

## **REVERSE CHARGE IN EDILIZIA TRA VECCHIE E NUOVE FATTISPECIE**

In questa Circolare

- 1. PREMESSA**
- 2. REVERSE CHARGE DI CUI ALLA LETT. A)**
- 3. REVERSE CHARGE DI CUI ALLA LETT. A-TER)**
- 4. TABELLA DI RACCORDO**

## 1. PREMESSA

Come noto, ai sensi dell'art. 17, comma 6, lett. a), DPR n. 633/72, dal 2007 alle prestazioni di servizi rese dai subappaltatori nel settore edile è applicabile il reverse charge.

Con riguardo alle modalità applicative l'Agenzia delle Entrate ha fornito gli opportuni chiarimenti con le Circolari 29.12.2006, n. 37/E, 16.2.2007, n. 11/E e 4.4.2007, n. 19/E nonché con una serie di Risoluzioni, in risposta a specifiche istanze di interpello.

A decorrere dall'1.1.2015, a seguito dell'introduzione al citato comma 6 della nuova lett. a-ter), il reverse charge è applicabile anche alle prestazioni "di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici".

Tale estensione interessa quindi sia fattispecie (prestazioni di demolizione, installazione di impianti e completamento) già interessate dal reverse charge di cui alla citata lett. a) sia altre "non rientranti nel comparto edile propriamente inteso" (servizi di pulizia).

Detto ampliamento è stato previsto al fine di ridurre i fenomeni di frode e di evasione dell'IVA "in particolari settori a rischio", evitando che l'acquirente "porti in detrazione l'imposta che il cedente non provvede a versare all'erario".

Con la Circolare 27.3.2015, n. 14/E, l'Agenzia ha fornito i "primi chiarimenti" in merito alle nuove fattispecie di applicazione del reverse charge nel settore edile.

La presente Informativa è dedicata all'esame del collegamento delle fattispecie contenute nella precedente lett. a) con le nuove fattispecie di cui alla lett. a-ter). Infatti la citata lett. a) prevede espressamente che il reverse charge è applicabile "... alle prestazioni di servizi diversi da quelli di cui alla lettera a-ter)".

Con riguardo al rapporto tra le 2 disposizioni, l'Agenzia nella citata Circolare n. 14/E ha precisato che "il contenuto della lettera a-ter) risulta oggettivamente contiguo e complementare rispetto alla previsione di cui alla lettera a) ... ma, al contempo, se ne differenzia sotto molteplici aspetti".

## 2. REVERSE CHARGE DI CUI ALLA LETT. A)

Come accennato, la citata lett. a) dispone l'applicazione del reverse charge:

"alle prestazioni di servizi diversi da quelli di cui alla lettera a-ter), compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore".

Il meccanismo in esame trova quindi applicazione al ricorrere dei seguenti presupposti:

- presenza di un contratto di subappalto;
- prestazione di servizi nell'ambito del settore edile.

### SOGGETTI INTERESSATI

L'Agenzia delle Entrate, nella citata Circolare n. 37/E, ha chiarito che il reverse charge è applicabile ai casi in cui i subappaltatori effettuano servizi, compresa la prestazione di manodopera, nei confronti di imprese del comparto edilizio che si pongono:

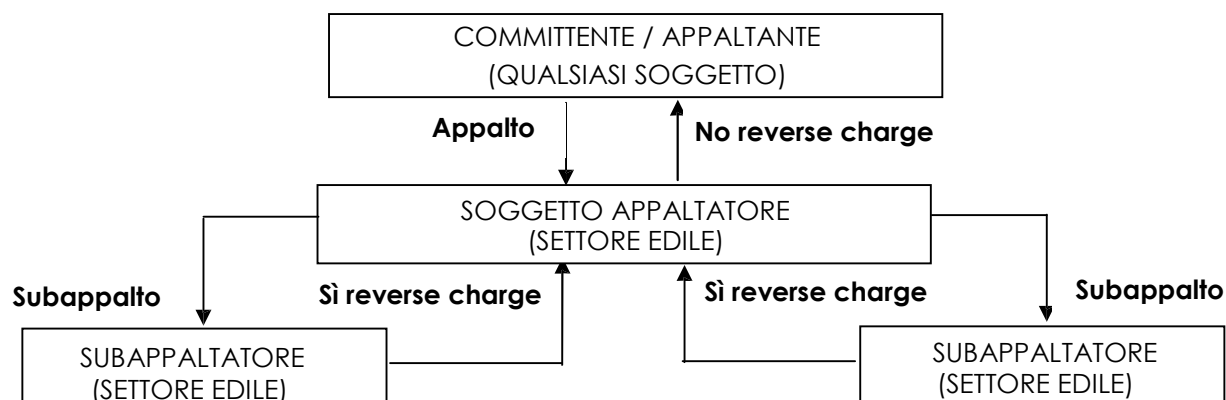
- quali appaltatori;

o, a loro volta,

- quali subappaltatori;

in relazione alla realizzazione dell'intervento edilizio.

