

REVERSE CHARGE

6

**Estratto dal libro l'IVA in edilizia,
Roberto Curcu**

Crema, 13 ottobre 2016

Roberto Curcu – L'IVA in edilizia

6.1.1 INQUADRAMENTO GENERALE

L'articolo 1, comma 44 della L. 27/12/2006, n. 296 ha introdotto nell'articolo 17, comma 6, lettera a) del Decreto IVA, a partire dal 2007, il meccanismo 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".

La Legge di Stabilità per il 2015 ha introdotto, a partire dal 2015 una nuova forma di reverse charge in edilizia disciplinata dalla lettera a-ter) dello stesso articolo 17, che si applica alle prestazioni di pulizia, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici.

6.1.2 ORDINE DI APPLICAZIONE DELLE NORME

Il due reverse charge coesistono contemporaneamente, e il vecchio reverse charge disciplinato dalla lettera a) si applica qualora non sia allo stesso tempo applicabile il nuovo reverse charge di cui alla lettera a-ter).

6.1.3 PRESUPPOSTI COMUNI E DIFFERENZE

Le due forme di reverse charge disciplinate dalle lettere a) ed a-ter) hanno i seguenti presupposti comuni:

- deve trattarsi di prestazioni di servizi, e non di cessioni di beni;
- l'individuazione di quali prestazioni di servizi ricadano nel reverse charge va condotta analizzando i codici ATECO e tutte le prestazioni coinvolte ricadono in codici della sezione dell'edilizia;
- alcune attività ricadono sia nel reverse di cui alla lettera a) che nel reverse di cui alla lettera a-ter).

I presupposti che invece differenziano le due forme di reverse charge sono:

- il reverse di cui alla lettera a-ter) è limitato ad una parte delle prestazioni edili, ed in particolare alle prestazioni di demolizione, installazione impianti e finitura;
- il reverse di cui alla lettera a-ter) è limitato alle prestazioni rese su edifici, mentre quello di cui alla lettera a) non ha tale limitazione;
- nel reverse di cui alla lettera a) devono essere presenti almeno tre soggetti (un committente, un appaltatore ed un subappaltatore), mentre nel reverse di cui alla lettera a-ter) è sufficiente la presenza di due soggetti (un committente ed un prestatore di servizi);
- il reverse di cui alla lettera a) è limitato alle prestazioni rese verso un committente edile, mentre in quello di cui alla lettera a-ter) il committente può essere qualunque soggetto passivo.

6.1.3 I CONTRATTI DI APPALTO - RINVIO

Sia il reverse charge di cui alla lettera a) che quello di cui alla lettera a-ter) trovano applicazione quando si è in presenza di un contratto di appalto; infatti, anche con riferimento al reverse charge di cui alla lettera a), applicabile nei casi di subappalti, è da tenere presente che tale tipologia contrattuale costituisce un "appalto dell'appalto".

Il contratto di appalto può essere spesso confuso con il contratto di fornitura con posa, con quello di nolo a caldo o con altre fattispecie particolari; a tale riguardo, per l'individuazione della corretta fattispecie contrattuale si rinvia al capitolo 16.1.

IL REVERSE CHARGE NEI SUBAPPALTI EDILI - LETTERA A)

6.2.1 RIFERIMENTI NORMATIVI

L'articolo 17, comma 6, lettera a) del D.P.R. 633/72 prescrive che si applica il 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”.

6.2.2 SOGGETTI E RAPPORTI INTERESSATI

Il meccanismo del reverse charge trova applicazione solo in presenza di rapporti di subappalto nel settore dell'edilizia. Anticipiamo quindi che la prestazione resa dall'appaltatore nei confronti del committente è assoggettata ad Iva normalmente (salvo non si applichi il reverse charge di cui alla lettera a-ter), mentre è applicato il meccanismo del reverse charge di cui alla lettera a) (salvo non si applichi il reverse charge di cui alla lettera a-ter) alla prestazione rese dal subappaltatore nei confronti dell'appaltatore principale o da un subappaltatore nei confronti di altro subappaltatore. Ai fini di una illustrazione schematica della materia, si approfondiranno separatamente le tematiche più complesse e cioè:

- quando si ha subappalto;
- quando si ha lavoro edile;

6.2.3 RELAZIONE CON IL REVERSE CHARGE DI CUI ALLA LETTERA A-TER)

Il reverse charge di cui alla lettera a) trova applicazione qualora contestualmente non si verificano i presupposti per l'applicazione del reverse charge di cui alla lettera a-ter). Ad esempio, se un'impresa edile dà in subappalto la realizzazione di un impianto idraulico su un edificio si verificano contestualmente i presupposti per l'applicazione del reverse charge di cui alla lettera a) e di quello di cui alla lettera a-ter) e quindi sarà quest'ultimo a dover essere applicato. Evidenziamo comunque che la differenza consiste solo nell'annotazione in fattura e nell'indicazione del corretto rigo della dichiarazione.

IL SUBAPPALTO

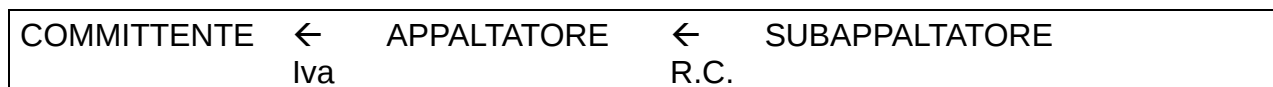
6.3.1 RIFERIMENTI NORMATIVI

Il subappalto è disciplinato dall'art. 1656 del codice civile; tale disposizione prevede che l'appaltatore non può dare in subappalto l'esecuzione dell'opera o del servizio, se non è stato autorizzato dal committente. Il subappalto è quindi un contratto di appalto stipulato tra un soggetto (subappaltatore) nei confronti di un altro soggetto (appaltatore) che a sua volta ha in essere un rapporto di appalto con un altro soggetto (committente). Il reverse charge va applicato per le prestazioni rese dal subappaltatore nei confronti dell'appaltatore, mentre non va applicato nei rapporti tra appaltatore (principale) e committente. Per la corretta qualificazione di un contratto di appalto, e per le principali differenze da fattispecie similari (cessione con posa in opera, nolo a caldo), si rinvia ad apposito paragrafo (16.1).

I prossimi esempi sono riferiti esclusivamente al reverse charge di cui alla lettera a), nel caso in cui non trovi applicazione contemporaneamente il reverse charge di cui alla lett. A-ter); si immagini ad esempio che i successivi esempi si riferiscano ad opere non svolte su edifici.

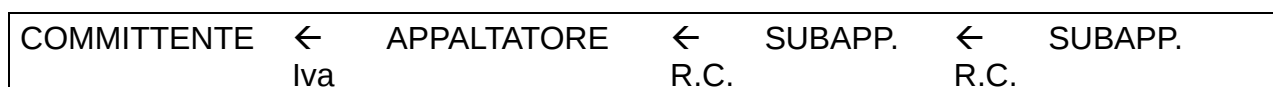
6.3.2 SUBAPPALTO SEMPLICE

Il reverse charge di cui alla lettera a) va applicato, come detto, nei rapporti tra subappaltatore ed appaltatore, mentre non va applicato nei rapporti tra appaltatore e committente¹.



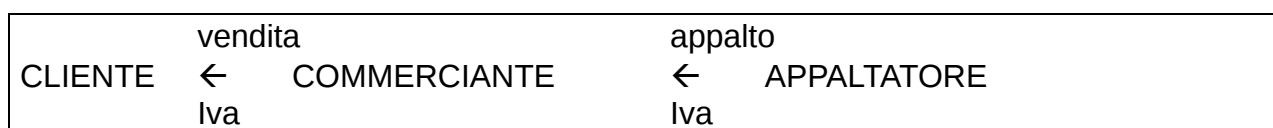
6.3.3 SUBAPPALTO A CASCATA

Il meccanismo del reverse charge di cui alla lettera a) si estende anche alle ipotesi di subappaltatore che a sua volta subappalti ad altro subappaltatore l’esecuzione di tutta o parte dell’opera².



6.3.4 RELAZIONE TRA APPALTATORE E VENDITORE

Si applica il reverse charge di cui alla lettera a) solo in presenza di subappalto, cioè quando tre soggetti siano legati tra loro da rapporti di appalto. Nel caso in cui uno dei predetti rapporti non sia qualificabile come appalto non si applica il reverse charge di cui alla lettera a)³ (RM 28/06/2007, n. 148 e RM 01/07/2007, n. 164).



In alcuni casi, quando le normative di settore lo consentono, si provvede ad acquistare il materiale da un soggetto e farlo posare da un altro soggetto. In tal caso, mentre è evidente che il venditore del materiale non applicherà mai il reverse charge, il posatore/montatore/installatore dello stesso realizzerà una prestazione dipendente da contratto di appalto, per cui dovrà porsi il problema se applicare il reverse charge di cui

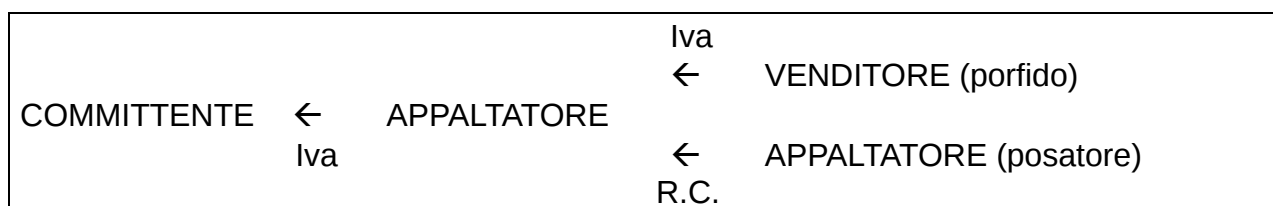
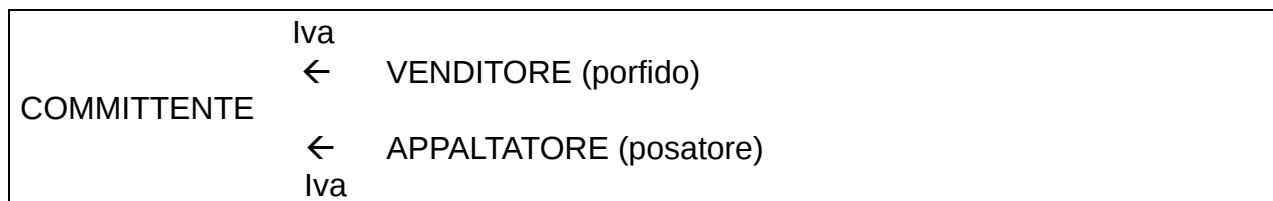
¹Nel caso in cui un privato appalti ad un’impresa edile la costruzione di una scuola, e l’impresa edile, a sua volta, subappalti l’esecuzione dell’impianto elettrico ad un elettricista, l’elettricista applica il reverse charge nei confronti dell’impresa edile (fattura senza Iva), mentre l’impresa edile fattura con Iva al privato.

