unitaria con IVA è concessa solo per lavori di costruzione, restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia mentre nel caso di interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria vi è l'obbligo da parte del prestatore di scorporare i corrispettivi, **sia per l'aliquota IVA da applicare**.

**Manutenzione ordinaria** (art. 31 legge 457/78 lett. a): sono gli interventi che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento, e sostituzione degli elementi di finitura degli edifici e quelle necessarie ad integrare, o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti.

Possono rientrare in questa categoria gli interventi di:

- sostituzione integrale o parziale dei pavimenti;
- sostituzione, manutenzione dei sanitari;
- rifacimenti di intonaci e tinteggiatura;
- riparazione /sostituzione degli infissi e serramenti;
- riparazione/sostituzione pavimentazione di balconi o terrazzi purchè senza interventi sulle parti strutturali;
- rifacimento o riparazione dell'impianto elettrico ed idrico sanitario;
- impermeabilizzazione delle coperture e la tinteggiatura esterna.

**Manutenzione straordinaria:** (art. 31 legge 457/78 lett. b): sono gli interventi che riguardano le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienicosanitari e tecnologici, sempre che non alterino i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari e non comportino modifiche alle destinazioni d'uso.

Sono considerati interventi di manutenzione straordinaria:

- sostituzione di infissi esterni e serramenti con modifica di materiale o tipologia di infisso;
- realizzazione di centrali termiche, impianti di ascensori, scale di sicurezza, canne fumarie;
- realizzazione ed integrazione dei servizi igienicosanitari senza alterazione dei volumi e delle superfici;
- sostituzione di solai interpiano o di copertura con materiali diversi dai preesistenti;
- rifacimento di scale o rampe;
- realizzazione di recinzioni, muri di cinta e cancellate;
- sostituzione di tramezzi interni, senza alterazione della tipologia dell'unità immobiliare.

**Restauro e risanamento conservativo:** (art. 31 legge 457/78 lett. c): la norma descrive due gruppi di interventi. Gli interventi di restauro consistono nella restituzione di un immobile di particolare valore architettonico, storico artistico, ad una configurazione

conforme ai valori che si intendono tutelare. Il risanamento conservativo si riferisce al complesso degli interventi finalizzati ad adeguare ad una migliore esigenza d'uso un edificio esistente.

Sono ricompresi negli interventi di risanamento e restauro conservativo:

- ripristino dell'aspetto storico architettonico dell'edificio;
- adeguamento delle altezze dei solai, con il rispetto delle volumetrie esistenti;
- aperture di finestre per esigenze di aereazione dei locali

**Ristrutturazione edilizia:** (art. 31 legge 457/78 lett. d): sono compresi gli interventi rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo in tutto od in parte diverso dal precedente.

Sono considerate opere di ristrutturazione edilizia:

- la completa riorganizzazione degli spazi interni, rispettando il volume preesistente con demolizione e ricostruzione anche di parti strutturali;
- il mutamento della destinazione d'uso di edifici;
- gli interventi di ampliamento delle superfici;
- la demolizione dei solai e la realizzazione di nuovi solai;
- la realizzazione di nuove aperture e l'eliminazione di aperture esistenti.

Molte volte risulta difficile differenziare le opere appartenenti a tipologie diverse, particolarmente quelle di manutenzione ordinaria e straordinaria rispetto a quelle di risanamento/restauro e ristrutturazione.

**! ATTENZIONE:** come già specificato in precedenza è **fondamentale fornirsi di un supporto tecnico (SCIA, concessione edilizia, asseverazione effettuata dal professionista) che evidenzi la natura dell'intervento ed, inoltre, è indispensabile confrontarsi con il proprio commercialista per individuare l'esatta applicazione dell'aliquota IVA o l'eventuale applicazione del reverse-charge.**

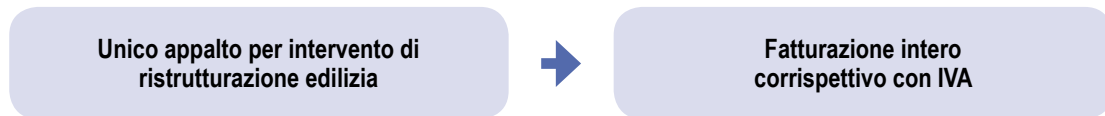
L'albergatore, inoltre, deve considerare che secondo quanto previsto dalla tabella "A" parte 3° del D.P.R. n. 633/72, (voci 127 *terdecies* e 127 *quaterdecies*) ai contratti di appalto nonché alle cessioni di beni finiti (escluse le materie prime e semilavorati) impiegati negli interventi di recupero e restauro conservativo (art. 31 legge 457/78, lett. c) e di ristrutturazione (art. 31 legge 457/78 lett. d) si applica l'aliquota agevolata del 10%.

