



Associazione dei Geometri Fiscalisti

Fisco UpGrade  
AGEFIS  
n. 5/2015

- **L'applicazione del “*reverse charge*” alla luce della Circolare n. 14/E/2015 dell'Agenzia delle Entrate: un panorama complessivo**

# L'applicazione del *Reverse Charge*

## PREMESSA

Con l'articolo 35, comma 5 del Decreto Legge 4 luglio 2006 n. 223, convertito, con modificazioni nella Legge 4 agosto 2006 n. 248, il legislatore ha introdotto nell'ordinamento fiscale italiano l'articolo 17, comma 6, lettera a) del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, relativo all'istituzione del meccanismo dell'inversione contabile ai fini IVA (si tratta del cosiddetto "reverse charge") nel settore edile, disposizione che è stata riscritta e resa definitivamente operativa, a partire dal 1° gennaio 2007, dall'articolo 1, comma 44, della Legge 27 dicembre 2006 n. 296 (Legge Finanziaria 2007).

La norma, contenuta nell'attuale articolo 17, comma 6, lettera a), del D.P.R. 633/1972, dispone che il "reverse charge" trova applicazione in riferimento 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". In particolare, il meccanismo opera in relazione alle prestazioni di servizi, o alle prestazioni di manodopera, che vengono rese in dipendenza di contratti di subappalto, ed è, invece, escluso per le prestazioni rese direttamente dall'appaltatore principale nei confronti del committente, in base ad un contratto d'appalto.

# L'applicazione del Reverse Charge

*L'articolo 1, commi 629 e 631, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato" (Legge di stabilità 2015), integrando l'articolo 17 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ha in ultimo disposto l'estensione del citato meccanismo di assolvimento dell'IVA mediante inversione contabile a nuove fattispecie nell'ambito del settore edile ed energetico. Lo stesso articolo 1 della Legge di Stabilità 2015, al comma 629, lettera d), inoltre, modificando l'articolo 74, comma 7, del DPR 633 del 1972, ha esteso il meccanismo dell'inversione contabile anche alle cessioni di "bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo".*

*Con riferimento al settore edile, in conformità all'articolo 199, paragrafo 1, lettera a) della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, il legislatore ha quindi introdotto la nuova lettera a-ter) al sesto comma dell'articolo 17 del citato DPR 633 del 1972, prevedendo l'applicazione del meccanismo del "reverse charge" alle "prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici". Inoltre, compatibilmente con l'articolo 199-bis della Direttiva n. 2006/112/CE, sono state aggiunte le nuove lettere d-bis), d-ter) e d-quater), al medesimo articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972 per l'applicazione temporanea (fino al 31 dicembre 2018) del "reverse charge" ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra di cui all'articolo 3 della Direttiva n. 2003/87/CE; ai trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata Direttiva n. 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica; alle cessioni di gas e di energia elettrica ad un soggetto passivo-rivenditore.*

# L'applicazione del *Reverse Charge*

Nel presente lavoro si affronterà l'applicazione del sistema dell'inversione contabile dell'IVA nel settore dell'edilizia (*articolo 17, comma 6, lettera a) del D.P.R. n. 633/1972*) e nei settori cui è stato esteso dalla *Legge di Stabilità 2015* (inversione contabile da *articolo 17, comma 6, lettera a-ter del D.P.R. n. 633/1972*) fornendo, oltre che una traccia relativamente alle modalità di applicazione dei due provvedimenti anche una serie di casi applicativi risolti secondo quelli che sono i più accreditati indirizzi interpretativi.

Sul tema, i primi chiarimenti ministeriali sono stati forniti dalla *Circolare 28/E del 4 agosto 2006*, nella quale è stata richiamata l'attenzione degli operatori interessati sull'introduzione della nuova norma. Successivamente, con la *Circolare 37/E del 29 dicembre 2006*, le modalità operative del meccanismo sono state approfondite, con riguardo, tra l'altro, ai contratti interessati dall'inversione contabile, ai contratti esclusi ed alle modalità di rimborso dei crediti IVA sorti in capo al subappaltatore in seguito all'effettuazione di operazioni in regime di "*reverse charge*". Nella *Circolare 11/E del 16 febbraio 2007*, l'Amministrazione finanziaria ha specificato ulteriormente l'operatività del meccanismo, illustrando ipotesi particolari relative all'attività eseguita dal subappaltatore nei confronti dell'appaltatore principale. In relazione a specifiche prestazioni di servizi, eseguite nell'ambito di rapporti associativi, la *Circolare 19/E del 4 aprile 2007* ha fornito chiarimenti sull'applicabilità dell'inversione contabile, alle prestazioni rese da Consorzi che agiscono in virtù di un mandato senza rappresentanza. Peraltro, nel corso degli anni, l'Agenzia delle Entrate ha emanato diverse Risoluzioni, in risposta a quesiti formulati dai contribuenti, aventi ad oggetto ipotesi specifiche di applicazione del "*reverse charge*", che hanno contribuito a chiarire molte delle numerose incertezze interpretative sorte in seguito all'applicazione del meccanismo.



# L'applicazione del *Reverse Charge*

In riferimento all'estensione del meccanismo dell'inversione contabile ai fini IVA di cui *all'articolo 17, comma 6, lettera a-ter) del D.P.R. 633/1972* a nuove ed ulteriori fattispecie, l'Agenzia delle Entrate è poi intervenuta in ultimo con la *Circolare del 27 marzo 2015 n. 14 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa* – con la quale vengono chiariti i meccanismi di applicazione del particolare regime IVA in oggetto.



# L'applicazione del Reverse Charge

## DECORRENZA E MODALITÀ DI FATTURAZIONE

Inizialmente, l'Amministrazione finanziaria aveva previsto, con un *Comunicato stampa del 6 ottobre 2006*, l'entrata in vigore del sistema dell'inversione contabile a partire dal 12 ottobre 2006, in base alle disposizioni di cui *all'articolo 1, n. 7), lettera i), della Direttiva 2006/69/CE*, che riconosceva agli Stati membri la possibilità di designare, come debitore dell'IVA, il soggetto passivo nei cui confronti siano state effettuate determinate prestazioni di servizi nel settore immobiliare, in deroga alle disposizioni riguardanti la soggettività d'imposta. Tuttavia, l'immediata entrata in vigore della disposizione avrebbe finito con il creare un blocco dei lavori e del pagamento dei corrispettivi dei contratti in corso, oltre che pesanti difficoltà nella gestione amministrativa degli appalti. Recependo le rimostranze delle organizzazioni imprenditoriali di settore un successivo *comunicato ministeriale del 12 ottobre 2006*, differiva l'applicazione del "reverse charge" a data da stabilirsi legislativamente. Pertanto, l'applicabilità del "reverse charge" da *articolo 17, comma 6, lettera a) del D.P.R. 633/1972* nel settore edile veniva definitivamente fissata a decorrere dal 1° gennaio 2007, data di entrata in vigore della *legge 296/2006*, come confermato dalla *Circolare 37/E/2006*, la quale ha chiarito che l'inversione contabile avrebbe trovato applicazione:

- Alle operazioni per le quali, a partire dal 1° gennaio 2007, veniva emessa fattura;
- Alle operazioni per le quali, a partire dal 1° gennaio 2007, veniva effettuato il pagamento del corrispettivo o di parte di esso.

# L'applicazione del *Reverse Charge*

In tal ambito, è stato inoltre chiarito che avrebbero potuto, in ogni caso, considerarsi emesse correttamente le fatture per le quali, a seguito dell'entrata in vigore della *Direttiva 2006/69/CE*, le modalità dell'inversione contabile fossero state già applicate prima del 1° gennaio 2007.

Come è stato ribadito dalla *Circolare 37/E/2006*, l'inversione contabile costituisce un'eccezione al principio di carattere generale, di cui *all'articolo 17, comma 1, del D.P.R. 633/1972*, secondo il quale il debitore dell'IVA è il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi. Con riferimento al settore edile, l'inversione contabile comporta quindi che l'appaltatore principale è tenuto all'assolvimento dell'imposta, diventando non solo debitore dell'IVA relativa alla prestazione ricevuta dal subappaltatore, ma anche il soggetto obbligato al versamento del tributo.

Tale meccanismo determina una variazione delle ordinarie modalità di fatturazione, relative all'operazione effettuata dal subappaltatore nei confronti dell'appaltatore principale, o di un altro subappaltatore.



# L'applicazione del *Reverse Charge*

In particolare, in base *all'articolo 17, comma 5, del D.P.R. 633/1972*, il meccanismo opera nel modo seguente:

- Il subappaltatore emette fattura all'appaltatore senza applicazione dell'IVA, in osservanza delle disposizioni sulla fatturazione delle operazioni effettuate (*articoli 21 e seguenti del D.P.R. 633/1972*), indicando la norma che lo esenta dall'applicazione dell'imposta (*articolo 17, comma 6, lettera a*), del *D.P.R. 633/1972*);
- L'appaltatore integra la fattura ricevuta con l'indicazione dell'aliquota IVA e della relativa imposta dovuta, con i connessi obblighi formali di registrazione della stessa, da effettuare sia nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi, entro il mese di ricevimento della fattura o, comunque, entro 15 giorni dal ricevimento con riferimento al relativo mese (di cui *all'articolo 23 o 24 del D.P.R. 633/1972*), sia in quello degli acquisti (di cui *all'articolo 25 del citato D.P.R. 633/1972*).

## L'applicazione del *Reverse Charge*

È opportuno ricordare che, in generale, la responsabilità per la corretta applicazione dell'aliquota IVA ( aliquote del 4%, 10% e 22% per il settore edilizio) grava su colui che esegue la cessione del bene o la prestazione del servizio, che è tenuto al versamento dell'imposta all'Erario. In caso di applicazione del "*reverse charge*", nello specifico, relativamente a prestazioni di servizi nel settore edile, l'onere di versamento è trasferito dal subappaltatore (prestatore del servizio) all'appaltatore (soggetto a favore del quale viene resa la prestazione).

Ciò comporta che su quest'ultimo, essendo tenuto al versamento dell'imposta, ricada la responsabilità dell'individuazione della corretta aliquota IVA da applicare. Al riguardo, si ricorda che, in generale, alle prestazioni oggetto di contratti di subappalto si applica la medesima aliquota prevista per l'appalto principale (cfr. *C.M. 19/E/2001* e *C.M. 20/1973*).

Unica eccezione è costituita dalla realizzazione di interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria sugli immobili ad uso abitativo, per i quali è prevista l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata del 10%, ai sensi *dell'articolo 7, comma 1, lettera b), della Legge 488/1999* (ed s.m.i.). Infatti, in questo caso, l'aliquota IVA agevolata si applica solo nei confronti del consumatore finale e non nelle fasi intermedie (subappalti) di realizzazione dell'intervento (cfr. *R.M. 243/E/2007* e *C.M. 71/E/2000*).



