

**Dr. Anton Pichler | Dr. Walter Steinmair | Dr. Helmuth Knoll**

Sparkassenstraße 18 Via Cassa di Risparmio

I-39100 Bozen | Bolzano

T 0471.306.411 | F 0471.976.462

E [info@interconsult.bz.it](mailto:info@interconsult.bz.it)

I [www.interconsult.bz.it](http://www.interconsult.bz.it)

Steuer-, MwSt.-Nr. | Cod. fisc. Part. IVA 02529080216

Circolare 08/15

Bolzano, lì 08.04.2015

## Reverse charge in edilizia

Egregio Cliente,

La Legge di stabilità 2015 ha disposto, come noto, l'estensione del meccanismo di assolvimento dell'IVA mediante inversione contabile (c.d. reverse charge) a nuove fattispecie nell'ambito del settore edile, introducendo la nuova lettera a-ter) al sesto comma dell'articolo 17 del citato DPR 633 del 1972, prevedendo l'applicazione del reverse charge alle seguenti prestazioni di servizi rese nel settore edile.

Nuove prestazioni soggette al "reverse charge"

- Prestazioni di servizi di pulizia relative ad edifici
- Prestazioni di servizi di demolizione relative ad edifici
- Prestazione di installazione di impianti relative ad edifici
- Prestazioni di completamento relative ad edifici

Tale disciplina si affianca e non sostituisce il regime del reverse charge 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" (art. 17, sesto comma, lettera a), del DPR 633 del 1972).

Ne consegue che, l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile alle nuove prestazioni di servizi (servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento) relative ad edifici:

- riguarda attività relative al comparto edile (prestazioni di demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici) già interessate dal reverse charge alle condizioni di cui alla previgente lettera a) dell'articolo 17, comma 6, del DPR n. 633 del 1972 ( reverse charge negli appalti in edilizia);
- interessa nuovi settori collegati non rientranti nel comparto edile propriamente inteso, come i servizi di pulizia relativi ad edifici.

Con la recente circolare del 27.03.2015 n. 14, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti sull'estensione del meccanismo del reverse charge ai "servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relativi ad edifici".

## **Ambito applicativo: nuovi servizi da assoggettare a reverse charge**

Per l'individuazione delle prestazioni interessate dalla novellata disciplina del reverse charge, l'Agenzia delle Entrate precisa, in conformità, peraltro, ai criteri adottati in sede di Relazione Tecnica, che debba farsi riferimento unicamente ai codici attività della Tabella ATECO 2007. In buona sostanza, tale criterio deve, quindi, essere assunto al fine di individuare le prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative ad edifici.

**I servizi prestati a soggetti senza partita iva (privati, condomini, enti non commerciali) ovvero a soggetti per la loro attività non commerciale (attività istituzionale di enti pubblici e privati) non sono soggetti al reverse charge e vanno sempre fatturati con iva nei modi ordinari.**

### ***Servizi di pulizia***

I servizi di pulizia rientranti nel nuovo reverse charge sono i seguenti:

#### 81.21.00 Pulizia generale (non specializzata) di edifici

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

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

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

*Dalla classe 81.22 è esclusa: - pulizia con vapore, sabbiatura e simili attività di pulitura di facciate di edifici, cfr. 43.99*

Devono in ogni caso intendersi escluse dall'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile le attività di pulizia specializzata di impianti e macchinari industriali, in quanto non rientranti nella nozione di edifici.

### ***Servizi di demolizione***

#### 43.11.00 Demolizione

- demolizione o smantellamento di edifici e di altre

Segue il nuovo regime di reverse charge solamente la demolizione di edifici, altri immobili ne restano esclusi (es. ponti, strade ecc.)