| ALIQUOTE IVA APPLICABILI AGLI INTERVENTI DI RECUPERO NEL SETTORE EDILE ALBERGHIERO |  |   |
|--|--|---|
| Tipo di intervento   | Appalti- aliquota IVA                          | Cessioni beni- aliquota IVA                 |
| Manutenzione ordinaria<br>(art. 31 legge 457/78 lett. a)                           | 22%  | 22%   |
| Manutenzione straordinaria<br>(art. 31 legge 457/78 lett. b)                       | 22%  | 22%   |
| Restauro e risanamento conser.<br>(art. 31 legge 457/78 lett. c)                   | 10%<br>Tab. "A" parte 3°<br>(127 quaterdecies) | 10%<br>Tab. "A" parte 3°<br>(127 terdecies) |
| Ristrutturazione edilizia<br>(art. 31 legge 457/78 lett. d)                        | 10%<br>Tab. "A" parte 3°<br>(127 quaterdecies) | 10%<br>Tab. "A" parte 3°<br>(127 terdecies) |

## ESEMPI - SERVIZI COMPLESSI

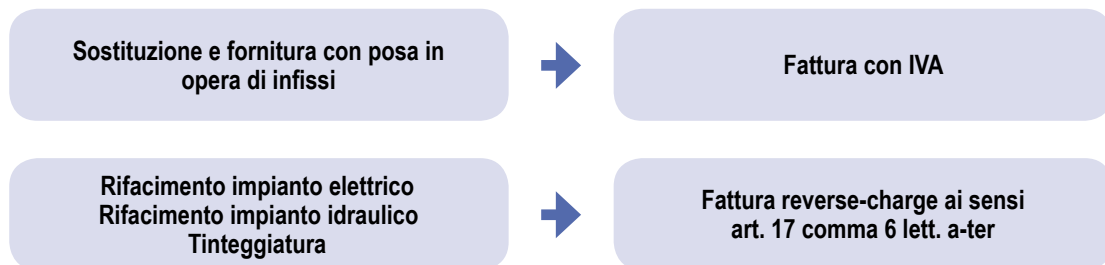
### ESEMPIO NR. 1: Unico appalto per lavori di ristrutturazione edilizia.

- L'impresa edile "M. Bianchi" esegue un intervento di ristrutturazione edilizia (art. 31 legge 457/78 lett. d) presso l'albergo "ALPHA Srl", con sostituzione degli infissi, rifacimento dell'impianto elettrico, idraulico e della pavimentazione. Vengono demoliti alcuni vecchi solai e realizzati nuovi solai. E' prevista anche l'apertura di nuove finestre per necessità di aereazione dei locali.
- Trattandosi di un unico appalto avente ad oggetto la ristrutturazione dell'albergo, l'intero corrispettivo sarà assoggettato ad IVA.



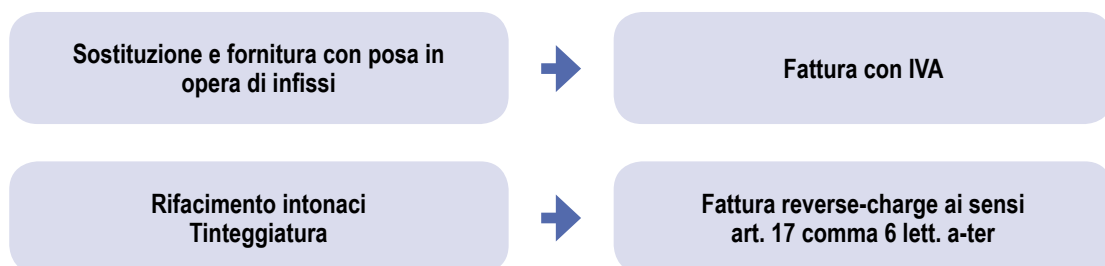
### ESEMPIO NR. 2: Unico appalto per lavori di manutenzione straordinaria.

- L'impresa edile "M. Bianchi" esegue un intervento di manutenzione straordinaria (art. 31 legge 457/78 lett. b) presso l'albergo "ALPHA Srl", con sostituzione degli infissi, rifacimento dell'impianto elettrico ed idraulico. E' prevista la tinteggiatura finale.
- Trattandosi di manutenzione straordinaria, l'impresa "M. Bianchi", secondo quanto previsto dalla Circolare n. 14/E del 27 marzo 2015, dovrà distinguere i corrispettivi.



### ESEMPIO NR. 3: Unico appalto per lavori di manutenzione ordinaria.

- L'impresa edile "M. Bianchi" esegue un intervento di manutenzione ordinaria (art. 31 legge 457/78 lett. a) presso l'albergo "ALPHA Srl", con sostituzione degli infissi, e rifacimento di intonaci e tinteggiatura finale.
- Trattandosi di manutenzione ordinaria, l'impresa "M. Bianchi", secondo quanto previsto dalla Circolare n. 14/E del 27 marzo 2015, dovrà distinguere i corrispettivi.



### ESEMPIO NR. 4: Lavoro di ristrutturazione edilizia e stipula di diversi contratti

- L'albergo "ALPHA Srl" ha commissionato a diverse imprese i lavori di ristrutturazione dell'albergo (art. 31 legge 457/78 lett. d).
- La ditta "Gamma Srl" si occupa della sostituzione degli infissi.
- La ditta "Delta Srl" si occupa delle opere murarie: rimozione e rifacimento dei solai, rifacimento di tramezze in cartongesso, rifacimento intonaci interni e tinteggiatura.
- La ditta "BETA" provvede al rifacimento degli impianti elettrico ed idraulico.
- L'ingegnere Franco Rossi si occupa del progetto, presentazione della documentazione tecnica al Comune e segue i lavori delle varie imprese.



