

REVERSE CHARGE NELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI EDILI¹

La Scheda esamina l'ambito applicativo del meccanismo del *reverse charge* nelle prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e di completamento, relative a edifici, nonché nelle prestazioni edili dipendenti da subappalto.

Emanuele GRECO²

1 PREMESSA

Il *reverse charge* (o inversione contabile) è uno speciale meccanismo tale per cui, in deroga alle regole ordinarie del sistema dell'IVA, il debitore d'imposta è il cessionario o committente dell'operazione.

Quest'ultimo soggetto è tenuto ad assolvere gli obblighi che sorgono ai fini impositivi (ad esempio, per il *reverse charge* "interno", è tenuto a integrare con l'imposta la fattura emessa dal cedente o prestatore), ai sensi dell'art. 17 co. 5 del DPR 633/72.

Nel settore dell'edilizia, il meccanismo del *reverse charge* si applica, alternativamente, alle:

- prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici (art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72);
- prestazioni di servizi diversi da quelli di cui alla lett. a-ter), compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore (art. 17 co. 6 lett. a) del DPR 633/72).

¹ La presente aggiorna la Scheda 849.11, *Schede di Aggiornamento on line*, 4, 2016, p. 649 ss.

² e.greco@eutekne.it.

2 AMBITO APPLICATIVO

Nel presente paragrafo si riepilogano le principali condizioni e i limiti di applicazione del meccanismo del *reverse charge*, con specifico riferimento alle operazioni poste in essere nel settore dell'edilizia.

2.1 AMBITO SOGGETTIVO

In via preliminare, si ricorda che il meccanismo del *reverse charge*, per sua propria natura, si applica ai soli committenti soggetti passivi IVA, ai sensi dell'art. 17 co. 5 del DPR 633/72³.

2.1.1 Regimi speciali IVA

Il meccanismo del *reverse charge*, in considerazione delle proprie caratteristiche applicative, non può riguardare le operazioni effettuate nei confronti di soggetti che fruiscono di particolari regimi ai fini IVA.

I predetti soggetti, beneficiando di regimi speciali, sono in linea generale esonerati dagli adempimenti IVA e, in particolare, dagli obblighi di registrazione delle fatture.

In particolare, secondo quanto indicato nella circ. Agenzia delle Entrate 27.3.2015 n. 14, il meccanismo del *reverse charge* non si applica (pertanto il cedente o prestatore assolve l'IVA secondo le modalità ordinarie) alle operazioni effettuate nei confronti di:

- produttori agricoli in regime di esonero⁴ ex art. 34 co. 6 del DPR 633/72⁵;
- esercenti attività di intrattenimento di cui alla Tariffa allegata al DPR 640/72, per i quali si applicano le disposizioni di cui all'art. 74 co. 6 del DPR 633/72;
- soggetti che hanno optato per l'applicazione del regime di cui alla L. 16.12.91 n. 398⁶;
- esercenti attività di spettacolo viaggiante e soggetti che svolgono le attività di cui alla Tabella C allegata al DPR 633/72, i quali nell'anno precedente hanno conseguito un volume d'affari non superiore a 25.822,84 euro.

L'esclusione sopra descritta non riguarda le operazioni effettuate nei confronti dei sog-

³ Sono escluse da *reverse charge* le prestazioni di servizi nei confronti di un condominio, il quale, ancorché in possesso di una partita IVA non può, in linea di massima, assumere qualità di soggetto passivo IVA con riferimento alle operazioni assoggettate a *reverse charge* in commento. Si veda Greco E. "Fuori da reverse charge le prestazioni «edili» nei confronti del condominio", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 4.2.2015.

⁴ Per accedere al regime di esonero, i produttori agricoli devono aver realizzato nell'anno solare precedente (o prevedere di realizzare, nel caso di inizio dell'attività nell'anno in corso) un volume d'affari non superiore a 7.000,00 euro, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti agricoli, ai sensi dell'art. 34 co. 6 del DPR 633/72.

⁵ La circ. Agenzia delle Entrate 27.3.2015 n. 14 non menziona, tra le esclusioni soggettive i soggetti che pongono in essere attività agricole connesse all'agricoltura, di cui all'art. 34-bis del DPR 633/72. Tale esclusione è, invece, prevista con riferimento al meccanismo del c.d. "*split payment*", secondo quanto chiarito nella circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2015 n. 15.

⁶ Trattasi di: associazioni sportive dilettantistiche, associazioni senza scopo di lucro e pro loco; società sportive dilettantistiche, costituite in forma di società di capitali senza fine di lucro, ai sensi dell'art. 90 della L. 27.12.2002 n. 289; associazioni bandistiche, cori amatoriali, associazioni filodrammatiche, di musica e danza popolare, legalmente costituite senza fini di lucro.

getti che si avvalgono del regime forfetario, in quanto tali soggetti sono tenuti all'assolvimento dell'IVA sull'acquisto di beni e/o servizi per i quali assumono la veste di debitori d'imposta⁷.

2.1.2 Acquisti promiscui da parte di enti non commerciali

Nell'ipotesi in cui il committente del servizio sia un ente non commerciale e il servizio sia destinato in parte allo svolgimento della propria attività commerciale e in parte allo svolgimento dell'attività istituzionale, è necessario distinguere la quota parte di servizi acquistata ai fini commerciali dalla quota parte acquistata ai fini istituzionali⁸, secondo criteri oggettivi⁹.

A tal fine, l'Agenzia delle Entrate, nella circ. 27.3.2015 n. 14, ha indicato quali criteri utili:

- gli accordi contrattuali tra le parti;
- l'entità del corrispettivo pattuito;
- il carattere dimensionale degli edifici interessati¹⁰.

2.1.3 Acquisti da parte di Pubbliche Amministrazioni o società in *split payment*

L'applicazione del *reverse charge* su una prestazione di servizi prevale sull'istituto del c.d. "*split payment*" disciplinato dall'art. 17-ter del DPR 633/72¹¹.

Quest'ultima norma prevede espressamente che le disposizioni in materia di "*split payment*" non si applicano qualora la Pubblica Amministrazione o la società destinataria dell'operazione sia il debitore del tributo.

Ne discende che, nel caso di servizi di pulizia, installazione di impianti, completamento o demolizione, rese nei confronti della Pubblica Amministrazione nell'ambito dell'attività commerciale di quest'ultima o nei confronti di enti, fondazioni o società di cui all'art. 17-ter co. 1-bis del DPR 633/72, l'IVA deve comunque essere applicata con il meccanismo del *reverse charge*.

Per gli acquisti di beni e servizi effettuati dalla Pubblica Amministrazione o ente o fondazione, riferibili in parte alla sfera commerciale e in parte alla sfera istituzionale, il cessione

⁷ Art. 1 co. 70 della L. 190/2014.

⁸ Il medesimo criterio potrebbe essere applicato anche agli acquisti di beni e/o servizi da parte di una persona fisica, destinati promiscuamente all'esercizio di impresa o professionale e alla sfera "privata" del soggetto. In tal senso, Ricca F. "Contratti misti con sdoppiamento", *Italia Oggi*, 5.4.2015, p. 9. Si veda anche Greco E. "Immobili ad uso promiscuo con reverse charge parziale", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.euekne.info, 26.9.2020.

⁹ Un diverso criterio, secondo quanto indicato in dottrina, potrebbe essere quello di considerare il bene o servizio fornito all'ente non commerciale destinato all'ambito commerciale (e dunque con applicazione del "*reverse charge*") nell'ipotesi in cui il destinatario abbia fornito il proprio numero di partita IVA. Tale impostazione si fonda sul principio di cui all'art. 19 del regolamento UE 282/2011 che, ancorché riferito alle regole di territorialità IVA, dispone che "*un soggetto passivo o un ente non soggetto passivo assimilato a un soggetto passivo che riceve servizi destinati esclusivamente ad un uso privato [...] è considerato un soggetto non passivo*" (si veda Zavatta R. "L'imposta va «scomposta»", *Il Sole - 24 Ore*, 14.4.2015, p. 34).

¹⁰ Nel caso di servizi di pulizia un criterio potrebbe essere quello di suddividere il corrispettivo dell'operazione sulla base della superficie destinata ad attività commerciale e di quella destinata ad attività istituzionale (si veda Zavatta R. "L'imposta va «scomposta»", *Il Sole - 24 Ore*, 14.4.2015, p. 34).

¹¹ La speciale disciplina ha effetti sino al 30.6.2023 (decisione UE 1105/2020).

nario o committente deve comunicare al fornitore la quota parte del bene o servizio acquistato da destinare, rispettivamente alla:

- sfera commerciale;
- sfera istituzionale.

La quota parte di acquisti destinata all'attività commerciale (per la quale si applica il meccanismo del *reverse charge*) e all'attività istituzionale (per la quale si applica il c.d. "*split payment*") deve essere determinata secondo criteri "oggettivi e coerenti"¹².

2.1.4 Regime di IVA per cassa

L'applicazione del meccanismo del *reverse charge*, in quanto derogatorio rispetto alle modalità ordinarie di assolvimento dell'imposta, esclude l'applicabilità del regime di IVA per cassa di cui all'art. 32-*bis* del DL 83/2012 (conv. L. 134/2012)¹³.

2.2 AMBITO OGGETTIVO

Nel presente paragrafo sono riportate alcune indicazioni in merito all'applicazione del meccanismo del *reverse charge* sul piano oggettivo.

2.2.1 Mandato senza rappresentanza

Secondo quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate¹⁴, le prestazioni rese dai consorziati al consorzio assumono il medesimo trattamento IVA delle prestazioni rese dal consorzio nei confronti dei terzi, in applicazione del principio di cui all'art. 3 co. 3 del DPR 633/72 per il mandato senza rappresentanza.

Ne consegue che, qualora il consorzio agisca nei confronti di terzi effettuando operazioni con il meccanismo del *reverse charge*, lo stesso trattamento deve essere applicato anche alle prestazioni rese dalle società consorziate nei confronti del consorzio¹⁵.