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

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

- installazione di impianti elettrici in tutti i tipi di edifici e nelle strutture di genio civile: cablaggio e connessioni elettriche, impianti di illuminazione
- installazione di impianti di collegamento di elettrodomestici e apparecchi elettrici - installazione di impianti fotovoltaici

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

- cablaggio per telecomunicazioni, reti di elaboratori e sistemi televisivi via cavo, inclusi le fibre ottiche, parabole satellitari, impianti di segnalazione d'incendio, sistemi di allarme antifurto

#### 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

- installazione in edifici o in altre opere di costruzione di: impianti di riscaldamento (elettrici, a gas e petrolio), caldaie, torri di raffreddamento, collettori di energia solare non elettrici, impianti idraulico-sanitari, impianti e condotte di ventilazione e di condizionamento dell'aria

#### 43.22.02 Installazione di impianti per la distribuzione del gas (inclusa manutenzione e riparazione)

- installazione di raccordi per il gas, distributori di vapore

#### 43.22.03 Installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione)

- - installazione di sistemi di spegnimento antincendio inclusi quelli integrati

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

- installazione in edifici o in altre opere di costruzione di: ascensori, scale mobili inclusa riparazione e manutenzione

#### 43.29.02 Lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni

- installazione in edifici o in altre opere di costruzione di: materiali isolanti per isolamento termico, acustico o antivibrazioni

#### 43.29.09 Altri lavori di costruzione e installazione n.c.a.

- installazione in edifici o in altre opere di costruzione di: porte automatiche e girevoli, parafulmini, sistemi di aspirazione
- installazione di impianti pubblicitari
- installazione di cancelli automatici
- installazione di insegne elettriche e non
- montaggio di palchi, stand e altre strutture simili per manifestazioni
- installazione di impianti luci ed audio per manifestazioni

Anche in questo caso rientrano nel nuovo reverse charge unicamente le prestazioni riferite ad edifici, specialmente per quanto riguarda il codice Ateco 43.29.09.

Uno dei chiarimenti che ci si attendeva dall'Agenzia e che, invece, non è arrivato, quanto meno in modo "esplicito", è quello relativo alla rilevanza delle prestazioni di manutenzione e riparazione afferenti impianti relativi ad edifici.

Tuttavia, in considerazione del fatto che i codici attività 43.2, dedicati appunto all'installazione di impianti relativi ad edifici, specificano che **sono incluse le attività di manutenzione e riparazione, anch'esse determinerebbero la necessità di attivare l'inversione contabile.**

### ***Completamento di edifici***

---

#### 43.31.00 Intonacatura e stuccatura

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

#### 43.32.01 Posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate

- installazione di casseforti

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

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

#### 43.33.00 Rivestimento di pavimenti e di muri

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

#### 43.34.00 Tinteggiatura e posa in opera di vetri

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

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

- piccoli lavori edili cimiteriali

#### 43.39.09 Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a.

- installazione di caminetti
- costruzione di sottofondi per pavimenti
- pulizia di nuovi edifici dopo la costruzione

Per quanto riguarda il codice 43.32.02 l'installazione di arredi è esclusa dal reverse charge, non trattandosi di completamento di edifici.

Per il codice 43.39.01 rilevano solamente le attività riferite ad edifici.

Per quanto concerne il termine "completamento" di edifici, l'Agenzia delle Entrate precisa che tale locuzione viene utilizzata dal Legislatore in modo atecnico e pertanto non si limita ad edifici in costruzione, ma comprende anche edifici già esistenti. **Questo soggetta a reverse charge anche le prestazioni relative ad edifici esistenti, quali la manutenzione ordinaria e straordinaria, restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, etc..**

Sono escluse dal meccanismo dell'inversione contabile le prestazioni di servizi relative alla preparazione del cantiere di cui al codice ATECO 2007 43.12, in quanto le stesse non sono riferibili alla fase del completamento, bensì a quella propedeutica della costruzione.