### ESEMPIO NR. 5: Unico contratto per lavori demolizione e ricostruzione albergo

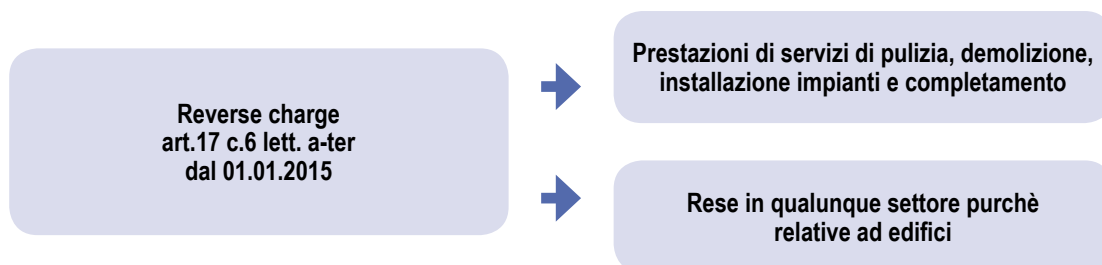
- L'impresa edile "M. Bianchi" ha avuto l'incarico dall'albergo "ALPHA Srl" di demolire la vecchia struttura esistente e ricostruirne una nuova. I lavori di demolizione dovrebbero essere soggetti a reverse-charge ai sensi dell'art. 17 comma 6, lett. a-ter, mentre i lavori di ricostruzione sono da assoggettare ad IVA. L'Agenzia delle Entrate con Circolare n. 37/2015 ha chiarito che in caso di unico contratto che preveda la demolizione e la ricostruzione del fabbricato, tutto il corrispettivo andrà assoggettato ad IVA in quanto la prestazione di demolizione è riconosciuta accessoria a quella di ricostruzione.



## ALTRI SERVIZI - ESEMPI

Dal primo gennaio 2015 con la legge di Stabilità è stato introdotto nell'ordinamento IVA, una nuova forma di reverse-charge in edilizia, disciplinata dalla nuova lettera a-ter) dell'articolo 17, comma 6, D.P.R. 633/1972:

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



L'Agenzia delle Entrate riprendendo una Circolare del Ministero dei lavori pubblici ha specificato 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".*

Con Circolare n. 14 del 27 marzo 2015, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il reverse-charge va applicato anche alle prestazioni realizzate su opere che costituiscono parte integrante dell'edificio quali:

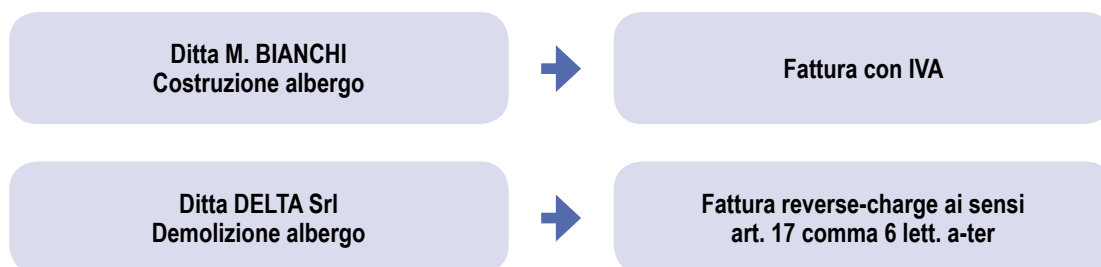
- piscine collocate sui terrazzi degli edifici;
- giardini pensili;
- impianti fotovoltaici collocati sui tetti degli edifici.

Numerosi dubbi erano sorti relativamente all'applicazione del reverse-charge per interventi realizzati su altre opere che possono costituire parte integrante dell'edificio, quali ad esempio, parcheggi interrati o collocati sul lastrico solare dello stesso, impianti posti sia all'esterno che all'interno dell'edificio (telecamere, motori dell'impianto di condizionamento etc.)

Mediante esemplificazioni saranno trattate le varie situazioni che possono verificarsi nell'ambito degli interventi di manutenzione dell'albergo evidenziando i casi in cui debba essere applicato il reverse-charge oppure la fatturazione con IVA.

#### **ESEMPIO NR. 1: lavori demolizione e ricostruzione albergo- stipula di due contratti**

- L'impresa edile "M. Bianchi" ha avuto l'incarico dall'albergo "ALPHA Srl" di ricostruire l'albergo. La demolizione della vecchia struttura è stata affidata dal committente direttamente alla società "DELTA Srl".



#### **ESEMPIO NR. 2: cessione di infissi con posa in opera**

- Nell'ambito di una manutenzione ordinaria l'albergo "ALPHA Srl" decide di cambiare gli infissi dando l'incarico alla ditta "BETA", produttrice di finestre, di provvedere alla sostituzione delle stesse.