¹² Ne consegue l'impossibilità di utilizzare criteri di tipo forfetario per scomporre le operazioni soggette a "*reverse charge*" e le operazioni non soggette, laddove i beni e i servizi acquistati siano misurabili. Sul punto, cfr. circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2015 n. 15. Si potrebbero assumere, come riferimento, i criteri previsti per la separazione delle operazioni soggette ad IVA e di quelle non soggette, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione, secondo l'art. 19 co. 4 del DPR 633/72.

¹³ Il chiarimento, contenuto nella circ. Agenzia delle Entrate 27.3.2015 n. 14, riprende quanto già affermato nella circ. 26.11.2012 n. 44, secondo cui il regime dell'IVA per cassa non è consentito per le operazioni effettuate nei confronti di cessionari o committenti che assolvono l'imposta con il meccanismo del *reverse charge*.

¹⁴ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 27.3.2015 n. 14, circ. 4.4.2007 n. 19 e risposta a interpello 21.12.2021 n. 845.

¹⁵ La possibilità di estendere il principio affermato dall'Amministrazione per le prestazioni rese dai consorzi ai consorziati alla generalità degli schemi giuridici fondati su un rapporto di mandato senza rappresentanza costituisce aspetto controverso in dottrina. In particolare, secondo alcuni Autori, il riaddebito delle spese sostenute dallo studio professionale nei confronti del professionista (mandatario senza rappresentanza) dovrebbe seguire il meccanismo del "*reverse charge*" se tale è il regime applicato nella prestazione "a monte" (cfr. Giuliani G., Spera M. "Reverse charge in edilizia: primi chiarimenti del Fisco e perduranti dubbi applicativi", *Il fisco*, 18, 2015, p. 1737). Diversamente, altri Autori hanno ritenuto che il riaddebito dei costi relativi a prestazioni in *reverse charge*, sostenuti dallo studio, nei confronti

2.2.2 Prestazioni occasionali

Stando a quanto descritto nella circ. Agenzia delle Entrate 27.3.2015 n. 14 (§ 1.1), il criterio di identificazione oggettiva fondato sui codici ATECO, per individuare le prestazioni rilevanti ai fini del *reverse charge*, riguarda eminentemente le prestazioni poste in essere stabilmente, vale a dire le prestazioni per le quali è obbligatoria la comunicazione di inizio attività di cui all'art. 35 co. 3 del DPR 633/72¹⁶.

Difatti, qualora il prestatore del servizio svolga sistematicamente attività ricomprese nei codici ATECO relativi alle prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative ad edifici, ma tali attività non siano state oggetto della comunicazione di inizio attività di cui all'art. 35 co. 3 del DPR 633/72, le stesse si intendono assoggettate al "*reverse charge*", con l'obbligo per il soggetto passivo di adeguare il codice ATECO.

2.2.3 Rapporti con altre discipline

L'applicazione del *reverse charge* può essere limitata al verificarsi di specifiche condizioni, conseguenti alla natura dell'operazione posta in essere.

Operazioni esenti e non imponibili

Per sua propria natura, il meccanismo del *reverse charge* non si applica alle operazioni non imponibili¹⁷ ed esenti¹⁸ ai fini IVA.

Plafond IVA

Nell'ipotesi in cui la dichiarazione di intento, presentata dall'esportatore abituale al proprio fornitore, abbia ad oggetto operazioni assoggettabili al meccanismo del *reverse charge*, per tali prestazioni dovrà essere applicato il lo speciale meccanismo e non il regime di non imponibilità IVA di cui all'art. 8 co. 1 lett. c) del DPR 633/72, con conseguente impossibilità di utilizzare il *plafond*¹⁹.

Beni significativi

Secondo quanto indicato con circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2015 n. 37 (§ 13) e con-

del professionista non debba essere soggetto alla speciale disciplina (cfr. Forte N. "I rapporti tra «reverse charge» e «split payment»", *Corriere Tributario*, 19, 2015, p. 1474).

¹⁶ Sul punto si veda anche Forte N. "I rapporti tra «reverse charge» e «split payment»", *Corriere Tributario*, 19, 2015, p. 1474. Secondo questa interpretazione, "se il soggetto che effettua la prestazione di servizi non è in possesso di nessuno dei codici relativi alle prestazioni di pulizia (81.21.00 e 81.22.02) ed occasionalmente rende tale servizio, l'inversione contabile non deve essere applicata. È essenziale, però, che il servizio (di pulizia) sia effettivamente occasionale, in quanto se tale attività viene svolta marginalmente, ma con carattere di continuità, l'omessa segnalazione all'Agenzia delle Entrate, quindi la mancata presentazione della denuncia di variazione dati (o di inizio attività) prevista dall'art. 35 del Decreto IVA, non dispensa il prestatore dall'applicazione dell'inversione contabile".

¹⁷ A titolo esemplificativo, la circ. Agenzia delle Entrate 37/2015 (§ 16) specifica che, per i servizi di pulizia effettuati in edifici situati in porti o aeroporti, si applica il regime di non imponibilità ex art. 9 co. 1 n. 6 del DPR 633/7278 e non il meccanismo del *reverse charge*.

¹⁸ Cfr. risposta a interpello Agenzia delle Entrate 12.10.2022 n. 502. Ciò vale anche per le prestazioni di servizi ad aliquota "zero" (ossia prestazioni esenti con diritto alla detrazione IVA "a monte"), come nel caso delle prestazioni "strettamente connesse" ai vaccini contro il COVID-19 ai sensi dell'art. 1 co. 452 - 453 della L. 178/2020.

¹⁹ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 14/2015, § 9 e principio di diritto Agenzia delle Entrate 9.4.2019 n. 14.

fermato con circ. Agenzia delle Entrate 13.6.2016 n. 27 (§ 5.2), la disposizione agevolativa in materia di aliquota IVA per i beni significativi non può trovare applicazione nell'ipotesi di *reverse charge*, dovendosi intendere riferita alle sole prestazioni effettuate nei confronti di "consumatori finali".

Se il committente non è un soggetto passivo IVA allora la fattura dovrà esporre l'IVA, e se del caso, indicare anche il valore dei beni significativi.

La condizione che il cessionario sia un "consumatore finale", nell'ambito di una manutenzione con fornitura di beni significativi, non esclude però che tale soggetto possa rivestire la qualifica di soggetto passivo IVA²⁰. Ciò che rileva è che l'operazione non costituisca una fase intermedia nella realizzazione dell'intervento e, quindi, che la cessione e/o prestazione non sia posta in essere nei confronti dell'appaltatore o del prestatore d'opera. In tal caso il cessionario dovrà provvedere ad integrare la fattura evidenziando gli eventuali beni significativi.

2.2.4 Cessioni di beni con posa in opera

Sono escluse dal meccanismo del *reverse charge*, nel settore edile, le forniture di beni con posa in opera in quanto tali operazioni, ai fini IVA, costituiscono cessioni di beni e non prestazioni di servizi.

Il punto è stato oggetto di conferma da parte dell'Agenzia delle Entrate, rispettivamente, per la disciplina di cui:

- alla lett. a) dell'art. 17 co. 6 del DPR 633/72²¹;
- alla lett. a-ter) dell'art. 17 co. 6 del DPR 633/72²².

Il criterio per qualificare, ai fini IVA, un'operazione come cessione di beni con posa in opera piuttosto che come prestazione di servizi risiede nella prevalenza dell'obbligazione di dare rispetto al *facere*²³.

Tale criterio si estrinseca, secondo la circ. Agenzia delle Entrate 37/2015 (§ 3) nella prevalenza dell'elemento della materia (cessione di beni con posa in opera) piuttosto che dell'attività lavorativa (prestazione di servizi), senza che sia di per sé dirimente il dato oggettivo del raffronto tra valore della materia impiegata e valore dell'opera prestata.

Secondo l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, ai fini in esame, i criteri cui riferirsi sono quelli indicati in Cass. 21.4.2002 n. 6925, tali per cui *"si ha appalto quando la fornitura della materia costituisce un semplice mezzo per la produzione dell'opera ed il lavoro è lo scopo essenziale del negozio, in modo che le modifiche da apportare al bene consistono non già in accorgimenti marginali e secondari diretti ad adattarlo alle specifiche esigenze del committente della prestazione, ma sono tali da dar luogo ad un servizio che, sotto il profilo qualitativo, assume valore determinante al fine del risultato da fornire alla controparte"*.

²⁰ Cfr. interpello Agenzia delle Entrate 16.2.2017 n. 954-375/2017.

²¹ Tra i numerosi documenti di prassi che si sono espressi sul punto, si vedano circ. Agenzia delle Entrate 29.12.2006 n. 37 e ris. Agenzia delle Entrate 28.6.2007 n. 148.

²² Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 27.3.2015 n. 14 e circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2015 n. 37. Non deve trarre in inganno il fatto che alcuni codici ATECO individuati nella circ. Agenzia delle Entrate 14/2015 individuino prestazioni (ma, appunto, non cessioni) relative alla "posa in opera" di beni.

²³ Cfr. ris. Agenzia delle Entrate 6.3.2015 n. 25.

Fatte queste premesse, per individuare l'effettiva prevalenza della cessione rispetto alla prestazione si può fare utile riferimento anche ai criteri contenuti nella sentenza Corte di Giustizia UE 29.3.2007 causa C-111/05, *Aktiebolaget*. Secondo i giudici, "il rapporto tra il prezzo del bene e quello dei servizi è un dato obiettivo che rappresenta un indice di cui si può tener conto nel quantificare l'operazione [...]", ma tuttavia "il costo del materiale e dei lavori non deve, da solo, assumere un'importanza decisiva" nella valutazione.

