

Circol@re nr. 06 del 12 gennaio 2022

REVERSE CHARGE IN EDILIZIA APPROFONDIMENTO

a cura del Dott. DANIELE LAURENTI, commercialista e revisore legale

*Se lavori nel settore degli **appalti edili**, ti troverai spesso nelle condizioni di emettere e di ricevere delle fatture, con Iva oppure senza Iva, in funzione di una specifica norma che si chiama "**inversione contabile**", oppure in inglese "**reverse charge**".*

*Dal 2007 trova infatti applicazione il reverse charge, di cui all'**articolo 17, comma 6, lett. a)** del DPR 633/1972, per le **prestazioni di servizi rese dai subappaltatori nel settore edilizio** nei confronti di **sogetti passivi IVA***

*Questa fattispecie non va confusa con quella introdotta dal 2015 per le **operazioni diverse dai subappalti edili**, di cui all'**articolo 17, co. 6, lett. a-ter)** del DPR 633/1972: trattasi, in particolare, delle prestazioni di **servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento degli edifici**, rese anch'esse nei confronti di **sogetti passivi IVA**.*

*Dopo diversi anni dall'entrata in vigore della suddetta normativa vi sono ancora parecchie casistiche pratiche che generano **dubbi e difficoltà operative** nei soggetti chiamati all'applicazione.*

Nel presente contributo si cercherà quindi di chiarire al meglio alcuni dubbi applicativi su questa materia particolarmente delicata dal punto di vista IVA.

Comprendere a quali soggetti e su quali tipologie di prodotti/servizi si applica il meccanismo del reverse charge non è sempre così facile e intuitivo in quanto la sua applicazione necessita di una corretta individuazione degli ambiti soggettivo e oggettivo.

Preliminarmente occorre evidenziare che si applicano **due tipologie di reverse charge nell'edilizia**:

- art.17, co. 6, **lett. a)** del DPR 633/1972;
- art.17, co. 6, **lett. a-ter)** del DPR 633/1972;

per le quali l'applicazione delle due viene spesso a sovrapporsi.

Esaminiamo le diverse tipologie e le varie casistiche che si possono presentare.

SUBAPPALTO: LETT. A), ART. 17 CO. 6 DEL DPR 633/72.

È il reverse charge dei **subappaltatori** nei confronti delle **imprese**.

Si applica alle sole **prestazioni di servizi**, compresa la manodopera, nel settore edile rese da **sogetti 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**".

Perciò, il meccanismo del reverse charge nel settore edile, di cui all'**art. 17, comma 6, lett. a)**, richiede le **seguenti condizioni**:

1. l'operazione deve interessare **almeno tre soggetti**, vale a dire il committente, l'appaltatore e almeno un subappaltatore;
2. si è in presenza di **contratto di appalto (subappalto)** o di un **contratto d'opera** (ad eccezione delle forniture con posa in opera);
3. **appaltatore** e **subappaltatori** devono effettuare una prestazione rientrante nella **sezione F della classificazione delle attività economiche ATECO** (settore costruzioni), come sotto riportate.

Codice ATECO (gruppo F)	Descrizione
Costruzione di Edifici (41)	41.1 SVILUPPO DI PROGETTI IMMOBILIARI 41.10 Sviluppo di progetti immobiliari; 41.10.0 Sviluppo di progetti immobiliari senza costruzione;
	41.2 COSTRUZIONE DI EDIFICI RESIDENZIALI E NON RESIDENZIALI 41.20 Costruzione di edifici residenziali e non residenziali;
Ingegneria civile (42)	42.1 COSTRUZIONE DI STRADE E FERROVIE 42.11 Costruzione di strade e autostrade 42.11.0 Costruzione di strade, autostrade e piste aeroportuali 42.12 Costruzione di linee ferroviarie e metropolitane 42.13 Costruzione di ponti e gallerie
	42.2 COSTRUZIONE DI OPERE DI PUBBLICA UTILITÀ 42.21 Costruzione di opere di pubblica utilità per il trasporto di fluidi; 42.22 Costruzione di opere di pubblica utilità per l'energia elettrica e le telecomunicazioni;
Lavori di costruzione specializzati (43)	42.9 COSTRUZIONE DI ALTRE OPERE DI INGEGNERIA CIVILE 42.91 Costruzione di opere idrauliche; 42.99 Costruzione di altre opere di ingegneria civile nca; 42.99.0 Costruzione di altre opere di ingegneria civile nca; 42.99.01 Lottizzazione dei terreni connessa con l'urbanizzazione; 42.99.09 Altre attività di costruzione di altre opere di ingegneria civile nca.
	43.1 DEMOLIZIONE E PREPARAZIONE DEL CANTIERE EDILE 43.11 Demolizione; 43.12 Preparazione del cantiere edile; 43.12.00 Preparazione del cantiere edile e sistemazione del terreno; 43.13 Trivellazioni e perforazioni;
	43.2 INSTALLAZIONE DI IMPIANTI ELETTRICI, IDRAULICI ED ALTRI LAVORI DI COSTRUZIONE E INSTALLAZIONE 43.21 Installazione di impianti elettrici; 43.21.0 Installazione di impianti elettrici ed elettronici (inclusa manutenzione e riparazione); 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); 43.22 Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria; 43.22.0 Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione); 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);
 43.29 Altri lavori di costruzione e installazione;
 43.29.0 Altri lavori di costruzione e installazione;
 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.