² Pertanto, se l’elettricista appaltasse ad altra impresa l’esecuzione di parte dell’opera (ad esempio materiale esecuzione delle “tracce” con demolitore), tale ultima impresa applicherebbe il reverse charge all’elettricista, il quale a sua volta continuerebbe ad applicare il reverse charge all’impresa edile, la quale continuerebbe a fatturare con Iva al committente.

³ Si pensi al caso in cui un installatore (di finestre) installi le stesse per conto di un venditore presso un terzo. Benché il montatore esegua una prestazione dipendente da contratto di appalto nei confronti del commerciante di finestre, se quest’ultimo intrattiene un rapporto di vendita con il proprio cliente non si applicherà il reverse charge in nessun rapporto, in quanto nessuno potrà qualificarsi come subappaltatore.

Roberto Curcu – L’IVA in edilizia

alla lettera a) a seconda che l’impresa che gli ha commissionato il lavoro sia a sua volta appaltatore (si applica il reverse charge) o direttamente committente (non si applica il reverse charge di cui alla lettera a) del lavoro, secondo quanto illustrato nei seguenti schemi.

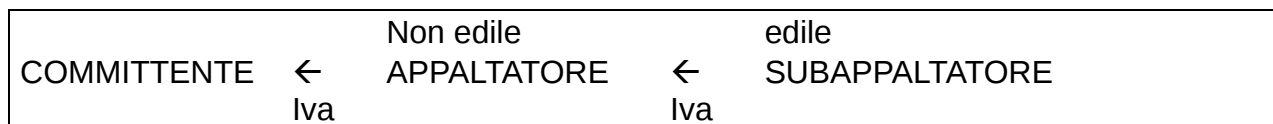
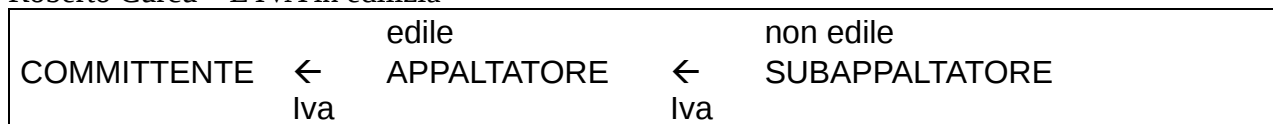


6.3.5 APPALTO E LAVORO EDILE

Come detto in premessa, il lavoro di subappalto deve essere reso nel settore dell’edilizia. Gli approfondimenti riguardo a tale concetto saranno esposti più oltre. Giova a tale riguardo ricordare che l’Agenzia delle Entrate, in risposta a specifici quesiti della stampa specializzata posti nel corso di “Videofisco” 2007, (vedi Italia Oggi del 24/01/2007) e poi ripresi nella CM 16/02/2007, n. 11, ha precisato che il reverse charge di cui alla lettera a) va applicato solo qualora sia il soggetto appaltatore che il soggetto subappaltatore rendono prestazioni rientranti nell’edilizia. Inoltre, in risposta ad interrogazione parlamentare, il Governo ha chiarito che il reverse charge “si applica alle prestazioni di servizi rese da un soggetto subappaltatore che opera in uno dei settori indicati nella sezione F delle tabelle di classificazione delle attività economiche ATECOFIN (2004), nei confronti di un altro soggetto IVA, operante nei medesimi settori, che agisca, a sua volta, quale appaltatore, o subappaltatore”⁴. Si riportano gli esempi in cui l’appaltatore o il subappaltatore non realizzano lavori edili⁵.

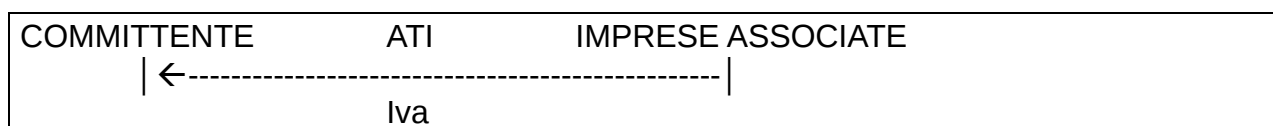
⁴ Si propongono gli esempi sulla base dell’interpretazione fornita dal Governo. Anticipando fin d’ora, a titolo esemplificativo, che la realizzazione di giardini non rientra nel comparto edile, si propongono i seguenti esempi.

⁵ Il primo esempio è quello in cui un soggetto appaltatore realizza un lavoro edile, ad esempio la costruzione di una casa. Ai predetti fini subappalta la realizzazione di un giardino ad un’impresa terza. In tal caso il subappaltatore, non realizzando una prestazione che rientra nel campo dell’edilizia, applica l’Iva alle proprie prestazioni e non il reverse charge. Il caso contrario è quello in cui il soggetto appaltatore non realizza un lavoro edile, ad esempio perché si impegna nei confronti di un comune a realizzare un giardino. Il subappaltatore, invece, dovendo ad esempio realizzare i muri di sostegno dei predetti giardini, realizza un lavoro edile; anche in tal caso il subappaltatore applica l’Iva e non il reverse charge, nonostante stia effettuando un lavoro edile in subappalto, in quanto l’appartenenza al settore edile deve riguardare sia il soggetto subappaltatore che il soggetto appaltatore (cioè sia la prestazione resa dal subappaltatore all’appaltatore che quella resa dall’appaltatore al committente).

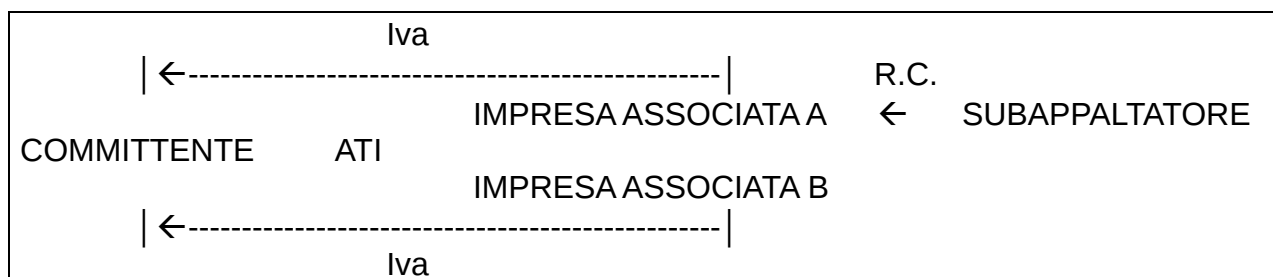


6.3.6 SUBAPPALTO E ATI

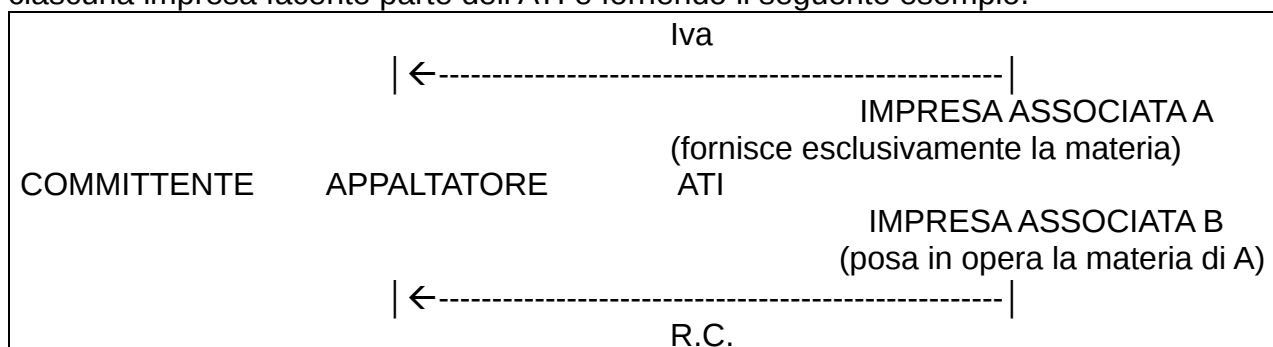
Posto che all’interno di un’associazione temporanea di imprese le singole imprese associate fatturano direttamente alla stazione appaltante, nel caso semplice di impresa associata che fattura direttamente alla stazione appaltante non si applica il reverse charge di cui alla lettera a), mentre può trovare applicazione quello di cui alla lettera a-ter).



Problemi di reverse charge possono porsi qualora un’impresa appartenente ad un’associazione temporanea d’impresa subappalti una parte dei lavori ad un’altra impresa.



L’Agenzia delle Entrate ha inoltre affrontato il problema del reverse charge di cui alla lettera a) nel caso in cui l’ATI sia un soggetto subappaltatore (RM 13/07/2007, n. 172) precisando che al fine di individuare l’applicabilità o meno del meccanismo del reverse charge di cui alla lettera a) (nella fatturazione fra impresa appartenente all’ATI e l’impresa appaltatrice), occorre verificare i consueti presupposti (soggettivo ed oggettivo) in capo a ciascuna impresa facente parte dell’ATI e fornendo il seguente esempio.



Roberto Curcu – L’IVA in edilizia

Nel caso specifico trattato dalla risoluzione l’appaltatore aveva stipulato un contratto di subappalto con l’ATI, nella quale un’impresa forniva esclusivamente i beni, mentre l’altra impresa provvedeva all’installazione degli stessi. Per l’Agenzia delle Entrate, posto che ogni impresa associata fatturerà distintamente all’appaltatore, solamente la seconda impresa applicherà il reverse charge di cui alla lettera a), posto che la prima pone in essere una attività di mera fornitura⁶.

6.3.7 SUBAPPALTO E SOCIETÀ CONSORTILE

La C.M. 29/12/2006, n. 37 ha espressamente previsto che il reverse charge di cui alla lettera a) non trova applicazione nella ipotesi in cui la società consortile assume la funzione di coordinamento per la gestione unitaria del lavoro e procede al ribaltamento dei costi alle società consorziate. È infatti previsto che la società consortile possa subentrare ad un’ATI nell’esecuzione di un’opera, senza che ciò costituisca subappalto. La società consortile viene costituita per la gestione comune di alcune fasi del lavoro. La società consortile quindi avrà rapporti con i terzi che le fattureranno le loro prestazioni ed avrà rapporti con le imprese consorziate in quanto fatturerà loro i costi sostenuti in base alla quota di partecipazione delle stesse alla società. Per tale ultima fattispecie l’Agenzia delle Entrate ha precisato che la fatturazione tra la società consortile e le imprese consorziate non va effettuata applicando il meccanismo del reverse charge di cui alla lettera a), in quanto non si è in presenza di un subappalto ma di un semplice ribaltamento di costi⁷.