# L'applicazione del *Reverse Charge*

## AMBITO APPLICATIVO

L'introduzione dell'articolo 17, comma 6, lettera a), del D.P.R. 633/1972, che prevede l'applicazione del "reverse charge" alle prestazioni di servizi ed alle prestazioni di manodopera rese da subappaltatori nel settore edile, rende necessaria l'identificazione delle attività, dei soggetti e dei rapporti contrattuali interessati dal meccanismo.

Così come viene precisato dall'Agenzia delle Entrate, già nell'ambito della *Circolare n.37/E/2006*, il meccanismo del "reverse charge" trova applicazione infatti per le prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile nei rapporti tra subappaltatore e appaltatore principale (impresa di costruzione o ristrutturazione), entrambi operanti nel quadro di un'attività riconducibile al settore edile, subappaltatore ed eventuali altri subappaltatori in presenza di contratti di subappalto o d'opera (di cui *all'articolo 2222 del Codice Civile*).

# L'applicazione del *Reverse Charge*

## DEFINIZIONE DEL "SETTORE EDILE"

La *Circolare 37/E/2006 dell'Agenzia delle Entrate* ha chiarito, innanzitutto, che il settore edile, cui fa riferimento la disposizione di legge, deve essere identificato nell'attività di costruzione, individuabile nella Sezione F della tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN 2004 (attualmente ATECO 2007), e nelle relative note esplicative, che indica i codici riferibili alle attività di "COSTRUZIONI", utilizzati dai soggetti interessati negli atti e nelle dichiarazioni presentate all'Agenzia delle Entrate.

In sostanza, i destinatari della norma sono i contribuenti che, nell'esercizio dell'attività commerciale, utilizzano, anche se in via non esclusiva o prevalente, i seguenti codici di attività:

# L'applicazione del Reverse Charge

**45.11.0** - Demolizione di edifici e sistemazione del terreno (ATECO 2007 43.11.00 Demolizione) ;

**45.12.0** - Trivellazioni e perforazioni (ATECO 2007 43.13.00 Trivellazioni e perforazioni);

**45.21.1** - Lavori generali di costruzione di edifici (ATECO 2007 41.20.00 Costruzione di edifici residenziali e non residenziali);

**45.21.2** - Lavori di ingegneria civile (ATECO 2007 42.12.00 Costruzione di linee ferroviarie e metropolitane; 42.13.00 Costruzione di ponti e gallerie; 42.21.00 Costruzione di opere di pubblica utilità per il trasporto di fluidi; 42.22.00 Costruzione di opere di pubblica utilità per l'energia elettrica e le telecomunicazioni; 42.99.09 Altre attività di costruzione di altre opere di ingegneria civile nca);

**45.22.0** - Posa in opera di coperture e costruzione di ossature di tetti di edifici (ATECO 2007 43.91.00 Realizzazione di coperture; 43.99.09 Altre attività di lavori specializzati di costruzione nca);

**45.23.0** - Costruzioni di autostrade, strade, campi di aviazione e impianti sportivi (ATECO 2007 41.20.00 Costruzione di edifici residenziali e non residenziali; Costruzione di strade, autostrade e piste aeroportuali; Costruzione di linee ferroviarie e metropolitane; Altre attività di costruzione di altre opere di ingegneria civile nca; Altre attività di lavori specializzati di costruzione nca);

**45.24.0** - Costruzione di opere idrauliche (ATECO 2007 42.21.00 Costruzione di opere di pubblica utilità per il trasporto di fluidi; 42.91.00 Costruzione di opere idrauliche; Altre attività di lavori specializzati di costruzione nca);



# L'applicazione del Reverse Charge

**45.25.0** - Altri lavori speciali di costruzione (ATECO 2007 39.00.01 Attività di rimozione di strutture ed elementi in amianto specializzata per l'edilizia; 42.21.00 Costruzione di opere di pubblica utilità per il trasporto di fluidi; 43.99.09 Altre attività di lavori specializzati di costruzione nca);

**45.31.0** - Installazione di impianti elettrici e tecnici (ATECO 2007 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) in edifici o in altre opere di costruzione; 43.29.01 Installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili; Altri lavori di costruzione e installazione nca);

**45.32.0** - Lavori di isolamento (ATECO 2007 43.29.02 Lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni);

**45.33.0** - Installazione di impianti idraulico-sanitari (ATECO 2007 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);

**45.34.0** - Altri lavori di installazione (ATECO 2007 43.21.03 Installazione impianti di illuminazione stradale e dispositivi elettrici di segnalazione, illuminazione delle piste degli aeroporti (inclusa manutenzione e riparazione); 43.29.09 Altri lavori di costruzione e installazione nca);



# L'applicazione del Reverse Charge

**45.41.0** - Intonacatura (ATECO 2007 43.31.00 Intonacatura e stuccatura);

**45.42.0** - Posa in opera di infissi (ATECO 2007 43.32.02 Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili);

**45.43.0** - Rivestimento di pavimenti e di muri (ATECO 2007 43.33.00 Rivestimento di pavimenti e di muri);

**45.44.0** - Tinteggiatura e posa in opera di vetri (ATECO 2007 43.34.00 Tinteggiatura e posa in opera di vetri);

**45.45.0** - Altri lavori di completamento degli edifici (ATECO 2007 43.39.01 Attività non specializzate di lavori edili (muratori); 43.39.09 Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici nca; 43.99.01 Pulizia a vapore, sabbiatura e attività simili per pareti esterne di edifici);

**45.50.0** - Noleggio di macchine e attrezzature per la costruzione o la demolizione, con manovratore (ATECO 2007 43.99.02 Noleggio di gru ed altre attrezzature con operatore per la costruzione o la demolizione);

# L'applicazione del *Reverse Charge*

Facendo riferimento a quella che è la tipologia dei lavori e delle opere che vengono eseguite, il principio dell'inversione contabile trova applicazione in relazione a tutte le tipologie di lavori edili, sia nel caso in cui vengano resi a soggetti pubblici che privati. In particolare, sono soggetti alla nuova disciplina le prestazioni di subappalto inerenti la:

- Costruzione di alloggi, edifici adibiti ad uffici, negozi, edifici pubblici, edifici agricoli ecc.;
- Costruzione di opere del genio civile come autostrade, strade, ponti, gallerie, strade ferrate, campi di aviazione, porti e altre opere idrauliche, la costruzione di sistemi di irrigazione e di fognatura, impianti industriali, condotte e linee elettriche, impianti sportivi ecc.;
- Lavori di ampliamento e di modifica di edifici e opere;
- Lavori di costruzione di edifici e strutture prefabbricate in cantiere e anche le costruzioni temporanee, i nuovi lavori, le riparazioni i rinnovi, i restauri e la ristrutturazione di edifici e opere.

# L'applicazione del *Reverse Charge*

Tra l'altro, il settore delle Costruzioni include anche le *"attività di installazione"* le quali, in base alle note esplicative della Sezione F della Tabella di classificazione, comprendono *"tutti i lavori necessari al funzionamento di una costruzione"*, fra cui ad esempio:

- L'installazione di impianti idraulico-sanitari, di riscaldamento e condizionamento dell'aria, di antenne, di sistemi di allarme, di altri apparati elettrici, di sistemi antincendio, di ascensori e scale mobili, ecc.;
- I lavori di isolamento (idraulico, termico, sonoro), i lavori di lattoneria, l'installazione di impianti di refrigerazione commerciale, di sistemi di illuminazione segnaletica per strade, ferrovie, aeroporti e porti, ecc.;
- Le opere di riparazione degli impianti in parola.

# L'applicazione del *Reverse Charge*

In relazione a tale ultima ipotesi di interventi, l'Amministrazione finanziaria, ribadendo che le citate note esplicative annoverano tra le attività incluse nella Sezione F anche le riparazioni (rese su impianti o opere rientranti nella medesima Sezione F), ha chiarito che l'attività di manutenzione di impianti è assimilabile alla riparazione (cfr. R.M. n.154/E/2007 e R.M. n.164/E/2007) e, come tale, compresa tra le prestazioni riconducibili al settore edile.

Anche se attinenti alla realizzazione di edifici, restano invece escluse dall'ambito applicativo del "*reverse charge*" le attività che non sono comprese nella Sezione F, in quanto non si sostanziano in attività edilizie, quali, ad esempio, la installazione e manutenzione di prati e giardini, la costruzione o installazione di attrezzature industriali (es. realizzazione di impianti anche infissi al suolo non accatastabili come fabbricati).

# L'applicazione del *Reverse Charge*

## QUALI SONO I SOGGETTI COINVOLTI?

Definito, quindi, cosa si debba intendere con la dizione "*settore delle costruzioni*" inteso come insieme di attività potenzialmente interessate dal meccanismo contabile, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che il "*reverse charge*" trova applicazione nei rapporti che intercorrono tra il subappaltatore e l'appaltatore (se entrambi operanti nel quadro di un'attività riconducibile al settore edile) e subappaltatore ed altri eventuali subappaltatori. Il meccanismo dell'inversione contabile da *articolo 17, comma 6, lettera a) del D.P.R. n. 633/1972* è pertanto applicabile esclusivamente in presenza di un rapporto di subappalto, avente ad oggetto prestazioni di servizi, compresa la manodopera, rese nel settore edile. Da ciò consegue che, nel caso in cui un'impresa di costruzioni assuma lavori in appalto e a sua volta affidi in subappalto ad un'altra impresa la realizzazione totale o parziale dell'opera, il meccanismo dell'inversione contabile trova applicazione esclusivamente nel rapporto tra l'impresa appaltatrice ed il soggetto subappaltatore.

Di contro, l'Agenzia delle Entrate (*cf. C.M. n.37/E/2006*) ha chiarito che il regime dell'inversione contabile da *articolo 17, comma 6, lettera a) del D.P.R. n. 633/1972* non si applica alle prestazioni rese direttamente, in forza di contratti d'appalto, nei confronti di imprese di costruzione o di ristrutturazione, ovverosia nel rapporto che intercorre tra l'impresa edile che costruisce direttamente in proprio e che affida totalmente o parzialmente l'esecuzione dei lavori in appalto. In tal ipotesi, pertanto, restano ferme le modalità ordinarie di applicazione e versamento dell'IVA (l'impresa appaltatrice fattura con IVA la prestazione eseguita nei confronti dell'impresa di costruzioni committente). In particolare, come precisato nella *Circolare n.37/E/2006*, sono tenuti all'applicazione del "*reverse charge*" i subappaltatori che svolgono, anche se in via non esclusiva o prevalente, attività identificate dai codici ATECOFIN (ora ATECO 2007), riferiti alla Sezione F (Costruzioni).