Il reverse charge non è quindi applicabile alle prestazioni di servizi rese, in forza di contratti d'appalto, direttamente nei confronti di imprese di costruzione / ristrutturazione nonché alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale cui è affidata dal committente la totalità dei lavori (c.d. "general contractor").



In particolare, in presenza di un **consorzio** tra imprese a rilevanza esterna, nella citata Circolare n.19/E, l'Agenzia ha precisato che se **il consorzio opera in base ad un contratto di subappalto** assoggettabile al reverse charge, tale meccanismo **si riflette anche nei rapporti interni** ed è pertanto applicabile anche alle prestazioni rese dalle singole imprese consorziate nei confronti del consorzio, a condizione che le stesse rientrino nella specifica disciplina della citata lett. a).

## SETTORE EDILE

Come specificato dall'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare n. 37/E il **"settore edile"** va **identificato nell'attività di costruzione**, individuata sulla base della Sezione F della Tabella ATECOFIN 2004. A decorrere dall'1.1.2008, come specificato dalla stessa Agenzia nella Risoluzione 18.3.2008, n. 101/E, per identificare le attività del settore edile va fatto riferimento alla **nuova Tabella Ateco 2007**.

A tal fine si rammenta che l'esercizio di un'attività classificabile nella citata Sezione F ancorché non comunicata all'Agenzia delle Entrate, come evidenziato nella Risoluzione 13.7.2007, n. 172/E, va assoggettato al reverse charge fermo restando l'obbligo, da parte del soggetto interessato, di procedere all'aggiornamento del codice attività tramite il mod. AA7 / AA9.

## TIPOLOGIE CONTRATTUALI DI RIFERIMENTO

Nella citata Circolare n. 37/E, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che i servizi effettuati agli appaltatori / subappaltatori assumono rilevanza non solo se resi sulla base di un **contratto di appalto**, ma anche se effettuati in base ad un **contratto di prestazione d'opera** di cui all'art. 2222, C.c. "e cioè in base a **contratti in cui il lavoro personale del prestatore risulta prevalente rispetto alla organizzazione dei mezzi approntati per la esecuzione del servizio**". Ciò in considerazione del fatto che il comma 6 dell'art. 17 **richiama anche le prestazioni di manodopera**.

**Sono escluse** dall'applicazione del reverse charge:

- **le cessioni di beni con posa in opera** in quanto in tali operazioni la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene. Ai fini IVA le stesse costituiscono infatti cessioni di beni e non prestazioni di servizi;
- **le prestazioni d'opera intellettuale** rese da professionisti (ad esempio, ingegneri, architetti, geometri, periti edili, ecc.).

## 3. REVERSE CHARGE DI CUI ALLA LETT. A-TER)

Come accennato, la citata lett. a-ter) dispone che il reverse charge è applicabile:

*"alle prestazioni di servizi ... , di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici".*

Il reverse charge trova quindi applicazione in presenza di una prestazione:

- **di servizi di demolizione, di installazione di impianti e di completamento;**
- **resa su edifici.**

**SERVIZI DI DEMOLIZIONE, INSTALLAZIONE IMPIANTI, COMPLETAMENTO DI EDIFICI**

Analogamente alle fattispecie di reverse charge di cui alla sopra accennata lett. a), al fine di individuare le **prestazioni** in esame, nella citata Circolare n. 14/E l'Agenzia, dopo aver precisato che va fatto riferimento "unicamente ai codici attività della Tabella ATECO 2007", individua specificamente i **codici attività** di seguito riportati (comprese le manutenzioni / riparazioni).

Si rammenta che l'Agenzia, dopo aver evidenziato che il termine "completamento di edifici ... è utilizzato in modo atecnico dal Legislatore", specifica che nell'art. 3, DPR n. 380/2001 non è contenuta tale nozione, bensì il riferimento agli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria, restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, ecc., rinviando ai codici attività di seguito riportati.