### **Ambito soggettivo definizione di edificio**

---

Per quanto riguarda il concetto di edificio posto che, da un punto di vista prettamente fiscale, non si rinviene, in ambito IVA, una definizione di edificio, l'Agenzia delle Entrate ritiene che, ai fini dell'applicazione della novellata disciplina del reverse charge, si debba limitare la disposizione in commento ai fabbricati, e non alla più ampia categoria dei beni immobili.

Più nello specifico, la disposizione deve intendersi riferita:

- sia ai fabbricati ad uso abitativo che a quelli strumentali, ivi compresi quelli di nuova costruzione, nonché alle parti di essi (ad esempio, singolo locale di un edificio).

- agli edifici in corso di costruzione rientranti nella categoria catastale F3;
- alle "unità in corso di definizione" rientranti nella categoria catastale F4.

Non rientrano, invece, nella nozione di edificio e devono **essere escluse dal meccanismo del reverse charge, le prestazioni di servizi di cui alla lettera a-ter) (pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento) aventi ad oggetto, ad esempio, terreni, parti del suolo, parcheggi, piscine, giardini, etc., salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell'edificio stesso** (ad esempio, piscine collocate sui terrazzi, giardini pensili, impianti fotovoltaici collocati sui tetti, etc.).

Resta inteso che il meccanismo del reverse charge **non si applica alle prestazioni di servizi di pulizia, installazione di impianti e demolizione relative a beni mobili di ogni tipo**. Ne consegue che, ad esempio, i lavori di completamento di un macchinario non potranno essere assoggettati al meccanismo del reverse charge.

### **Ulteriori precisazioni**

---

I soggetti passivi che rendono i servizi in commento (prestazioni di demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici), devono applicare il reverse charge indipendentemente dalla circostanza che si tratti di prestatori che:

- operano nel settore edile;
- svolgono un'attività economica compresa nei codici della sezione F della classificazione delle attività economiche ATECO.

Il sistema dell'inversione contabile si applica, inoltre, a prescindere dalla circostanza che le prestazioni 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;
- nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori.
- Peraltro, in presenza delle suddette prestazioni (pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative ad edifici), il sistema dell'inversione contabile si applica a prescindere:
- dal rapporto contrattuale stipulato tra le parti;
- dalla tipologia di attività esercitata.

Di contro, invece, devono ritenersi escluse dalla novellata disciplina del reverse charge (per intenderci quella relativa alle attività di installazione di impianti, demolizione e completamento di edifici):

- l'attività di costruzione di un edificio, per le quali continuerà a trovare applicazione il meccanismo del reverse charge solo in presenza di prestazioni dipendenti da subappalto, rese nei confronti di un appaltatore, ai sensi del disposto della lettera a) dell'articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972;
- 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 (cfr. anche risoluzioni n. 148/E del 28 giugno 2007, n. 164/E del 11 luglio 2007 e n. 172/E del 13 luglio 2007).

## **Contratti misti o complessi**

---

La circolare n. 7 stabilisce, che in presenza di un unico contratto, comprensivo di una pluralità di prestazioni di servizi in parte soggette al regime dell'inversione contabile e in parte soggette all'applicazione dell'IVA nelle modalità ordinarie, si dovrà procedere alla scomposizione delle operazioni, individuando le singole prestazioni assoggettabili al regime del reverse charge. Ciò in quanto il meccanismo dell'inversione contabile, attesa la finalità antifrode, costituisce la regola prioritaria.

In tale ipotesi, pertanto, le singole prestazioni soggette a reverse charge dovranno essere distinte dalle altre prestazioni di servizi ai fini della fatturazione, in quanto soggette in via autonoma al meccanismo dell'inversione contabile. Si pensi, ad esempio, ad un contratto che preveda l'installazione di impianti, unitamente allo svolgimento di altre generiche prestazioni di servizi non rientranti nel meccanismo dell'inversione contabile. In tal caso, si dovrà procedere alla scomposizione delle operazioni oggetto del contratto, distinguendo le singole prestazioni assoggettabili al regime del reverse charge (nell'esempio, il servizio di installazione di impianti) da quelle assoggettabili ad IVA secondo le regole ordinarie.