## L'applicazione del *Reverse Charge*

Con tale affermazione, sembrava che, ai fini dell'applicazione dell'inversione contabile, l'Agenzia delle Entrate avesse voluto attribuire rilevanza allo specifico codice attività utilizzato dal subappaltatore. Ad ulteriore conferma di tale orientamento, con la successiva *Circolare n.11/E del 16 febbraio 2007 (punto 5.3)*, è stata esclusa l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile ai fini IVA con riferimento alla produzione e posa in opera di infissi, effettuata da un soggetto che esercita attività di falegnameria contraddistinta dal codice 20.30.2 - *Fabbricazione di altri elementi di carpenteria in legno e falegnameria per l'edilizia* - della Sezione D della tabella ATECOFIN (ora ATECO 2007 16.22.00 Fabbricazione di pavimenti in parquet assemblato e 16.23.20 Fabbricazione di altri elementi in legno e di falegnameria per l'edilizia).

In tal ambito, infatti, l'Agenzia delle Entrate ha in sostanza escluso l'operatività del "reverse charge", a prescindere dalla tipologia contrattuale posta in essere tra le parti (quindi anche in caso di prestazione eseguita nell'ambito di un rapporto di subappalto), in quanto l'attività svolta dal prestatore, di cui alla voce 20.30.2 - attività di falegnameria - (ora ATECO 2007 16.22.00 Fabbricazione di pavimenti in parquet assemblato e 16.23.20 Fabbricazione di altri elementi in legno e di falegnameria per l'edilizia), non è riconducibile alla Sezione F riferita al settore delle "Costruzioni".

# L'applicazione del Reverse Charge

Tuttavia, con la più recente *Risoluzione 172/E del 13 luglio 2007*, l'Amministrazione sembra contraddire quanto precedentemente chiarito, affrontando un caso specifico relativo ad una prestazione riconducibile al settore edile, effettuata da un subappaltatore operante con un codice attività non compreso nella Sezione F. In tal ambito, è stato affermato che *"se una società svolge nella sostanza un'attività rientrante nella predetta sezione F, alle prestazioni da questa rese sia comunque applicabile il regime dell'inversione contabile, fermo restando l'obbligo della stessa società di comunicare, ai sensi dell'articolo 35, comma 3, del D.P.R. 633/1972, l'effettiva attività esercitata"*. Ne deriva che, a parere dell'Amministrazione finanziaria, ai fini dell'esistenza del requisito soggettivo dell'esercizio di un'attività rientrante nel settore edile, non sia tanto rilevante l'effettivo possesso di uno dei codici della Sezione F della classificazione ATECOFIN (ora ATECO 2007), quanto piuttosto l'esecuzione di fatto, nell'ambito della prestazione eseguita, di una delle attività ricadenti nel settore edile.

Tale atteggiamento interpretativo è stato peraltro confermato con la *Circolare del 27 marzo 2015 n. 14 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa* (*"Reverse charge – Estensione a nuove fattispecie nel settore edile, energetico, nonché alle cessioni di pallets recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo. Primi chiarimenti – Articolo 1, commi 629 e 631 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato"*) secondo cui *"qualora il prestatore del servizio svolga sistematicamente attività ricomprese nelle classificazioni ATECO relative alle prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative ad edifici, ma tali attività non siano state comunicate ai sensi dell'articolo 35, comma 3, del DPR n. 633 del 1972, le stesse dovranno essere assoggettate al meccanismo dell'inversione contabile, con l'obbligo, da parte dello stesso prestatore di procedere all'adeguamento del codice ATECO (cfr. risoluzione n. 172/E del 13 luglio 2007)"*.



# L'applicazione del *Reverse Charge*

Analogamente, le medesime difficoltà interpretative in riferimento all'applicazione dell'inversione contabile da *articolo 17, comma 6, lettera a) del D.P.R. n. 633/1972* riguardano anche l'attività che, ai fini del meccanismo, deve essere esercitata dall'appaltatore. Nella *Circolare n.37/E/2006* era stato, infatti, specificato che i requisiti soggettivi necessari per l'applicazione dell'inversione contabile, relativi all'esercizio di attività edilizie, dovessero essere presenti in capo ai soggetti subappaltatori ed appaltatori, come ribadito anche dalla *Circolare 11/E/2007*.

Sul tema, nella *Risoluzione n.154/E/2007*, relativa ad un quesito riguardante l'installazione e manutenzione di impianti idraulico-sanitari, è stato precisato che *"il sistema dell'inversione contabile nell'edilizia è applicabile solo a condizione che il soggetto appaltatore e il soggetto subappaltatore operino entrambi nel quadro di un'attività riconducibile alla Sezione F della tabella ATECOFIN 2004"*.

Tale indirizzo è stato confermato anche nella *Risoluzione n.164/E/2007* e, da ultimo, nella *Risoluzione n.243/E/2007*, dove è stato ribadito che *"il meccanismo dell'inversione contabile è circoscritto alle sole prestazioni di servizi rese da soggetti subappaltatori ad imprese edili che si pongono quali appaltatori o, a loro volta, quali subappaltatori, in relazione alla realizzazione di un intervento edilizio"*.

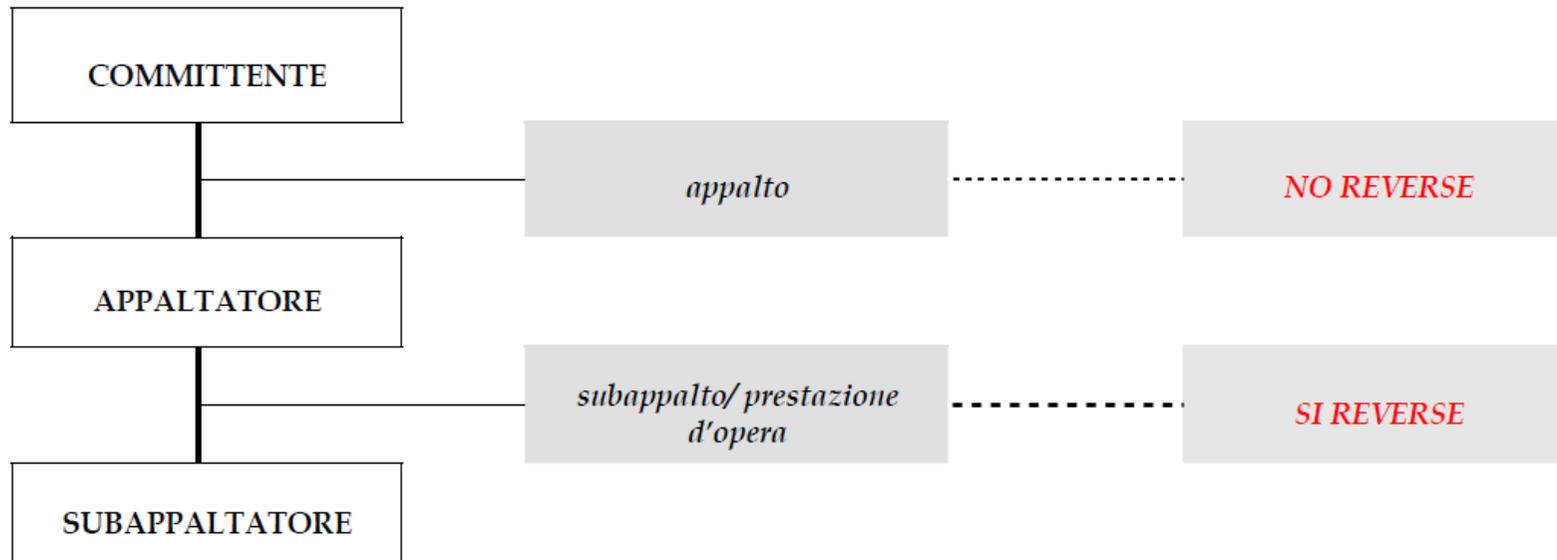
## L'applicazione del *Reverse Charge*

In sostanza, con le citate Risoluzioni, pur non affermando espressamente l'obbligo di utilizzo di un codice F da parte dell'appaltatore e del subappaltatore, il Ministero ha ribadito che, per l'applicazione dell'inversione contabile da *articolo 17, comma 6, lettera a) del D.P.R. n. 633/1972* l'attività svolta da entrambi i soggetti deve essere riconducibile al settore edile.

Si evidenzia, infine, che, per l'applicazione del "*reverse charge*", non assume alcuna rilevanza la natura e l'attività esercitata dal committente principale (che può essere, pertanto, anche un privato o un'impresa non operante nel settore edile), in virtù del fatto che quest'ultimo non risulta in nessun caso coinvolto nell'ambito operativo del meccanismo (*cfr. C.M. 11/E/2007 e R.M. 154/E/2007*).

Lo schema seguente mostra l'applicazione del meccanismo nei rapporti tra committente, appaltatore principale e subappaltatore.

# L'applicazione del *Reverse Charge*



# L'applicazione del Reverse Charge

## CONTRATTI INTERESSATI DAL "REVERSE CHARGE" DA ARTICOLO 17, COMMA 6, LETTERA A) D.P.R. N. 633/1972

Ai fini dell'applicazione dell'inversione contabile da *articolo 17, comma 6, lettera a) del D.P.R. n. 633/1972*, è necessario che il subappaltatore esegua determinate attività nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore. Appare, dunque, di notevole importanza esaminare le tipologie contrattuali interessate dal "reverse charge". Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria, nella *Circolare n.37/E/2006* ha chiarito, infatti, che ai fini dell'applicazione dell'inversione contabile, i servizi forniti ai soggetti appaltatori o ad altri subappaltatori assumono rilevanza, se resi sulla base di contratti di subappalto o contratti d'opera. Il subappalto costituisce un contratto derivato dal contratto d'appalto, di cui presenta, pertanto, i medesimi requisiti circa le modalità di esecuzione e gestione della prestazione. Ai sensi *dell'articolo 1655 del Codice Civile*, con il contratto d'appalto, una parte si obbliga, in assenza di vincoli di subordinazione, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, al compimento di un'opera o di un servizio, a fronte di un corrispettivo in danaro. Diversamente, la prestazione di manodopera, di cui *all'articolo 2222 del Codice Civile*, ferme restando l'assenza di vincolo di subordinazione e l'assunzione del rischio in capo al prestatore, si caratterizza per l'esistenza di un'organizzazione d'impresa di dimensioni ridotte, tanto che questi esegue la prestazione richiesta, in genere, direttamente. Infatti, come è stato chiarito dalla *Circolare n.37/E/2006*, nel contratto di prestazione d'opera il lavoro personale del prestatore risulta prevalente rispetto all'organizzazione dei mezzi approntati per l'esecuzione del servizio. Pertanto, la differenza fondamentale fra il contratto d'appalto e quello di prestazione d'opera consiste nelle caratteristiche strutturali dell'organizzazione d'impresa, che assume proporzioni minori se la prestazione è realizzata in base ad un contratto d'opera. In tal ambito, con la *Circolare n. 37/E/2006*, è stato chiarito che il riferimento normativo alle prestazioni di manodopera (*articolo 17, comma 6, lettera a), del D.P.R. n. 633/1972*) riguarda sia l'ipotesi in cui l'attività del subappaltatore consista nel fornire la manodopera di dipendenti, sia il diverso caso in cui l'attività consista nel rendere direttamente la propria opera. Da ciò consegue che il "reverse charge" da *articolo 17, comma 6, lettera a), del D.P.R. n. 633/1972* trova applicazione anche in relazione ai servizi resi nel settore edile sulla base di contratti d'opera, in cui il lavoro personale del prestatore risulta prevalente rispetto all'organizzazione dei mezzi approntati per l'esecuzione del servizio.