La distinzione tra cessione di beni e prestazione, nei casi controversi, può essere risolta indagando la reale volontà delle parti (di porre in essere una cessione piuttosto che una prestazione), desumibile dalla "descrizione delle clausole del contratto"²⁴. Nello stesso senso, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che la natura dell'operazione deve essere evinta "dalla volontà contrattualmente espressa dalle parti"²⁵, ossia "dal complesso delle pattuizioni negoziali e dalla natura delle obbligazioni dedotte dalle parti"²⁶.

Con riferimento al suddetto principio, l'Agenzia delle Entrate aveva specificato ulteriormente che "quando il programma negoziale posto in essere delle parti abbia 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, il contratto è senz'altro qualificabile quale cessione con posa in opera"²⁷. Viceversa, "se la volontà contrattuale è quella di addivenire ad un risultato diverso e nuovo rispetto al complesso dei beni utilizzati per l'esecuzione dell'opera, allora la prestazione di servizi si deve considerare assorbente rispetto alla cessione del materiale impiegato"²⁸.

3 PRESTAZIONI DI SERVIZI RELATIVE AD EDIFICI

Ai sensi dell'art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72, il meccanismo del *reverse charge* si applica, sotto il profilo oggettivo, alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento, relative ad edifici.

Per individuare le prestazioni di servizi rilevanti ai fini in esame, è stato chiarito che deve farsi riferimento, in linea generale, ai codici ATECO individuati dall'Agenzia delle Entrate²⁹, sempreché le prestazioni siano relative ad edifici.

²⁴ Cfr. Corte di Giustizia UE 29.3.2007 causa C-111/05, *Aktiebolaget* (§ 39). Nel caso oggetto della sentenza (riguardante la fornitura e posa in opera di un cavo a fibre ottiche tra due Stati membri), i giudici concludono in favore della cessione di beni, posto che "dalla descrizione delle clausole del contratto [...] risulta che i lavori che dovevano essere compiuti dal fornitore si limitano alla posa in opera del cavo [...] e non hanno lo scopo o il risultato di alterare la natura di detto cavo e neppure quello di adattarlo ai bisogni specifici del cliente".

²⁵ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2015 n. 37, ris. Agenzia delle Entrate 28.6.2007 n. 148 e ris. Agenzia delle Entrate 4.3.2008 n. 76.

²⁶ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2015 n. 37, ris. Agenzia delle Entrate 11.7.2007 n. 164 e ris. Agenzia delle Entrate 10.8.2007 n. 220.

²⁷ Cfr. ris. Agenzia delle Entrate 11.7.2007 n. 164.

²⁸ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2015 n. 37, ris. Agenzia delle Entrate 10.8.2007 n. 220 e ris. Agenzia delle Entrate 4.3.2008 n. 76.

²⁹ L'elenco completo dei codici ATECO rilevanti ai fini del *reverse charge* in commento è individuato nella circ. Agenzia delle Entrate 27.3.2015 n. 14 (§ 1.4). Si veda il successivo § 3.2.

3.1 NOZIONE DI EDIFICIO

Per identificare la nozione di "edificio", ai fini dell'applicazione dell'art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72, l'Agenzia delle Entrate, nella circ. 27.3.2015 n. 14 e nella circ. 22.12.2015 n. 37, ha fornito i due seguenti riferimenti:

- la nozione di edificio di cui all'art. 2 del DLgs. 192/2005, inteso 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"*;
- le indicazioni contenute nella R.M. 26.5.98 n. 46/E, secondo cui per edificio 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"*.

La disposizione in tema di *reverse charge* è riferita tanto ai fabbricati abitativi quanto ai fabbricati strumentali, compresi gli "edifici in corso di costruzione" (classificati a livello catastale come F/3) e le "unità in corso di definizione" (classificati a livello catastale come F/4), dando di fatto una rilevanza "catastale" al manufatto stesso.

Secondo l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate, il legislatore ha voluto confinare l'applicazione dell'art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72 ai soli fabbricati e non alla più ampia categoria dei beni immobili.

Risultano, dunque, escluse dell'ambito applicativo della norma in questione, le prestazioni aventi ad oggetto, ad esempio:

- terreni;
- parti del suolo;
- parcheggi;
- piscine;
- giardini,

salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell'edificio stesso (ad esempio, piscine collocate sui terrazzi, giardini pensili, impianti fotovoltaici collocati sui tetti, ecc.).

Stando a quanto chiarito dall'Amministrazione finanziaria, rilevano ai fini dell'applicazione del meccanismo del *reverse charge* anche le prestazioni relative ad impianti che sono posizionati in parte internamente ed in parte esternamente all'edificio (ad esempio per necessità tecniche o logistiche)³⁰.

³⁰ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2015 n. 37, § 6. Sulla base della stessa logica, in dottrina (cfr. Giuliani G., Spera M. "Reverse charge in edilizia: primi chiarimenti del Fisco e perduranti dubbi applicativi", *Il fisco*, 18, 2015, p. 1737), è stato affermato che rientrano nell'ambito dell'inversione contabile *"le unità collabenti di cui alla categoria catastale F2 e tutte le unità accessorie ai fabbricati che costituiscono dei singoli corpi di fabbrica, si pensi, ad esempio, a dei garage o a dei box auto separati dal fabbricato a cui sono asserviti"*.

Sulla base dei chiarimenti dell'Agenzia si dovrebbe concludere che le prestazioni effettuate in relazione ad una piscina interna all'edificio e su una piscina collocata nel giardino antistante l'edificio siano soggette all'applicazione dell'IVA secondo modalità diverse; così come per un parcheggio all'aperto e per un parcheggio ubicato sul lastrico solare dell'edificio. Non constano indicazioni di prassi specifiche rispetto all'effettiva applicazione del meccanismo del *reverse charge* in argomento per le prestazioni eseguite sulle pertinenze dell'edificio³¹, salvo che queste non siano integrate nell'edificio stesso³².

Sono, parimenti, escluse dal meccanismo del *reverse charge* in esame le prestazioni (es. manutenzione e/o riparazione) riferite ad impianti e a macchinari industriali, in quanto operazioni non strettamente relative ad un "edificio"³³.

Più in generale, non è applicabile il *reverse charge* alle prestazioni di cui sopra, qualora rese su beni mobili di qualsiasi tipo o su impianti accatastati in via autonoma rispetto all'edificio del quale fanno parte³⁴.

3.2 PRESTAZIONI RILEVANTI

Per determinare le prestazioni rilevanti ai fini dell'applicazione del meccanismo del *reverse charge* di cui all'art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72, si deve fare riferimento ai codici attività di cui alla Tabella ATECO 2007.

Il criterio ha rilevanza esclusivamente oggettiva³⁵, al fine di individuare le prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relativi ad edifici. Per contro, il criterio non può essere adottato in senso soggettivo³⁶.

Difatti, secondo quanto chiarito nella circ. Agenzia delle Entrate 27.3.2015 n. 14, i soggetti passivi che rendono i servizi di cui all'art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72 applicano il *reverse charge* indipendentemente dalla circostanza che si tratti di prestatori che operano nel settore edile, vale a dire che svolgono un'attività ricompresa nella sezione F della Tabella ATECO 2007³⁷.

³¹ Una possibile chiave di lettura a favore dell'applicazione del *reverse charge* anche alle pertinenze del fabbricato potrebbe risiedere nella circ. Agenzia delle Entrate 11.5.2017 n. 16 (§ 4), ove si rappresenta il caso dell'applicazione delle sanzioni per l'impiantista che realizza in appalto un impianto idraulico in un giardino non di pertinenza di un edificio (ed assolve l'IVA con il meccanismo dell'inversione contabile), lasciando presupporre la debenza del *reverse charge* nell'ipotesi (contraria) della realizzazione dell'impianto in un giardino "pertinenziale". Sul punto, si veda Ricca F. "Inversione contabile applicata sui lavori in cortile e box auto", *Italia Oggi*, 5.6.2017, p. 8.

³² È stato riconosciuto il vincolo di "pertinenzialità", ai fini del *reverse charge* di cui trattasi, per gli impianti (fotovoltaici) che, pur collocati all'esterno dell'edificio, non sono accatastati in via autonoma (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 37/2015, § 8). Sul tema, si veda Bonsanto D., Greco E. "Possibile reverse charge per l'installazione dell'impianto fotovoltaico", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 9.8.2021.

³³ In questo senso va letta la circ. Agenzia delle Entrate 37/2015, § 11.

³⁴ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2015 n. 37, § 8.

³⁵ In dottrina, si vedano Balzanelli M., Sirri M. "Reverse charge legato al «codice»", *Il Sole - 24 Ore*, 1.4.2015, p. 32 e Ricca F. "Edilizia, inversione contabile in slalom tra le eccezioni", *Italia Oggi*, 5.4.2015, p. 8.

³⁶ Dunque, non è determinante il fatto che il soggetto passivo sia identificato ai fini IVA con uno dei codici ATECO allo scopo considerati dall'Agenzia delle Entrate.

³⁷ Tuttavia, come aveva precisato la ris. Agenzia delle Entrate 11.8.2017 n. 111, qualora il prestatore del servizio svolga sistematicamente attività ricomprese nelle classificazioni ATECO di cui al *reverse charge*

Inoltre, se la prestazione è oggettivamente riconducibile ad uno dei codici ATECO indicati nella circ. 14/2015, essa sarà assoggettata a *reverse charge* non assumendo rilievo il fatto che sia resa da soggetti terzi³⁸.

Le indicazioni dell'Agencia delle Entrate, in virtù delle quali per individuare le prestazioni assoggettate a *reverse charge* si deve fare riferimento ai codici ATECO indicati dalla stessa Agenzia, si discostano tuttavia dalla formulazione letterale dell'art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72.

La disposizione, infatti, come illustrato, si riferisce esclusivamente ai servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento, relativi a edifici. Il criterio adottato dalla circ. Agenzia delle Entrate 27.3.2015 n. 14 ha, invece, l'effetto di accogliere nell'ambito applicativo del *reverse charge* anche le manutenzioni (ordinarie e straordinarie)³⁹ che, stando al dato letterale dell'art. 17 co. 6 lett. a-ter), non avrebbero dovuto essere ricomprese nella disciplina⁴⁰.