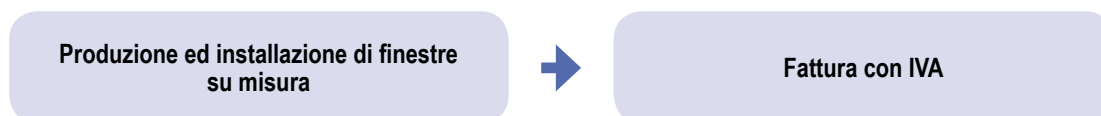
Trattandosi di un contratto di fornitura di beni con posa in opera l'operazione sarà da assoggettare ad IVA.



#### **ESEMPIO NR. 3: costruzione e installazione di infissi su misura**

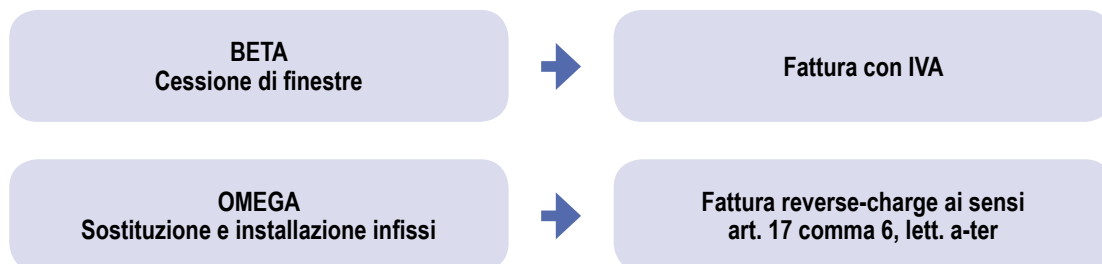
- Nell'ambito di una manutenzione ordinaria l'albergo "ALPHA Srl" affida l'incarico alla falegnameria "JOTA" di produrre ed installare dieci infissi su misura.

Il meccanismo del reverse-charge è applicabile solo nei casi in cui l'attività svolta rientri nella sezione "F" – Costruzioni della tabella "ATECO 2007. Nel caso di specie, la produzione di infissi rientra nell'attività di falegnameria, pertanto attività manifatturiera di cui alla voce 16.23.10 (fabbricazione di porte e finestre in legno). Tale operazione, pertanto, non è soggetta a reverse-charge a prescindere dalla tipologia contrattuale che lega il committente ed il prestatore. (contratto di appalto o cessione di beni con posa in opera)



#### ESEMPIO NR. 4: cessione di infissi e posa in opera da parte di un terzo

- Nell'ambito di una manutenzione ordinaria l'albergo "ALPHA Srl" acquista 10 finestre dalla società produttrice "BETA". Viene affidato con contratto di appalto separato il montaggio delle stesse alla ditta "OMEGA Snc". La ditta "BETA" fattura con IVA il corrispettivo riguardante la cessione degli infissi. La ditta "OMEGA" emette fattura con applicazione del reverse charge.



#### ESEMPIO NR. 5: installazione di impianto fotovoltaico "integrato"- "semi-integrato"

- L'albergo "ALPHA Srl" ha commissionato alla ditta "TERMOELEKTRIC" l'installazione di un impianto fotovoltaico da posizionare sul tetto dell'edificio che ne forma parte integrante.

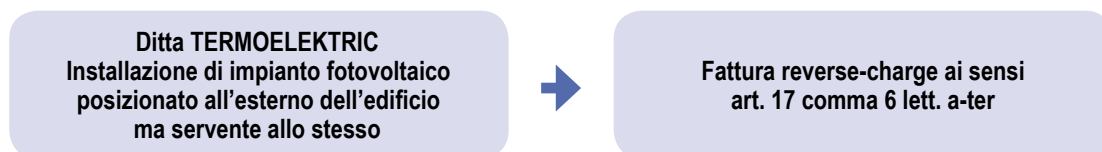
L'Agenzia delle Entrate con Circolare n. 37/2015 ha chiarito che l'attività di installazione **(compresa la manutenzione ordinaria e straordinaria)** di impianti fotovoltaici "integrati" o "semi-integrati" agli edifici (ad esempio, nel caso in cui siano posizionati sul tetto dell'edificio) rientra nell'ambito di applicazione del reverse charge di cui all'articolo 17 comma 6 lett. a-ter, DPR n. 633/72.



#### ESEMPIO NR. 6: installazione di impianto fotovoltaico a "terra"

- L'albergo "ALPHA Srl" ha commissionato alla ditta "TERMOELEKTRIC" l'installazione di un impianto fotovoltaico da posizionare nel terreno circostante. L'impianto è funzionale all'edificio.

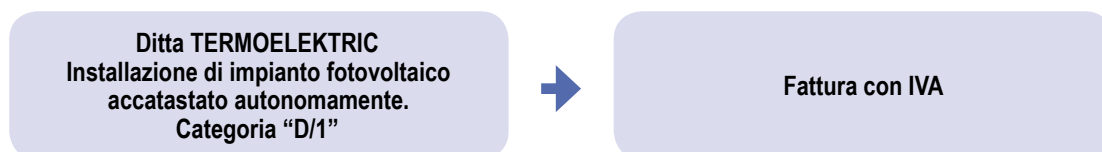
L'Agenzia delle Entrate con Circolare n. 37/2015 ha chiarito che l'attività di installazione di impianti fotovoltaici posizionati a "terra", sempre che questi ultimi, ancorché posizionati all'esterno dell'edificio, siano funzionali o serventi allo stesso, rientra nell'ambito di applicazione del reverse charge di cui all'articolo 17 comma 6 lett. a-ter, DPR n. 633/72.