# L'applicazione del *Reverse Charge*

QUALI SONO I CONTRATTI ESCLUSI DAL "REVERSE CHARGE" DA ARTICOLO 17, COMMA 6, LETTERA A) D.P.R. N. 633/1972

## *Prestazioni d'opera intellettuale*

La *Circolare 37/E/2006* esclude espressamente dall'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile le prestazioni d'opera intellettuale rese da professionisti (ad es. prestazioni rese da ingegneri, architetti, geometri, ecc.), che, per la loro natura, non possono essere definite come prestazioni di manodopera, e risultano comunque estranee alle tipologie di attività considerate dalla norma, che si caratterizzano in apporti materiali necessari alla realizzazione del manufatto. Pertanto, l'effettuazione di tali prestazioni comporta, ai fini IVA, l'applicazione delle ordinarie modalità di fatturazione, con espressa indicazione dell'aliquota in fattura da parte del professionista.

# L'applicazione del *Reverse Charge*

## *Fornitura con posa in opera*

Come precisato dell'Amministrazione finanziaria, le prestazioni di fornitura di beni con posa in opera sono escluse dall'applicazione del "reverse charge", qualora la posa in opera assuma una funzione accessoria rispetto alla fornitura del bene (cfr. C.M. n.37/E/2006). In tali casi, infatti, l'operazione si configura come cessione di beni e non come prestazione di servizi, non rientrando, pertanto, nell'ambito di efficacia dell'articolo 17, comma 6, lettera a), del D.P.R. n. 633/1972. Sulle caratteristiche qualificanti la fornitura con posa in opera quale cessione di beni, si è espressa la Corte di Giustizia UE con la recente Sentenza C-111/2005, depositata il 29 marzo 2007.

In particolare, il giudice comunitario ha stabilito la differenza fra fornitura di beni con posa in opera e le prestazioni di servizi, specificando i requisiti che il contratto deve possedere per essere qualificato come una fornitura.

In particolare, il giudice comunitario ha affermato che la fornitura con posa in opera rappresenta una cessione di beni quando si verificano le seguenti ipotesi:

# L'applicazione del *Reverse Charge*

- Il prezzo dei beni prevale sul costo totale dell'operazione;
- L'attività consiste nella mera posa dei beni, senza alterarne la natura;
- La posa in opera dei beni viene effettuata senza necessità di adattarli alle esigenze;
- Specifiche del cliente

# L'applicazione del *Reverse Charge*

In materia, si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate che, con diverse Risoluzioni e in relazione a casi concreti di operatività del "*reverse charge*", ha fornito alcuni criteri per l'esatta qualificazione del contratto stipulato tra le parti.

In particolare, è stato precisato che (cfr. R.M. n.148/E/2007, R.M. n.164/E/2007 e R.M. n.220/E/2007):

- Il contratto si qualifica come una fornitura con posa in opera se "*il programma negoziale posto in essere dalle parti ha quale scopo principale la cessione di un bene e l'esecuzione dell'opera sia esclusivamente diretta ad adattare il bene alle esigenze del cliente, senza modificarne la natura*"
- Diversamente, il contratto si qualifica come una prestazione di servizi se "*la volontà contrattuale è quella di ottenere un risultato diverso e nuovo rispetto al complesso dei beni utilizzati per l'esecuzione dell'opera*".

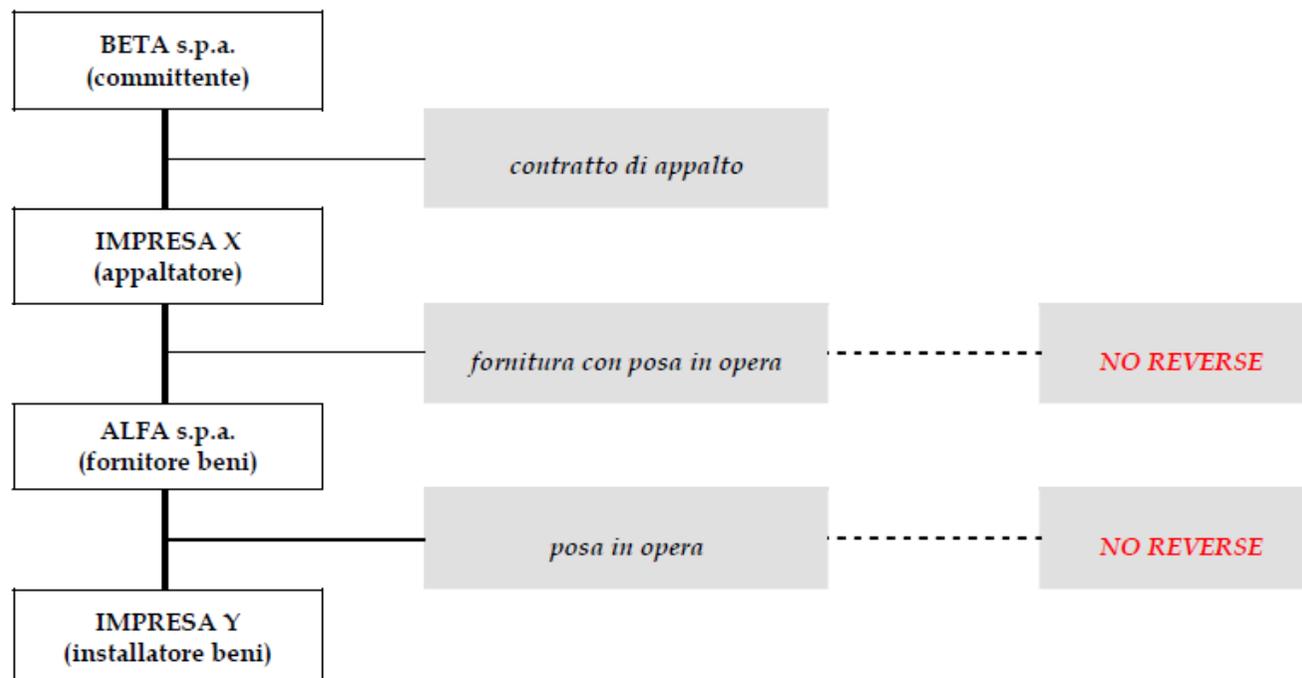
## L'applicazione del *Reverse Charge*

Inoltre, al fine di stabilire se sia prevalente l'obbligazione di dare (ossia la cessione del bene, tipica della fornitura con posa in opera) o quella di fare (ossia la prestazione di servizi, tipica dell'appalto), occorre far riferimento, non tanto al "*nomen iuris*" attribuito al contratto, quanto piuttosto alla specifica volontà espressa dalle parti ed agli effetti prodotti in base alla comune intenzione delle stesse (cfr. R.M. n.172/E/2007).

Sempre nell'ambito della fornitura di beni con relativa installazione, l'Amministrazione ha, poi, affrontato l'operatività del "*reverse charge*" nella particolare ipotesi in cui il fornitore affidi la posa in opera degli stessi ad un soggetto terzo (cfr. R.M. n.148/E/2007 e R.M. n.172/E/2007).

In tal caso, il meccanismo non trova applicazione né nel rapporto tra appaltatore e fornitore dei beni (in quanto regolato da un contratto di cessione con posa in opera), né in quello intercorrente tra il fornitore ed il soggetto terzo che esegue l'installazione dei medesimi beni. Anche in quest'ultima ipotesi, infatti, non opera il "*reverse charge*", in quanto la prestazione di servizi (installazione dei beni) non è resa a favore di un appaltatore di lavori edili, come vuole la norma di cui al citato *articolo 17, comma 6, lettera a), del D.P.R. n. 633/1972*, bensì nei confronti di un fornitore di beni.

# L'applicazione del *Reverse Charge*



Chiaramente, la prestazione di installazione di beni deve essere assoggettata ad inversione contabile, nella diversa ipotesi in cui la stessa sia resa direttamente nei confronti dell'appaltatore principale.

# L'applicazione del *Reverse Charge*

## CONTRATTI DI NOLEGGIO

Numerosi dubbi interpretativi sono stati sollevati, sin dall'introduzione del "*reverse charge*", con riferimento all'applicabilità del nuovo meccanismo contabile ai cosiddetti contratti di "*nolo a caldo*", aventi ad oggetto il noleggio di attrezzature con manovratore.

In particolare, infatti, se è pacifica l'esclusione dall'inversione contabile per quei contratti di semplice noleggio di attrezzature (cosiddetto "*nolo a freddo*"), caratterizzati dall'assenza di prestazione d'opera accessoria, più incerta era l'inapplicabilità del meccanismo per i contratti di "*nolo a caldo*", tenuto conto che, tra i codici attività contenuti nella Sezione F della Tabella ATECOFIN, è compreso il 45.50.0 – *Noleggio di macchine e attrezzature per la costruzione o la demolizione, con manovratore* (ora classificazione ATECO 2007 43.99.02 *Noleggio di gru ed altre attrezzature con operatore per la costruzione o la demolizione*).

L'Agenzia delle Entrate, con riferimento ai contratti di noleggio con operatore o compresi di montaggio e/o smontaggio ha precisato che (*cf. R.M. 205/E2007*):

## L'applicazione del *Reverse Charge*

- Se il prestatore è chiamato ad eseguire il servizio in qualità di “*mero esecutore*” materiale delle direttive del committente, venendo a mancare uno degli elementi tipici del contratto d'appalto, ossia l'autonomia organizzativa, il meccanismo del “*reverse charge*” non deve essere applicato;
- Nel caso in cui l'oggetto del contratto sia, non tanto il mero noleggio (anche a caldo) di attrezzature, ma la realizzazione di lavori edili (ad esempio, sbancamento, sistemazione di terreni, demolizione di edifici e simili), per i quali sia stabilita un'obbligazione di risultato, in assenza di vincoli di subordinazione e con assunzione dei relativi rischi da parte del prestatore, il meccanismo del “*reverse charge*” si rende applicabile, qualora tale prestazione sia resa nei confronti di un appaltatore di lavori edili.