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

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

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

**La semplificazione in questione è limitata ai contratti misti riguardanti gli interventi avente ad oggetto la costruzione di un edificio ovvero interventi di restauro, di risanamento conservativo e interventi di ristrutturazione edilizia.**

## **Reverse charge in caso di subappalti**

---

Le seguenti attività non sono ricompresi nel nuovo reverse charge, ma si continua ad applicare il reverse charge in caso di subappalto.

### 41 COSTRUZIONE DI EDIFICI

- 41.10.00 Sviluppo di progetti immobiliari senza costruzione
- 41.20.00 Costruzione di edifici residenziali e non residenziali

### 42 INGEGNERIA CIVILE

- 42.11.00 Costruzione di strade, autostrade e piste aeroportuali
- 42.12.00 Costruzione di linee ferroviarie e metropolitane
- 42.13.00 Costruzione di ponti e gallerie

- 42.21.00 Costruzione di opere di pubblica utilità per il trasporto di fluidi
- 42.22.00 Costruzione di opere di pubblica utilità per l'energia elettrica e le telecomunicazioni
- 42.91.00 Costruzione di opere idrauliche
- 42.99.01 Lottizzazione dei terreni connessa con l'urbanizzazione
- 42.99.09 Altre attività di costruzione di altre opere di ingegneria civile n.c.a.

#### 43 LAVORI DI COSTRUZIONE SPECIALIZZATI

- 43.12.00 Preparazione del cantiere edile e sistemazione del terreno
- 43.13.00 Trivellazioni e perforazioni
- 43.21.03 Installazione impianti di illuminazione stradale e dispositivi elettrici di segnalazione, illuminazione delle piste degli aeroporti (inclusa manutenzione e riparazione)
- 43.22.04 Installazione di impianti di depurazione per piscine (inclusa manutenzione e riparazione)
- 43.22.05 Installazione di impianti di irrigazione per giardini (inclusa manutenzione e riparazione)
- 43.91.00 Realizzazione di coperture
- 43.99.01 Pulizia a vapore, sabbiatura e attività simili per pareti esterne di edifici
- 43.99.02 Noleggio di gru ed altre attrezzature con operatore per la costruzione o la demolizione
- 43.99.09 Altre attività di lavori specializzati di costruzione n.c.a.

[Al seguente Link](#) trova una descrizione dettagliata di queste attività.

## **Fatturazione e registrazione**

---

Le prestazioni in questione devono ora, in aggiunta alle prestazioni relative a contratti di subappalto in edilizia, essere fatturate in inversione contabile, indipendentemente dalla natura del rapporto e dal tipo di committente (escluso i privati). Il nuovo reverse charge si applica a tutte le prestazioni di servizio sopra menzionate, rese a soggetti passivi Iva (imprese, professionisti) con la sola condizione che siano servizi riferiti ad edifici.

Un servizio di cui sopra reso ad una impresa o un professionista deve essere fatturato con una fattura senza l'applicazione dell'Iva in reverse charge, indicando in fattura la dicitura "inversione contabile".

Il committente integra la fattura ricevuta con l'aliquota Iva da applicare alla prestazione fatturata (4%, 10%, 22%) e registra la fattura sia nel registro delle fatture ricevute che in quello delle fatture emesse.

Da quanto chiarito nella circolare n. 7, l'Agenzia delle Entrate esige un trattamento distinto per le prestazioni soggette al reverse charge e per quelle non soggette, specialmente nei casi nei quali queste prestazioni sono rese al medesimo committente e con il medesimo contratto d'appalto.

Pertanto, può succedere in futuro, che si devono fatturare prestazioni eseguite in parte in reverse charge ed in parte con le modalità ordinarie

In futuro può succedere con maggiore cadenza che si devono fatturare prestazioni sia in reverse charge che non sia a causa dell'oggetto della prestazione (es. una manutenzione di un impianto elettrico in un edificio e fuori da un edificio), che a causa dell'oggetto committente (es. prestazione ad ente pubblico sia in veste istituzionale che commerciale, si veda sotto).