6.3.8 SUBAPPALTO E CONSORZIO CHE AGISCE IN NOME PROPRIO

Nel caso in cui un consorzio (ma anche una società consortile) agisce nei confronti di terzi in nome proprio e per conto delle imprese consorziate, ma affidi la materiale esecuzione dei lavori alle imprese consorziate, le fatture dei terzi e delle imprese consorziate emesse nei confronti del consorzio non possono essere considerate come semplici ripartizioni di spese, ma rappresentano corrispettivi di prestazioni di servizi che le imprese stesse hanno effettuato nei confronti del consorzio e vanno assoggettate alla stessa aliquota Iva prevista per la prestazione principale resa dal consorzio alla stazione appaltante, così come la stessa aliquota è applicabile nel caso in cui le imprese consorziate affidino in subappalto una parte dell’esecuzione dei lavori ad imprese terze (RM 31/05/1982, n. 334512). Nel caso specifico, il rapporto tra consorzio ed impresa consorziata non è qualificabile come subappalto e pertanto non va applicato il reverse charge di cui alla lettera a). Infatti, l’Amministrazione Finanziaria ha più volte precisato (vedi da ultimo R.M. 14/11/2002, n. 355⁸) che il rapporto tra consorzio ed imprese consorziate è di mandato

⁶ Con analogo ragionamento si può sostenere che qualora all’interno dell’ATI vi sia un’impresa che svolge un’attività edile ed un’impresa che svolge un’attività manifatturiera, solo la prima applicherà il meccanismo del reverse charge.

⁷ Il caso potrebbe essere differente qualora la società consortile, per l’esecuzione delle opere comuni, affidi ad imprese terze l’esecuzione di una parte delle opere. In tal caso, dovrebbe trovare applicazione il meccanismo del reverse charge.

⁸ Tale risoluzione precisa che per le fatture ricevute da terzi e da riaddebitare alle imprese consorziate il consorzio opera come mandatario senza rappresentanza. Se ne deduce, quindi che anche quando riceve le fatture dalle

Roberto Curcu – L’IVA in edilizia

senza rappresentanza, il che esclude la sussistenza di un contratto di appalto. Non dovrebbero esserci dubbi, invece, in merito all’applicazione del reverse charge di cui alla lettera a) nel rapporto tra impresa consorziata e subappaltatore.

COMMITTENTE	←	CONSORZIO	←	IMPRESA CONSORZ.	←	SUBAPPALT.
	Iva		Iva		R.C.	

In virtù della funzione propria dell’organizzazione consortile, le prestazioni rese dai consorziati al consorzio assumono la medesima valenza delle prestazioni rese dal consorzio ai terzi, in analogia con quanto previsto dall’art. 3, terzo comma, del D.P.R. 633/72 con riferimento al mandato senza rappresentanza. In particolare, qualora il consorzio agisca sulla base di un contratto di subappalto assoggettabile alla disciplina del reverse charge di cui alla lettera a), tale modalità di fatturazione, riverberandosi anche nei rapporti interni, è applicabile anche da parte delle società consorziate sempre che le prestazioni da esse rese al consorzio siano riconducibili alla specifica disciplina delineata con riferimento al settore edile dall’articolo 17, sesto comma, del D.P.R. 633/72 (CM 04/04/2007, n. 19).

COMMITTENTE	←	IMPRESA EDILE	←	CONSORZIO	←	IMPRESA CONSORZ.
	Iva		R.C.		R.C.	

6.3.9 APPALTO E GENERAL CONTRACTOR

Il Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, di cui al D.Lgs. 12.04.2006, n. 163, agli articoli 173 e 176, prevede che il soggetto aggiudicatore possa affidare ad un “soggetto dotato di adeguata esperienza e qualificazione nella costruzione delle opere, nonché di adeguata capacità organizzativa, tecnico-realizzativa e finanziaria” (contraente generale) la realizzazione dell’opera. L’Agenzia delle Entrate precisa che il rapporto che si pone in essere tra il soggetto aggiudicatore-committente ed il contraente generale-appaltatore è inquadrabile nella figura del contratto di appalto, con la conseguenza che i contratti (di subappalto) stipulati dal contraente generale con soggetti terzi rendono necessaria l’applicazione del meccanismo del reverse charge di cui alla lettera a) (RM 05/07/2007, n. 155). Con i commi 162 e 163 della L. 24/12/2007, n. 244 è stato però stabilito che a decorrere dal 01/02/2008 tali prestazioni sono soggette al normale regime IVA. La RM 28/03/2008, n. 111 non chiarisce se la figura del general contractor sia compatibile con un appalto privato.

6.3.10 APPALTO E CONCESSIONE DI LAVORI PUBBLICI

L’art. 156 del D.Lgs. 163/2006 prevede che il bando di gara per l’affidamento di una concessione per la realizzazione e/o gestione di una infrastruttura o di un nuovo servizio di pubblica utilità deve prevedere che l’aggiudicatario ha la facoltà, dopo l’aggiudicazione, di costituire una società di progetto in forma di società per azioni o a responsabilità limitata, anche consortile. La società così costituita diventa la concessionaria subentrando nel rapporto di concessione all’aggiudicatario senza necessità di approvazione o autorizzazione. Nel caso in cui i lavori siano affidati ai soci, ai fini della normativa sui lavori

imprese consorziate per riaddebitarle alla stazione appaltante operi lo stesso rapporto. Pertanto, ai sensi dell’art. 3 del D.P.R. 633/72 le imprese consorziate fattureranno al consorzio con la stessa aliquota con cui il consorzio fatturerà alla stazione appaltante, senza per questo configurare rapporti di subappalto.

Roberto Curcu – L’IVA in edilizia

pubblici si intendono prestati in proprio dalla società di progetto. Sul punto l’Agenzia delle Entrate precisa che il rapporto tra la società di progetto e la stazione appaltante è un rapporto di concessione e non di appalto, mentre il contratto con cui la società di progetto affida lavori e servizi ai soci, al pari dei contratti stipulati con soggetti terzi, si qualifica come appalto (RM 18/03/2008, n. 101).

6.3.11 APPALTO E CONTRATTO DI AVVALIMENTO

Nel caso trattato dalla RM 18/10/2007, n. 295, non ricorrendo lo schema tipico del contratto di avvalimento (atteso che il contratto medesimo è stato stipulato da una società che non ha partecipato alla gara per l’aggiudicazione dei lavori pubblici), si è in presenza di un contratto di subappalto e trova applicazione il reverse charge di cui alla lettera a).

6.3.12 APPALTO E FRANCHISING DI SERVIZI

Nel caso di contratti di franchising di servizi stipulati nel rispetto delle regole fissate dalla L. 06/05/2004, n. 129, il franchisee (subappaltatore) sarà tenuto a fatturare al franchisor (appaltatore) l’importo totale della prestazione, senza cioè alcuna riduzione a titolo di royalty, con l’applicazione del meccanismo del reverse charge di cui alla lettera a), mentre il franchisor fatturerà al franchisee il 5% dell’importo di ciascuna prestazione a titolo di royalty, con l’applicazione dell’aliquota IVA fissata in misura ordinaria (RM 25/10/2007, n. 303).

IL LAVORO EDILE

6.4.1 PREMESSA

Come già anticipato, il reverse charge si applica qualora la prestazione di subappalto sia resa nell’ambito del settore edile. Per delimitare, sulla base di criteri oggettivi, le prestazioni per le quali deve essere adottato il sistema del reverse charge, occorre fare riferimento alla tabella di classificazione delle attività economiche Ateco 2007. Ricordiamo che quando quando entrò in vigore la norma era applicabile l’Ateco 2004, mentre oggi trova applicazione l’Ateco 2007 con una diversa numerazione, quindi i codici citati in vecchie circolari e risoluzioni sono riferiti alla tabella 2004. La divisione F della tabella 2007 indica i codici riferiti alle attività di “costruzioni” (CM 29/12/2006, N. 37). Ricordiamo inoltre che occorre che ricorrano i requisiti soggettivi specifici, relativi all’appartenenza al comparto edilizio in capo sia ai soggetti appaltatori che a quelli subappaltatori (vedi esempi al numero 6.3.5). Non rileva invece l’appartenenza del committente, il quale può ben essere un soggetto non appartenente al settore delle costruzioni (CM 16/02/2007, n. 11, punto 5.2, RM 05/07/2007, n. 154).

Per l’applicazione del meccanismo del reverse charge deve darsi rilevanza all’attività sostanzialmente svolta piuttosto che al codice attività dichiarato. Se infatti un soggetto subappaltatore svolge sostanzialmente attività rientranti nella sezione delle costruzioni, in presenza delle altre condizioni trova applicazione il meccanismo del reverse charge, fermo restando l’obbligo dello stesso soggetto di comunicare ai sensi dell’articolo 35, comma 3 del D.P.R. 633/72 l’effettiva attività esercitata (RM 13/07/2007, n. 172).

6.4.2 LAVORI OCCASIONALI EDILI

Si fa presente che sono tenuti alla applicazione del reverse charge i subappaltatori che svolgono, anche se in via non esclusiva o prevalente, attività identificate dai codici

Roberto Curcu – L’IVA in edilizia

Atecofin riferita alla divisione “costruzioni”. Logicamente l’obbligo attiene alle sole prestazioni rese nell’ambito delle medesime attività edili (CM 29/12/2006, n. 37). Dubbi sono emersi in merito all’applicazione del reverse charge in caso di operazioni edili occasionali svolte da soggetti non appartenenti al settore delle costruzioni; non sussistendo l’obbligo di comunicare all’Agenzia delle Entrate una variazione dati ai fini Iva (art. 35 D.P.R. 633/72) per le operazioni occasionali (è invece previsto l’obbligo di comunicare le attività secondarie), il soggetto opera non utilizzando un codice attività edile. In realtà, in assenza di chiarimenti a riguardo (salvo una risposta ad interrogazione parlamentare⁹ ed una risposta ad una richiesta di parere formulata dalla Direzione Provinciale di Trento¹⁰), si ritiene¹¹ che non si debba fare riferimento al codice attività utilizzato, ma al fatto che l’attività svolta dal subappaltatore sia identificabile in un codice attività rientrante nel settore delle costruzioni. Ciò sembra confermato dalla RM 13/07/2007, n. 172, per la quale è necessario dare rilevanza all’attività sostanzialmente esercitata anziché al codice attività dichiarato.