## L'applicazione del *Reverse Charge*

Allo stesso modo, è stata confermata l'esclusione del meccanismo in presenza di un contratto di noleggio di ponteggi con relativa installazione (*cfr. R.M. 187/E/2007*).

Al riguardo, l'Amministrazione ha chiarito, in particolare, che:

- Il noleggio di propri ponteggi, con relativa installazione, è escluso dal meccanismo dell'inversione contabile, in quanto la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto al noleggio;
- L'installazione di ponteggi per conto terzi è assoggettata al "*reverse charge*", se resa nei confronti di appaltatori di lavori edili, quale prestazione d'opera.

# L'applicazione del Reverse Charge

ATTIVITÀ EFFETTUATA	CONTRATTO STIPULATO	PRASSI	MODALITÀ FATTURAZIONE
<i>Prestazioni d'opera intellettuale rese da professionisti</i>	Prestazione d'opera	<i>C.M.37/E/2006</i>	<b>NO REVERSE CHARGE</b>
<i>Costruzione e installazione di infissi codice 20.30.2 - sez. D – Tab. Atecofin 2004</i>	Qualsiasi tipologia contrattuale	<i>C.M.11/E/2007</i>	<b>NO REVERSE CHARGE</b>
<i>Fornitura di armature d'acciaio con posa in opera</i>	Fornitura con posa in opera	<i>R.M.148/E/2007</i>	<b>NO REVERSE CHARGE</b>
<i>Installazione, manutenzione, riparazione di impianto idraulico</i>	Subappalto	<i>R.M.154/E/2007</i>	<b>SI REVERSE CHARGE</b>
<i>Installazione di impianti di allarme</i>	Subappalto	<i>R.M.164/E/2007</i>	<b>SI REVERSE CHARGE</b>

# L'applicazione del Reverse Charge

ATTIVITÀ EFFETTUATA	CONTRATTO STIPULATO	PRASSI	MODALITÀ FATTURAZIONE
<i>Installazione di soffitti e pareti in cartongesso</i>	Subappalto	R.M.220/E/2007	<b>SI REVERSE CHARGE</b> Se la prestazione è diretta ad ottenere una struttura diversa dal mero assemblaggio dei materiali utilizzati
<i>Noleggio di attrezzature con manovratore</i>	Nolo a caldo	R.M.205/E/2007	<b>NO REVERSE CHARGE</b> Se il prestatore è un mero esecutore delle direttive del committente <b>SI REVERSE CHARGE</b> Se il prestatore esegue i lavori senza vincolo di subordinazione e con obbligo di risultato
<i>Noleggio di attrezzature senza manovratore</i>	Nolo a freddo	R.M.205/E/2007	<b>NO REVERSE CHARGE</b>
<i>Noleggio e installazione di ponteggi</i>	Noleggio	R.M.187/E/2007	<b>NO REVERSE CHARGE</b>
<i>Installazione di ponteggi</i>	Prestazione d' opera	R.M.187/E/2007	<b>SI REVERSE CHARGE</b> Se il prestatore installa i ponteggi

# L'applicazione del *Reverse Charge*

## IL CASO DEL GENERAL CONTRACTOR

Con la *Risoluzione n.155/E del 5 luglio 2007*, in risposta ad una specifica istanza di interpello, l'Agenzia delle Entrate si è espressa in merito all'applicazione del "reverse charge" in caso di lavori affidati da *General Contractor*. In particolare, a parere dell'Amministrazione finanziaria, i contratti stipulati tra un *General Contractor* ed i soggetti terzi affidatari dei lavori sono giuridicamente inquadrabili come contratti di subappalto e, come tali, assoggettati ai fini IVA al "reverse charge", in base all'articolo 17, comma 6, lettera a) del D.P.R. n. 633/1972.

L'Agenzia perviene a tale conclusione sulla base della disciplina dell'istituto dell'affidamento a Contraente Generale, di cui all'articolo 176 del D.Lgs. 163/2006 (Nuovo Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, forniture e servizi), in base al quale:

- I rapporti tra soggetto aggiudicatore e contraente generale sono regolati, tra l'altro, dalle norme del codice civile regolanti l'appalto (*art. 176, comma 46, del Codice dei contratti pubblici*);
- Il Contraente Generale può eseguire i lavori direttamente oppure mediante affidamento a soggetti terzi ed, in tal caso, i relativi rapporti contrattuali devono essere inquadrati nello schema del contratto di subappalto (*art. 176, comma 7, del Codice dei contratti pubblici*).

## L'applicazione del Reverse Charge

In altri termini, sintetizza l'Amministrazione, "dal contratto di appalto principale che si instaura tra il soggetto aggiudicatore-committente ed il Contraente Generale-appaltatore derivano gli eventuali contratti di subappalto con i quali il Contraente Generale affida a terzi l'esecuzione di tutta o parte dell'opera ad esso affidata dal committente". Alla luce di tali considerazioni, secondo l'Agenzia, i contratti stipulati tra l'impresa Contraente Generale-appaltatore ed i soggetti terzi affidatari dei lavori sono giuridicamente inquadrabili come contratti di subappalto e, pertanto, assoggettati al meccanismo dell'inversione contabile.

L'Amministrazione finanziaria, a sostegno della propria interpretazione, richiama infine le indicazioni rese nella *Relazione governativa al decreto legge 223/2006* (cd. Decreto "Visco- Bersani"), secondo le quali la finalità dell'estensione della disciplina del "reverse charge" alle prestazioni rese nel settore dell'edilizia è quella di contrastare fenomeni fraudolenti, pertanto, "l'attribuzione della qualità di debitore d'imposta al soggetto capofila, sia esso un costruttore o un general contractor, garantisce adeguata tutela all'erario attesa la normale affidabilità dei contribuenti maggiori".

L'orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate contrasta ampiamente con quanto sostenuto dalle principali associazioni di categoria, secondo le quali le funzioni svolte dal Contraente Generale attengono all'intero iter amministrativo diretto alla realizzazione di un'opera. Infatti, il Contraente Generale svolge tutta una serie di funzioni pubblicistiche tipiche della Stazione appaltante, quali la progettazione, l'acquisizione delle aree, il prefinanziamento dell'opera (*articolo 176, comma 2, del Codice dei contratti pubblici*).

## L'applicazione del *Reverse Charge*

Ciò conferma che la posizione del contraente generale non è quella tipica dell'appaltatore, ma di un soggetto destinatario di funzioni tipiche della Pubblica Amministrazione. Infine si fa notare che *l'articolo 176, comma 7 del nuovo Codice dei contratti pubblici* prevede che l'affidatario dei lavori da parte del contraente generale possa subappaltare in senso stretto lavori a terzi secondo la disciplina pubblicistica.

Di conseguenza, se il Contraente Generale dovesse essere considerato appaltatore in senso stretto ci si ritroverebbe di fronte ad un "*subappalto a cascata*" (subappalto al terzo esecutore ed ulteriore subappalto da parte di questi ad altri soggetti), che, come noto, è vietato dalla legislazione sui lavori pubblici, considerato che la predetta norma fa esplicito riferimento alla disciplina pubblicistica del subappalto, ai sensi *dell'articolo 118 dello stesso Codice dei contratti pubblici*.

Si sottolinea, infine, che, trattandosi di una risoluzione ministeriale, l'orientamento espresso rappresenta un mero atto di indirizzo agli uffici in sede di verifiche fiscali e, come tale, contestabile in sede giurisdizionale, sulla base delle considerazioni sovresposte.

# L'applicazione del *Reverse Charge*

## RAPPORTI ASSOCIATIVI

In presenza di prestazioni effettuate da strutture associative che si pongano quali subappaltatrici di lavori edili, la disciplina del “*reverse charge*” trova applicazione con modalità particolari, differenziate a seconda della tipologia di raggruppamento costituito.



# L'applicazione del *Reverse Charge*

## CONSORZI

Particolare attenzione è stata posta, anche dalla stessa Amministrazione finanziaria, sulle modalità operative del meccanismo dell'inversione contabile in presenza di strutture associative, quali Consorzi e Associazioni Temporanee di Imprese (A.T.I.). In un primo tempo, con la *Circolare n.37/E/2006*, l'Agenzia delle Entrate aveva genericamente precisato che il meccanismo non dovesse mai operare nei rapporti interni tra imprese associate e Consorzio, in quanto gli stessi non potevano considerarsi quali subappalti. Tale principio, tuttavia, determinava rilevanti difficoltà operative, in particolare nell'ipotesi in cui il Consorzio rivestisse il ruolo di subappaltatore, agendo in nome proprio e per conto delle proprie consorziate in virtù di un mandato senza rappresentanza. Infatti, nell'ipotesi in cui il Consorzio avesse affidato l'esecuzione dei lavori ai soci, le prestazioni effettuate dalle società consorziate restavano assoggettate ad IVA secondo le ordinarie modalità di applicazione del tributo, mentre il Consorzio era tenuto ad applicare il meccanismo del "*reverse charge*" per le prestazioni rese a terzi (appaltatori o subappaltatori) in esecuzione di contratti di subappalto.

Tale procedura avrebbe certamente determinato un'eccedenza di credito IVA in capo al Consorzio (che, non ricevendo l'IVA dall'appaltatore, non avrebbe potuto compensare l'imposta pagata alle singole imprese consorziate), con la connessa difficoltà di recupero dello stesso, tenuto conto che, generalmente, la struttura associativa viene meno al termine dei lavori. Con l'obiettivo di superare tale difficoltà, l'Amministrazione, con la *Circolare 19/E/2007*, è intervenuta in merito, modificando parzialmente l'orientamento fornito. In particolare, è stato introdotto il criterio di "*trasparenza*", in base al quale nei rapporti tra le singole imprese ed il Consorzio si rende applicabile la stessa modalità di fatturazione che regola il rapporto tra il Consorzio e l'appaltatore.