43.3 COMPLETAMENTO E FINITURA DI EDIFICI

43.31 Intonacatura;
 43.31.0 Intonacatura e stuccatura;
 43.32 Posa in opera di infissi;
 43.32.0 Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili;
 43.32.01 Posa in opera di cassaforti, forzieri, porte blindate;
 43.33 Rivestimento di pavimenti e di muri;
 43.34 Tinteggiatura e posa in opera di vetri;
 43.39 Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici;
 43.39.01 Attività non specializzate di lavori edili (muratori);
 43.39.09 Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici nca.

43.9 ALTRI LAVORI SPECIALIZZATI DI COSTRUZIONE

43.91 Realizzazione di coperture;
 43.99 Altri lavori specializzati di costruzione nca;
 43.99.01 Pulizia a vapore, sabbatura 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.

Affinché una specifica prestazione sia riconducibile al "settore edile", è necessario perciò verificare il **requisito soggettivo** e cioè:

- sia il **prestatore** (subappaltatore) che il **committente** (appaltatore o subappaltatore) siano soggetti che **svolgono un'attività imprenditoriale riconducibile al "settore edile"**. Non assume rilevanza la qualità del soggetto che si pone quale committente principale, né il settore economico in cui lo stesso opera" (Circolare n. 11/E/2007): Il committente principale potrà, pertanto, essere anche un'impresa che opera in campi del tutto estranei all'edilizia, un professionista o un privato. Ciò che rileva è **l'effettiva attività svolta** dalle controparti (appaltatore e subappaltatore): **non è necessario**, inoltre, ai fini della verifica del presupposto in esame, che entrambi i soggetti siano identificati con un **codice attività** compreso tra quelli della **sezione F della Tabella ATECO 2007**.

Si pensi, ad esempio, ad un'impresa che svolge, in via principale, attività di produzione di infissi (codice ATECO 20.30.2) e, soltanto in via secondaria, l'attività di mera installazione di infissi prodotti o commercializzati da altri soggetti (codice ATECO 43.32.0). Nel caso di specie, sebbene l'impresa sia identificata con un codice attività diverso da quelli della sezione F della Tabella ATECO 2007 (in quanto identificata con il codice attività corrispondente alla propria attività prevalente), ciò non esclude che la stessa possa essere considerata, ai fini che qui interessa, una impresa esercente attività nel settore edile, ancorché in via secondaria rispetto all'attività prevalente.

Esclusioni

Sono escluse, invece, dal regime in argomento, così come precisato dalla prassi dell'Agenzia delle entrate (Circolare n. 37/E/2006):

1. le prestazioni rese **direttamente**, in forza di un **contratto d'appalto**, nei confronti di imprese di costruzione o di ristrutturazione;
2. le prestazioni d'opera intellettuale rese da professionisti (quali, ad esempio, architetti, ingegneri o geometri);

3. le **operazioni qualificabili come forniture di beni con posa in opera**, in quanto tale ultima operazione costituisce, ai fini Iva, una cessione di beni e non una prestazione di servizi, laddove la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene (circolare Agenzia delle Entrate n. 14/2015).

Fatturazione

Il prestatore, emette fattura senza addebitare l'imposta, inserendo la dicitura "**inversione contabile**" o "**reverse charge**", inserendo anche l'**articolo 17, comma 6** ed il Cliente committente soggetto passivo, entro il mese di ricevimento integra la fattura ricevuta, nel registro acquisti, con l'indicazione dell'aliquota Iva ad aliquota propria dell'operazione sottostante (4%, 10%, 22%) e della corrispondente imposta, e la registra anche nel registro vendite, assolvendo così l'imposta.

Nel caso in cui il **committente** effettui soltanto **operazioni attive esenti**, oppure abbia **cause di indetraibilità**, non avrà la facoltà di detrarsi l'Iva relativa all'acquisto, e quindi si troverà nella situazione di dover versare l'Iva a suo debito relativa all'operazione.

Si ricorda che le fatture per l'applicazione del reverse charge in edilizia **non sono soggette ad imposta di bollo** (Circolare n.37/E/06).

PULIZIA – IMPIANTI - EDIFICI: LETT. A-TER), ART. 17 CO. 6 DEL DPR 633/72.

È il reverse charge per le **prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento riferite ad "edifici"** (sono **esclusi** pertanto i **terreni**).

Tipologie di immobili che rientrano nel concetto di edificio
<ul style="list-style-type: none">• i fabbricati ad uso abitativo nonché quelli strumentali, ivi compresi quelli di nuova costruzione, nonché alle parti di essi (ad esempio, singolo locale di un edificio);
<ul style="list-style-type: none">• gli edifici in corso di costruzione rientranti nella categoria catastale F3 e le "unità in corso di definizione" rientranti nella categoria catastale F4.