6.4.3 ATECO COSTRUZIONI

Nella divisione costruzioni sono ricompresi i lavori generali di costruzione, i lavori speciali di costruzione, le attività di installazione ed i lavori di completamento. Dalla divisione sono espressamente escluse, tra le altre, l’installazione e manutenzione di prati e giardini e interventi curativi su alberi e piante, la costruzione o installazione di attrezzature industriali, il montaggio di edifici e strutture prefabbricati completi con elementi prodotti in proprio, ad esclusione di quelle dove il principale materiale utilizzato è il calcestruzzo, l’attività degli studi tecnici e l’installazione di elementi di carpenteria e falegnameria fabbricati in proprio che va nell’apposita categoria delle attività manifatturiere a seconda del materiale utilizzato.

6.4.3.1 COLLEGAMENTO CON UN BENE IMMOBILE

Con RM 245/2008 è stato chiarito che l’installazione di un impianti antincendio è considerata attività edile qualora sia eseguita su un bene immobile; nel caso specifico è

⁹ In una prima risposta ad interrogazione parlamentare (n. 5-00621 del 31 gennaio 2007), il Ministero delle Finanze precisò che il reverse charge va applicato qualora l’appaltatore ed i subappaltatori svolgono la loro attività utilizzando uno dei codici indicati nella sezione F delle tabelle Atecofin 2004. Il termine “utilizzato” portò in un primo momento a ritenere (Giampaolo Giuliani su Il Sole 24 Ore del 08/02/2007) che “le operazioni svolte occasionalmente non devono essere comunicate all’Agenzia e, pertanto, non determinano l’applicazione dell’inversione contabile”. Gian Paolo Tosoni (Il Sole 24 Ore del 17/02/2007), ritiene invece che “l’inversione contabile si deve applicare in presenza di prestazioni di servizi rese nel settore edile, avendo riguardo all’effettiva attività svolta. Non conta, dunque, il codice attività attribuito”. In una successiva risposta ad altra interrogazione parlamentare (n. 5-00663 del 07/02/2007), invece, il Ministero delle Finanze lascia intendere che il reverse charge è applicabile qualora l’attività svolta sia riconducibile ad un codice Atecofin da sezione F, e non fa più riferimento al codice tributo utilizzato.

¹⁰ “Se il subappaltatore dichiara all’appaltatore che la prestazione resa nel settore edile è occasionale, detta dichiarazione, a parere della scrivente, non è sufficiente ad escludere l’applicazione del reverse charge perché l’occasionalità dovrà essere sostenuta anche dal tipo e dalla rilevanza economica della prestazione resa.

¹¹ Gian Paolo Tosoni, su Il Sole 24 Ore del 22/02/2007, precisa che “sembra che sia maggiormente rilevante il tipo di prestazione fornita piuttosto che il codice attività utilizzato dall’impresa”.

Roberto Curcu – L’IVA in edilizia
stato chiarito che non è attività edile l’installazione dell’impianto su una nave.

6.4.3.2 REALIZZAZIONE SERRAMENTI E INFISSI

E’ da tenere ben presente che le note introduttive dell’Ateco delle costruzioni affermano che “dalla divisione sono escluse le installazioni di elementi di carpenteria e falegnameria fabbricati in proprio che va nell’apposita categoria delle attività manifatturiere, a seconda del materiale utilizzato, ad es. legno in 16.23 (fabbricazione di carpenteria in legno e falegnameria per l’edilizia) costruzione di strutture metalliche con parti fabbricate in proprio cfr. 25.11” (vedi CM 16/02/2007, n. 11)¹².

6.4.3.3 MANUTENZIONE DI IMPIANTI

L’attività di manutenzione di impianti facenti parte integrante di un edificio è da inquadrarsi tra le attività rese nel comparto delle costruzioni; vedasi RM 05/07/2007, n. 154 per gli impianti idraulici, CM 22/12/2015, n. 37 per gli impianti di antincendio, e la RM 11/07/2007, n. 164 per gli impianti di allarme. E’ stato inoltre chiarito che anche la manutenzione effettuata con semplici sostituzioni di parti divenute obsolete è attività edile, così come ad esempio la manutenzione di estintori quando gli stesso fanno parte integrante di un impianto antincendio di un edificio.

6.4.3.4 INSTALLAZIONE DI IMPIANTI DI ALLARME

L’attività di installazione, manutenzione e riparazione di impianti di allarme su edifici è riconducibile ad un codice attività rientrante nel settore delle costruzioni (RM 11/07/2007, n. 164).

6.4.3.5 OPERAZIONI ESEGUITE NEL CANTIERE CON ELEMENTI PRODOTTI IN PROPRIO

Con RM 04/03/2008, n. 76 l’Agenzia ha chiarito che le attività di montaggio di strutture eseguite nel cantiere edile con elementi prodotti in proprio è da considerarsi attività edile se il principale materiale utilizzato è il calcestruzzo (nel caso specifico dei precompressi in calcestruzzo per la realizzazione di opere prefabbricate).

6.4.3.6 REALIZZAZIONE DI MASSETTI IN CALCESTRUZZO

Con RM 16/06/2008, n. 246 l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che l’attività di realizzazione di massetti (sottofondi, caldane) in calcestruzzo da parte dell’impresa che produce il calcestruzzo liquido è attività edile.

6.4.3.7 REALIZZAZIONE DI COPERTURE

Con la risposta ad un interpello 954-56676/2009 del 9 aprile 2009 apparso sulla stampa specializzata ma mai pubblicato l’Agenzia avrebbe chiarito che l’impresa che lavora il legname per la realizzazione di strutture a incastro per la realizzazione di coperture, qualora assuma l’incarico di realizzare l’intera copertura realizza una lavorazione rientrante nel settore edile.

6.4.3.8 REALIZZAZIONE DI IMPIANTI SOLARI

La realizzazione di impianti solari utilizzando un “kit solare” è attività edile (RM

¹² Sul punto, la Direzione provinciale delle Entrate di Trento, in risposta ad un quesito posto da una associazione di categoria, precisa che l’impresa manifatturiera che in subappalto realizza ed installa i propri manufatti, ad esempio il fabbro o il falegname che realizza ringhiere o scale o la segheria che costruisce tetti, non è soggetta alla disciplina del reverse charge.

Roberto Curcu – L’IVA in edilizia

05/12/2008, n. 474). Tale interpretazione dovrebbe essere coordinata con i nuovi chiarimenti forniti dall’Agenzia circa il fatto che l’impianto fotovoltaico in determinate situazioni è configurabile come un impianto industriale e non come un impianto servente l’edificio.

6.4.3.8 REALIZZAZIONE DI ASCENSORI

Con un interpello della DRE della Lombardia pubblicato (e criticato) sulla stampa specializzata il 27/11/2007, sarebbe stato chiarito che l’impresa produttrice di pezzi per ascensori che realizza l’impianto di sollevamento di un edificio realizza un lavoro edile.

6.4.4 ATECO MANIFATTURA

In questa divisione devono essere classificate le unità impegnate nella trasformazione meccanica, fisica o chimica di materiali, sostanze o componenti in nuovi prodotti. I materiali, le sostanze o i componenti trasformati possono essere materie prime che provengono dalla silvicoltura o dall’estrazione di minerali, oppure possono essere il prodotti di altre attività manifatturiere. Il montaggio dei componenti di prodotti lavorati rientra tra le attività manifatturiere, tranne il caso in cui l’attività sia classificata in una classe della divisione F (costruzione). Inoltre, dalla divisione è esclusa la costruzione di strutture e operazioni di fabbricazione eseguite nel cantiere edile, in quanto devono essere classificate nella divisione F (costruzioni). L’Agenzia delle Entrate ha precisato che la posa in opera di infissi realizzata da un’impresa costruttrice degli stessi non è soggetta a reverse charge a prescindere dalla tipologia contrattuale che lega il prestatore al committente, in quanto la produzione di infissi (accompagnata dalla posa in opera degli stessi) rientra fra le attività di falegnameria di cui alla voce 20.30.2 (oggi 16.23.20) e non è riconducibile al settore edile (CM 16/02/2007, n. 11).

6.4.5 ATECO COMMERCIO

Rientrano in questa divisione anche coloro che vendendo determinati prodotti, consegnano ed installano la merce per conto proprio. Riteniamo che anche per l’Atecofin del commercio debbano valere le considerazioni riportate in nota al paragrafo **6.4.3**.

6.4.6 ATECO ATTIVITÀ DI SERVIZI PER EDIFICI E PAESAGGIO

Il codice attività 81.30.00 prevede l’attività di sistemazione parchi, giardini, aiuole. Tra le altre cose, nel predetto codice rientrano le attività di creazione, sistemazione e manutenzione di campi sportivi, terreni da gioco e altri parchi ricreativi. Queste attività potrebbero comprendere delle lavorazioni tipicamente rientranti nella divisione delle costruzioni, come ad esempio la movimentazione terra. Pertanto, qualora un’impresa subappaltatrice debba svolgere un lavoro di movimentazione terra (tipicamente edile) deve informarsi se l’impresa appaltatrice sta eseguendo a sua volta un lavoro edile oppure non stia svolgendo un lavoro agricolo come la sistemazione di campi sportivi.

6.4.7 INSTALLAZIONE DI IMPIANTI INDUSTRIALI

Come chiarito al punto 6.6.7, il codice ATECO 33.20.09 "Installazione di altre macchine ed apparecchiature industriali", si applica all’installazione di impianti strettamente funzionali allo svolgimento di un’attività industriale e non al funzionamento dell’edificio autonomamente considerato (ad esempio, l’installazione di impianti di refrigerazione ad uso industriale, come nel caso di magazzini frigoriferi finalizzati alla conservazione, lavorazione e successiva distribuzione di prodotti agricoli ed alimentari).

Le attività di "installazione impianti", che formano parte integrante dell’edificio e sono ad

Roberto Curcu – L’IVA in edilizia

esso serventi sono invece individuate con i codici ATECO da 43.21.01 a 43.29.09. Anche l’attività di manutenzione e riparazione di impianti strettamente funzionali allo svolgimento dell’attività industriale e non al funzionamento dell’edificio, ricadono nel codice 33.20.09.

Come chiarito al punto 6.6.7, in una risposta ad una istanza di consulenza giuridica formulata da una associazione di categoria, l’Agenzia delle Entrate, Direzione regionale del Veneto, ha chiarito che:

- le attività di installazione di impianti per il trasporto di ossigeno, gas tecnici e gas medicinali ricade nel codice 33.20.07;
- le attività di installazione di impianti di acque primarie e reflue da lavorazioni industriali ed agricole ricadono nel codice 33.20.09.