# L'applicazione del *Reverse Charge*

Di conseguenza, in presenza di un Consorzio subappaltatore che agisce in nome proprio e per conto delle consorziate, in virtù di un mandato senza rappresentanza:

- Il Consorzio fattura direttamente all'appaltatore principale (o subappaltatore) con il meccanismo del "*reverse charge*";
- Ciascuna impresa consorziata fattura al Consorzio le prestazioni a questo rese con il meccanismo del "*reverse charge*", semprechè tali prestazioni rientrino nell'ambito applicativo dell'inversione contabile di cui *all'articolo 17, comma 6, lettera a), del D.P.R. n. 633/1972.*

# L'applicazione del *Reverse Charge*

L'Amministrazione finanziaria ha poi affermato che, transitoriamente, le prestazioni rese dalle imprese consorziate al consorzio senza applicazione del meccanismo del "*reverse-charge*", in ottemperanza alle indicazioni fornite con la *Circolare n.37/E/2006*, si considerano in ogni caso regolarmente fatturate, sulla base del principio del legittimo affidamento, ai sensi dell'*articolo 10, comma 2 della legge 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente)*.

Pertanto, in questi casi non saranno né irrogate sanzioni né richiesti interessi.

# L'applicazione del *Reverse Charge*

## ASSOCIAZIONI TEMPORANEE DI IMPRESE (A.T.I.)

Analogamente al caso di costituzione di un Consorzio, l'Amministrazione finanziaria ha precisato le modalità operative del "*reverse charge*", nell'ipotesi in cui sia costituita una Associazione Temporanea d'Imprese (A.T.I.). In particolare, la *Risoluzione 172/E del 13 luglio 2007* ha ribadito che, in linea di principio, in base all'articolo 37, comma 17, del D.Lgs. 163/200610 (*Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture*) le A.T.I. devono ritenersi, civilisticamente e fiscalmente, soggetti trasparenti, che non danno origine ad autonomi soggetti giuridici. Conseguentemente, le prestazioni rese dalle singole imprese associate devono essere fatturate direttamente nei confronti dell'appaltatore, secondo le disposizioni fiscali per esse previste, anche ai fini dell'applicazione o meno del regime del "*reverse charge*".

Pertanto, nel caso in cui lavori edili siano affidati in appalto ad un'A.T.I., le imprese associate devono fatturare direttamente nei confronti del committente, in base alle ordinarie modalità di applicazione dell'IVA. Diversamente, nel caso in cui lavori edili siano affidati in subappalto ad un'A.T.I., le imprese associate devono fatturare direttamente nei confronti dell'appaltatore principale, applicando il meccanismo dell'inversione contabile. Allo stesso modo, pur in assenza di specifici chiarimenti, si ritiene che l'inversione contabile trovi applicazione anche nelle ipotesi in cui le imprese associate affidino l'esecuzione dei lavori ad un'impresa terza ovvero, una delle imprese associate affidi la propria quota di lavori ad un'altra delle imprese associate medesime. In tali due casi, infatti, si ravvisano gli estremi di un contratto di subappalto.

# L'applicazione del *Reverse Charge*

## SOCIETÀ COOPERATIVE

L'Agenzia delle Entrate, nella *Risoluzione 243/E dell'11 settembre 2007*, ha affrontato la questione dell'applicabilità dell'inversione contabile alle prestazioni rese dai soci nei confronti delle società cooperative cui appartengono, nell'ipotesi in cui queste ultime assumano in subappalto lavori edili. In tal ambito, il principio di "trasparenza" contenuto nella citata *C.M. 19/E/2007*, relativo all'applicazione del "reverse charge" alle prestazioni rese dalle imprese consorziate al Consorzio subappaltatore è stato esteso anche ai rapporti interni tra soci e cooperative.

In particolare, l'Amministrazione ha chiarito che, in caso di lavori assunti in subappalto da società cooperative la società cooperativa subappaltatrice fattura con applicazione dell'inversione contabile nei confronti dell'appaltatore principale mentre i soci della cooperativa che eseguono i lavori fatturano le prestazioni a questa rese, applicando anch'essi il meccanismo dell'inversione contabile.

# L'applicazione del *Reverse Charge*

## MODALITÀ DI APPLICAZIONE DELL'INVERSIONE CONTABILE AI FINI IVA ("REVERSE CHARGE") DOPO LA CIRCOLARE MINISTERIALE 14/E/2015

Secondo quanto è stato indicato da parte dell' Agenzia delle Entrate con la *Circolare 14/E, emanata il 27 marzo u.s.*, nel caso in cui, in base ad un unico contratto il cui oggetto sia rappresentato dalla costruzione, o dal recupero incisivo, di un edificio, comprensivo anche di prestazioni soggette all'applicazione del "reverse charge", il soggetto che pone in essere l'attività in parola non sarà tenuto a procedere alla scomposizione del contratto nelle sue singole prestazioni costitutive e nella loro separata fatturazione, ma dovrà applicare l'IVA secondo le modalità ordinarie sull'intera operazione.

È questa una delle indicazioni che, a ben 86 giorni dalla pubblicazione della Legge di stabilità 2015, l'Agenzia delle Entrate ha provveduto a fornire nel citato documento di prassi in merito all'interpretazione da dare a quanto previsto *dall'articolo 1, commi 629 e 631 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190* in materia di estensione dell'inversione contabile dell'IVA di cui all'articolo 17, comma 6, lett. a-ter, del D.P.R. 633/1972 (Introdotta dall'articolo 1, comma 629, lettera a) della Legge 190/2014 (Legge di Stabilità per il 2015) alle prestazioni riguardanti "pulizia, demolizione installazione impianti e completamento relative ad edifici".

# L'applicazione del *Reverse Charge*

Con questa modifica operata dal legislatore tali operazioni si aggiungono alle prestazioni di servizi o di manodopera, rese in dipendenza di contratti di subappalto nei confronti di imprese edili, già assoggettate a "reverse charge" a partire dal 2007.

Come noto, in base *all'articolo 17, comma 6, lettera a), del D.P.R. 633/1972*, il meccanismo dell'inversione contabile determina una variazione delle ordinarie modalità di fatturazione e di versamento dell'IVA, relative all'operazione che è stata effettuata da parte del subappaltatore nei confronti dell'appaltatore principale, o di un altro subappaltatore. In particolare, il meccanismo opera nel modo seguente:

- Il subappaltatore emette fattura all'appaltatore senza applicazione dell'IVA, indicando la norma che lo esenta dall'applicazione dell'imposta (*articolo 17, comma 6, lettera a, del D.P.R. 633/1972*);
- L'appaltatore provvede ad integrare la fattura che ha ricevuto con l'indicazione dell'aliquota IVA e della relativa imposta dovuta, con i connessi obblighi formali di registrazione della stessa, da effettuare sia nel registro delle fatture emesse (entro il mese di ricevimento della fattura o, comunque, entro 15 giorni dal ricevimento con riferimento al relativo mese, ai sensi *dell'articolo 23 del D.P.R. 633/1972*), sia in quello degli acquisti (di cui *all'articolo 25 del citato D.P.R. 633/1972*).

Data l'attesa tra gli operatori delle indicazioni dell'Agenzia e la rilevanza degli argomenti trattati provvediamo ad approfondire i contenuti della *Circolare 14/E/2015*.

# L'applicazione del Reverse Charge

## QUALI SONO I SOGGETTI INTERESSATI DALLE DISPOSIZIONI DI CUI AI COMMI 629 E 631 DELLA LEGGE 23 DICEMBRE 2014, N. 190

Dal punto di vista soggettivo, con il nuovo dettato normativo non vengono stabilite limitazioni di alcun genere in riferimento alla tipologia di soggetti committenti delle prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici che vengono assoggettate al regime dell'inversione contabile dell'IVA. Si deve quindi concludere che ai fini dell'applicabilità del regime di inversione contabile, la prestazione può essere resa nei confronti di un qualsiasi soggetto, purché passivo ai fini IVA, a prescindere dal fatto che quest'ultimo eserciti un'attività ricompresa nel settore edile (a differenza di quanto accade se il regime di inversione contabile viene applicato nelle fattispecie di cui al *comma 6, lettera a), del DPR 633/1972*). Il citato orientamento, che ha la sua base nella verifica letterale del *comma 629, lettera a), numero 2, Legge 190/2014*, trova conferma nella citata *Circolare 14/E/2015*, con cui l'Agenzia delle Entrate puntualizza il fatto che *"i soggetti passivi che rendono i servizi di cui alla lettera a-ter), devono applicare il reverse charge indipendentemente dalla circostanza che si tratti di prestatori che operano nel settore edile, ossia che svolgono un'attività economica compresa nei codici della sezione F della classificazione delle attività economiche ATECO"*. In riferimento al profilo soggettivo di applicazione delle norme in materia di "reverse charge" è opportuno ricordare che la nuova *lettera a-ter), dell'articolo 17, comma 6, del D.P.R. 633/1972*, pur introducendo i citati elementi di novità, non ha però in alcun modo intaccato la previgente disciplina contenuta nella *lettera a), del medesimo articolo, lettera che continua a prevedere l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile ai fini IVA alle sole prestazioni di natura edilizia rese da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili, ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore.*

# L'applicazione del *Reverse Charge*

In sostanza, a differenza di quanto viene previsto in ordine all'applicazione del "reverse" *ex lettera a)*, articolo 17, comma 6, DPR 633/1972 nel subappalto edile, per le nuove fattispecie l'inversione contabile trova applicazione a prescindere dalla circostanza che queste siano rese dal subappaltatore nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore o nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori.

Si prescinde, inoltre, sia dalla tipologia del rapporto contrattuale stipulato tra le parti (mentre nell'ambito *ex lettera a)*, articolo 17, comma 6, DPR 633/1972, per applicare l'inversione contabile si doveva essere obbligatoriamente in presenza di un contratto di subappalto) che dalla tipologia di attività esercitata [ovverosia dal codice utilizzato per l'esercizio dell'attività (In tal ambito la C.M. 14/E/2015 chiarisce, infatti, che "qualora il prestatore del servizio svolga sistematicamente attività ricomprese nelle classificazioni ATECO relative alle prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative ad edifici, ma tali attività non siano state comunicate ai sensi dell'articolo 35, comma 3, del DPR n. 633 del 1972, le stesse dovranno essere assoggettate al meccanismo dell'inversione contabile, con l'obbligo, da parte dello stesso prestatore di procedere all'adeguamento del codice ATECO").

In sostanza, le "nuove" prestazioni (pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento degli edifici), sono assoggettate al "reverse charge" in ogni caso, indipendentemente dai soggetti coinvolti, purché il contratto (sia esso d'appalto o d'opera) abbia ad oggetto le suddette attività ed entrambi i contraenti siano soggetti passivi IVA.