In linea generale, nel caso di prestazioni complesse (frequenti nel settore edile), le operazioni che le compongono devono essere individuate singolarmente ai fini dell'applicazione o meno del *reverse charge*. Nell'ipotesi in cui la prestazione non possa essere individuata come a sé stante rispetto al complesso delle prestazioni eseguite, essa avrà natura "accessoria" e il trattamento IVA sarà il medesimo dell'operazione "principale" a norma dell'art. 12 del DPR 633/72.

Unicità del contratto

In presenza di un unico contratto, comprensivo di una pluralità di prestazioni di servizi in parte soggette al meccanismo del *reverse charge* e in parte soggette all'applicazione dell'IVA secondo le modalità ordinarie, si dovrà procedere alla scomposizione delle operazioni, individuando le singole prestazioni assoggettabili al meccanismo del *reverse charge*⁴¹.

In tale ipotesi, pertanto, le singole prestazioni riconducibili alla disciplina *reverse charge* dovranno essere distinte dalle altre prestazioni di servizi ai fini della fatturazione, in quanto soggette in via autonoma al meccanismo del *reverse charge*⁴².

ma non comunicate ai sensi dell'art. 35 co. 3 del DPR 633/72, il prestatore del servizio è tenuto a procedere all'adeguamento del codice ISTAT comunicato.

³⁸ Sul punto, circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2015 n. 37 (§ 12).

³⁹ Al riguardo si veda Tosoni G.P. "«Inversione» anche per la manutenzioni", *Il Sole - 24 Ore*, 1.4.2015, p. 32, il quale rileva che, per le prestazioni di completamento degli edifici, "per le quali il dato letterale non conduceva assolutamente alla manutenzione, l'Agenzia si giustifica precisando che il termine «completamento» è stato utilizzato dal legislatore in modo atecnico e, quindi, rifacendosi al Testo unico sull'edilizia, occorre comprendere nel *reverse charge* anche gli interventi di manutenzione ordinaria, straordinaria e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, eccetera".

⁴⁰ Si osserva che, ancorché non contemplate dal dato letterale dell'art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72, le manutenzioni sono contenute nella corrispondente disposizione comunitaria (art. 199 par. 1 lett. a) della direttiva 2006/112/CE), in base alla quale gli Stati membri della UE possono prevedere il *reverse charge* per le "prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili".

⁴¹ Lo indica la circ. Agenzia delle Entrate 14/2015, precisando che il meccanismo del *reverse charge* costituisce il criterio prioritario, considerata la finalità antifrode che lo contraddistingue.

⁴² La circ. Agenzia delle Entrate 14/2015 porta l'esempio di un contratto che preveda l'installazione di im-

Tuttavia, stante la complessità delle tipologie contrattuali riscontrabili nel settore edile, la circ. Agenzia delle Entrate 14/2015 ha chiarito che, in un'ottica di semplificazione, l'IVA si applica nelle modalità ordinarie⁴³ qualora sussista un contratto unico di appalto (comprensivo anche di prestazioni riconducibili alla disciplina del *reverse charge* ai sensi della lett. a-ter) in analisi⁴⁴) avente ad oggetto la costruzione di un edificio ovvero interventi di restauro, di risanamento conservativo e interventi di ristrutturazione edilizia⁴⁵ di cui all'art. 3 co. 1 lett. c) e d) del DPR 380/2001⁴⁶.

Il medesimo principio si applica nell'ipotesi di un contratto avente ad oggetto il frazionamento di un'unità immobiliare, senza modifica della volumetria complessiva dell'edificio e dell'originaria destinazione d'uso⁴⁷, in cui è prevista anche l'installazione di uno o più impianti. Anche in questo caso, in un'ottica di semplificazione, la circ. Agenzia delle Entrate 37/2015 (§ 1) ha riconosciuto l'applicazione dell'IVA secondo le regole ordinarie all'intera fattispecie contrattuale.

3.2.1 Servizi di pulizia

Per individuare le prestazioni rientranti tra i "servizi di pulizia relativi ad edifici", la circ. Agenzia delle Entrate 27.3.2015 n. 14 precisa che si fa riferimento alle attività ricomprese nei seguenti codici attività della Tabella ATECO 2007:

- pulizia generale (non specializzata) di edifici - codice 81.21.00;
- altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali - codice 81.22.02.

pianti, unitamente allo svolgimento di altre generiche prestazioni di servizi non rientranti nel meccanismo del *reverse charge*. In tal caso, si dovrà procedere alla scomposizione delle operazioni oggetto del contratto, distinguendo le singole prestazioni assoggettabili al meccanismo del *reverse charge* (nell'esempio, il servizio di installazione di impianti) da quelle soggette ad IVA secondo le regole ordinarie.

⁴³ Secondo parte della dottrina (Zavatta R. "Operazioni multiple da scomporre", *Il Sole - 24 Ore*, 10.4.2015, p. 36; Balzanelli M., Sirri M. "Reverse charge esteso agli impianti degli edifici", *Il Sole - 24 Ore*, 4.5.2015, p. 25) la citata "deroga" (rispetto alla scomposizione delle operazioni) sarebbe di carattere facoltativo.

⁴⁴ L'impostazione dell'Amministrazione appare giustificabile nell'ipotesi in cui, nell'ambito di un unico contratto di appalto, abbiano maggiore rilevanza le operazioni con applicazione dell'IVA secondo le modalità ordinarie. Viceversa, la soluzione dell'Agenzia si presta a critiche, espresse dalla dottrina, con riferimento al caso in cui le operazioni più rilevanti all'interno del contratto "complesso" siano quelle in "reverse charge", in quanto la mancata applicazione del meccanismo speciale "potrebbe sembrare non perfettamente in linea con lo spirito della norma, tesa ad evitare fenomeni elusivi" (cfr. Giuliani G., Spera M. "Reverse charge in edilizia: primi chiarimenti del Fisco e perduranti dubbi applicativi", *Il fisco*, 18, 2015, p. 1737).

⁴⁵ Secondo quanto descritto, deve concludersi che sono esclusi dalla semplificazione in analisi i contratti di appalto aventi ad oggetto manutenzioni ordinarie e straordinarie di cui, rispettivamente, alle lett. a) e b) dell'art. 3 co. 1 del DPR 380/2001.

⁴⁶ Si pensi, ad esempio, ad un unico contratto avente ad oggetto la ristrutturazione di un edificio in cui è prevista anche l'installazione di uno o più impianti: in tal caso, stando al chiarimento dell'Agenzia delle Entrate, non si dovrà procedere alla scomposizione del contratto, distinguendo l'installazione di impianti dagli interventi, ma l'IVA sarà applicata secondo le regole ordinarie all'intera fattispecie contrattuale.

⁴⁷ Intervento qualificabile come "manutenzione straordinaria" a seguito delle modifiche apportate all'art. 3 co. 1 lett. b) del DPR 380/2001 da parte dell'art. 17 co. 1 del DL 133/2014.

Nell'individuazione delle prestazioni di "servizi di pulizia" riconducibili al meccanismo del *reverse charge*, resta ferma la condizione che si tratti di servizi riferiti esclusivamente ad edifici. Pertanto, sono da ritenersi escluse dall'applicazione del *reverse charge* le prestazioni di pulizia specializzata di impianti e macchinari industriali, ancorché infissi al suolo, in quanto non rientranti nella nozione di edifici.

Inoltre, in quanto riconducibili a codici ATECO diversi da quelli richiamati nella circ. 14/2015, sono esclusi dal *reverse charge* i servizi relativi alle attività di derattizzazione (81.29.10), di spurgo delle fosse biologiche, dei tombini (37.00.00) e di rimozione della neve (81.29.91)⁴⁸.

Codice ATECO	Fattispecie	Descrizione
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. Pulizia generale (non specializzata) di 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 (ad esempio, la pulizia di vetrate, camini e caminetti, fornaci, inceneritori, caldaie, condotti di ventilazione e dispositivi di evacuazione dei fumi). È esclusa l'attività di pulizia specializzata di impianti e macchinari industriali, in quanto non rientranti nella nozione di "edifici". Sono escluse la pulizia con vapore, sabbiatura e simili attività di pulitura di facciate di edifici.

3.2.2 Demolizione di edifici

La circ. Agenzia delle Entrate 27.3.2015 n. 14, per circoscrivere le prestazioni rientranti tra i "servizi di demolizione relativi ad edifici", specifica che si fa riferimento alle attività ricomprese nel codice 43.11.00 ("demolizione") della Tabella ATECO 2007.

Nell'ipotesi di un contratto unico di appalto, avente ad oggetto la demolizione e la successiva costruzione di un nuovo edificio, non si applica il meccanismo del *reverse charge*, poiché previsto per la sola attività di demolizione. In tal caso, infatti, l'attività di demolizione deve considerarsi strettamente funzionale alla realizzazione della nuova costruzione.

In presenza di un contratto unico avente ad oggetto la realizzazione di una nuova costruzione, previa demolizione di un vecchio edificio, non si dovrà procedere alla scomposizione

⁴⁸ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2015 n. 37 (§ 5).

del contratto, distinguendo l'attività di demolizione, poiché l'IVA si applica secondo le regole ordinarie all'intera fattispecie contrattuale⁴⁹.