Tipologie di immobili che NON rientrano nel concetto di edificio
<ul style="list-style-type: none">• I terreni;
<ul style="list-style-type: none">• Le parti del suolo;
<ul style="list-style-type: none">• I parcheggi;
<ul style="list-style-type: none">• Le piscine;
<ul style="list-style-type: none">• I giardini.
Salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell'edificio stesso (es. piscine sui terrazzi, giardini pensili, ecc.).

Non vi sono limitazioni specifiche, quindi riguarda le **prestazioni rese da parte di chiunque e nei confronti di qualsiasi soggetto IVA** (non operano limitazioni di tabella Ateco).



Si applica a **tutte le prestazioni nei rapporti fra imprese (B2B) anche nei confronti del committente che non opera nel settore edile.**

Esclusioni

Sono escluse le prestazioni di servizi riconducibili ad altre tipologie di contratti, quali quelli di **trasporto** o di prestazione d'**opera intellettuale**.

Sono inoltre escluse le **cessioni di beni con posa in opera** (circolare Agenzia delle Entrate n. 14/2015). La norma fa riferimento alle prestazioni di servizi per cui restano escluse dal reverse le **cessioni di beni con posa in opera accessoria** (occorre valutare se la merce abbia effettivamente prevalenza rispetto alla posa in opera).

Per le seguenti attività deve ritenersi **esclusa** l'applicazione del reverse charge:

- **posa in opera di "arredi"** (codice 43.32.02), in quanto non rientrante nella nozione di completamento relativo a edifici (Circolare n. 14/E/2015);
- prestazioni di servizi relative alla **preparazione del cantiere** di cui al codice ATECO 200743.12, in quanto riferibili alla fase propedeutica della costruzione e non a quella del completamento. La parola "completamento" di edifici, quindi, non va intesa in senso letterale in quanto ricomprende anche le attività effettuate su edifici non nuovi. L'Agenzia delle Entrate ha precisato che è soggetta al reverse charge la prestazione di servizi consistente nel rifacimento della facciata di un edificio

Sono anche **escluse** le prestazioni rese dai soggetti **minimi e forfettari**: Circolare n.37/E/06.



Attenzione!! Se il **minimo e forfettario** effettua **acquisti soggetti a reverse** (non da soggetti minimi) è tenuto ad applicare l'inversione contabile e a **versare l'imposta** non potendo esercitare il diritto alla detrazione.

Applicazioni

A prescindere dalla qualifica soggettiva dei soggetti prestatori/cessionari dei servizi, fermo restando che il reverse charge **opera solo tra soggetti passivi d'imposta** (operazioni B2B), si applica:

- Nei confronti di eventuali **contraenti generali** o **enti pubblici** se sono **soggetti passivi IVA**;
- Nel caso di **Enti pubblici** è confermata la non operatività dello **split payment**, art.17-ter del DPR n. 633/72, laddove l'ente pubblico **abbia la posizione Iva**.

Per l'**individuazione** delle "prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazioni di impianti e di completamento relative ad edifici" **debba aversi riguardo ai seguenti codici ATECO**:

Prestazioni soggette al "reverse charge" art.17, co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/1972.		
Servizio	Codice ateco	Descrizione
Prestazioni di servizi di pulizia relative ad edifici	43.39	Pulizia di nuovi edifici dopo la costruzione (trattasi di altri lavori di completamento e rifinitura)
	43.99.01	Pulizia a vapore, sabbatura e attività simili per pareti esterne di edifici.
	81.21.00	Pulizia generale e non specializzata di edifici.
	81.22.02	Altre attività di pulizia specializzata di edifici (esclusa le attività di pulizia di impianti e macchinari).
	81.29.10	Servizi di disinfestazione con esclusivo riferimento a edifici.
Prestazioni di servizi di demolizione relative ad edifici	43.11.00	Demolizione con esclusione della demolizione di altre strutture.
Prestazione di installazione di impianti relative ad edifici	43.21.01	Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione, ivi inclusa la manutenzione e riparazione di impianti già esistenti.
	43.21.02	Installazione di impianti elettronici, inclusa la manutenzione e riparazione di impianti elettronici già esistenti.
	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, ivi inclusa la manutenzione e riparazione di impianti già esistenti.
	43.22.03	Installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati), nonché la manutenzione e riparazione di impianti già esistenti.
	43.22.04	Installazione di impianti di depurazione per piscine (inclusa manutenzione e riparazione), qualora la piscina dovesse es-

		sere considerata edificio o parte di esso.
	43.22.05	Installazione di impianti di irrigazione per giardini (inclusa manutenzione e riparazione), qualora il giardino dovesse essere considerato edificio o parte di esso.
	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, se riferite ad edifici.
Prestazioni di completamento relative ad edifici	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, arredi, 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

Per individuare le **prestazioni di cui alla lett. a-ter)** che rientrano nell'applicazione del reverse charge, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che:

*“in una logica di semplificazione e allo scopo di evitare incertezze interpretative, si ritiene [...] che **debba farsi riferimento unicamente ai codici attività della Tabella ATECO 2007**. Tale criterio deve, quindi, essere assunto **al fine di individuare le prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative ad edifici**” (Circolare 14/E/2015, paragrafo 1.3).*

La classificazione ATECO 2007 non va quindi utilizzata per individuare le attività svolte dal prestatore ma per individuare la prestazione.