6.4.8 MANUTENZIONI SU IMPIANTI

La divisione costruzioni comprende anche i lavori di riparazione. È evidente che non solo un lavoro di costruzione di un edificio o di un impianto sono appartenenti alla predetta divisione, ma anche i lavori di ristrutturazione o di manutenzione. Il problema che si pone è qualora la manutenzione non riguardi l’intero edificio o tutto l’impianto, ma un bene significativo come la caldaia o l’ascensore. Come chiarito con riferimento al “nuovo” reverse charge, le attività di manutenzione di impianti facenti parte dell’edificio (idrico, sanitario, elettrico, di condizionamento ecc...) sono considerate attività edili.

6.4.9 RESTAURO DI OPERE D'ARTE

Il codice attività 90.03.02 è relativo ad attività di conservazione e restauro di opere d'arte, tra le quali sono ricompresi affreschi, mosaici, materiale archeologico.

L’Agenzia delle Entrate, in risposta ad un interpello, ha precisato che quando le opere di restauro riguardano beni immobili tutelati ai sensi della legislazione speciale, l’attività ricade nel codice 90.03.02 e quindi non trova applicazione il reverse charge.

IL REVERSE CHARGE NEI SERVIZI DI DEMOLIZIONE, INSTALLAZIONE IMPIANTI E COMPLETAMENTO SU EDIFICI – LETTERA A-TER)

6.5.1 LA NORMATIVA

L'articolo 17, comma 6, lettera a-ter) del D.P.R. 633/72 prevede l'applicazione del reverse charge alle “prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici”.

Il presupposto per l'applicazione del reverse charge di cui alla lettera a-ter) è quindi rappresentato da:

- una prestazione di servizi
- di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti o di completamento
- relative ad edifici.
- resa nei confronti di un soggetto passivo

GLI EDIFICI

6.6.1 IL CONCETTO DI EDIFICIO

Nonostante la Direttiva Europea autorizzi gli Stati membri ad introdurre, senza preventiva autorizzazione, il meccanismo del reverse charge alle prestazioni edilizie aventi ad oggetto i beni immobili, il legislatore del 2014 ha optato per limitare il campo di applicazione di tale nuovo reverse charge alle sole prestazioni rese su edifici.

Come chiarito dalla CM 27/03/2015, n. 14, appare utile fare presente che l'articolo 2 del decreto legislativo 19 agosto 2005, n. 192, recante "Attuazione della direttiva 2002/91/CE relativa al rendimento energetico nell'edilizia", definisce l'edificio come "un sistema costituito dalle strutture edilizie esterne che delimitano uno spazio di volume definito, dalle strutture interne che ripartiscono detto volume e da tutti gli impianti e dispositivi tecnologici che si trovano stabilmente al suo interno; la superficie esterna che delimita un edificio può confinare con tutti o alcuni di questi elementi: l'ambiente esterno, il terreno, altri edifici; il termine può riferirsi a un intero edificio ovvero a parti di edificio progettate o ristrutturare per essere utilizzate come unità immobiliari a sé stanti".

Tale definizione appare in linea con i chiarimenti già forniti dall'Amministrazione finanziaria con la risoluzione n. 46/E/1998, ove, riprendendo la circolare del Ministero dei lavori pubblici del 23 luglio 1960, n. 1820, è stato precisato che per "edificio e fabbricato si intende qualsiasi costruzione coperta isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto, che disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome".

In base alla ricostruzione normativa sopra operata, pertanto, si è dell'avviso che il Legislatore, utilizzando il riferimento alla nozione di edificio, abbia sostanzialmente voluto limitare la disposizione in commento ai fabbricati, come risultanti dalle disposizioni sopra esposte e non alla più ampia categoria dei beni immobili.

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). Devono ricomprendersi, inoltre, nell'ambito applicativo della norma in commento anche gli edifici in corso di costruzione rientranti nella categoria catastale F3 e le "unità in corso di definizione" rientranti nella categoria catastale F4.

Sulla base della ricostruzione sopra operata, si ritiene che non rientrino, pertanto, nella

Roberto Curcu – L’IVA in edilizia

nozione di edificio e vadano, quindi, escluse dal meccanismo del reverse charge le prestazioni di servizi di cui alla lettera a-ter) 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.

6.6.2 ELEMENTI INTEGRANTI UN EDIFICIO

La Circolare 14/2015 precisa che il reverse charge va applicato agli interventi realizzati su opere che costituiscono elemento integrante dell'edificio, quali ad esempio:

- piscine collocate sui terrazzi degli edifici;
- giardini pensili;
- impianti fotovoltaici collocati sui tetti degli edifici; su tale punto l'Agenzia ha fornito ulteriori chiarimenti con CM 37/2015 (vedi 6.6.4)
- parcheggi posti sul lastrico solare; su tale punto l'Agenzia ha fornito ulteriori chiarimenti con CM 37/2015 relativamente ai parcheggi interrati (vedi 6.6.3)

Per l'applicazione del reverse charge è sempre comunque indispensabile che l'attività rientri tra quelle specificamente previste dai codici ATECO. Tra questi, la circolare ha escluso dall'applicazione del reverse charge i codici 43.22.04 e 43.22.05 relativi all'installazione di impianti di depurazione per piscine e di irrigazione per giardini.

6.6.3 PARCHEGGI

Con circolare 37/2015 è stato chiarito che i parcheggi formano parte integrante di un edificio quando sono interrati allo stesso o posizionati sul lastrico solare.

In linea con l'indirizzo interpretativo fornito nella circolare n. 14/E del 2015, si ritiene che non rientrino nella nozione di edificio e vadano, quindi, escluse dal meccanismo del reverse charge le prestazioni di servizi di cui alla lett. a-ter) dell'articolo 17, sesto comma, del DPR 633 del 1972, aventi ad oggetto i parcheggi, salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell'edificio stesso.

Conseguentemente, ogni qual volta il parcheggio costituisca parte integrante dell'edificio, come nel caso prospettato dei parcheggi interrati nell'edificio e di quelli collocati sul lastrico solare dello stesso, alle prestazioni di servizi di cui alla citata lettera a-ter), aventi ad oggetto i parcheggi, dovrà applicarsi il meccanismo dell'inversione contabile.

6.6.4 IMPIANTI FOTOVOLTAICI

La circolare n. 14/E del 2015 ha precisato che non rientrano nella nozione di edificio e vanno, quindi, escluse dal meccanismo del reverse charge le prestazioni di servizi di cui alla lettera a-ter) 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.).

L'attività di installazione (compresa la manutenzione ordinaria e straordinaria) di impianti fotovoltaici "integrati" o "semi-integrati" agli edifici (ad esempio, nel caso in cui siano posizionati sul tetto dell'edificio) rientra nell'ambito di applicazione della lett. a-ter) dell'articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972 e deve essere assoggettata al meccanismo dell'inversione contabile.

Deve, altresì, applicarsi il meccanismo del reverse charge anche all'installazione di impianti fotovoltaici "a terra", sempre che questi ultimi, ancorché posizionati all'esterno

Roberto Curcu – L’IVA in edilizia

dell'edificio, siano funzionali o serventi allo stesso.

Per meglio definire l'area di applicazione del reverse charge in ordine a tali impianti, si richiamano i chiarimenti forniti con la circolare n. 36/E del 19 dicembre 2013, con la quale sono stati delineati i criteri a cui fare riferimento per stabilire la natura (mobile o immobile) delle installazioni fotovoltaiche.

In particolare, il predetto documento di prassi ha chiarito che, con riferimento alle installazioni fotovoltaiche poste su edifici ed a quelle realizzate su aree di pertinenza, comuni o esclusive, di fabbricati o unità immobiliari censiti al catasto edilizio urbano, "non sussiste l'obbligo di accatastamento come unità immobiliari autonome, in quanto possono assimilarsi agli impianti di pertinenza degli immobili. In proposito, si chiarisce che è necessario procedere, con dichiarazione di variazione da parte del soggetto interessato, alla rideterminazione della rendita dell'unità immobiliare a cui risulta integrato, allorquando l'impianto fotovoltaico ne incrementa il valore capitale (o la relativa redditività ordinaria) di una percentuale pari al 15 per cento o superiore, in accordo alla prassi estimativa adottata dall'amministrazione catastale".

La predetta circolare n. 36/E del 2013 ha, inoltre, chiarito che la centrale fotovoltaica posta sul lastrico solare di un edificio, se censibile in categoria D/1, ovvero D/10, costituisce un fabbricato strumentale "autonomo" rispetto all'edificio sottostante.

Alla luce di quanto sopra rappresentato, si ritiene che gli impianti fotovoltaici posti su edifici e quelli realizzati su aree di pertinenza di fabbricati (ad esempio impianti fotovoltaici "a terra"), sempre che gli impianti non siano accatastati come unità immobiliari autonome, siano soggetti al meccanismo del reverse charge di cui all'articolo 17, sesto comma, lett. a-ter) del DPR n. 633 del 1972.

Diversamente, l'installazione di centrali fotovoltaiche poste sul lastrico solare (o su aree di pertinenza di fabbricati di un edificio), accatastate autonomamente in categoria D/1, ovvero D/10, non costituendo un edificio né parte dell'edificio sottostante, non dovrà essere assoggettata al meccanismo del reverse charge di cui all'articolo 17, sesto comma, lett. a-ter) del DPR n. 633 del 1972.

6.6.5 IMPIANTI FACENTI PARTE DI UN EDIFICIO

Come noto, la lettera a-ter) dell'articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972 ha esteso l'applicazione del meccanismo di inversione contabile alle prestazioni di installazione di impianti relative ad edifici.

La circolare n. 14/E del 2015, al fine di delineare l'ambito applicativo della norma in commento, ha individuato la nozione di edificio richiamando l'articolo 2 del decreto legislativo 19 agosto 2005, n. 192, che definisce l'edificio come "un sistema costituito dalle strutture edilizie esterne che delimitano uno spazio di volume definito, dalle strutture interne che ripartiscono detto volume e da tutti gli impianti e dispositivi tecnologici che si trovano stabilmente al suo interno; la superficie esterna che delimita un edificio può confinare con tutti o alcuni di questi elementi: l'ambiente esterno, il terreno, altri edifici; il termine può riferirsi a un intero edificio ovvero a parti di edificio progettate o ristrutturare per essere utilizzate come unità immobiliari a sé stanti".

In virtù di tale definizione normativa, in linea con i chiarimenti già forniti dall'Amministrazione finanziaria con la risoluzione n. 46/E del 1998, si è inteso ricondurre la nozione di edificio a quella di "fabbricato", e non alla più ampia categoria dei beni immobili.