#### ESEMPIO NR. 7: installazione di impianto fotovoltaico accatastato autonomamente

- L'albergo "ALPHA Srl" ha commissionato alla ditta "TERMOELEKTRIC" l'installazione di una centrale fotovoltaica sul tetto dell'edificio. L'impianto viene accatastato in categoria catastale "D/1".

Trattandosi di installazione di impianto accatastato autonomamente, non costituisce parte integrante dell'edificio e, pertanto, l'operazione non dovrà essere assoggettata a reverse-charge. Anche le prestazioni di manutenzione saranno da assoggettare ad IVA.



### ESEMPIO NR. 8: installazione e manutenzione di impianto antincendio

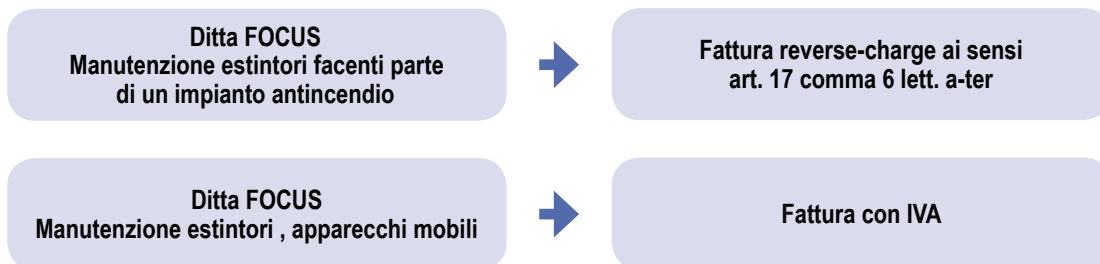
- L'albergo "ALPHA Srl" ha commissionato alla ditta "FOCUS" l'installazione di un impianto antincendio, seguendo un progetto redatto da un tecnico abilitato, in osservanza delle vigenti normative e delle regolamentazioni tecniche di cui al D.M. 20 dicembre 2012. E' previsto anche un contratto di manutenzione periodica.

Le attività di installazione, manutenzione e riparazione di impianti di spegnimento antincendio, sono riconducibili al codice ATECO 43.22.03 "Installazione di impianti di spegnimento antincendio" e rientrano nell'ambito applicativo della lett. a-ter) dell'articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972.



### ESEMPIO NR. 9: prestazioni di manutenzione estintori.

- L'albergo "ALPHA Srl" ha commissionato alla ditta "FOCUS" la manutenzione degli estintori presenti nell'albergo. L'attività di manutenzione degli estintori facenti parte di un impianto antincendio, di cui al D.M. 20 dicembre 2012 rientra nell'ambito applicativo dell'inversione contabile di cui alla lett. a-ter) dell'articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972. Nel caso in cui gli estintori non facciano parte di un impianto sopradescritto, non possono essere considerati impianti di spegnimento, ma apparecchi mobili. In tal caso non trova applicazione il reverse-charge.

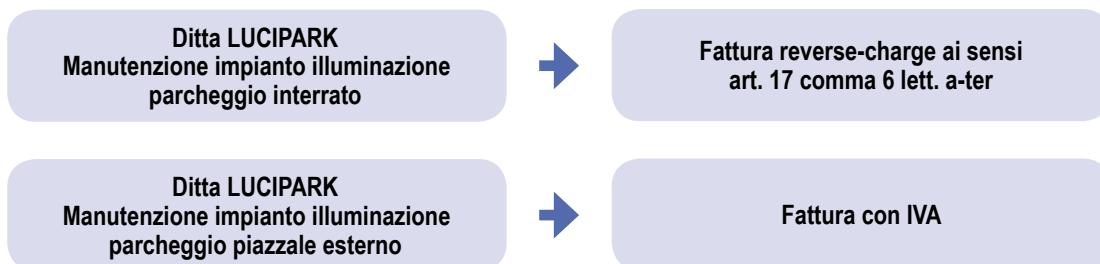


### ESEMPIO NR. 10: prestazioni di manutenzione dell'impianto di illuminazione del parcheggio interrato e del piazzale esterno destinato come parcheggio

- L'albergo "ALPHA Srl" ha commissionato alla ditta "LUCIPARK" la manutenzione del dell'impianto di illuminazione del parcheggio interrato dell'albergo, nonché quello del piazzale esterno utilizzato come parcheggio.

Come specificato nella Circolare 37/E 2015, sono escluse dal meccanismo del reverse-charge le prestazioni di servizi contenute nell'art. 17 comma 6, a-ter, aventi ad oggetto i parcheggi, salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell'edificio stesso.

Di conseguenza, ogni qual volta il parcheggio costituisca parte integrante dell'edificio, come nel caso prospettato dei parcheggi interrati nell'edificio e di quelli collocati sul lastrico solare dello stesso, dovrà applicarsi il meccanismo dell'inversione contabile.