Non è, dunque, rilevante il codice attività del prestatore ma che la prestazione, dal punto di vista oggettivo, corrisponda a quella descritta in uno dei codici ATECO indicati nella tabella



Fuori dalle ipotesi della nuova lett. a-ter), il reverse continua quindi ad applicarsi limitatamente ai rapporti di subappalto (o sub contratto d'opera) laddove la prestazione sia riconducibile al settore costruzioni da individuare secondo le attività descritte nel settore F dei codici Ateco (in particolare, costruzioni di edifici, ingegneria civile e altri lavori di costruzione specializzati non riconducibili ad edifici e comunque all'elencazione della lett. a-ter).

Servizi di pulizia

Il reverse charge trova applicazione per i servizi di pulizia di uffici, negozi, depositi, supermercati, ecc. e **non trova applicazione** laddove il servizio di pulizia è **riferito a beni mobili** ovvero **se il cliente non è soggetto passivo Iva** (privato, condominio senza partita IVA, ecc.).

Definizione di edificio

L'applicazione del reverse charge fa riferimento alla nozione di “bene immobile” (quindi non solo i fabbricati o gli edifici), tuttavia, al fine dell'applicazione di questa normativa, sembra doversi applicare un concetto più limitato ovvero siano **da prendere in considerazione le sole operazioni rese su “fabbricati” (fabbricati civili, ad uso industriale, commerciale, artigianale e le parti di esso)**.

Opere di demolizione

Si applica alle prestazioni (Ateco 431100) di **demolizione o smantellamento di edifici** e di altre strutture (con esclusione della demolizione di altre strutture diverse dagli edifici). **nei confronti di un soggetto IVA**, a prescindere dalla tipologia contrattuale (**appalto, subappalto**) Sono invece **escluse la preparazione del cantiere edile e sistemazione del terreno** (cod. 43.12.00) e **trivellazioni e perforazioni** (cod. 43.13.00).

Installazione di impianti e completamento di edifici

Gli **installatori di impianti** applicano il reverse charge, **art.17, co. 6 lett. a-ter)** del DPR 633/1972, **in tutti i casi in cui effettuino la prestazione** (anche di **manutenzione e riparazione**) su edifici nei confronti di un soggetto passivo Iva, **a prescindere dalla tipologia contrattuale (appalto, subappalto, contratto d'opera)**.

DISTINZIONE TRA CESSIONE DI BENI E PRESTAZIONI DI SERVIZI

Si ricorda che tale distinzione è fondamentale in quanto **il reverse charge è applicabile soltanto alle prestazioni di servizi**.

Le forniture di beni con posa in opera sono escluse in quanto la posa in opera (cioè, la prestazione di servizi) assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene.

A tal fine:

- i servizi si limitano alla semplice posa senza che il bene subisca alterazioni",
- i servizi siano finalizzati a modificare la natura del bene e/o ad adattare lo stesso alle esigenze specifiche del cliente;
- il costo del materiale e dei lavori non può, da solo, assumere importanza decisiva, ancorché il rapporto tra il prezzo del bene e quello dei servizi è un dato senz'altro obiettivo di cui si può tener conto.

Inoltre, la distinzione tra cessione con posa in opera e prestazioni di servizi deriva:

- **dalla causa contrattuale, rintracciabile dal complesso delle pattuizioni negoziali** e dalla natura delle obbligazioni dedotte dalle parti. Di conseguenza, nel caso in cui **lo scopo principale del contratto sia 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 come **cessione con posa in opera** (risoluzione n.164/E/2007 e n. 148/E/2007), con **applicazione dell'IVA con le modalità ordinarie**;
- **dalla volontà contrattualmente espressa dalle parti** (da ultimo, risoluzione 10 agosto 2007, n. 220/E): nel caso in cui la volontà contrattuale sia quella di ottenere un **risultato nuovo e diverso rispetto ai beni utilizzati** per la realizzazione dell'opera, il contratto è qualificabile come **"prestazione di servizi"** (con applicazione del **reverse charge**).

La giurisprudenza domestica (*Corte di Cassazione, sentenze 21 aprile 2001, n. 6925 e 2 agosto 2002, n. 11602*) evidenzia che è necessario valutare se le parti abbiano inteso attribuire prevalenza all'attività lavorativa prestata o all'elemento della materia, senza che sia di per sé dirimente il dato oggettivo del raffronto tra valore della materia impiegata e valore dell'opera prestata.

In particolare, il contratto è qualificabile come **appalto** nel caso in cui:

- la fornitura del **bene** costituisce un semplice **mezzo** per la produzione dell'opera;
- il **lavoro** è lo **scopo essenziale** del negozio;

le modifiche da apportare al bene non sono accorgimenti marginali e secondari diretti ad adattarlo alle specifiche esigenze del committente della prestazione, ma sono tali da dar luogo ad un servizio che, sotto il profilo qualitativo, assume valore determinante al fine del risultato da fornire alla controparte.