Ciò posto, relativamente ai casi in cui gli impianti siano posizionati in parte internamente ed in parte esternamente all'edificio, in una logica di semplificazione e allo scopo di evitare incertezze interpretative, si ritiene che occorra valorizzare l'unicità dell'impianto

Roberto Curcu – L’IVA in edilizia

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

In altri termini, ogni qual volta l'installazione di un impianto sia funzionale o servente all'edificio, anche se parte dell'impianto è posizionato all'esterno dello stesso, deve trovare applicazione il meccanismo del reverse charge, ai sensi della lett. a-ter) dell'articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972.

Tale soluzione interpretativa appare coerente con le disposizioni contenute nel decreto del Ministro dello Sviluppo Economico n. 37 del 22 gennaio 2008, recante "riordino delle disposizioni in materia di attività di installazione degli impianti all'interno degli edifici", che valorizza l'unicità dell'impianto posto al servizio dell'edificio, anche se parti di esso sono posizionate all'esterno per necessità tecniche o logistiche. Al riguardo, l'articolo 1, comma 1, del predetto decreto, specifica, infatti, che rientra nella nozione di impianto posto al servizio dell'edificio la porzione dello stesso che parte dal punto di consegna della fornitura (il punto in cui l'azienda fornitrice o distributrice rende disponibile all'utente l'energia elettrica, il gas naturale o diverso, l'acqua, ovvero il punto di immissione del combustibile nel deposito collocato, anche mediante comodato, presso l'utente).

Coerentemente a tali disposizioni, si può, pertanto, adottare una nozione più ampia di impianto, valorizzando la funzionalità e l'unitarietà dello stesso rispetto all'edificio.

Si forniscono, di seguito, alcuni esempi in cui l'adozione di tale criterio determina l'applicabilità del meccanismo de reverse charge:

- impianto di videosorveglianza perimetrale, gestito da centralina posta all'interno dell'edificio e telecamere esterne, laddove gli elementi esterni (es. telecamera) sono necessariamente collocati all'esterno dell'edificio per motivi funzionali e tecnici;
- impianto citofonico che necessita di apparecchiature da collocare all'esterno dell'edificio;
- impianto di climatizzazione, con motore esterno collegato agli split all'interno dell'edificio. L'impianto, considerato nel suo complesso, è unico e relativo all'edificio, anche se una parte (motore) è posta all'esterno;
- impianto idraulico di un edificio con tubazioni esterne. L'impianto è considerato nel suo complesso unitariamente, ivi comprese le tubazioni esterne che collegano l'impianto all'interno dell'edificio alla rete fognaria (cfr. DM n. 37 del 2008).

6.6.6 IMPIANTI ANTINCENDIO

Ci si chiedeva se il meccanismo dell'inversione contabile andava applicabile o meno alle attività di manutenzione e riparazione delle porte REI (c.d. porte tagliafuoco) e alle prestazioni di manutenzione aventi per oggetto gli estintori e gli idranti.

L'Agenzia, con la CM 37/2015 ha chiarito che le attività di installazione, manutenzione e riparazione di impianti di spegnimento antincendio, in quanto riconducibili al codice ATECO 43.22.03 "Installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione)", rientrano nell'ambito applicativo della lett. a-ter) dell'articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972 e sono, quindi, soggette al meccanismo dell'inversione contabile, se effettuate verso soggetti passivi IVA e se relative ad edifici.

In particolare, si evidenzia che con la risoluzione n. 245/E del 16 giugno 2008, è stato chiarito che la manutenzione degli estintori, delle manichette e delle maschere deve essere assoggettata al regime di inversione contabile "solo nell'ipotesi in cui i materiali mobili oggetto di manutenzione facciano parte di un impianto complesso installato su un immobile e la manutenzione in discorso si inserisca nel quadro della manutenzione

Roberto Curcu – L'IVA in edilizia
dell'intero impianto".

Si precisa che gli estintori fanno parte di un impianto complesso solo ove gli stessi siano parte integrante di un impianto di protezione attiva rispondente alle prescrizioni e ai dettami di cui al DM 20 dicembre 2012, recante "regola tecnica di prevenzione incendi per gli impianti di protezione attiva contro l'incendio installati nelle attività soggette al controllo di prevenzione incendi".

Sono tali "gli impianti di rivelazione incendio e segnalazione allarme incendio; gli impianti di estinzione o controllo dell'incendio, di tipo automatico o manuale; gli impianti di controllo del fumo e del calore", che siano installati seguendo un progetto redatto da un tecnico abilitato, in osservanza delle vigenti normative e delle regolamentazioni tecniche applicabili.

Pertanto, le attività di installazione e di manutenzione di estintori rientrano nel campo di applicazione del reverse charge, a condizione che gli stessi facciano parte di un impianto, avente le caratteristiche di cui al sopra citato DM, installato in un edificio e che l'attività sia resa nell'ambito della manutenzione dell'intero impianto.

Gli estintori che non fanno parte di un impianto complesso, come sopra definito sulla base della specifica normativa di riferimento (il DM 6 marzo del 1992 per gli estintori carrellati e il DM 7 gennaio 2005 per gli estintori portatili), non possono, invece, essere considerati impianti di spegnimento antincendio, bensì apparecchi mobili. In tal caso, il meccanismo del reverse charge non trova applicazione per le prestazioni di servizi concernenti l'installazione di estintori, nonché per la manutenzione e la riparazione degli stessi.

Da ultimo, si precisa che le porte tagliafuoco e le uscite di sicurezza devono considerarsi, ai sensi del DM 21 giugno 2004, impianti di protezione sia pure passiva contro gli incendi. L'attività di installazione di detti impianti deve essere ricondotta nel codice ATECO 43.29.09 ("altri lavori di costruzione e installazione in edifici n.c.a.") ed è, pertanto, soggetta al meccanismo dell'inversione contabile ai sensi dell'articolo 17, sesto comma, lett. a-ter), del DPR n. 633 del 1972.

6.6.7 IMPIANTI INDUSTRIALI

Nel caso in cui l'attività di installazione di impianti sia riconducibile al codice ATECO 33.20.09 "Installazione di altre macchine ed apparecchiature industriali", vale a dire ad un codice non ricompreso nell'elenco di cui alla più volte citata circolare n. 14/E del 2015 (cfr. codici ATECO 2007 43.21, 43.22 e 43.29), non trova applicazione il meccanismo dell'inversione contabile di cui all'articolo 17, sesto comma, lett. a-ter), del DPR n. 633 del 1972. A tal riguardo si consideri, ad esempio, l'installazione di impianti di refrigerazione ad uso industriale, come nel caso di magazzini frigoriferi finalizzati alla conservazione, lavorazione e successiva distribuzione di prodotti agricoli ed alimentari. In tal caso, il codice ATECO 33.20.09, nel quale si colloca la predetta attività, non è tra quelli espressamente richiamati dalla circolare n. 14/E del 27 marzo 2015 (da 43.21.01 a 43.29.09) e, quindi, per tali prestazioni non troveranno applicazione le disposizioni in materia di inversione contabile.

Le attività di "installazione impianti", individuate con i codici ATECO da 43.21.01 a 43.29.09, si riferiscono, infatti, ad impianti che formano parte integrante dell'edificio e sono ad esso serventi.

Diversamente, nel caso in cui l'installazione di impianti sia strettamente funzionale allo svolgimento di un'attività industriale e non al funzionamento dell'edificio autonomamente considerato (sebbene una volta installati gli impianti costituiscano un tutt'uno con l'edificio medesimo), si applica l'IVA secondo le modalità ordinarie. Analogamente a quanto sopra

Roberto Curcu – L’IVA in edilizia

chiarito, anche l'attività di manutenzione e riparazione di impianti strettamente funzionali allo svolgimento dell'attività industriale e non al funzionamento dell'edificio, non ricompresi nei menzionati codici ATECO da 43.21.01 a 43.29.09, deve essere esclusa dall'ambito applicativo del reverse charge (CM 37/2015).

In una risposta ad una istanza di consulenza giuridica formulata da una associazione di categoria, l’Agenzia delle Entrate, Direzione regionale del Veneto, ha chiarito che:

- le attività di installazione di impianti per il trasporto di ossigeno, gas tecnici e gas medicinali ricade nel codice 33.20.07;
- le attività di installazione di impianti di acque primarie e reflue da lavorazioni industriali ed agricole ricadono nel codice 33.20.09;

6.6.8 IMPIANTI LUCI ED AUDIO

In una risposta ad una istanza di consulenza giuridica formulata da una associazione di categoria, l’Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale del Veneto, ha chiarito che le attività di installazione di impianti luci ed audio in teatri e cinema ricade nel codice 43.29.09, mentre le attività di noleggio di strutture ed attrezzature per manifestazioni e spettacoli senza operatore (palchi, stand, impianti luce, audio e di amplificazione per manifestazioni e concerti) ricade nel codice 77.39.94, e l'attività di installazione con operatore di impianti luce, audio ed amplificazione per manifestazioni e concerti ricade nel codice 90.02.

LA SOGGETTIVITÀ PASSIVA DEL COMMITTENTE

6.7.1 PREMESSA

Il “vecchio” reverse charge aveva la difficoltà che per valutare se applicarlo o meno era necessario indagare se il proprio cliente, l'appaltatore, stesse operando nell'ambito di un codice attività edile, mentre non era necessario indagare circa la sua soggettività IVA, posto che per definizione un soggetto che rende dei servizi in appalto è un soggetto imprenditore e quindi un soggetto passivo IVA.

Nel nuovo reverse charge, applicabile direttamente nel rapporto tra appaltatore e committente, è invece necessario assicurarsi che il committente sia un soggetto passivo IVA. Mentre un appaltatore per definizione non può che non esserlo, committenti di lavori edili possono essere società, imprenditori individuali, professionisti, privati, enti pubblici ed enti non commerciali, i quali possono o meno essere soggetti passivi. Inoltre, l’Agenzia delle Entrate ha precisato che il reverse charge non trova applicazione quando il cliente è assoggettato a determinati regimi speciali.

6.7.2 ENTI NON COMMERCIALI ED IMMOBILI UTILIZZATI PROMISCUAMENTE

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,

Roberto Curcu – L'IVA in edilizia
etc.

Al riguardo, può tornare utile il seguente esempio:

Un'associazione culturale acquista, al costo di 7.200 euro, un servizio di pulizia dei propri locali [superficie mq 400, di cui mq 30 adibiti allo svolgimento di attività commerciali (ad esempio, un bar) e mq 370 adibiti allo svolgimento della propria attività istituzionale non commerciale]

Percentuale del locale adibito all'attività commerciale, rispetto all'area oggetto del contratto:

$$x:100=30:400$$

$$\frac{100 \times 30}{400} = 7,5\%$$

Percentuale dello spazio adibito all'attività istituzionale, rispetto all'area oggetto del contratto:

$$x:100=370:400$$

$$\frac{100 \times 370}{400} = 92,5\%$$

Quota di corrispettivo del servizio di pulizia imputabile all'attività commerciale:
 $7.200 \times 7,5\% =$ euro 540

Quota di corrispettivo del servizio di pulizia imputabile all'attività istituzionale:
 $7.200 \times 92,5\% =$ euro 6.660

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 (CM 14/2015 e 37/2015).