# L'applicazione del Reverse Charge

## A QUALI TIPOLOGIE DI CONTRATTO SI APPLICA L'INVERSIONE CONTABILE EX LETTERA A-TER, DELL'ARTICOLO 17, COMMA 6, DEL D.P.R. 633/1972

Come già accennato più sopra la *lettera a-ter*), che il legislatore ha inserito nel corpo *dell'articolo 17, comma 6, del D.P.R. 633/1972, con l'articolo 1, comma 629, della Legge 190/2014*, non appone alcun tipo di vincolo in riferimento al rapporto contrattuale che intercorre tra prestatore e committente. La conseguenza consiste nel fatto che le prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento degli edifici sono sempre assoggettate ad inversione contabile dell'IVA a prescindere dalla tipologia di contratto concluso tra le parti. In sostanza, per le ipotesi descritte alla *lettera a-ter*), *comma 6, dell'articolo 17, del D.P.R. 633/1972*, il meccanismo dell'inversione contabile si applica a qualsiasi tipologia di contratto avente ad oggetto le prestazioni sopra citate, posto in essere tra due soggetti passivi IVA e, dunque, non necessariamente nell'ambito di un subappalto.

Con la citata *C.M. 14/E/2015*, l'Agenzia delle Entrate conferma, inoltre, l'esclusione dall'ambito di applicazione del "reverse charge" per 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 (Al fine di distinguere le fattispecie escluse, la *C.M. 14/E/2015* rinvia esplicitamente ai chiarimenti forniti sul tema della "fornitura con posa in opera" nell'ambito del "reverse charge" nel subappalto edile (Cfr. *R.M.148/E/2007; R.M. 164/E/2007 e R.M. 172/E/2007*). Restano tuttavia, nonostante i chiarimenti della *Circolare 14/E/2015*, le consuete problematiche relativamente al criterio da applicare nel distinguere l'accessorietà della prestazione di servizio (la posa) rispetto alla cessione di beni nell'ambito del contratto di fornitura con posa non potendo essere utilizzato come criterio di valutazione la preminenza economica di una delle due prestazioni sull'altra. Andrà quindi, come di consueto, attentamente valutata sia la volontà delle parti espressa nel contratto sia l'eventuale sussistenza di elementi quali l'assunzione di rischio da parte del prestatore, la disponibilità di una propria struttura autonoma o la prestazione di una garanzia di risultato.

# L'applicazione del Reverse Charge

## CHE COSA SI DEVE INTENDERE COME "EDIFICIO"

Al fine di meglio delineare l'ambito oggettivo di applicazione della disposizione inserita con la *lettera a-ter*), nell'articolo 17, comma 6, del D.P.R. 633/1972, dall'articolo 1, comma 629, della Legge 190/2014, la C.M. 14/E/2015 fornisce la definizione di "edificio", al quale la lettera della norma in parola fa testuale riferimento.

A questo proposito va sottolineato il fatto che, ai fini fiscali, non esiste un concetto comune di "edificio" e che per definirlo l'Agenzia delle Entrate richiama l'articolo 2 del D.Lgs. 192/2005, di attuazione della direttiva 2002/91/CE relativa al rendimento energetico nell'edilizia, che definisce l'edificio come "un sistema costituito dalle strutture edilizie esterne che delimitano uno spazio di volume definito, dalle strutture interne che ripartiscono detto volume e da tutti gli impianti e dispositivi tecnologici che si trovano stabilmente al suo interno; la superficie esterna che delimita un edificio può confinare con tutti o alcuni di questi elementi: l'ambiente esterno, il terreno, altri edifici; il termine può riferirsi a un intero edificio ovvero a parti di edificio progettate o ristrutturate per essere utilizzate come unità immobiliari a sé stanti" (La stessa definizione di "edificio" è stata adottata ai fini dell'applicazione della detrazione del 55%-65% per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici esistenti (Cfr. R.M. 365/E/2007).

## L'applicazione del *Reverse Charge*

Secondo l'Amministrazione finanziaria, infatti, tale definizione è coerente con alcuni precedenti chiarimenti da essa stessa forniti in passato (Cfr. *R.M. 48/E/1998* e *Circolare del Ministero dei Lavori Pubblici n. 1820/1960* ove fu affermato che il Ministero dei Lavori pubblici, con *circolare n. 1820 del 23-7-1960*, ha precisato che “*per edificio e fabbricato si intende qualsiasi costruzione coperta isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto, che disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome*”) e con l'intento del Legislatore che, utilizzando il riferimento alla nozione di “*edificio*”, ha voluto limitare la disposizione ai soli “*fabbricati*” e non alla più ampia categoria dei beni immobili.

(Per completezza, si ricorda che *l'articolo 199, parte 1, lettera a, della Direttiva UE 2006/112/CE*, ai sensi del quale è stata adottata la norma in commento, rinvia invece al concetto più generale di “*beni immobili*”). In sostanza, le nuove prestazioni soggette a “*reverse charge*” riguardano:

# L'applicazione del *Reverse Charge*

- Fabbricati a qualsiasi uso destinati (residenziali e strumentali – sia per natura che per destinazione);
- Parti di fabbricato (es. singolo locale di edificio);
- Fabbricati di nuova costruzione o già esistenti;
- Fabbricati in corso di costruzione (catastralmente classificati nella categoria F3);
- *“Unità in corso di definizione”* (catastralmente classificati nella categoria F4).

# L'applicazione del *Reverse Charge*

Sono, invece, escluse le prestazioni relative a:

- Beni immobili che non rientrano nella definizione di “*edificio*”, quali ad esempio, terreni, parti del suolo, parcheggi, piscine, giardini, etc., salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell'edificio stesso (es., piscine collocate sui terrazzi, giardini pensili, impianti fotovoltaici collocati sui tetti, etc.);
- Beni mobili di ogni tipo.

Per completezza, in sede di commento alla *C.M. 14/E/2015*, è possibile operare un raffronto con la normativa comunitaria e, nello specifico, con *l'articolo 199 della Direttiva 112*, che consente l'applicazione del reverse charge alle “*prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili*” e con quelle del paragrafo 2 che consente agli Stati di definire le operazioni e le categorie di soggetti cui le misure possono applicarsi.

# L'applicazione del *Reverse Charge*

## QUALI SONO LE PRESTAZIONI DI SERVIZI ASSOGGETTATE AL REGIME DELL'INVERSIONE CONTABILE AI FINI IVA

In merito alla corretta individuazione delle singole operazioni rientranti tra quelle elencate nel nuovo dettato normativo, la *C.M. 14/E/2015* conferma che queste debbano essere desunte esclusivamente a partire dalla classificazione ATECO, con riferimento alle attività che sono relative agli edifici, prescindendo dalla tipologia contrattuale che trova applicazione nella fattispecie.

In sostanza, quindi, nel caso di applicazione dell'inversione contabile ai fini IVA da *lettera a-ter*), articolo 17, comma 6, DPR 633/1972, non sarà necessario, come invece avviene per l'inversione contabile da *lettera a*), comma 6, articolo 17, DPR 633/1972, verificare l'esistenza di un contratto di subappalto. Le prestazioni interessate dalla nuova disposizione sono quelle riconducibili ai seguenti codici ATECO:

# L'applicazione del *Reverse Charge*

## PULIZIA

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

In riferimento alle prestazioni di pulizia ricomprese nel codice ATECO 81.22.02, l'Amministrazione finanziaria precisa che sono escluse dall'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile ai fini IVA le attività consistenti nella pulizia specializzata di "*impianti e macchinari industriali*", in quanto la definizione di impianti e macchinari industriali non rientra nella nozione di edifici così come definita dall'articolo 2 del *D.Lgs. 192/2005*.

## DEMOLIZIONE

43.11.00 Demolizione



# L'applicazione del *Reverse Charge*

## IMPIANTI

**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*) 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*)

**43.29.01** 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 n.c.a. (*limitatamente alle prestazioni relative ad edifici*)

# L'applicazione del *Reverse Charge*

In tema di *"installazione di impianti"*, si ricorda che da più parti erano stati sollecitati chiarimenti in ordine all'applicazione del *"reverse charge"* per la *"manutenzione e riparazione"* degli stessi, laddove queste attività, seppur ricomprese nei codici ATECO, non vengono esplicitamente menzionate alla *lettera a-ter*, del citato articolo 17, DPR 633/1972.

Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria, rinviando genericamente alla definizione dei codici ATECO, sembra estendere anche a tali prestazioni l'applicazione del meccanismo (sarebbe tuttavia stata preferibile un'indicazione esplicita ed univoca in tal senso da parte dell'Agenzia delle Entrate).

# L'applicazione del *Reverse Charge*

## COMPLETAMENTO

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, 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 n.c.a.

## L'applicazione del *Reverse Charge*

L'Amministrazione finanziaria precisa che, come conseguenza delle attività che sono ricomprese nel codice 43.32.02, è esclusa dall'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile ai fini IVA la posa in opera di "arredi", in quanto tale attività non può essere considerata come rientrante nella nozione di "completamento di edifici". Dalle attività appartenenti alla categoria 43 della classificazione ATECO delle attività economiche sembrerebbero poi doversi escludere dall'applicazione dell'inversione contabile dell'IVA a *lettera a-ter*), comma 6, articolo 17, DPR 633/1972 le seguenti attività:

**43.12:** preparazione del cantiere (*in quanto più che altro riferibili alla fase propedeutica alla costruzione e non a quella di completamento*)

**43.13:** trivellazione e perforazione (*in quanto non strettamente riferite ad edifici*)

**43.91:** realizzazione di coperture (*in quanto non ricomprese nelle attività di completamento e forse più propriamente riconducibili all'attività di costruzione vera e propria*)

**43.99:** noleggio a caldo di attrezzature e macchinari

## L'applicazione del *Reverse Charge*

Viene, altresì confermato l'orientamento secondo cui è considerata da escludere l'applicazione del "*reverse charge*" per le attività definibili come di "*preparazione del cantiere*" (codice ATECO 43.12), in quanto si tratta di un complesso di attività riferibile alla fase propedeutica alla costruzione e non a quella di completamento.

Come già accennato in apertura, l'Agenzia delle Entrate si è poi espressa in relazione a quale deve essere l'orientamento interpretativo nel caso in cui le prestazioni per cui trova applicazione il principio dell'inversione contabile ai fini IVA ai sensi della *lettera a-ter, del citato articolo 17, DPR 633/1972* (pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento degli edifici) siano ricomprese all'interno di un unico contratto di appalto avente ad oggetto la realizzazione di un intervento edilizio complesso (come, ad esempio, la realizzazione di una nuova costruzione o un intervento di ristrutturazione dell'edificato).

In merito, è stato chiarito definitivamente che "*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 un'ottica di semplificazione, [...], anche con riferimento alla prestazioni riconducibili alla lettera a-ter), trovino applicazione le regole ordinarie e non il meccanismo del reverse charge*".