|                                  |                 |  |
|----------------------------------|-----------------|--|
| <b>Demolizione</b>               | <b>43.11.00</b> | demolizione  |
| <b>Installazione di impianti</b> | <b>43.21.01</b> | installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione)  |
|                                  | <b>43.21.02</b> | installazione di impianti elettronici (inclusa manutenzione e riparazione)   |
|                                  | <b>43.22.01</b> | installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione   |
|                                  | <b>43.22.02</b> | installazione di impianti per la distribuzione del gas (inclusa manutenzione e riparazione)  |
|                                  | <b>43.22.03</b> | installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione)  |
|                                  | <b>43.29.01</b> | installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili  |
|                                  | <b>43.29.02</b> | lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni  |
|                                  | <b>43.29.09</b> | altri lavori di costruzione e installazione n.c.a. (limitatamente alle prestazioni riferite ad edifici)  |
| <b>Completamento di edifici</b>  | <b>43.31.00</b> | intonacatura e stuccatura  |
|                                  | <b>43.32.01</b> | posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate  |
|                                  | <b>43.32.02</b> | posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili<br><b>N.B.</b> La <b>posa in opera di "arredi"</b> è <b>esclusa</b> dal reverse charge, in quanto non rientra nella nozione di completamento relativo ad edifici. |
|                                  | <b>43.33.00</b> | rivestimento di pavimenti e di muri  |
|                                  | <b>43.34.00</b> | tinteggiatura e posa in opera di vetri   |
|                                  | <b>43.39.01</b> | attività non specializzate di lavori edili – muratori (limitatamente alle prestazioni afferenti gli edifici)   |
|                                  | <b>43.39.09</b> | altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a. "completamento di edifici"  |

Con riguardo all'ambito soggettivo di applicazione, l'Agenzia specifica comunque che il reverse charge va applicato "indipendentemente dalla circostanza che si tratti di prestatori che operano nel settore edile" ossia che svolgano un'attività identificata dai predetti codici della citata Sezione F.

In particolare, richiamando la citata Risoluzione n. 172/E, è ribadito che nel caso il cui il prestatore **svolga "sistematicamente" attività ricomprese nella classificazione ATECO relative alle prestazioni di ... demolizione, installazione di impianti e completamento relative a edifici"** e **non abbia comunicato** all'Agenzia l'effettiva attività esercitata ex art. 35, comma 3, DPR n. 633/72 alle predette attività è applicabile il reverse charge fermo restando l'obbligo, come accennato, da parte del prestatore, di procedere all'aggiornamento del codice attività tramite il mod. AA7 / AA9.

Inoltre **non rileva:**

- il fatto che le prestazioni siano **rese dal subappaltatore** nei confronti di imprese di costruzione / ristrutturazione nonché nei confronti di un contraente generale;
- il rapporto contrattuale stipulato tra le parti e la tipologia di attività esercitata, per cui il reverse charge interessa, non solo le prestazioni effettuate nell'ambito di contratti di subappalto, ma tutte le prestazioni rese nei rapporti tra soggetti IVA, anche nei confronti di committenti che non operano

nel settore edile o dei contraenti generali.

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

**"continua ... ad applicarsi solo alle ipotesi di subappalto relativamente alle attività identificate dalla sezione F [della Tabella Ateco 2007], diverse da quelle di installazione di impianti, demolizione e completamento".**

Così, ad esempio:

|   |   |
|---|---|
| Prestazioni di completamento di un edificio rese nei confronti di un'impresa di costruzioni, in virtù di un contratto d'appalto | Reverse charge di cui alla lett. a-ter)   |
| Costruzione di un edificio  | Reverse charge di cui alla lett. a) <b>solo per prestazioni in subappalto</b> rese nei confronti dell'appaltatore |

**N.B.** È confermata l'esclusione dall'applicazione del reverse charge per le **cessioni di beni con posa in opera**.

### **Contratto unico con pluralità di prestazioni**

Nella citata Circolare n. 14/E l'Agenzia precisa che in presenza di un **unico contratto** composto da una **pluralità di prestazioni di servizi**, soltanto in parte soggette a reverse charge, è necessario **scomporre le operazioni poiché quest'ultimo "costituisce la regola prioritaria"**, distinguendo, in fattura, le **single prestazioni** soggette a reverse charge dalle altre "in quanto soggette in via autonoma al meccanismo dell'inversione contabile".

Tuttavia posta "la **complessità** delle varie tipologie contrattuali riscontrabili nel settore edile" l'Agenzia riconosce che "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 ...**". In tali ipotesi quindi "anche con riferimento alle **prestazioni riconducibili alla lettera a-ter)**" trovano applicazione "le **regole ordinarie** e non il meccanismo del reverse charge".

### **NOZIONE DI EDIFICIO**

Con riguardo alla nozione di edificio l'Agenzia delle Entrate, nella citata Circolare n. 14/E, ha chiarito che la stessa va intesa in senso restrittivo e pertanto riferita esclusivamente ai **fabbricati** e non "alla più ampia categoria dei beni immobili".