Siccome non è precluso che una fattura emessa riporti sia prestazioni in regime normale che in reverse charge la gestione della fatturazione e la registrazione delle fatture si complica notevolmente sul livello pratico.

Per questo potrebbe essere consigliabile non emettere fatture miste di questo tipo, specialmente nei confronti dei soggetti riportati sotto, verso i quali la prestazione potrebbe necessariamente essere divisa (pubblica amministrazione parzialmente in split payment ovvero altri soggetti "speciali").

## **Decorrenza e clausola di salvaguardia**

---

Il meccanismo del reverse charge, relativamente alle nuove tipologie di operazioni indicate dalla citata lettera a-ter) si applica alle operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2015.

Tuttavia, in considerazione della circostanza che la disciplina recata poteva presentare profili di incertezza, nonché in ossequio ai principi dello Statuto del contribuente, l'Agenzia delle Entrate ha introdotto una clausola di salvaguardia secondo cui **"eventuali comportamenti difformi adottate dai contribuenti anteriormente all'emanazione del presente documento di prassi" (27.03.2015) non saranno sanzionati, sulla base dei principi dello Statuto del contribuente.**

## **Reverse charge e altre disposizioni**

---

### *Reverse charge e split payment*

---

A partire dal 2015 le prestazioni verso la pubblica amministrazione sono da fatturare in split payment, mediante questo meccanismo l'ente pubblico cessionario/committente corrisponde al fornitore del bene o del servizio il corrispettivo pattuito al netto dell'IVA indicata in fattura, che deve essere versata all'Erario direttamente dall'ente.

**Per le fatture che devono essere emesse in Reverse charge non trova applicazione lo split payment.**

E' evidente che i servizi in commento, resi alla Pubblica Amministrazione, soggetti al meccanismo dell'inversione contabile, sono unicamente quelli che vengono acquistati da quest'ultima nell'esercizio della propria attività economica.

Questo comporta che, se la prestazione è resa all'ente pubblico sia in veste commerciale che istituzionale, per esempio un unico contratto d'appalto per la pulizia dell'anagrafe (attività istituzionale) e dell'asilo nido (attività commerciale), si ha una prestazione da fatturare sia in Reverse charge che in split payment. Se la prestazione è da riferirsi all'attività commerciale o istituzionale è bene chiarirlo con l'ente pubblico in questione.

### *Reverse charge e società consorziate*

---

Nell'individuare l'ambito di applicazione del meccanismo dell'inversione contabile nelle ipotesi in cui intervengano organismi di natura associativa, l'amministrazione finanziaria ha precisato che le prestazioni rese dai consorziati al consorzio assumono la medesima valenza delle prestazioni rese dal consorzio ai terzi, in analogia con quanto previsto con riferimento al mandato senza rappresentanza.

In sostanza, qualora il consorzio agisca sulla base di un contratto assoggettabile alla disciplina del reverse charge, tale modalità di fatturazione, riverberandosi anche nei rapporti interni, è applicabile anche da parte delle società consorziate per le prestazioni rese al consorzio.

Tali chiarimenti devono considerarsi validi anche con riferimento alle nuove fattispecie introdotte alle quali si applica il meccanismo di inversione contabile.



### Reverse charge e il nuovo regime forfettario e regime dei minimi

La legge di stabilità 2015, ha introdotto, a partire dal 1° gennaio 2015, un nuovo regime forfettario.

Questi soggetti non applicano il reverse charge alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate. Qualora, invece, tali soggetti acquistino beni o servizi in regime di reverse charge, gli stessi saranno tenuti ad assolvere l'imposta secondo tale meccanismo e, non potendo esercitare il diritto alla detrazione, dovranno effettuare il versamento dell'imposta a debito.