Fornitura di infissi con posa in opera

L'Agenzia delle entrate ha precisato che **la posa in opera di infissi realizzata da un'impresa costruttrice degli stessi non è soggetta a reverse charge**, a prescindere dalla tipologia contrattuale che lega il prestatore al committente, in quanto la produzione di infissi (accompagnata dalla posa in opera degli stessi) rientra fra le **attività di falegnameria**, di cui alla voce 20.30.2 e **non è riconducibile al settore edile** (*circolare 16 febbraio 2007, n. 11/E*).

Sostituzione di una caldaia

Il caso, frequente, della sostituzione di una caldaia effettuata in un edificio nei confronti di un soggetto passivo IVA, può essere affrontato alla luce di tali criteri.

In assenza di un contratto scritto, se la posa in opera non richiede particolari accorgimenti, ma **si limita alla sostituzione del bene** rimosso con altro analogo, potrebbero sussistere elementi per ritenere che l'operazione costituisca una **cessione di beni**, con **applicazione dell'IVA** con le modalità ordinarie.

Invece, se oltre alla fornitura della caldaia, l'impianto, come avviene nella generalità dei casi, è anche **"messo a punto"** e **controllato**, si ritiene configurabile una **prestazione di servizi**, con applicazione del **reverse charge** se la stessa è effettuata **verso soggetti passivi IVA**.

Sostituzione delle componenti di un impianto.

Per comprendere se la **riparazione e/o sostituzione** di alcune parti dell'impianto, difettose o diventate inutilizzabili per usura, rientri nell'ambito di applicazione del reverse charge, occorre esaminare la volontà delle parti.

Se i contraenti hanno voluto realizzare la **riparazione e/o ammodernamento** degli impianti, anche tramite la sostituzione di parti danneggiate/obsolete, e non la mera fornitura di beni, le prestazioni effettuate sono assoggettate al **reverse charge**, purché tali servizi siano relativi ad **edifici**.

Il reverse charge è applicabile qualora l'interesse delle parti sia diretto al conseguimento di una **prestazione complessa diretta al mantenimento in funzione dell'impianto installato** (prevalendo la causa del "fare" sul "dare").

A maggior ragione, infine, va applicato il **reverse charge** nel caso in cui gli interventi siano tali da configurare un **«nuovo impianto»**, trattandosi, in concreto, di **servizi di installazione**.

ORIENTAMENTI E CHIARIMENTI

Unico contratto di appalto

Nei casi in cui, a fronte di un unico contratto, l'impresa esegue, nell'ambito di un'attività di restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia, di cui all'articolo 3, lett. c), d), D.P.R. 380/2001, **anche attività** riconducibili a quelle **di cui alla lettera a-ter)** (ad esempio, *installazione di impianti, o intonacatura, etc.*), **l'IVA è applicata con modalità ordinaria a tutto il corrispettivo**, senza dover differenziare i singoli importi e "spacchettare" la fattura.

Tale orientamento è stato esteso anche a quei casi in cui recenti modifiche normative introdotte per semplificare le procedure edilizie hanno "derubricato" alcune prestazioni di ristrutturazione edilizia a semplice "manutenzione straordinaria", nonché ai casi in cui le prestazioni rese sono strettamente connesse e subordinate l'una all'altra. Ciò che conta, si ripete, è la presenza di un unico contratto.

Prestazioni di demolizione e ricostruzione

L'appalto per la **"costruzione di edifici residenziali"** (codice ATECO 41.20.00) **non rientra** nelle fattispecie cui è applicabile il **reverse charge (vi rientra solo se resa in sub-appalto)**.

La demolizione (codice ATECO 43.11.00) **rientra nella lettera a-ter)** dell'articolo 17, comma 6 (con conseguente applicabilità del reverse charge se effettuata nei confronti di un soggetto passivo IVA).

L'unicità del contratto ed il rapporto di funzionalità tra le prestazioni in esso contenute (demolizione e ricostruzione di un nuovo edificio), consente di **evitare la scomposizione delle operazioni per l'applicazione del reverse charge**. L'attività di demolizione, infatti, è da considerarsi strettamente funzionale alla realizzazione della nuova costruzione.



Di conseguenza, l'IVA è applicata con modalità ordinaria a tutte le prestazioni incluse nel contratto.

La funzionalità e l'unicità dell'impianto

Nella circolare n. 14/E/2015 l'Agenzia delle entrate ha fornito la **definizione di "edificio"**, precisando di escludere dalla suddetta nozione: i terreni, le parti del suolo, i parcheggi, le piscine, i giardini, etc., salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell'edificio stesso.