6.7.3 ENTI PUBBLICI: REVERSE CHARGE E SPLIT PAYMENT

L'articolo 17-ter) del DPR n. 633 del 1972, introdotto dall'articolo 1, comma 629, lettera b) della legge di stabilità 2015 prevede che "per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato, degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, degli enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'articolo 31 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni, delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, degli istituti universitari, delle aziende sanitarie locali, degli enti ospedalieri, degli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, degli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza, per i quali i suddetti cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto, l'imposta è in ogni caso versata dai medesimi secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze".

Roberto Curcu – L'IVA in edilizia

Tale disposizione prevede il meccanismo del c.d. split payment, che consiste in una speciale modalità di versamento dell'IVA, in relazione alle operazioni effettuate nei confronti dei soggetti pubblici espressamente individuati dalla norma medesima, per le ipotesi in cui questi ultimi non risultino essere debitori di imposta.

In particolare, mediante il meccanismo dello split payment 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.

La norma prevede espressamente che le disposizioni relative allo split payment non si applicano qualora l'ente pubblico sia debitore di imposta. E' il caso, ad esempio, di un ente pubblico cessionario o committente che, in qualità di soggetto passivo d'imposta, deve applicare il meccanismo del reverse charge.

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. Sul punto la Pubblica Amministrazione deve rilasciare una dichiarazione attestante se (ed eventualmente in che percentuale) i servizi richiesti sono relativi ad un uso commerciale (CM 14/2015 e 37/2015).

6.7.4 SOGGETTI PASSIVI CHE APPLICANO DETERMINATI REGIMI SPECIALI

Come è noto, l'applicazione del meccanismo del reverse charge comporta che i prestatori dei servizi emettano fattura senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti del DPR n. 633 del 1972 e con l'indicazione della norma che prevede l'applicazione dell'inversione contabile; il committente, a sua volta, integra la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e la annota nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi, di cui agli articoli 23 o 24, entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 del DPR n. 633 del 1972 (cfr. circolare n. 37/E del 2006).

In considerazione di quanto sopra, 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).

L'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile ai soggetti esonerati dai predetti adempimenti contabile si porrebbe, infatti, in contrasto con la ratio agevolativa e con le finalità di semplificazione previste dalle norme speciali.

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

Roberto Curcu – L'IVA in edilizia

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.

PRESTAZIONI DI DEMOLIZIONE, DI INSTALLAZIONE IMPIANTI E DI COMPLETAMENTO

6.8.1 PREMESSA

Nella relazione tecnica alla legge di Stabilità per il 2015, che ha introdotto il nuovo reverse charge, si evince che la terminologia utilizzata dal legislatore intende fare riferimento alle attività così definite dai codici ATECO, riguardanti i lavori specializzati in edilizia. La CM 14/2015 ha poi chiarito quanto già era stato precisato con riferimento al "vecchio" reverse charge, e cioè che non si deve fare riferimento al codice attività utilizzato dal prestatore, ma capire se l'attività realmente svolta rientri tra quelle elencate nei codici attività riferibili all'attività di demolizione, installazione impianti e completamento di edifici.

La circolare 14/2015 precisa che si deve fare riferimento ai seguenti codici:

6.8.2 DEMOLIZIONE DI EDIFICI

L'attività è quella identificata al codice:

- 43.11.00 Demolizione

6.8.3 INSTALLAZIONE IMPIANTI RELATIVI AD EDIFICI

Le attività sono quelle identificate ai codici:

- 43.21.01 Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione);
- 43.21.02 Installazione di impianti elettronici (inclusa manutenzione e riparazione);
- 43.22.01 Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione;
- 43.22.02 Installazione di impianti per la distribuzione del gas (inclusa manutenzione e riparazione);
- 43.22.03 Installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione)
- 43.29.01 Installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili;
- 43.29.02 Lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni;
- 43.29.09 Altri lavori di costruzione e installazione n.c.a. (limitatamente alle prestazioni riferite ad edifici).

6.8.3 COMPLETAMENTO DI EDIFICI

Si osserva che il termine "completamento" di edifici, contenuto nella lettera a-ter) in commento, è utilizzato dal Legislatore in modo atecnico. L'articolo 3 del Testo Unico dell'edilizia (decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380), non menziona, infatti, la nozione di completamento, ma fa riferimento a interventi quali manutenzione ordinaria e straordinaria, restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, etc.

Peraltro, non si ravvisa una nozione di completamento né nella Direttiva del 28 novembre 2006 n. 2006/112/CE né nel Regolamento di esecuzione (UE) N. 1042/2013 del Consiglio

Roberto Curcu – L’IVA in edilizia
del 7 ottobre 2013.

Ai fini dell'individuazione delle prestazioni rientranti nella nozione di "completamento di edifici" soccorrono nuovamente le classificazioni fornite dai seguenti codici attività ATECO 2007:

- 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. La posa in opera di "arredi" deve intendersi esclusa dall'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, in quanto non rientra nella nozione di completamento relativo ad edifici;
- 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 (limitatamente alle prestazioni afferenti gli edifici);
- 43.39.09 Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a.
- "completamento di edifici".

Dalla citata elencazione emerge che le prestazioni consistenti nel rifacimento della facciata di un edificio possono ritenersi comprese fra i servizi di completamento e, conseguentemente, assoggettate al meccanismo del reverse charge ai sensi dell'articolo 17, sesto comma, lettera a-ter), del DPR n. 633 del 1972.

Si ritiene, invece, che debbano essere 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.

6.8.4 L'ATTIVITA' DI COSTRUZIONE EDIFICI

Il Ministero delle Finanze ha fornito una interessante interpretazione in risposta ad una interrogazione parlamentare che chiedeva quale dovesse essere il trattamento fiscale per le lavorazioni svolte da una impresa edile che nell'ambito di un lavoro di ampliamento (e quindi di nuova costruzione) provvedeva a realizzare le sole opere murarie. Nella risposta il Ministero chiarisce che il codice 41.2 "costruzione di edifici residenziali e non residenziali", escluso dall'applicazione del "nuovo" reverse charge, include la costruzione completa di edifici residenziali o non residenziali eseguiti per conto proprio o per conto terzi e poi venduti. La realizzazione della costruzione, in parte o nella sua totalità può essere data in affidamento all'esterno (outsourcing). E' incluso lo sviluppo di progetti immobiliari con costruzione. Se si effettuano solo parti specifiche del processo di costruzione (quali le sole lavorazioni in calcestruzzo) l'attività è classificata nella divisione 43 (e quindi qualificata come attività "di completamento" assoggettata al "nuovo" reverse charge).

6.8.5 LE MANUTENZIONI E RIPARAZIONI

A richiesta di questa Agenzia, l'Istituto Nazionale di Statistica (ISTAT), ha precisato che nelle attività di cui al codice 43.29.09 "Altri lavori di costruzione e installazione n.c.a." della Tabella ATECO 2007 sono comprese anche le prestazioni di manutenzione e riparazione. A parere di tale Istituto, infatti, fra le prestazioni indicate nel codice 43.29.09, come in tutti i codici della divisione 43 "Lavori di costruzione specializzati", sono comprese anche le attività di riparazione e manutenzione dei beni ivi indicati.

Roberto Curcu – L’IVA in edilizia

Pertanto, anche le prestazioni di manutenzione e riparazione, ancorché non esplicitamente indicate dai codici ATECO di riferimento della divisione 43, dovranno essere assoggettate al meccanismo dell’inversione contabile, ai sensi della lett. A-ter) dell’articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972.

6.8.6 IL DIRITTO DI CHIAMATA

In linea generale, il diritto di chiamata rappresenta una somma di denaro che deve essere corrisposta in considerazione del fatto che un tecnico si rechi presso il cliente, in caso di guasti e malfunzionamenti dell’impianto, a prescindere dalla esecuzione o meno di operazioni di riparazione sul bene oggetto della chiamata. In proposito, si ritiene che, anche nel caso in cui non si renda necessario un vero e proprio intervento di manutenzione, la mera "verifica" dell’impianto costituisca una modalità di "manutenzione", in quanto viene comunque posta in essere un’attività di controllo da parte di un tecnico. Conseguentemente, trattandosi sostanzialmente di un intervento di manutenzione, il diritto di chiamata deve essere assoggettato a reverse charge (CM 37/2015).

6.8.7 LE MANUTENZIONI PERIODICHE

Coerentemente con quanto sopra precisato, le prestazioni di manutenzione, derivanti da contratti che prevedono la corresponsione di canoni di abbonamento periodici, devono essere assoggettate a reverse charge, anche se le stesse non siano correlate ad un intervento di manutenzione materialmente eseguito (CM 37/2015).

6.8.8 SOSTITUZIONE DI PARTI DI UN IMPIANTO RELATIVO AD UN EDIFICIO

In caso di malfunzionamento di un impianto, spesso la riparazione consiste nella semplice sostituzione di alcune parti dello stesso, difettose o diventate inutilizzabili per usura. Con la CM 37/2015 l’Agenzia è del parere che, qualora la volontà contrattuale delle parti sia 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, le suddette attività ricadano nell’ambito di applicazione del meccanismo dell’inversione contabile, a condizione, naturalmente, che i servizi resi siano relativi a edifici.

Quando l’interesse delle parti è diretto al conseguimento di una prestazione complessa diretta al mantenimento in funzione dell’impianto installato, gli interventi in questione devono essere assoggettati al meccanismo del reverse charge, prevalendo, in tali circostanze, la causa del fare sul dare. A maggior ragione, va applicato il reverse charge nel caso in cui gli interventi siano tali da configurare un "nuovo impianto", trattandosi, in concreto, di servizi di installazione.

6.8.9 LE MANUTENZIONI DI ESTINTORI ED IMPIANTI ANTINCENDIO

Come chiarito al punto 6.6.6 gli estintori possono essere inquadrati come componenti di un impianto antincendio, ai sensi della disciplina di settore. In tale caso, la manutenzione dell’estintore ricade nel reverse charge.

6.8.10 PRESTAZIONI COMPLESSE

Con circolare 14/2015 l’Agenzia ha chiarito che:

Si evidenzia, inoltre, 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

Roberto Curcu – L’IVA in edilizia

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 alle 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.