#### **ESEMPIO NR. 11: installazione di impianto di videosorveglianza**

- L'albergo "ALPHA Srl" ha commissionato alla ditta "VIDEOCLIP" l'installazione di un impianto di videosorveglianza perimetrale, gestito da centralina posta all'interno dell'edificio e telecamere esterne.

Come specificato dall'Agenzia delle Entrate con Circolare 37/E, quando l'installazione di un impianto sia funzionale o servente l'edificio, anche se parte dell'impianto è posizionato all'esterno dello stesso, trova applicazione il meccanismo dell'inversione contabile.



#### **ESEMPIO NR. 12: installazione di impianto di climatizzazione**

- L'albergo "ALPHA Srl" ha commissionato alla ditta "KLIMAFROST" l'installazione di un impianto di climatizzazione con motore esterno collegato agli split all'interno dell'edificio.

Come specificato dall'Agenzia delle Entrate con Circolare 37/E, quando l'installazione di un impianto sia funzionale o servente l'edificio, anche se parte dell'impianto è posizionato all'esterno dello stesso, trova applicazione il meccanismo dell'inversione contabile.



#### **ESEMPIO NR. 13: installazione di impianto idraulico**

- L'albergo "ALPHA Srl" ha commissionato alla ditta "IDRAULIK" l'installazione di un impianto idraulico con tubazioni esterne che collegano l'impianto all'interno dell'edificio alla rete fognaria.

Come per i casi precedenti, quando l'installazione di un impianto è funzionale o servente l'edificio, anche se parte dell'impianto è posizionato all'esterno dello stesso, trova applicazione il meccanismo dell'inversione contabile.



#### **ESEMPIO NR. 14: sostituzione componenti di un impianto**

- L'albergo "ALPHA Srl" ha commissionato alla ditta "JOTA" la sostituzione di parte dell'impianto di riscaldamento diventato inutilizzabile per usura.

Come specificato dall'Agenzia delle Entrate, qualora la volontà contrattuale delle parti sia rivolta alla riparazione e/o ammodernamento degli impianti, anche mediante la sostituzione di parti danneggiate o divenute obsolete e non alla mera fornitura di beni, le suddette attività ricadano nell'ambito di applicazione del meccanismo dell'inversione contabile.





#### ESEMPIO NR. 15: sostituzione del tetto

- L'albergo "ALPHA Srl" ha commissionato alla ditta "KARMA" la sostituzione del tetto. Tale prestazione, compresa tra gli altri lavori specializzati di costruzione della tabella "F" codice ATECO 2007, al punto 43.91.00 (costruzione di tetti) non rientra nell'ambito di applicazione del reverse-charge previsto dall'art. 17 comma 6, lett. a-ter, DPR n. 633/72. Pertanto la società "KARMA" emette fattura con IVA.



#### ESEMPIO NR. 16: prestazioni di pulizia

- L'albergo "ALPHA Srl" ha commissionato alla ditta "SPLENDY" i servizi di pulizia generale dell'albergo. Per tali prestazioni, comprese nel codice 81.21.00 (pulizia generale di edifici) tabella ATECO 2007, rientrano nell'ambito di applicazione del reverse-charge previsto dall'art. 17 comma 6, lett. a-ter, DPR n. 633/72.



#### ESEMPIO NR. 17: altre prestazioni di pulizia

**! ATTENZIONE:** non tutte le prestazioni di pulizia rientrano nel campo di applicazione del reverse-charge.

Per i seguenti servizi:

- prestazioni di derattizzazione (cod. 81.29.10);
- prestazioni di spurgo delle fosse biologiche (cod. 37.00.00)
- rimozione della neve (cod. 81.29.91)

il prestatore emette fattura con IVA nei confronti del committente "ALPHA Srl".



#### ESEMPIO NR. 18: prestazioni su immobile effettuate da soggetto estero comunitario

- L'albergo "ALPHA Srl" ha commissionato alla ditta austriaca "KOHLER GmbH" la sostituzione dell'impianto idraulico. Trattandosi di prestazioni relative agli immobili, ai sensi dell'art. 7-quater, DPR n. 633/72, sono da assoggettare ad imposta in Italia, luogo in cui è ubicato l'edificio. Pertanto la società KOHLER emette fattura senza IVA. La "ALPHA Srl" integra con IVA la fattura ricevuta e la annota sia nel registro IVA acquisti che vendite.



### ESEMPIO NR. 19: contratto di noleggio e installazione ponteggi

- L'albergo "ALPHA Srl" ha stipulato un contratto con la ditta "KAREL GmbH" per il noleggio e installazione di un ponteggio da utilizzare per i lavori di intonacatura e tinteggiatura dei muri esterni dell'albergo. Con Risoluzione n. 187 del 26.07.2007, l'Agenzia delle Entrate, rispondendo ad una richiesta di interpello posta dal contribuente, ha specificato che i contratti di noleggio sono esclusi dall'ambito di applicazione del reverse-charge.



## 2.1 LEASING IMMOBILIARE E REVERSE-CHARGE

Nel settore alberghiero parte degli investimenti vengono effettuati attraverso un contratto di leasing.