*Così, le **piscine collocate sui terrazzi, giardini pensili o impianti fotovoltaici collocati sui tetti**, costituiscono parte sostanziale dell'edificio, con la conseguenza che le relative prestazioni di cui alla **lettera a-ter)** sono assoggettate a **reverse charge**.*

Con la circolare n.37/E, in esame, l'Amministrazione torna sulla nozione di "edificio":

- innanzitutto per confermare la definizione sopraindicata (in sostanza, qualunque fabbricato coperto sostenuto da muri che si elevano dalle fondamenta al tetto),
- ma anche per integrarla attribuendo rilevanza ad un concetto di "funzionalità": **non è necessario** che l'impianto, per essere "relativo all'edificio", **sia totalmente interno allo stesso, ma è sufficiente che il medesimo sia "funzionale" o servente all'edificio.**
- viene valorizzata l'unicità dell'impianto (oltre alla sua funzionalità) rispetto all'edificio: coerentemente a quanto disposto dal decreto del Ministero dello sviluppo economico n. 37 del 22/1/2008, **l'impianto è considerato unitario anche se parti di esso sono posizionate all'esterno per necessità tecniche o logistiche.**

Quindi, le prestazioni relative ad un impianto posizionato all'esterno dell'edificio, ma funzionale o servente allo stesso, sono assoggettate a reverse charge.

Parcheggi interrati e parcheggi collocati sul lastrico solare dell'edificio

Come già chiarito nella circolare n. 14/E/2015, alle **prestazioni di cui alla lettera a-ter)**, relative a parcheggi interrati nell'edificio o a quelli collocati sul lastrico solare dello stesso, va applicato il reverse charge.

Il parcheggio, in tal caso, per quanto sopra detto costituisce parte integrante dell'edificio.

Installazione di impianti posizionati in parte internamente ed in parte esternamente all'edificio

Occorre valorizzare l'unicità dell'impianto che complessivamente serve l'edificio, anche se alcune parti di esso sono posizionate all'esterno dello stesso per necessità tecniche o logistiche.

Più precisamente, in coerenza con il citato decreto ministeriale n. 37 del 22 gennaio 2008, rientra nella definizione di impianto posto al servizio dell'edificio la porzione dello stesso che parte dal punto di consegna della fornitura.

Tale punto è:

- quello in cui l'azienda fornitrice o distributrice rende disponibile all'utente l'energia elettrica, il gas o l'acqua,
- ovvero il punto di immissione del combustibile nel deposito collocato, anche mediante comodato, presso l'utente

A titolo esemplificativo, l'Agenzia considera le seguenti **fattispecie riconducibili al reverse charge** :

- impianto di **videosorveglianza perimetrale**, gestito da centralina posta all'interno dell'edificio e telecamere esterne, qualora gli elementi esterni (ad esempio, telecamera) devono essere collocati all'esterno dell'edificio per motivi funzionali e tecnici;
- impianto **citofonico** che necessita di apparecchiature da collocare all'esterno dell'edificio;
- impianto di **climatizzazione**, con motore esterno collegato agli split all'interno dell'edificio. L'impianto, complessivamente considerato, è unico e relativo all'edificio, anche se una parte (motore) è posta all'esterno;
- impianto **idraulico** di un edificio con tubazioni esterne. L'impianto è considerato nel suo complesso unitariamente, ivi comprese le tubazioni esterne che collegano l'impianto all'interno dell'edificio alla rete fognaria.

La definizione fornita di **"impianto posto al servizio dell'edificio"**, sopra indicata, include il punto di immissione del combustibile nel deposito collocato, anche mediante comodato, presso l'utente. Si ritiene, quindi, che in tale definizione rientri il cosiddetto **"bombolone"**, cioè il **serbatoio per il GPL** posto esternamente all'edificio.

Sulla base di quanto sopra, il **"bombolone"** costituisce **"parte dell'impianto" servente l'edificio**, ancorché collocato esternamente: l'intervento di installazione del serbatoio, così come la sua manutenzione o riparazione, se effettuata nei confronti di un soggetto passivo IVA, deve essere, quindi, **assoggettata al reverse charge**.

Impianti fotovoltaici

L'impianto fotovoltaico collocato sul tetto costituisce parte integrante dell'edificio, con la conseguente applicazione del reverse charge sulle relative prestazioni di installazione, manutenzione e riparazione: tale orientamento, contenuto nella circolare n. 14/E/2015, è confermato nella circolare n. 37/E, con riferimento agli:

- impianti fotovoltaici "integrati" (cioè, quelli in cui il manto di copertura è sostituito dai pannelli)
- "semi-integrati" (ossia quelli in cui i pannelli sono appoggiati sopra l'esistente manto di copertura).

Per quanto riguarda gli **impianti fotovoltaici "a terra"**, va considerato se gli stessi, ancorché **posizionati all'esterno all'edificio**, siano **funzionali o serventi** allo stesso e **non accatastabili autonomamente**: in tal caso, l'impianto si considera "relativo" all'edificio e le relative prestazioni di installazione, manutenzione o riparazione **sono assoggettate a reverse charge**.

Infine, la **centrale fotovoltaica posta sul lastrico solare di un edificio**, se **accatastabile autonomamente in categoria D/1 o D/10**, costituisce un fabbricato strumentale autonomo rispetto all'edificio sottostante: di conseguenza, la relativa installazione, manutenzione o riparazione, non essendo relativa all'edificio considerato (cioè, quello sottostante), **non è assoggettata a reverse charge**.