Resta inteso che le precisazioni fornite relativamente al nuovo regime forfettario debbano ritenersi valide anche con riferimento al regime dei "minimi", la cui proroga è stata prevista dall'articolo 10, comma 12-undecies), del decreto-legge 31 dicembre 2014, n. 192 (c.d. "Milleproroghe").

### Servizi promiscui ad un ente non commerciale

Va considerata, con particolare attenzione, la circostanza del committente ente non commerciale che acquista un servizio destinato, in parte allo svolgimento della propria attività commerciale e in parte allo svolgimento della propria attività non commerciale (cd. attività istituzionale).

In tal caso, ai fini dell'individuazione della modalità di applicazione del tributo, occorrerà far riferimento a criteri oggettivi.

In particolare, per distinguere la quota di servizi da imputare alla gestione commerciale dell'ente, assoggettabile al meccanismo dell'inversione contabile, da quella imputabile all'attività istituzionale, occorrerà far riferimento, ad esempio, agli accordi contrattuali tra le parti, all'entità del corrispettivo pattuito, al carattere dimensionale degli edifici interessati, etc.

Come esempio la circolare n. 7 riporta il caso di una impresa di pulizie incaricata con un unico appalto alla pulizia dei locali di una associazione culturale. I locali sono adibiti in parte all'esercizio commerciale di un bar e in parte allo svolgimento dell'attività non commerciale. I corrispettivi riguardanti questo unico contratto sono da ripartire in base ai m<sup>2</sup> riferibili alle due attività.

Analogamente, in presenza di un unico corrispettivo riferibile ad un contratto, comprensivo di servizi, alcuni dei quali soggetti al regime dell'inversione contabile e altri soggetti all'applicazione dell'IVA nelle modalità ordinarie, si dovrà procedere ad individuare, sempre sulla base di criteri oggettivi, la parte di corrispettivo relativa ai servizi a cui si applica il meccanismo del reverse charge e quella relativa ai servizi soggetti all'applicazione dell'imposta secondo le modalità ordinarie.

### Reverse charge e plafond degli esportatori abituali

Per le operazioni da fatturare in reverse charge non potrà essere utilizzato il plafond, anche in presenza di una lettera d'intento.

Può verificarsi, inoltre, il caso di un esportatore abituale che riceva dai fornitori delle fatture ove non sia facile scindere (anche per ragioni di formulazione del contratto) la parte soggetta al regime del reverse charge da quella soggetta all'applicazione dell'IVA nelle modalità ordinarie.

In tali ipotesi, in presenza di un unico contratto, comprensivo di una pluralità di prestazioni di servizi in parte soggette al regime dell'inversione contabile e in parte soggette all'applicazione dell'IVA nelle modalità ordinarie, si dovrà procedere alla scomposizione dell'operazione oggetto del contratto, individuando le

single prestazioni assoggettabili al regime del reverse charge. Ciò in quanto il meccanismo dell'inversione contabile - come sopra precisato -costituisce la regola prioritaria. In tale ipotesi, pertanto, le singole prestazioni (ad es. demolizione, installazione di impianti e opere di completamento), ancorché formino oggetto di un unico contratto di appalto, devono essere distinte dalle altre prestazioni di servizi ai fini della fatturazione, in quanto soggette in via autonoma al meccanismo dell'inversione contabile.

### Soggetti esclusi dal meccanismo del reverse charge

Come già menzionato, il reverse charge si applica solamente ai soggetti passivi di imposta e non anche a soggetti privi di partita iva (privati, condomini, enti per le loro attività istituzionali non commerciali ecc.).

Il meccanismo del reverse charge non trova applicazione alle prestazioni di servizi rese nei confronti di soggetti che, beneficiando di particolari regimi fiscali, sono di fatto esonerati dagli adempimenti previsti dal DPR n. 633 del 1972 (annotazione delle fatture, tenuta del registro dei corrispettivi e del registro degli acquisti, di cui agli articoli 23, 24 e 25 del DPR n. 633 del 1972).