Codice ATECO	Fattispecie	Descrizione
43.11.00	Demolizione	Demolizione o smantellamento di edifici e di altre strutture.
43.12.00	Preparazione del cantiere edile e sistemazione del terreno	Sgombero dei cantieri edili. Movimento terra: scavo, riporto, spianamento e rusatura dei cantieri edili, scavo di fossi, rimozione di materiale roccioso, abbattimento con l'esplosivo eccetera. Preparazione del sito per l'estrazione di minerali: rimozione dei materiali di sterro e altri lavori di sistemazione e di preparazione dei terreni e siti minerali (esclusi quelli destinati all'estrazione di petrolio e gas). Drenaggio del cantiere edile. Drenaggio di terreni agricoli e forestali. Preparazione delle risaie. Impermeabilizzazione dei terreni. Preparazione di piste da sci. Scavi archeologici.
43.13.00	Trivellazioni e perforazioni	Trivellazioni, perforazioni di sondaggio e carotaggio per le costruzioni edili per scopi geofisici, geologici o simili.

3.2.3 Installazione di impianti

Per individuare le prestazioni rientranti tra i "servizi di installazione di impianti relativi ad edifici", la circ. Agenzia delle Entrate 27.3.2015 n. 14 fa riferimento alle attività ricomprese nei seguenti codici attività della Tabella ATECO 2007:

- installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione) - codice 43.21.01;
- installazione di impianti elettronici (inclusa manutenzione e riparazione) - codice 43.21.02;
- installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione - codice 43.22.01;
- installazione di impianti per la distribuzione del gas (inclusa manutenzione e riparazione) - codice 43.22.02;
- installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione) - codice 43.22.03;
- installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili - codice 43.29.01;

⁴⁹ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 37/2015 (§ 2).

- lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni - codice 43.29.02;
- altri lavori di costruzione e installazione⁵⁰ nca (limitatamente alle prestazioni riferite ad edifici) - codice 43.29.09.

Con riferimento alle installazioni di impianti all'interno di edifici, dovrebbero rientrare nell'ambito di applicazione del *reverse charge* "solo quelle relative a «parti integranti» del fabbricato ossia «installazioni permanenti» ovvero non rimovibili senza significative modifiche o trasformazioni del fabbricato stesso"⁵¹.

L'Agenzia delle Entrate ha ulteriormente specificato che non si applica il *reverse charge* nell'ipotesi in cui l'installazione di impianti risulta "strettamente funzionale allo svolgimento di un'attività industriale e non al funzionamento dell'edificio autonomamente considerato"⁵², fermo restando che, una volta installati, gli impianti costituiscano un tutt'uno con l'edificio medesimo.

In questo senso, è stata esclusa dal *reverse charge* anche l'installazione di impianti di refrigerazione ad uso industriale, pur destinati ad essere integrati in "edifici"⁵³.

Per quanto concerne le installazioni di macchinari, si deve valutare che l'intervento posto in essere non sia riconducibile ad uno di quelli contenuti nella sezione C ("Attività manifatturiere") della Tabella ATECO 2007, tra cui, ad esempio, l'installazione di cisterne e serbatoi, l'installazione di generatori di vapore e l'installazione di macchine per ufficio in quanto esclusi dalla norma⁵⁴.

Rientrano nell'ambito di applicazione del *reverse charge* le installazioni di estintori, a condizione che gli stessi facciano parte di un impianto di protezione attiva rispondente alle prescrizioni e ai dettami di cui al DM 20.12.2012. Analogamente, l'installazione e la manutenzione di porte tagliafuoco e le uscite di sicurezza, essendo queste considerate, ai sensi del DM 21.6.2004, impianti di protezione contro gli incendi, è soggetta al meccanismo del *reverse charge*⁵⁵.

Impianti in parte collocati all'esterno dell'edificio

La circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2015 n. 37 (§ 6) ha specificato che rientrano nell'ambito applicativo del *reverse charge* anche gli impianti collocati sia internamente che esternamente all'edificio per necessità tecniche o logistiche⁵⁶.

A titolo esemplificativo, si può pensare ai seguenti casi:

⁵⁰ In questa categoria, sebbene non esplicitate dal codice ATECO, devono intendersi ricomprese (ai fini del *reverse charge*) anche le attività di riparazione e manutenzione; cfr. circ. Agenzia delle Entrate 37/2015 (§ 7).

⁵¹ Si veda il documento Confindustria 22.6.2015, ripreso in Greco E., La Grutta S. "Niente reverse charge per i beni mobili installati", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 4.7.2015.

⁵² Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 37/2015, § 11.

⁵³ Cfr. interpello DRE Emilia Romagna 21.10.2015 n. 954-784/2015.

⁵⁴ Si veda Greco E. "Interventi su macchinari industriali senza reverse charge", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 7.7.2015.

⁵⁵ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2015 n. 37, § 9.

⁵⁶ In un'ottica di semplificazione e di riduzione delle incertezze interpretative, l'Agenzia delle Entrate ha precisato, infatti, che è necessario valorizzare l'unicità dell'impianto il quale, nel suo complesso, è funzionale e servente all'edificio seppur, in parte, posizionato all'esterno dello stesso per le predette necessità.

- impianto di videosorveglianza perimetrale composto da una centralina situata all'interno dell'edificio e da telecamere esterne;
- impianto citofonico, il quale richiede la collocazione di apparecchiature all'esterno dell'edificio;
- impianto di climatizzazione con motore posto all'esterno dell'edificio;
- impianto idraulico con tubazioni esterne⁵⁷.

Impianti fotovoltaici

Ai fini dell'applicazione del *reverse charge* in argomento all'installazione di impianti fotovoltaici, secondo la circ. Agenzia delle Entrate 37/2015 (§ 8) deve operarsi la seguente distinzione:

- impianti fotovoltaici accatastati in via autonoma (categoria D/1 oppure D/10);
- impianti fotovoltaici "integrati"⁵⁸, "semi-integrati"⁵⁹ o, comunque, non accatastati in via autonoma.

Nel primo caso, il meccanismo del *reverse charge* non è applicabile alla prestazione di installazione, considerato che l'impianto fotovoltaico, in tale ipotesi, costituisce un bene immobile "autonomo" e non una parte dell'edificio sul quale è installato.

Diversamente, se l'impianto fotovoltaico non è autonomamente accatastato, si applica la disciplina del *reverse charge* oltre che per gli impianti "integrati" o "semi-integrati", anche per gli impianti collocati:

- sul lastrico solare;
- su aree pertinenziali al fabbricato (ad esempio, impianti situati "a terra", all'esterno dell'edificio) se funzionali o serventi allo stesso.

Manutenzione di impianti

Stando alla descrizione dei codici ATECO rilevanti, l'applicazione del *reverse charge* risulta estesa ad alcune fattispecie di manutenzione su impianti precedentemente installati⁶⁰.

La medesima conclusione non può essere riferita al caso in cui l'impianto, invece che installato, sia stato piuttosto oggetto di una fornitura con posa in opera. In tale ipotesi, non applicandosi il *reverse charge* all'operazione "a monte" (in quanto cessione di beni e non prestazione di servizi), non si può ricondurre la successiva manutenzione dell'impianto alla disciplina dell'inversione contabile⁶¹.

La riparazione o sostituzione di parti danneggiate ricade nell'ambito di applicazione del meccanismo del *reverse charge* se l'interesse delle parti è diretto al mantenimento in fun-

⁵⁷ Si veda. Gazzera M. "Reverse charge da verificare per l'installazione di impianti in edifici", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 25.4.2018.

⁵⁸ Vale a dire quelli in cui il manto di copertura è sostituito dai pannelli.

⁵⁹ Vale a dire quelli in cui i pannelli sono appoggiati sopra l'esistente manto di copertura.

⁶⁰ Sono incluse nel *reverse charge* di cui trattasi anche le manutenzioni riferite al codice ATECO 43.29.09 "Altri lavori di costruzione e installazione", ancorché non espressamente indicate dal medesimo codice (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 37/2015, § 7).

⁶¹ Sul punto anche Giuliani G., Spera M. "Reverse charge in edilizia: primi chiarimenti del Fisco e perduranti dubbi applicativi", *Il fisco*, 18, 2015, p. 1737.

zione dell'impianto installato; viceversa, se si tratta di mera fornitura in beni posati in opera, l'IVA si applica secondo le modalità ordinarie⁶².

Rientrano nell'ambito del *reverse charge* i diritti di chiamata corrisposti nell'ambito di un intervento di manutenzione di impianti, anche in presenza di un semplice "controllo" dell'impianto da parte del tecnico. Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 37/2015 (§ 14), le prestazioni di manutenzione, derivanti da contratti che prevedono la corresponsione di canoni di abbonamento periodici, devono essere assoggettate al meccanismo del *reverse charge*, anche qualora le stesse non siano correlate ad un intervento di manutenzione materialmente eseguito.

Collaudo di impianti

Nell'ipotesi in cui le prestazioni di collaudo siano autonomamente individuabili, esse risultano estranee all'ambito oggettivo dell'art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72⁶³.

Nella diversa ipotesi in cui il collaudo sia eseguito nell'ambito di un contratto che prevede anche la fornitura (e l'installazione) dell'impianto, la prestazione di collaudo dovrebbe configurarsi come accessoria alla cessione del bene, in quanto rappresenta "il mezzo per fruirne nelle migliori condizioni"⁶⁴. Se la prestazione di collaudo ha natura accessoria alla cessione, l'intera operazione, ai fini IVA, ha natura di cessione di beni (e non di prestazione di servizi) e, dunque, deve ritenersi esclusa dall'ambito applicativo del *reverse charge*⁶⁵.

Verifica di impianti

Non si applica il *reverse charge* in argomento per le attività volte a certificare la corrispondenza degli impianti elettrici rispetto alla specifica normativa di settore, prescindendo dall'effettuazione di qualsiasi intervento di manutenzione sugli impianti stessi⁶⁶.

Sostituzione di componenti

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 37/2015 (§ 10), si applica il *reverse charge* alle prestazioni, relative ad edifici, i cui interventi di sostituzione delle parti dell'impianto "siano tali da configurare un «nuovo impianto», trattandosi, in concreto, di servizi di installazione"⁶⁷.

Codice ATECO	Fattispecie	Descrizione
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.

⁶² Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2015 n. 37, § 10.