**Non rientrano** nella disposizione in esame, quindi, le prestazioni:

- aventi ad oggetto, ad esempio, **terreni, parti del suolo, parcheggi, piscine, giardini, ecc.**, salvo che gli stessi costituiscano una **parte integrante dell'edificio** stesso (ad esempio, piscina collocata sul terrazzo, giardino pensile, impianto fotovoltaico collocato sul tetto);
- **relative a beni mobili "di ogni tipo"**.

In particolare le prestazioni soggette a reverse charge riguardano i fabbricati ad **uso abitativo o strumentale** anche se di **nuova costruzione** nonché **parti di essi** (ad esempio, singolo locale di un edificio), compresi quelli in **corso di costruzione** rientranti nella categoria catastale F/3 e le **unità in corso di definizione** rientranti nella categoria catastale F/4.

## 4. TABELLA DI RACCORDO

Di seguito si propone una tabella di raccordo dell'applicazione del reverse charge in edilizia in base al codice attività del contribuente. Il riferimento al "subappalto" identifica la fattispecie di cui alla lett. a) mentre la dicitura "sempre" identifica l'ipotesi di applicazione della lett. a-ter).

| Codice attività | Tipologia attività Sezione F   | Reverse charge |        |
|-----------------|--|----------------|--------|
| 41.10.00        | Sviluppo di progetti immobiliari senza costruzione   | subappalto     |        |
| 41.20.00        | Costruzione di edifici residenziali e non residenziali   | subappalto     |        |
| 42.11.00        | Costruzione di strade, autostrade e piste aeroportuali   | subappalto     |        |
| 42.12.00        | Costruzione di linee ferroviarie e metropolitane   | subappalto     |        |
| 42.13.00        | Costruzione di ponti e gallerie  | subappalto     |        |
| 42.21.00        | Costruzione di opere di pubblica utilità per il trasporto di fluidi  | subappalto     |        |
| 42.22.00        | Costruzione di opere di pubblica utilità per l'energia elettrica e le telecomunicazioni  | subappalto     |        |
| 42.91.00        | Costruzione di opere idrauliche  | subappalto     |        |
| 42.99.01        | Lottizzazione dei terreni connessa con l'urbanizzazione  | subappalto     |        |
| 42.99.09        | Altre attività di costruzione di altre opere di ingegneria civile nca  | subappalto     |        |
| 43.11.00        | Demolizione  |                | sempre |
| 43.12.00        | Preparazione del cantiere edile e sistemazione del terreno   | subappalto     |        |
| 43.13.00        | Trivellazioni e perforazioni   | subappalto     |        |
| 43.21.01        | Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione)  |                | sempre |
| 43.21.02        | Installazione di impianti elettronici (inclusa manut. e rip.)  |                | sempre |
| 43.21.03        | Installazione impianti di illuminazione stradale e dispositivi elettrici di segnalazione, illuminazione delle piste degli aeroporti (inclusa manutenzione e riparazione) | subappalto     |        |
| 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     |                | sempre |
| 43.22.02        | Installazione di impianti per la distribuzione del gas (inclusa manutenzione e riparazione)  |                | sempre |
| 43.22.03        | Installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione)  |                | sempre |
| 43.22.04        | Installazione di impianti di depurazione per piscine (inclusa manutenzione e riparazione)  | subappalto     |        |
| 43.22.05        | Installazione di impianti di irrigazione per giardini (inclusa manutenzione e riparazione)   | subappalto     |        |
| 43.29.01        | Installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili  |                | sempre |
| 43.29.02        | Lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni  |                | sempre |
| 43.29.09        | Altri lavori di costruzione e installazione nca (limitatamente alle prestazioni riferite ad edifici)   |                | sempre |
| 43.31.00        | Intonacatura e stuccatura  |                | sempre |
| 43.32.01        | Posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate  |                | sempre |
| 43.32.02        | Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili   |                | sempre |
| 43.33.00        | Rivestimento di pavimenti e di muri  |                | sempre |
| 43.34.00        | Tinteggiatura e posa in opera di vetri   |                | sempre |
| 43.39.01        | Attività non specializzate di lavori edili - muratori (limitatamente alle prestazioni afferenti gli edifici)   |                | sempre |
| 43.39.09        | Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici nca  |                | sempre |
| 43.91.00        | Realizzazione di coperture   | subappalto     |        |
| 43.99.01        | Pulizia a vapore, sabbiatura e attività simili per pareti esterne di edifici   | subappalto     |        |
| 43.99.02        | Noleggio di gru ed altre attrezzature con operatore per la costruzione o la demolizione  | subappalto     |        |
| 43.99.09        | Altre attività di lavori specializzati di costruzione nca  | subappalto     |        |

Studio Dott. Begni & Associati