A titolo esemplificativo, fra i soggetti esonerati dall'applicazione del meccanismo del reverse charge rientrano:

- i produttori agricoli con volume di affari non superiore a 7.000 euro, di cui all'articolo 34, comma 6, del DPR n. 633 del 1972;
- esercenti attività di intrattenimento di cui alla tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640 ai quali, agli effetti dell'IVA, si applicano le disposizioni di cui all'articolo 74, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972;
- enti che hanno optato per le disposizioni di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398;
- soggetti che effettuano spettacoli viaggianti, nonché quelli che svolgono le altre attività di cui alla tabella C allegata al DPR n. 633 del 1972 che, nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume di affari non superiore a 25.822,84 euro, di cui all'articolo 74-quater, quinto comma, del DPR n. 633 del 1972.

### Le diverse forme contrattuali

Il contratto d'appalto e la prestazione d'opera sono entrambi riconducibili nel novero delle prestazioni di servizi, hanno in comune alcuni elementi e presentano delle differenze in altri aspetti. In particolare:

- in entrambe le tipologie contrattuali il prestatore assume un'obbligazione di risultato, non assume alcun vincolo di subordinazione e assume direttamente il rischio derivante dall'esecuzione della prestazione;
- la principale differenza consiste nel requisito dell'organizzazione: infatti, nell'appalto l'esecutore si avvale di una struttura organizzativa normalmente articolata, mentre nel contratto d'opera prevale l'apporto lavorativo diretto del prestatore.

Nella realtà quotidiana ed operativa, è tutt'altro che agevole distinguere se una determinata operazione possa rientrare nello schema dell'appalto, o della prestazione d'opera, ovvero in quello della cessione dei beni con posa in opera, soprattutto considerando che non sempre (anzi, quasi mai) le parti stipulano accordi in forma scritta per regolare i reciproci obblighi e diritti. Un aiuto per la soluzione del problema può essere ricercato nella prassi dell'Amministrazione finanziaria e nella giurisprudenza di legittimità ed in quella della Corte di Giustizia Ue. Per quanto riguarda la giurisprudenza di legittimità, si segnalano le seguenti pronunce della Cassazione:

- sentenza 28.10.1958, n. 3517: è stato evidenziato che **“oggetto del contratto di appalto è il risultato di un fare** (anche se comprensivo di un dare) che può concretarsi così sia nel compimento di un’opera che di un servizio che l’appaltatore assume verso il committente, dietro corrispettivo (...) mentre oggetto del contratto di vendita può consistere sia in un “dare” che in una obbligazione di “dare” e di “fare”;
- sentenza 17.4.1970, n. 1114: si sottolinea che “deve desumersi dalle clausole contrattuali se la volontà delle parti ha voluto dare **maggior rilievo al trasferimento di un bene o al processo produttivo di esso**”.

Per quanto riguarda invece la prassi dell’Amministrazione finanziaria, è interessante riprendere il contenuto della Risoluzione del 05.07.1976, n. 360009, in cui è stato precisato che:

- **“sono sempre da considerarsi contratti di vendita** (e non di appalto) i contratti concernenti la fornitura, ed eventualmente anche la posa in opera, di impianti di riscaldamento, condizionamento d’aria, lavanderia, cucina, infissi, pavimenti, ecc., **qualora l’assuntore dei lavori sia lo stesso fabbricante o chi fa abituale commercio dei prodotti** e materiali sopra menzionati”;
- “tuttavia, nel caso particolare che le clausole contrattuali obbligassero l’assuntore degli indicati lavori a realizzare un “quid novi” rispetto alla normale serie produttiva, deve ritenersi prevalente l’obbligazione di “facere”, in quanto si configurano gli elementi peculiari del contratto di appalto e, precisamente, l’intuitus personae e l’assunzione del rischio economico da parte dell’appaltatore”.