⁶³ Le prestazioni di collaudo sono, in linea generale, riconducibili al codice ATECO 71.20.10 ("Collaudi e analisi tecniche di prodotti") e, sulla base delle indicazioni fornite con la circ. Agenzia delle Entrate 14/2015, devono ritenersi escluse dall'ambito oggettivo di applicazione del *reverse charge* in argomento.

⁶⁴ Tra le molte, si veda Corte di Giustizia UE 29.3.2007 causa C-111/05, *Aktiebolaget*.

⁶⁵ Si veda il successivo § 5.

⁶⁶ Cfr. ris. Agenzia delle Entrate 11.8.2017 n. 111.

⁶⁷ Secondo questa interpretazione, la volontà delle parti, ai fini dell'intervento, "deve intendersi rivolta alla riparazione e/o ammodernamento degli impianti, anche mediante la sostituzione di parti danneggiate o divenute obsolete e non alla mera fornitura di beni".

Codice ATECO	Fattispecie	Descrizione
<i>segue</i>		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, incluse le fibre ottiche, parabole satellitari, impianti di segnalazione d'incendio, sistemi di allarme antifurto.
43.21.03	Installazione impianti di illuminazione stradale e dispositivi elettrici di segnalazione, illuminazione delle piste degli aeroporti (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	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.
43.22.04	Installazione di impianti di depurazione per piscine (inclusa manutenzione e riparazione)	
43.22.05	Installazione di impianti di irrigazione per giardini (inclusa manutenzione e riparazione)	
43.29.01	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 nca	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.

Codice ATECO	Fattispecie	Descrizione
<i>segue</i>		Montaggio di palchi, <i>stand</i> e altre strutture simili per manifestazioni. Installazione di linee vita ⁶⁸ .

3.2.4 Completamento di edifici

Per individuare le prestazioni rientranti tra i “servizi di completamento relativi ad edifici”⁶⁹, si fa riferimento alle attività ricomprese nei seguenti codici attività della Tabella ATECO 2007:

- intonacatura e stuccatura - codice 43.31.00;
- posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate - codice 43.32.01;
- posa in opera di infissi, arredi⁷⁰, controsoffitti, pareti mobili e simili) - codice 43.32.02;
- rivestimento di pavimenti e di muri - codice 43.33.00;
- tinteggiatura e posa in opera di vetri - codice 43.34.00;
- attività non specializzate di lavori edili-muratori (limitatamente alle prestazioni afferenti gli edifici) - codice 43.39.01;
- altri lavori di completamento e di finitura degli edifici nca - codice 43.39.09.

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 27.3.2015 n. 14 devono ritenersi escluse dall’ambito di applicazione dell’art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72 le prestazioni di servizi relative alla preparazione del cantiere (codice ATECO 43.12), in quanto non riferibili alla fase del completamento dell’edificio, bensì a quella propedeutica della costruzione.

Sono comprese nell’ambito di applicazione del *reverse charge* in esame anche le prestazioni riconducibili alla nozione di “manutenzione ordinaria”, sebbene non espressamente menzionate nella formulazione letterale dell’art. 17 co. 6 lett. a-ter) in argomento⁷¹.

⁶⁸ Con l’aggiornamento dei codici ATECO 2007, a partire dall’1.1.2022, è stato previsto il nuovo codice “43.21.04” riferito all’installazione di insegne elettriche e impianti luce (incluse luminarie per feste). In precedenza, tale attività era inclusa nel codice “43.29.09” (Altri lavori di costruzione e installazione n.c.a.). La descritta modifica nella classificazione ATECO potrebbe avere effetti sul piano dell’applicazione del *reverse charge* in argomento (si veda Greco E. “Reverse charge a rischio per l’installazione di insegne elettriche”, *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 28.3.2022).

⁶⁹ La nozione di “completamento di edifici” utilizzata dal legislatore non è rinvenibile né nella direttiva 2006/112/CE, né nel regolamento UE 1042/2013. La stessa circ. Agenzia delle Entrate 27.3.2015 n. 14 specifica che la suddetta nozione è stata utilizzata in modo atecnico, considerato che l’art. 3 del DPR 380/2001 fa riferimento a interventi quali manutenzione ordinaria e straordinaria, restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia. Si fa ricorso, dunque, ai codici ATECO individuati come rilevanti dalla stessa Agenzia.

⁷⁰ La posa in opera di “arredi” deve tuttavia intendersi esclusa dall’applicazione del *reverse charge*, in quanto non rientra nella nozione di completamento relativo a edifici.

⁷¹ Per un confronto tra le prestazioni qualificabili come “completamento di edifici” ai sensi dell’art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72 e gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria di cui all’art. 3 co. 1 lett. a) e b) del DPR 380/2001, si rinvia a Belotti R., Quarantini S. “Manutenzioni edilizie tra reverse charge ed imponibilità IVA”, *Il fisco*, 20, 2015, p. 1948. Tra le prestazioni soggette alla disciplina di inversione contabile che integrano anche la nozione di manutenzione ordinaria o straordinaria vi sono, in particolare, i lavori di intonacatura, tinteggiatura, posa in opera di infissi e rivestimento di pavimenti

Per cui, ad esempio, si applica il *reverse charge* alla posa in opera di piastrelle, anche se la prestazione non è posta in essere nella fase di completamento dell'edificio, bensì su un fabbricato già esistente⁷².

Nello stesso senso, la circ. Agenzia delle Entrate 27.3.2015 n. 14 ha specificato che sono ricomprese tra i "servizi di completamento relativi ad edifici" le prestazioni consistenti nel rifacimento della facciata di un edificio⁷³.

Dall'elencazione dei codici ATECO considerati rilevanti sembra desumersi che il meccanismo del *reverse charge* sia applicabile, in caso di nuove costruzioni, anche all'eventuale fase di demolizione del preesistente edificio ed a quella di esecuzione dell'impiantistica e di finizione della nuova costruzione, rimanendo esclusa sia l'attività preparatoria del cantiere che quella di costruzione vera e propria. In presenza di un contratto unico avente ad oggetto la realizzazione di una nuova costruzione, previa demolizione di un vecchio edificio, "non si dovrà procedere alla scomposizione del contratto, distinguendo l'attività di demolizione, ma si applicherà l'IVA secondo le modalità ordinarie all'intera fattispecie contrattuale"⁷⁴.

Tuttavia, secondo quanto espresso nella risposta ad interrogazione parlamentare 10.3.2016 n. 5-08065, si applica il *reverse charge* per "l'attività dell'impresa che effettua lavori di opere murarie per il committente, nell'ambito di un ampliamento di un edificio" Tale attività rientra nel codice attività 43.39.01 «altri lavori di costruzione e installazione n.c.a.», per cui, "se riferita ad edifici, deve essere assoggettata al meccanismo dell'inversione contabile".

Codice ATECO	Fattispecie	Descrizione
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.

e muri, nonché le "attività non specializzate di lavori edili-muratori" e gli "altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a."

⁷² Sul punto, si vedano anche Tosoni G.P. "«Inversione» anche per la manutenzione", *Il Sole - 24 Ore*, 1.4.2015, p. 32 e Ricca F. "Edilizia, inversione contabile in slalom tra le eccezioni", *Italia Oggi*, 5.4.2015, p. 8.

⁷³ Sul tema, si veda anche Greco E. "Aliquota IVA variabile per gli interventi del bonus facciate", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 6.12.2021.

⁷⁴ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 37/2015 (§ 2).

Codice ATECO	Fattispecie	Descrizione
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 ecc. 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 nca	Installazione di caminetti. Costruzione di sottofondi per pavimenti. Pulizia di nuovi edifici dopo la costruzione.
43.91.00	Realizzazione di coperture	Costruzione di tetti. Copertura di tetti. Installazione di grondaie e pluviali.
43.99.01	Pulizia a vapore, sabbatura e attività simili per pareti esterne di edifici	
43.99.02	Noleggio di gru ed altre attrezzature con operatore per la costruzione o la demolizione	Noleggio di gru e altre attrezzature con operatore che non possono essere allocate in uno specifico tipo di costruzione.
43.99.09	Altri lavori specializzati di costruzione nca	Lavori di costruzione da parte di imprese specializzate in un aspetto comune a vari tipi di costruzione, che richiedono capacità o attrezzature particolari: lavori di fondazione, inclusa l'infissione di pali, lavori di isolamento e di impermeabilizzazione, deumidificazione di edifici, scavo di pozzi di aerazione, posa in opera di elementi d'acciaio non fabbricati in proprio, piegatura dell'acciaio effettuato in cantiere, posa in opera di mattoni e pietre, montaggio e smontaggio di ponteggi e piattaforme di lavoro (incluso il loro noleggio), costruzione di camini e forni industriali.

Codice ATECO	Fattispecie	Descrizione
<i>segue</i>		Lavori di accesso specializzato che richiedono abilità di scalatore e l'impiego di attrezzature adeguate, ossia lavori in altezza su strutture elevate. Lavori sotterranei da parte di imprese specializzate. Costruzione di piscine. Posa in opera di articoli di arredo urbano.

4 PRESTAZIONI DIPENDENTI DA SUBAPPALTO

Laddove non risulti applicabile il meccanismo del *reverse charge* per le prestazioni di servizi "di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento" (art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72), nel settore dell'edilizia, può comunque trovare applicazione il *reverse charge* per le prestazioni rese dai subappaltatori nei confronti dell'appaltatore principale, alle condizioni di cui all'art. 17 co. 6 lett. a) del DPR 633/72.

Non risulta attualmente efficace la disposizione di cui all'art. 17 co. 6 lett. a-quinquies) del DPR 633/72, inserita dall'art. 4 co. 3 del DL 124/2019, la quale disciplina il *reverse charge* per le prestazioni di servizi effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente, con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma⁷⁵.