Installazione di impianti funzionali allo svolgimento di un'attività industriale e non al funzionamento dell'edificio

L'Amministrazione considera l'ipotesi dell'attività di installazione di impianti di refrigerazione ad uso industriale (**magazzini frigoriferi finalizzati alla conservazione**, lavorazione e distribuzione di prodotti agricoli ed alimentari), riconducibili al codice ATECO 33.20.09: a tale prestazione di servizi **l'IVA è applicata con le modalità ordinarie**, in quanto gli **impianti sono strettamente funzionali allo svolgimento dell'attività industriale**, sebbene una volta installati gli stessi costituiscano un tutt'uno con l'edificio stesso.

Le installazioni di impianti che rientrano nella lettera a-ter) dell'articolo 17, comma 6, D.P.R. 633/72 (e, quindi, soggette all'inversione contabile) **sono quelle riconducibili ai codici ATECO da 43.21.01 a 43.29.09** (così come indicato nella circolare n. 14/E/2015, cioè quelle relative ad **impianti che formano parte integrante dell'edificio e che sono ad esso serventi**).

Derattizzazione, spurgo e rimozione neve

Nella circolare n. 14/E è stato chiarito che i servizi di pulizia ricompresi nella lettera a-ter) sono unicamente quelli riconducibili ai codici:

- 81.21.00 (Pulizia generale (non specializzata) di edifici)
- 81.22.02 Altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali (escluse le attività di pulizia di impianti e macchinari)

Non vi rientrano, pertanto, **le prestazioni di derattizzazione** (codice ATECO 81.29.10), **di spurgo delle fosse biologiche e dei tombini** (codice ATECO 37.00.00) e di **rimozione della neve** (codice ATECO 81.29.91): tali prestazioni di servizi, pertanto, sono **assoggettate ad IVA** con le modalità ordinarie

Manutenzione e riparazione impianti

Nella circolare n. 37/E è precisato che in tutti i codici della divisione 43 (*lavori di costruzione specializzati*) sono comprese anche le attività di riparazione e manutenzione dei beni ivi indicati.

Per effetto di tale chiarimento le attività di manutenzione e riparazione, ancorché non indicate espressamente nei codici della divisione 43, vanno assoggettate al **reverse charge ex art. 17, comma 6, lett. a-ter**, D.P.R. n. 633/72 (in presenza degli altri requisiti richiesti).

Installazione e manutenzione degli impianti antincendio

L'attività di installazione, manutenzione e riparazione di impianti di spegnimento antincendio, se effettuate nei confronti di soggetti passivi IVA e se relative ad edifici, è **assoggettata al reverse charge** in quanto rientrante nelle attività di cui al codice attività 43.22.03 (installazione di impianti di spegnimento antincendio, inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione).

Relativamente agli estintori, l'Agenzia delle entrate si è già pronunciata con la risoluzione del 16 giugno 2008, n. 245/E: la **manutenzione degli estintori**, delle manichette e delle maschere, va **assoggettata al reverse charge solo nel caso in cui i materiali mobili oggetto di manutenzione facciano parte di un "impianto complesso"** installato su un immobile e la manutenzione si inserisca nel quadro della **manutenzione dell'intero impianto**.

Gli estintori fanno parte di un **impianto complesso** soltanto se gli stessi sono parte integrante di un impianto di protezione attiva di cui al DM 20 dicembre 2012 (**impianti di rilevazione incendio e segnalazione allarme incendio, impianti di estinzione o controllo dell'incendio di tipo automatico o manuale, impianti di controllo del fumo e del calore installati seguendo un progetto redatto da un tecnico abilitato**).



Se non sono parte integrante di un impianto di protezione attiva non trova applicazione il reverse charge per l'installazione/manutenzione/riparazione degli estintori.

Per quanto riguarda le **porte tagliafuoco** e le **uscite di sicurezza**, l'Agenzia fornisce una precisazione che tiene conto della normativa specifica di settore, secondo cui devono considerarsi impianti di protezione (sia pure passiva) contro gli incendi (ai sensi del DM 21 giugno 2004). Di conseguenza, la relativa installazione, manutenzione e riparazione **va assoggettata al reverse charge** in quanto rientrante nel codice attività 43.29.09 (altri lavori di costruzione e installazione in edifici n.c.a.).

Prestazioni rese da soggetti terzi

Una società, unitamente all'attività di vendita di beni, potrebbe offrire alla propria clientela anche il servizio di installazione e allestimento degli stessi: si pone il problema dell'applicazione del reverse charge.

Se tale prestazione di servizi è resa da un soggetto terzo, su incarico della società che commercializza i beni, ed è riconducibile ai servizi che, dal punto di vista oggettivo, sono assoggettati al reverse charge (prestazioni di cui alla lettera a-ter e riconducibili ai codici ATECO 2007 di cui alla circolare n. 14/E/2015), **anche la prestazione resa dal terzista è assoggettata a inversione contabile**.