# L'applicazione del *Reverse Charge*

In sostanza, quindi, nel caso in cui si abbia un contratto unico d'appalto, il cui oggetto consiste nella costruzione di un fabbricato o nella realizzazione sullo stesso di interventi di recupero, ristrutturazione edilizia o restauro conservativo di cui *all'articolo 3, comma 1, lettere c) e d) del D.P.R. 380/2001*, non sarà necessario procedere alla fatturazione "scomposta" dell'operazione, distinguendo tra le singole prestazioni rese quelle assoggettabili al "reverse charge" da quelle che, invece, devono essere fatturate secondo le regole consuete. In tale ipotesi, infatti, le singole prestazioni (demolizione, installazione di impianti e opere di completamento) sono parte integrante di un'operazione più complessa ed unitaria, per cui il meccanismo di "inversione contabile" opererà solo ed esclusivamente per le prestazioni edili che sono state affidate a soggetti terzi tramite il conferimento di un contratto di subappalto e, quindi, limitatamente al rapporto che intercorre tra l'appaltatore ed il subappaltatore e non in riferimento al rapporto tra committente (che, ovviamente, deve comunque essere soggetto passivo IVA) ed appaltatore.

Diversamente, per tutte le altre tipologie di intervento edilizio, quali, ad esempio, la "manutenzione ordinaria" e la "manutenzione straordinaria" (di cui, rispettivamente, *all'articolo 3, comma 1, lettere a) e b) del DPR 380/2001*), si dovrà procedere alla scomposizione delle operazioni, individuando quali siano le singole prestazioni assoggettabili al regime del "reverse charge" e quali invece debbano essere fatturate secondo le regole ordinarie, anche nel caso in cui tali interventi siano oggetto di un unico contratto d'appalto.

# L'applicazione del Reverse Charge

Esempi di modalità di fatturazione con eventuale applicazione dell'inversione contabile dell'IVA	
Soggetto che realizza un edificio o effettua un intervento di ristrutturazione edilizia, recupero, restauro conservativo (articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f) DPR 380/2001)	<i>Su contratto di appalto:</i> si applica l'IVA
	<i>Su contratto di subappalto:</i> si applica reverse da lettera a), comma 6, articolo 17, DPR 633/1972
Soggetto che effettua lavori di pulizia in favore di uno studio professionale	<i>Su contratto di appalto:</i> si applica reverse da lettera a-ter), comma 6, articolo 17, DPR 633/1972
	<i>Su contratto di subappalto:</i> si applica reverse da lettera a-ter), comma 6, articolo 17, DPR 633/1972
Soggetto che realizza un impianto di illuminazione localizzato in una strada	<i>Su contratto di appalto:</i> si applica l'iva
	<i>Su contratto di subappalto:</i> si applica reverse da lettera a), comma 6, articolo 17, DPR 633/1972
Soggetto che realizza un impianto elettrico localizzato in un edificio	<i>Su contratto di appalto:</i> si applica reverse da lettera a-ter), comma 6, articolo 17, DPR 633/1972
	<i>Su contratto di subappalto:</i> si applica reverse da lettera a-ter), comma 6, articolo 17, DPR 633/1972

# L'applicazione del Reverse Charge

Esempi di modalità di fatturazione con eventuale applicazione dell'inversione contabile dell'IVA	
Soggetto che effettua lavori di manutenzione su di un impianto idraulico	<i>Su contratto di appalto</i> : si applica reverse da lettera a-ter), comma 6, articolo 17, DPR 633/1972
	<i>Su contratto si subappalto</i> : si applica reverse da lettera a-ter), comma 6, articolo 17, DPR 633/1972
Soggetto che posa un pavimento ad un privato	Si applica l'IVA, in quanto il reverse non può trovare applicazione (l'inversione contabile si applica solo nel caso in cui entrambi i contraenti sono soggetti passivi IVA)
Soggetto che posa pavimento ad una impresa	<i>Contratto di appalto</i> : applica reverse da lettera a-ter), comma 6, articolo 17, DPR 633/1972
	<i>Contratto di subappalto</i> : si applica reverse da lettera a-ter), comma 6, articolo 17, DPR 633/1972
Soggetto che vende una caldaia ad una impresa	Si applica l'IVA in quanto trattasi di cessione di beni.

# L'applicazione del *Reverse Charge*

## ESAME DI ALCUNI CASI PARTICOLARI

Con la *C.M. 14/E/2015* l'Agenzia affronta anche i problemi che vengono posti da alcune ipotesi particolari di applicazione del meccanismo del "*reverse charge*" alle nuove fattispecie indicate dalla Legge di stabilità.

In particolare, si tratta dell'eventualità in cui le operazioni assoggettate al meccanismo dell'inversione contabile ai fini IVA:

- Siano state poste in essere attraverso strutture associative consortili;
- Consistano in servizi "*promiscui*" acquisiti da un Ente non commerciale;
- Riguardino il rapporto esistente tra "*split payment*" e "*reverse charge*";
- Riguardino il rapporto esistente tra "*reverse charge*" e regime dell' "*IVA per cassa*";

## L'applicazione del *Reverse Charge*

Sul primo punto, quello relativo all'ipotesi per cui le operazioni assoggettate al meccanismo dell'inversione contabile ai fini IVA siano state poste in essere attraverso strutture associative consortili l'Agenzia delle Entrate, nella *C.M. 14/E/2015*, richiama quanto era già stato indicato nella *C.M. 19/E/2007*, in riferimento all'applicazione del meccanismo nelle ipotesi di lavori edili eseguiti in subappalto tramite Consorzi, che agiscono in virtù di un mandato senza rappresentanza (ossia in nome proprio, ma per conto delle consorziate).

In tale occasione, era stato precisato che, in virtù di un principio di "trasparenza", qualora il Consorzio subappaltatore applichi l'inversione contabile in sede di fatturazione all'appaltatore, anche le singole imprese consorziate applicano lo stesso meccanismo nei confronti del Consorzio.

Ciò per evitare la formazione del credito IVA in capo al Consorzio che, in quanto struttura creata allo scopo di gestire in forma unitaria i lavori, è destinato ad essere sciolto al termine del contratto. Con la *C.M. 14/E/2015*, l'efficacia di tale precisazione viene ora estesa anche facendo riferimento alle nuove fattispecie di applicazione del meccanismo, di cui alla *lettera a-ter, nell'articolo 17, comma 6, del D.P.R. 633/1972* in conseguenza del quale, nel caso in cui il Consorzio fatturi le prestazioni rese nei confronti del committente in regime di inversione contabile (es. appalto per tinteggiatura di edificio), anche le singole consorziate adottano lo stesso regime in sede di fatturazione delle prestazioni che sono state da loro effettuate nei confronti del Consorzio.

## L'applicazione del *Reverse Charge*

Può poi verificarsi, secondo punto, che un Ente non commerciale, si trovi a svolgere anche un'attività economica a carattere non prevalente ed acquisisca una prestazione di servizi destinata, in parte, in riferimento allo svolgimento della propria attività istituzionale ed in parte in riferimento alla propria attività commerciale. Si tratta, ad esempio, dell'ipotesi di un servizio di pulizia reso nel fabbricato dell'Ente, dove questo esercita anche la propria attività commerciale.

In questo caso, tenuto conto che il "*reverse charge*" deve essere applicato solo nei confronti di soggetti passivi IVA, occorre distinguere la quota del servizio acquisita dall'Ente non commerciale nell'ambito della propria attività commerciale, poiché solo su questa il meccanismo troverà applicazione (la parte del servizio che, invece, viene acquisita dal medesimo Ente nell'ambito della propria attività istituzionale deve rimanere assoggettata alle regole ordinarie di fatturazione).

A tal fine, la *C.M. 14/E/2015* precisa che potrà essere utilizzato un criterio oggettivo, fondato, ad esempio, sugli accordi contrattuali, sull'entità del corrispettivo pattuito e sul carattere dimensionale degli edifici interessati (ivi compresa la ripartizione dei mq del fabbricato in relazione al suo diverso utilizzo per l'attività istituzionale, piuttosto che per quella commerciale svolta dal medesimo Ente).

## L'applicazione del *Reverse Charge*

Passando ad esaminare le problematiche che riguardano il rapporto esistente tra *"split payment"* e *"reverse charge"* è opportuno ricordare che in proposito la *C.M. 14/E/2015* ha confermato che, in presenza di un Ente pubblico che, oltre all'attività istituzionale, eserciti anche un'attività di carattere commerciale, il *"reverse charge"*, limitatamente ai servizi acquisiti dal medesimo Ente nell'ambito della propria attività economica, prevale sul nuovo meccanismo della *"scissione dei pagamenti"* (cd. *"split payment"*, di cui *all'articolo 17-ter, del D.P.R. 633/1972*), in vigore anch'esso a partire dal 1° gennaio 2015 per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese nei confronti di determinate Amministrazioni Pubbliche (in pratica, il *"reverse charge"* prevale sullo *"split payment"* di conseguenza il soggetto emittente la fattura compilerà un documento in cui viene indicato il solo imponibile, omettendo l'indicazione dell'aliquota IVA e del relativo ammontare.

Starà al soggetto che riceve la fattura integrarla con i dati mancanti e provvedere al versamento dell'imposta).

## L'applicazione del *Reverse Charge*

Facendo invece riferimento al rapporto esistente tra "*reverse charge*" e regime dell'"*IVA per cassa*" l'Agenzia delle Entrate precisa nel proprio documento di prassi che anche l'applicazione del "*reverse charge*" alle nuove fattispecie esclude l'operatività del cosiddetto regime dell'IVA per cassa, ossia del meccanismo che prevede il differimento del versamento dell'IVA al momento di incasso del corrispettivo per i soggetti con volume d'affari non superiore a 2 milioni di euro.

Infatti, già con la precedente *C.M. 44/E/2012* è stato precisato che tale sistema non è applicabile alle operazioni per le quali l'IVA è applicata secondo regole particolari, quali quelle connesse al "*reverse charge*".

# L'applicazione del *Reverse Charge*

## CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA

Infine, in considerazione del fatto che l'applicazione dell'inversione contabile alle nuove fattispecie poteva presentare, in assenza di specifici ed espliciti chiarimenti ministeriali, profili di incertezza nell'applicazione della norma, l'Agenzia fa salvi i comportamenti eventualmente difformi rispetto a quanto indicato in circolare adottati sino all'emanazione della *C.M. 14/E del 27 marzo scorso*, con la conseguente inapplicabilità di sanzioni.

In sostanza, non si applicano sanzioni nell'ipotesi in cui, comunque, sino al 27 marzo scorso, l'IVA per tali prestazioni sia stata versata regolarmente senza applicazione del "*reverse charge*", ovvero sia stato applicato il "*reverse charge*" a fattispecie non rientranti in quelle soggette al meccanismo (assenza di danno per l'Erario).