Il leasing può essere utilizzato sia per beni mobili che immobili.

Vediamo di analizzare le problematiche legate al leasing immobiliare e all'applicazione del reverse charge.

Solitamente abbiamo tre soggetti:

- a) l'albergatore che ha deciso di effettuare l'investimento
- b) la società di leasing che si è dichiarata disponibile a sostenerlo finanziariamente
- c) le imprese fornitrici (impresa di costruzioni, di installazione degli impianti, di fornitura delle finestre etc.).

L'albergatore avrà la possibilità di sottoscrivere un unico contratto di appalto con il fornitore o una pluralità di contratti. Solitamente procederà con la stipula dei contratti con i fornitori in nome e per conto proprio e ribalterà i costi alla società di leasing. Vediamo di analizzare i due casi:

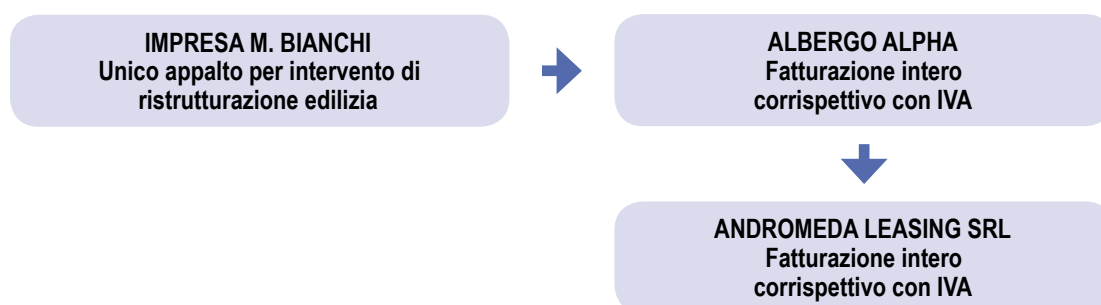
Unico contratto di appalto. Nell'ipotesi di contratto unico di appalto avente ad oggetto la costruzione di un edificio ovvero interventi di restauro, di risanamento conservativo e interventi di ristrutturazione edilizia (si rimanda nello specifico al paragrafo 1.5), trovano applicazione le regole ordinarie e non il meccanismo del reverse charge

### ESEMPIO NR. 1:

#### a) Unico appalto per lavori di ristrutturazione edilizia.

- L'impresa edile "M. Bianchi" esegue un intervento di ristrutturazione edilizia (*art. 31 legge 457/78 lett. d*) presso l'albergo "ALPHA Srl", con sostituzione degli infissi, rifacimento dell'impianto elettrico, idraulico e della pavimentazione. Vengono demoliti alcuni vecchi solai e realizzati nuovi solai. E' prevista anche l'apertura di nuove finestre per necessità di aereazione dei locali. L'albergo "ALPHA" Srl ha stipulato un unico contratto di appalto generale per l'esecuzione dei lavori in nome e per conto proprio. Come da accordi, i costi saranno ribaltati alla società di leasing "Andromeda leasing Srl" che ha dato la propria disponibilità al finanziamento dell'investimento.

Trattandosi di un unico appalto avente ad oggetto la ristrutturazione dell'albergo, l'intero corrispettivo sarà assoggettato ad IVA.



## b) Diversi contratti di appalto.

In tale situazione ogni prestazione dovrà essere valutata autonomamente secondo il proprio regime iva naturale e, a seconda della tipologia di attività, troverà applicazione il regime naturale dell'IVA e quello del reverse charge (circolare agenzia delle entrate 27 marzo 2015, n. 14). Il regime così individuato andrà applicato sia in riferimento al rapporto intercorrente tra il terzo fornitore e l'albergatore, sia con riguardo al ribaltamento dei costi effettuato da quest'ultimo nei confronti della società di leasing.

### ESEMPIO NR. 2: Lavoro di ristrutturazione edilizia e stipula di diversi contratti

- L'albergo "ALPHA Srl", in forza di un mandato senza rappresentanza, ha commissionato a diverse imprese i lavori di ristrutturazione dell'albergo (art. 31 legge 457/78 lett. d).
- La società di leasing "Andromeda leasing Srl" ha dato la propria disponibilità al finanziamento dell'investimento.
- La ditta "Gamma Srl" si occupa della sostituzione degli infissi.
- La ditta "Delta Srl" si occupa delle opere murarie: rimozione e rifacimento dei solai, rifacimento di tramezze in cartongesso, rifacimento intonaci interni e tinteggiatura.
- La ditta "BETA" provvede al rifacimento degli impianti elettrico ed idraulico.  
Si ricorda che nell'ambito del mandato senza rappresentanza il regime IVA da applicare tra l'utilizzatore (Albergo ALPHA) e la società di leasing (Andromeda leasing) sarà lo stesso che viene applicato tra il terzo fornitore e l'utilizzatore (Risoluzione 242/E del 27 agosto 2009).