Analogha soluzione va applicata se il terzista agisce in virtù di un rapporto diretto con il committente soggetto passivo e non su incarico della società che ha venduto i beni.

Diritto fisso di chiamata

Il diritto fisso di chiamata rappresenta una somma di denaro corrisposta in considerazione del fatto che un tecnico si reca presso il cliente, in caso di guasti o malfunzionamenti dell'impianto, a prescindere dall'esecuzione o meno di operazioni di riparazione sul bene oggetto della chiamata. Trattandosi, quindi, almeno di una mera "verifica", l'operazione rientra tra gli interventi di manutenzione e, come tali, **sono assoggeffabili al reverse charge**.

Analoghe considerazioni vanno effettuate nell'ipotesi di contratti che prevedono la corresponsione di canoni di **abbonamenti periodici**, anche in assenza di correlazione con gli interventi di manutenzione materialmente eseguiti.

Allacciamento e attivazione dei servizi di erogazione di gas, energia elettrica e acqua

Il servizio di allacciamento e di attivazione delle utenze (gas, energia elettrica e acqua) è **escluso dall'applicazione del reverse charge**.

Operazioni non imponibili e reverse charge

Il presupposto applicativo del reverse charge è l'imponibilità dell'operazione. Di conseguenza, **il meccanismo del reverse charge non trova applicazione in caso di operazioni non imponibili.**

Così ad esempio, i servizi di cui all'art. 9, comma 1, n. 6), D.P.R. n. 633/72 (servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine che riflettono di rettamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto), ancorché riconducibili all'ambito di applicazione della citata lett. a-ter), sono esclusi dal reverse charge, in quanto servizi non imponibili.

ESEMPLIFICAZIONI

Concludendo, per quanto fin qui esposto e a solo titolo esemplificativo, possiamo riportare le seguenti tipologie di prestazioni e le relative modalità di fatturazione secondo che siano rese in appalto o subappalto:

PRESTAZIONE	APPALTO	SUBAPPALTO
Costruzione edificio	Iva esposta	Reverse charge articolo 17, co. 6, lett. a
Realizzazione pavimentazione (solo posa)	Reverse charge articolo 17, co. 6, lett. a)-ter	Reverse charge articolo 17, co. 6, lett. a)-ter
Realizzazione impianto elettrico o idraulico su edificio	Reverse charge articolo 17, co. 6, lett. a)-ter	Reverse charge articolo 17, co. 6, lett. a)-ter
Realizzazione impianto illuminazione stradale	Iva esposta	Reverse charge articolo 17, co. 6, lett. a
Vendita di una caldaia (cessione con installazione)	Iva esposta	Iva esposta
Tinteggiatura locali interni	Reverse charge articolo 17, co. 6, lett. a)-ter	Reverse charge articolo 17, co. 6, lett. a)-ter
Manutenzione impianti	Reverse charge articolo 17, co. 6, lett. a)-ter	Reverse charge articolo 17, co. 6, lett. a)-ter
Pulizia edificio	Reverse charge articolo 17, co. 6, lett. a)-ter	Reverse charge articolo 17, co. 6, lett. a)-ter

Casistica

Provando ad esaminare alcune casistiche pratiche, potremmo riscontrare le seguenti modalità di applicazione dell'IVA o reverse in fattura:

CASO	COMMITTENTE	MODALITA'
soggetto che costruisce un edificio	soggetto iva	<ul style="list-style-type: none">Su contratto di appalto: applica l'iva.Su contratto di subappalto: applica reverse da lettera a), co.6 art.17 d.p.r. 633/72.
soggetto che presta lavori di pulizia in un edificio	soggetto iva	<ul style="list-style-type: none">Su contratto di appalto: applica reverse da lettera a-ter), co.6 art.17 D.p.r. 633/72.Su contratto di subappalto: applica reverse da lettera a-ter), co.6 art.17 D.p.r. 633/72
soggetto che presta lavori di pulizia su una strada	soggetto iva	<ul style="list-style-type: none">applica l'iva perché non relativo ad un edificio.
soggetto che installa un impianto di illuminazione su una strada	soggetto iva	<ul style="list-style-type: none">Su contratto di appalto: applica l'iva.Su contratto di subappalto: applica reverse da lettera a), co.6 art.17 D.p.r. 633/72.
soggetto che installa un impianto elettrico o idraulico su un edificio	soggetto iva	<ul style="list-style-type: none">Su contratto di appalto: applica reverse da lettera a-ter), co.6 art.17 D.p.r. 633/72.Su contratto di subappalto: applica reverse da lettera a-ter), co.6 art.17 D.p.r. 633/72.
soggetto che effettua lavori di manutenzione su un impianto idraulico o elettrico su un edificio	soggetto iva	<ul style="list-style-type: none">Su contratto di appalto: applica reverse da lettera a-ter), co.6 art. 17 D.p.r. 633/72.Su contratto di subappalto: applica reverse da lettera a-ter), co.6 art. 17 d.p.r. 633/72.

Le nostre circolari sono scaricabili gratuitamente sul sito

www.studiocla.it

oppure sulla nostra pagina **Facebook**