4.1 AMBITO DI APPLICAZIONE

Secondo quanto indicato nella circ. Agenzia delle Entrate 37/2006 (§2), "*sono tenuti all'applicazione del reverse charge i subappaltatori che svolgono, anche se in via non esclusiva o prevalente, attività identificate dai codici ATECOFIN 2004 [oggi ATECO 2007, n.d.r.] riferiti alla sezione «Costruzioni» (F)*".

Successivi interventi dell'Agenzia hanno quindi specificato che, ai fini del *reverse charge*, non è determinante il fatto che il subappaltatore sia identificato con un codice ATECO della sezione F, "*essendo comunque necessario fare riferimento alla attività da questi effettivamente svolta*"⁷⁶.

Anche in assenza di un codice ATECO della Sezione F da parte del subappaltatore, infatti, se tale soggetto "*svolge nella sostanza un'attività rientrante nella predetta sezione F, alle prestazioni da questi rese è comunque applicabile il regime dell'inversione contabile*"⁷⁷.

⁷⁵ La disposizione, per risultare applicabile, necessita di una specifica autorizzazione comunitaria. Tuttavia, la Commissione UE ha comunicato al Consiglio dell'UE che non sussistono i presupposti per il rilascio di una misura di deroga, ai sensi dell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE (cfr. comunicazione Commissione UE 243/2020 e interrogazione parlamentare 8.9.2021 n. 5-06250).

⁷⁶ Cfr. ris. Agenzia delle Entrate 173/2008.

⁷⁷ Cfr. ris. Agenzia delle Entrate 172/2007.

Ai fini dell'applicazione del *reverse charge*, occorre dunque verificare se la natura delle prestazioni rese dal subappaltatore sia tale da essere ricompresa nelle attività di cui alla sezione F della Tabella ATECO 2007.

Si tratta delle attività che sono contrassegnate con il codice che ha quali cifre iniziali "45", e cioè:

- lavori generali di costruzione;
- lavori speciali di costruzione per edifici e opere di ingegneria civile;
- lavori di installazione in esso dei servizi;
- lavori di completamento di un fabbricato.

I codici della Tabella ATECOFIN 2004 sono stati sostituiti con decorrenza 1.1.2008 dai codici contenuti nella Tabella ATECO 2007⁷⁸ in cui sono state identificate le seguenti categorie:

- costruzioni di edifici (codice "41");
- lavori di ingegneria civile (codice "42");
- lavori di costruzione specializzati (codice "43").

Il cambio di codice non rileva ai fini della qualificazione dell'attività svolta, in quanto le nuove categorie identificate nella Tabella ATECO 2007 trovano corrispondenza nelle categorie della Tabella ATECOFIN 2004 individuate dalla circ. Agenzia delle Entrate 29.12.2006 n. 37 (§ 2).

Codice ATECO	Fattispecie	Descrizione	
41.10.00	Costruzione di edifici	Sviluppo di progetti immobiliari senza costruzioni	
41.20.00		Costruzione di edifici residenziali e non residenziali	
42.11.00	Ingegneria civile	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 nca	
43.11.00		Lavori di costruzione specializzati	Demolizione
43.12.00			Preparazione del cantiere edile e sistemazione del terreno
43.13.00	Trivellazioni e perforazioni		
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)		

⁷⁸ Per la determinazione del regime IVA applicabile occorre fare riferimento alle informazioni acquisite dalle parti al momento della stipula del contratto di subappalto (ris. Agenzia delle Entrate 24.4.2008 n. 173).

Codice ATECO	Fattispecie	Descrizione
43.21.03	<i>segue</i>	Installazione di impianti di illuminazione stradale e dispositivi elettrici di segnalazione, illuminazione delle piste degli aeroporti (inclusa manutenzione e riparazione)
43.22.01		Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione
43.22.02		Installazione di impianti per la distribuzione del gas (inclusa manutenzione e riparazione)
43.22.03		Installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione)
43.22.04		Installazione di impianti di depurazione per piscine (inclusa manutenzione e riparazione)
43.22.05		Installazione di impianti di irrigazione per giardini (inclusa manutenzione e riparazione)
43.29.01		Installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili
43.29.02		Lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni
43.29.09		Altri lavori di costruzione e installazione nca
43.31.00		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 nca
43.91.00		Realizzazione di coperture
43.99.01		Pulizia a vapore, sabbatura e attività simili per pareti esterne di edifici
43.99.02		Noleggio di gru ed altre attrezzature con operatore per la costruzione o la demolizione
43.99.09		Altre attività di lavori specializzati di costruzione nca

Montaggio, smontaggio e noleggio di ponteggi e piattaforme di lavoro

Con riferimento alle attività di montaggio e smontaggio di ponteggi e piattaforme di lavoro, incluso il loro noleggio, inserite nella sezione F della Tabella ATECO (codice ATECOFIN 2004 "45.25.0", ora codice ATECO 2007 "43.99.09"), la ris. Agenzia delle Entrate 3.8.2007 n. 205 ha chiarito che il *reverse charge* non si applica se il prestatore è chiamato ad eseguire il servizio in qualità di "mero esecutore" materiale delle direttive del committente. In tale ipotesi, manca uno degli elementi tipici del contratto d'appalto e cioè l'autonomia organizzativa⁷⁹.

⁷⁹ Si vedano Cosentino C., Spagnol E. "I subappalti nel settore edile", in AA.VV. "L'IVA in edilizia", *Quaderni Eutekne*, 142, Eutekne, 2018, p. 563 ss.

Ugualmente, il *reverse charge* non si applica al noleggio, con relativa installazione, di ponteggi, in quanto la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto al noleggio delle impalcature⁸⁰.

Manutenzioni e riparazioni

Sono incluse nel comparto edile anche le prestazioni relative alle riparazioni e manutenzioni.

Il *reverse charge* in commento si applica, quindi, anche alla prestazione di attività di manutenzione, effettuata al di fuori della costruzione o della ristrutturazione di edifici, purché l'attività svolta:

- sia inquadrabile nella sezione F del codice ATECOFIN 2004 ora ATECO 2007 (comparto delle prestazioni edili);
- sia resa sulla base di un contratto di subappalto, e quindi non a favore del committente finale, bensì di altra impresa appaltatrice o subappaltatrice del servizio di manutenzione⁸¹.

A titolo esemplificativo, può essere inquadrata tra le attività rese nel comparto edile l'attività di mera manutenzione di impianti idraulici e impianti di allarme già esistenti, in quanto rientra nella più generica categoria delle "riparazioni"⁸².

4.2 ESCLUSIONE PER LE PRESTAZIONI VERSO IL GENERAL CONTRACTOR

L'art. 17 co. 6 lett. a) del DPR 633/72 espressamente prevede che il *reverse charge* di cui trattasi non si rende applicabile alle prestazioni di servizi rese nei confronti del contraente generale al quale venga affidata dal committente la totalità dei lavori.

Secondo il codice dei contratti pubblici, di cui al DLgs. 12.4.2006 n. 163, il "contraente generale" (c.d. "*general contractor*") è colui al quale il soggetto aggiudicatore del bando per la realizzazione di infrastrutture affida "*la realizzazione con qualsiasi mezzo dell'opera, nel rispetto delle esigenze specificate nel progetto preliminare o nel progetto definitivo redatto dal soggetto aggiudicatore e posto a base di gara, contro un corrispettivo pagato in tutto o in parte dopo l'ultimazione dei lavori*".

Non altrettanto pacifico è ritenere disapplicata la disposizione anche in presenza di un contraente generale di un committente privato. Tuttavia, la formulazione letterale della norma sembrerebbe consentire di pervenire a questa conclusione, non essendo prevista una limitazione ai casi in cui il committente che affida la totalità dei lavori sia un soggetto pubblico⁸³.

⁸⁰ Cfr. ris. Agenzia delle Entrate 26.7.2007 n. 187.

⁸¹ Si veda Cosentino C., Spagnol E. "I subappalti nel settore edile", in AA.VV. "L'IVA in edilizia", *Quaderni Eutekne*, 142, Eutekne, 2018, p. 563 ss.

⁸² Cfr. ris. Agenzia delle Entrate 5.7.2007 n. 154 e 11.7.2007 n. 164.

⁸³ Sul tema, Greco E., Zanetti E. "Prestazioni edili al *general contractor* senza inversione contabile", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 26.7.2021. Secondo gli Autori, anche la lettura della ris. Agenzia delle Entrate 111/2008 potrebbe portare alla stessa conclusione, essendo affermato che il rapporto giuridico tra il contraente generale e i suoi prestatori di servizi appare "*più vicino ad un contratto atipico di committenza*" in virtù del quale con le imprese terze sono posti in essere "*dei veri e propri contratti di appalto*" e non di subappalto.

5 PRASSI RILEVANTE

Nella seguente tabella si riportano i principali chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate in materia.