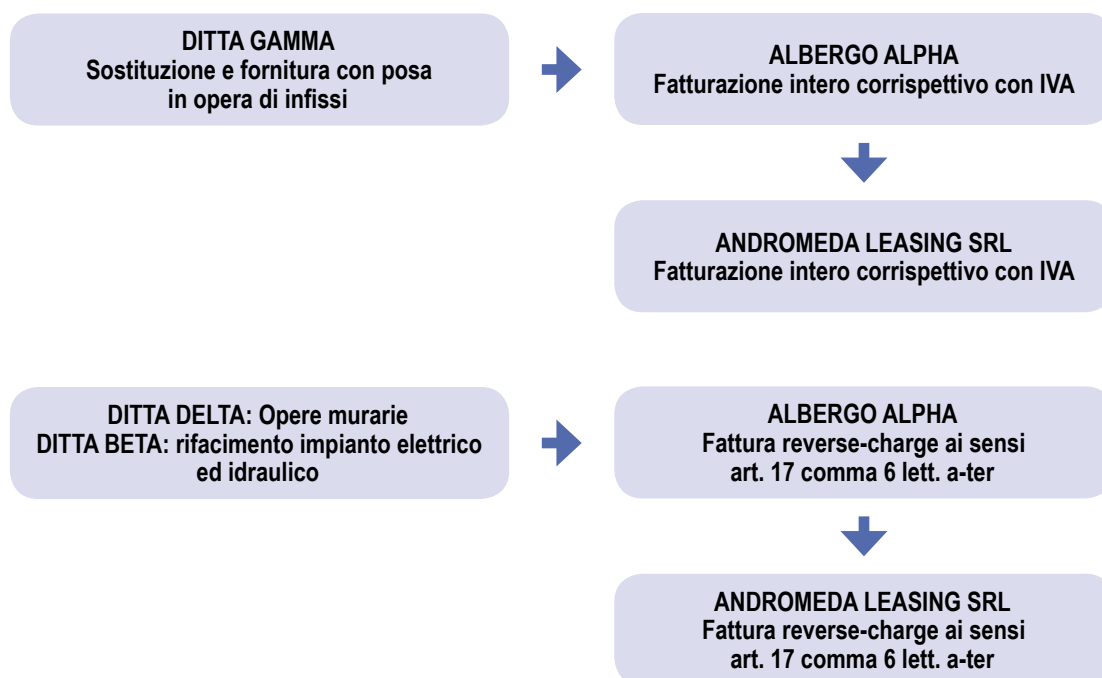


TABELLA- ESEMPI ART. 17 COMMA 6, A-TER

| Attività svolta  | Prestazione di servizi | Sezione F | Prestazioni pulizia, demolizione, installazione impianti o completamento | Relativa edifici | Reverse-charge | Pagina            |
|--|------------------------|-----------|--|------------------|----------------|-------------------|
| Fornitura di piastrelle con posa in opera                          | NO                     | -         | -  | -                | NO             | 8                 |
| Fornitura di caldaia con posa in opera                             | NO                     | -         | -  | -                | NO             | 7                 |
| Fornitura di infissi con posa in opera                             | NO                     | -         | -  | -                | NO             | 6, 11, 12, 13, 14 |
| Realizzazione di finestre di legno con installazione               | Sì                     | NO        | -  | -                | NO             | 6                 |
| Installazione finestre   | Sì'                    | Sì        | Sì   | Sì               | Sì             | 6                 |
| Installazione e manutenzione impianto elettrico albergo            | Sì                     | Sì        | Sì   | Sì               | Sì             | 11                |
| Installazione e manutenzione impianto idraulico albergo            | Sì                     | Sì        | Sì   | Sì               | Sì             | 11, 16, 17        |
| Installazione e manutenzione impianto antincendio albergo          | Sì                     | Sì        | Sì   | Sì               | Sì             | 15                |
| Manutenzione estintori impianto antincendio                        | Sì                     | Sì        | Sì   | Sì               | Sì             | 15                |
| Manutenzione estintori NO impianto antincendio                     | Sì                     | NO        | -  | -                | NO             | 15                |
| Manutenzione impianto elettrico piazzale esterno                   | Sì                     | Sì        | Sì   | NO               | NO             | 15                |
| Manutenzione parcheggio interrato                                  | Sì                     | Sì        | Sì   | Sì               | Sì             | 15                |
| Manutenzione parcheggio piazzale esterno                           | Sì                     | Sì        | Sì   | NO               | NO             | 15                |
| Servizi di pulizia generale albergo                                | Sì                     | NO        | Sì   | Sì               | Sì             | 17                |
| Servizi di pulizia piazzale esterno                                | Sì                     | NO        | Sì   | NO               | NO             | 17                |
| Servizi di sgombero neve, derattizzazione, spurgo fosse biologiche | Sì                     | NO        | NO   | -                | NO             | 17                |
| Installazione e manutenzione antenne e parabole satellitari        | Sì                     | Sì        | Sì   | Sì               | Sì             | 11                |
| Servizi di intonacatura e tinteggiatura albergo                    | Sì                     | Sì        | Sì   | Sì               | Sì             | 5, 6, 11, 19      |
| Servizi di stuccatura ed intonacatura muro piazzale esterno        | Sì                     | Sì        | Sì   | NO               | NO             | 5, 6, 11, 12, 19  |
| Servizi di installazione e manutenzione ascensore                  | Sì                     | Sì        | Sì   | Sì               | Sì             | 5                 |