Sono esclusi (con conseguente applicazione dell’Iva nei modi ordinari) i rapporti riconducibili alla **cessione di beni con posa in opera**, in quanto il servizio della posa in opera assume funzioni accessorie rispetto alla cessione del bene, che costituisce l’oggetto del contratto.

Vale la pena di rammentare che, in presenza di un contratto redatto in forma scritta, l’onere di documentare l’inesistenza dell’appalto ricade sui verificatori, mentre se il contratto è solo verbale, s’inverte l’onere probatorio, per cui è il contribuente che dovrà dimostrare l’esistenza dell’appalto, adducendo concreti elementi di fatto

Distinti saluti,

Interconsult – Pichler Steinmair Knoll

Dr. Anton Pichler | Dr. Walter Steinmair | Dr. Helmuth Knoll



Servizio prestato	Attività	Committente	Tipologia contratto	Fatturazione
Costruzione grezza	41.10.00 Sviluppo di progetti immobiliari senza costruzione 41.20.00 Costruzione di edifici residenziali e non residenziali 42.11.00 Costruzione di strade, autostrade e piste aeroportuali 42.12.00 Costruzione di linee ferroviarie e metropolitane 42.13.00 Costruzione di ponti e gallerie 42.21.00 Costruzione di opere di pubblica utilità per il trasporto di fluidi 42.22.00 Costruzione di opere di pubblica utilità per l'energia elettrica e le telecomunicazioni 42.91.00 Costruzione di opere idrauliche 42.99.01 Lottizzazione dei terreni connessa con l'urbanizzazione 42.99.09 Altre attività di costruzione di altre opere di ingegneria civile n.c.a. 43.12.00 Preparazione del cantiere edile e sistemazione del terreno 43.13.00 Trivellazioni e perforazioni	Imprese della sezione F	Subappalto	Reverse Charge
	43.21.03 Installazione impianti di illuminazione stradale e dispositivi elettrici di segnalazione, illuminazione delle piste degli aeroporti (inclusa manutenzione e riparazione) 43.22.04 Installazione di impianti di depurazione per piscine (inclusa manutenzione e riparazione) 43.22.05 Installazione di impianti di irrigazione per giardini (inclusa manutenzione e riparazione) 43.91.00 Realizzazione di coperture 43.99.01 Pulizia a vapore, sabbiatura e attività simili per pareti esterne di edifici 43.99.02 Noleggio di gru ed altre attrezzature con operatore per la costruzione o la demolizione 43.99.09 Altre attività di lavori specializzati di costruzione n.c.a.	Altre imprese o professionisti	Appalto o altre forme contrattuali	Iva nei modi ordinari

Servizio prestato	Attività	Committente	Tipologia contratto	Fatturazione
Contratti misti/complexi	Esclusivamente in caso di contratti aventi 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 DPR 380/2001.	Imprese della sezione F	Subappalto	Reverse Charge
		Altre imprese o professionisti	Appalto o altre forme contrattuali	Iva nei modi ordinari
Installazione di impianti inclusa manutenzione e riparazione	43.21.01 Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione) 43.21.02 Installazione di impianti elettronici (inclusa manutenzione e riparazione) 43.22.01 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 termico, acustico o antivibrazioni 43.29.09 Altri lavori di costruzione e installazione n.c.a.	Altre imprese o professionisti	Tutte le fattispecie contrattuali, ad eccezione delle cessioni e delle cessioni con posa in opera	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, controsoffitti, pareti mobili e simili 43.33.00 Rivestimento di pavimenti e di muri 43.34.00 Tinteggiatura e posa in opera di vetri 43.39.01 Attività non specializzate di lavori edili (muratori) 43.39.09 Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a.			In caso di contratti misti/complexi, si deve procedere alla separazione tra reverse charge e Iva nei modi ordinari
Demolizioni	43.11.00 Demolizione			
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			