Fattispecie	Riferimento
Per individuare il settore edile, nell'ambito dei subappalti, si deve fare riferimento alla sezione F della tabella ATECOFIN 2004. Sono stati definiti anche i contratti interessati e quelli, viceversa, esclusi dal meccanismo del <i>reverse charge</i> .	Circ. Agenzia delle Entrate 29.12.2006 n. 37
Il meccanismo del <i>reverse charge</i> , nell'ambito dei subappalti, si applica anche nelle ipotesi in cui, nell'esecuzione dei lavori edili, intervengano organismi di natura associativa. In particolare, tenuto conto dell'assetto funzionale di tali soggetti, qualora il consorzio agisca sulla base di un contratto di subappalto soggetto al meccanismo del <i>reverse charge</i> , lo stesso meccanismo, riverberandosi anche nei rapporti interni, è applicabile anche da parte delle società consorziate, purché le prestazioni dalle medesime rese al consorzio siano riconducibili alla specifica disciplina dettata per il settore edile.	Circ. Agenzia delle Entrate 4.4.2007 n. 19
Ai fini del meccanismo del <i>reverse charge</i> , nelle ipotesi in cui sussistono contemporaneamente una prestazione di servizi e una cessione di beni, occorre fare riferimento alla volontà contrattualmente espressa dalle parti per stabilire se sia prevalente l'obbligazione di dare o quella di fare. L'esatta qualificazione si rende necessaria anche nelle ipotesi in cui i codici che identificano le attività delle imprese contraenti appartengano alla sezione F della Tabella ATECO.	Ris. Agenzia delle Entrate 28.6.2007 n. 148
La realizzazione di pareti e controsoffitti in cartongesso costituisce una prestazione rilevante ai fini del meccanismo del <i>reverse charge</i> , anche nell'ipotesi in cui venga effettuata, in subappalto, da un'impresa che svolge attività di commercio al dettaglio di materiali plastici per l'edilizia (codice ATECO 51.90.0) e, in via secondaria, quella di rivestimento di pavimenti e muri (codice ATECO 45.43.0). A tal fine, è comunque necessario che l'attività svolta dal subappaltatore, alla luce delle disposizioni contrattuali, appaia diretta non già alla mera fornitura con posa in opera di materiali, bensì alla realizzazione di un'opera diversa ed ulteriore rispetto a quella risultante dal mero impiego del materiale fornito.	Ris. Agenzia delle Entrate 10.8.2007 n. 220
L'installazione di impianti idraulico-sanitari è un'attività soggetta al meccanismo del <i>reverse charge</i> , nell'ambito dei subappalti, essendo ricompresa nella sezione F della tabella ATECO.	Ris. Agenzia delle Entrate 5.7.2007 n. 154
Il meccanismo del <i>reverse charge</i> , nell'ambito dei subappalti, richiede che il un contratto configuri un appalto e non una fornitura di beni con posa in opera. Ai fini della qualificazione del rapporto giuridico, occorre attribuire rilevanza non già al <i>nomen iuris</i> attribuito dalle parti al contratto, bensì agli effetti da questo prodotti in base alla comune intenzione delle parti stesse, senza limitarsi al dato letterale delle parole quando in contrasto con il comportamento complessivo posteriore alla conclusione del contratto.	Ris. Agenzia delle Entrate 13.7.2007 n. 172

Fattispecie	Riferimento
<p>In particolare, è stato chiarito che l'installazione di ponteggi per conto terzi segue il meccanismo del <i>reverse charge</i>, in quanto rientra tra le attività comprese nella sezione F della Tabella ATECO, alle quali occorre riferirsi per delimitare le prestazioni soggette a tale disciplina.</p> <p>Per contro, sono escluse dalla disciplina le forniture di beni con posa in opera, poiché quest'ultima assume una funzione accessoria rispetto a quella del bene, con la conseguenza che tali operazioni rientrano nelle cessioni di beni e non nelle prestazioni di servizi.</p>	<p>Ris. Agenzia delle Entrate 26.7.2007 n. 187</p>
<p>L'attività di costruzione di prefabbricati in calcestruzzo, con fabbricazione e montaggio nel cantiere edile, rientra nel codice attività "45.21.1", appartenente alla sezione F della Tabella ATECO e, quindi, se svolta, nell'ambito di un rapporto di subappalto, richiede l'applicazione del meccanismo del <i>reverse charge</i>. Lo speciale meccanismo si applica anche alle prestazioni "collaterali" (es. prestazioni di carico, scarico, montaggio, ecc.) svolte da imprese terze, operanti nel settore edile, nei confronti del subappaltatore.</p>	<p>Ris. Agenzia delle Entrate 4.3.2008 n. 76</p>
<p>L'acquisizione di un nuovo codice attività, nel corso del contratto di subappalto, non è di per sé decisivo ai fini dell'applicazione del <i>reverse charge</i>, essendo comunque necessario fare riferimento all'attività effettivamente svolta dal soggetto passivo e alla riconducibilità di questa nei codici ATECO rilevanti della sezione F.</p>	<p>Ris. Agenzia delle Entrate 24.4.2008 n. 173</p>
<p>Il meccanismo del <i>reverse charge</i>, nell'ambito degli appalti edili, si applica a un contratto di "global service".</p>	<p>Ris. Agenzia delle Entrate 12.11.2008 n. 432</p>
<p>Con particolare riferimento all'estensione del <i>reverse charge</i> nel settore edile, di cui all'art. 17 co. 6 lett. a) del DPR 633/72, la speciale disciplina deve essere valutata unicamente sulla base dei codici ATECO 2007 relativi a ciascuna delle prestazioni interessate.</p>	<p>Circ. Agenzia delle Entrate 27.3.2015 n. 14</p>
<p>Ai fini dell'applicazione del <i>reverse charge</i>, la distinzione tra fornitura di beni con posa in opera e prestazione di servizi è effettuata avendo riguardo alla prevalenza della materia impiegata piuttosto che all'attività lavorativa prestata.</p>	<p>Circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2015 n. 37</p>
<p>Non si applica il meccanismo del <i>reverse charge</i>, ai sensi dell'art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72, all'attività di verifica degli impianti di messa a terra svolta da soggetti abilitati dal Ministero delle Attività produttive. Quanto descritto, tuttavia, presuppone che l'attività esercitata si limiti a certificare la corrispondenza degli impianti elettrici alla normativa di settore e non comporti l'effettuazione di qualsiasi intervento di manutenzione sugli stessi.</p>	<p>Ris. Agenzia delle Entrate 11.8.2017 n. 111</p>
<p>I servizi di installazione degli impianti che formano parte integrante dell'edificio e sono ad esso serventi sono assoggettati al meccanismo del <i>reverse charge</i> di cui all'art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72.</p>	<p>Principio di diritto Agenzia delle Entrate 9.4.2019 n. 14</p>
<p>Per le prestazioni edili riconducibili all'art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72, una società consorziata dovrà fatturare nei confronti del consorzio con modalità di addebito dell'IVA in <i>reverse charge</i>, se per le predette prestazioni lo speciale meccanismo è applicato anche dal consorzio nei confronti del proprio committente, secondo le regole IVA stabilite per i rapporti di mandato senza rappresentanza.</p>	<p>Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 21.12.2021 n. 845</p>

Dottrina

- Balzanelli M., Sirri M. "Reverse charge esteso agli impianti degli edifici", *Il Sole - 24 Ore*, 4.5.2015, p. 25
- Balzanelli M., Sirri M. "Reverse charge legato al «codice»", *Il Sole - 24 Ore*, 1.4.2015, p. 32
- Belotti R., Quarantini S. "Manutenzioni edilizie tra reverse charge ed imponibilità IVA", *Il fisco*, 20, 2015
- Cosentino C., Spagnol E. "I subappalti nel settore edile", in AA.VV. "L'IVA in edilizia", *Quaderni Eutekne*, 142, Eutekne, 2018, p. 563 ss.
- Bonsanto D., Greco E. "Possibile reverse charge per l'installazione dell'impianto fotovoltaico", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 9.8.2021
- Forte N. "I rapporti tra «reverse charge» e «split payment»", *Corriere Tributario*, 19, 2015, p. 1474
- Gazzera M. "Reverse charge da verificare per l'installazione di impianti in edifici", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 25.4.2018
- Giuliani G., Spera M. "Reverse charge in edilizia: primi chiarimenti del Fisco e perduranti dubbi applicativi", *Il fisco*, 18, 2015, p. 1737
- Greco E. "Reverse charge a rischio per l'installazione di insegne elettriche", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 28.3.2022
- Greco E. "Aliquota IVA variabile per gli interventi del bonus facciate", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 6.12.2021
- Greco E. "Immobili ad uso promiscuo con reverse charge parziale", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 26.9.2020
- Greco E. "Fuori da reverse charge le prestazioni «edili» nei confronti del condominio", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 4.2.2015
- Greco E., La Grutta S. "Niente reverse charge per i beni mobili installati", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 4.7.2015
- Greco E., Zanetti E. "Prestazioni edili al *general contractor* senza inversione contabile", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 26.7.2021
- Ricca F. "Inversione contabile applicata sui lavori in cortile e box auto", *Italia Oggi*, 5.6.2017, p. 8
- Ricca F. "Contratti misti con sdoppiamento", *Italia Oggi*, 5.4.2015, p. 9
- Ricca F. "Edilizia, inversione contabile in slalom tra le eccezioni", *Italia Oggi*, 5.4.2015, p. 8
- Tosoni G.P. "«Inversione» anche per la manutenzione", *Il Sole - 24 Ore*, 1.4.2015, p. 32
- Zavatta R. "L'imposta va «scomposta»", *Il Sole - 24 Ore*, 14.4.2015, p. 34
- Zavatta R. "Operazioni multiple da scomporre", *Il Sole - 24 Ore*, 10.4.2015, p. 36

Giurisprudenza

Cass. 21.4.2002 n. 6925

Prassi

- Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 12.10.2022 n. 502
- Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 21.12.2021 n. 845
- Interrogazione parlamentare 8.9.2021 n. 5-06250
- Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 24.1.2020 n. 15
- Principio di diritto Agenzia delle Entrate 9.4.2019 n. 14
- Ris. Agenzia delle Entrate 11.8.2017 n. 111
- Circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2015 n. 37
- Circ. Agenzia delle Entrate 27.3.2015 n. 14
- Ris. Agenzia delle Entrate 12.11.2008 n. 432

TEMI ON LINE

- Ris. Agenzia delle Entrate 24.4.2008 n. 173
- Ris. Agenzia delle Entrate 4.3.2008 n. 76
- Ris. Agenzia delle Entrate 10.8.2007 n. 220
- Ris. Agenzia delle Entrate 26.7.2007 n. 187
- Ris. Agenzia delle Entrate 13.7.2007 n. 172
- Ris. Agenzia delle Entrate 11.7.2007 n. 164
- Ris. Agenzia delle Entrate 5.7.2007 n. 154
- Ris. Agenzia delle Entrate 28.6.2007 n. 148
- Circ. Agenzia delle Entrate 4.4.2007 n. 19
- Circ. Agenzia delle Entrate 29.12.2006 n. 37