Con la successiva circolare 37/2015 ha però chiarito che in proposito, occorre tuttavia evidenziare che l’articolo 17, comma 1, del decreto-legge 12 settembre 2014, n. 133, convertito con modificazioni dalla legge 11 novembre 2014, n. 164, ha ricondotto nell’ambito degli interventi di manutenzione straordinaria di cui alla lett. b) dell’articolo 3, comma 1, del DPR n. 380 del 2001 gli interventi "consistenti nel frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari con esecuzione di opere anche se comportanti la variazione delle superfici delle singole unità immobiliari nonché del carico urbanistico purché non sia modificata la volumetria complessiva degli edifici e si mantenga l’originaria destinazione di uso", precedentemente rientranti, in linea generale, nella "ristrutturazione edilizia" di cui alla lett. d) dell’articolo 3, comma 1, del DPR n. 380 del 2001.

Ciò posto, coerentemente con la logica di semplificazione perseguita già con la citata circolare n. 14/E del 2015, si ritiene che, nell’ipotesi di un contratto unico di appalto - comprensivo anche di prestazioni soggette a reverse charge ai sensi della lettera a-ter) - avente ad oggetto interventi edilizi di frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari di cui alla lett. b) dell’articolo 3, comma 1, del DPR n. 380 del 2001, trovino applicazione le regole ordinarie e non il meccanismo del reverse charge.

Si precisa che l’attrazione della manutenzione straordinaria alle regole ordinarie, in virtù della modifica normativa sopra esposta, può trovare applicazione limitatamente agli interventi edilizi di frazionamento e accorpamento, precedentemente rientranti nella "ristrutturazione edilizia" e ora derubricati a "manutenzione straordinaria" (cfr. articolo 17, comma 1, del DL n. 133 del 2014).

Conseguentemente, in presenza, ad esempio, di un contratto avente ad oggetto il frazionamento di un’unità immobiliare, senza modifica della volumetria complessiva dell’edificio e dell’originaria destinazione d’uso, 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 edilizi, ma si applicherà l’IVA secondo le modalità

Roberto Curcu – L'IVA in edilizia
ordinarie all'intera fattispecie contrattuale.

Evidenziamo che secondo la nostra interpretazione, tali risposte devono coordinarsi con quanto chiarito dal Ministero delle Finanze in risposta a question time circa l'applicazione del codice Ateco 41.2 "costruzione di edifici residenziali e non residenziali" (vedi punto 6.8.2). In particolare, la possibilità di applicare l'IVA al corrispettivo complessivo dei lavori di recupero più qualificati, si applica solo alle imprese che svolgono la totalità dei lavori (magari affidando a terzi in subappalto una parte egli stessi); qualora invece il committente appalti a diverse imprese varie fasi di un lavoro di recupero complesso (ad esempio ad una impresa i lavori in muratura e ad altra impresa la fase di impiantistica) ogni impresa applicherà il regime proprio della tipica prestazione; ad esempio, l'impresa che svolge i lavori sulle murature, come chiarito nella citata risposta al question time, applicherà in "nuovo" reverse charge essendo la lavorazione qualificata come "di completamento"¹³.

6.8.11 DEMOLIZIONE E RICOSTRUZIONE

Conformemente all'indirizzo interpretativo fornito con la già citata circolare n. 14/E del 2015, si è dell'avviso che, in una logica di semplificazione, stante la complessità delle tipologie contrattuali riscontrabili nel settore edile, nell'ipotesi di un contratto unico di appalto, avente ad oggetto la demolizione e la successiva costruzione di un nuovo edificio, debbano trovare applicazione le regole ordinarie e non il meccanismo del reverse charge, previsto per la sola attività di demolizione dalla lett. a-ter) dell'articolo 17, sesto comma, del DPR 633 del 1972.

In tal caso, infatti, l'attività di demolizione deve considerarsi strettamente funzionale alla realizzazione della nuova costruzione.

Così, ad esempio, 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 (CM 37/2015).

6.8.12 ALLACCIAMENTO DI UTENZE

In conformità con quanto precisato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea nella sentenza n. C-442/05 del 3 aprile 2008, si è dell'avviso che il servizio di allacciamento - inteso come installazione del complesso di tubazioni, ed apparecchiature necessarie alla fornitura del servizio al cliente - sia indispensabile ai fini dell'erogazione del gas, energia elettrica e dell'acqua. In assenza di tale allacciamento, infatti, la fornitura del servizio all'utente risulta impossibile.

Invero, la Corte di Giustizia ha chiarito in proposito che l'operazione di allacciamento individuale, consistente nella posa di una conduttura che consente il raccordo dell'impianto idraulico di un immobile alle reti fisse di distribuzione dell'acqua, va ricompresa nello stesso servizio di erogazione di acqua.

¹³ Tale risposta appare di buon senso se si considera il reverse charge come meccanismo per limitare la frode posta in essere dalle imprese di minori dimensioni; infatti, se l'impresa che assume in carico un intero lavoro di ristrutturazione dovrebbe avere una dimensione tale da rendere più complessa una frode, è vero che per l'impresa di piccole dimensioni che esegue solo determinate lavorazioni (si pensi ai lavori di carpenteria, tinteggiatura, posa di pavimenti ecc...) nulla cambierebbe se il lavoro richiesto rientrerebbe nell'ambito di una manutenzione ordinaria o straordinaria dove l'intero lavoro venga da esse eseguito, oppure in un contesto più ampio, dove gli altri lavori necessari al recupero dell'edificio sono svolti da altre imprese.

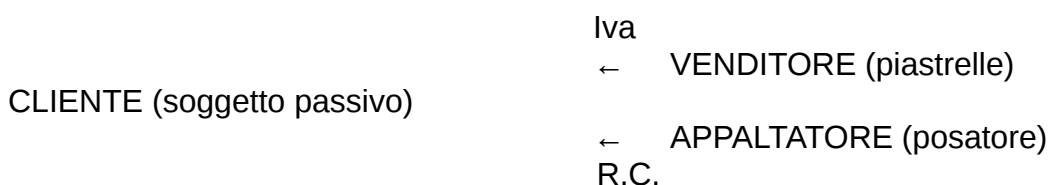
Roberto Curcu – L’IVA in edilizia



Mario Rossi stipula un contratto di fornitura con posa di serramenti con Beta, ditta produttrice degli stessi. Beta appalta il montaggio a Gamma.

Con il “nuovo” reverse charge, qualora un soggetto stia rendendo un servizio di demolizione, installazione impianti o completamento su un edificio nei confronti di un soggetto passivo, troverà sicuramente applicazione il “nuovo” reverse charge indipendentemente dal rapporto esistente tra il proprio cliente ed il cliente di quest’ultimo.

6.9.3.2 INSTALLAZIONE/POSA DI MATERIALE DI TERZI VERSO CLIENTE FINALE (SU UN EDIFICIO)

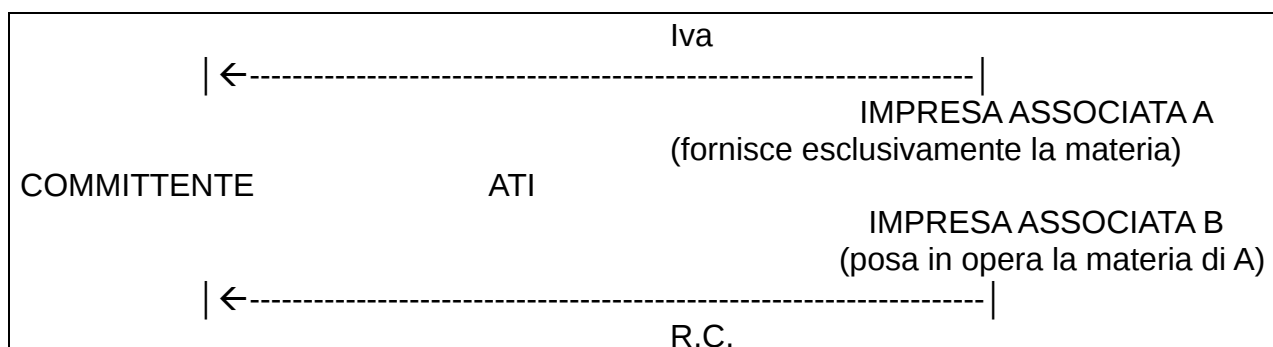


Gamma srl stipula un contratto di fornitura di piastrelle con l’impresa estrattrice Alfa ed uno di posa con il posatore Beta. La posa di piastrelle in un edificio rientra nel “nuovo” reverse charge.

In alcuni casi, quando le normative di settore lo consentono, si provvede ad acquistare il materiale da un soggetto e farlo posare da un altro soggetto. In tal caso, mentre è evidente che il venditore del materiale non applicherà mai il reverse charge, il posatore/montatore/installatore dello stesso realizzerà una prestazione dipendente da contratto di appalto, che se relativa all’installazione di impianti o al completamento di edifici gli consente di disinteressarsi del ruolo del suo cliente (appaltatore o committente), salvo verificare che lo stesso sia soggetto passivo, ed applicare il “nuovo” reverse charge.

6.9.4 APPALTO E ATI

Come chiarito al punto 6.3.6 all’interno di un’associazione temporanea di imprese le singole imprese associate fatturano direttamente alla stazione appaltante e quindi non si configura un subappalto fatturabile in lettera a) (salvo il caso in cui la ATI sia subappaltatrice); tuttavia, può porsi in essere un contratto di appalto che fa scattare l’obbligo di fatturazione in a-ter).



6.9.5 APPALTO E SOCIETÀ CONSORTILE

Al punto 6.3.7 si è analizzato, con riferimento al reverse charge di cui alla lettera a), il caso di società consortile costituita da imprese partecipanti ad un’ATI per assumere la funzione di coordinamento per la gestione unitaria del lavoro, che procede al ribaltamento dei costi alle società consorziate. Per tale ultima fattispecie l’Agenzia delle Entrate ha precisato che la fatturazione tra la società consortile e le imprese consorziate non va effettuata applicando il meccanismo del reverse charge di cui alla lettera a), in quanto non si è in presenza di un subappalto ma di un semplice ribaltamento di costi. Con riferimento al reverse charge di cui alla lettera a-ter) l’Agenzia non si è pronunciata, ma riteniamo che se un fornitore della società consortile pone in essere una prestazione di appalto verso quest’ultima, qualora sussistano tutti i presupposti deve fatturare con reverse charge di cui alla lettera a-ter) e tale modalità di fatturazione si riverbera sul ribaltamento del costo dalla società consortile alle imprese consorziate. Come visto precedentemente per le ATI, nella fatturazione dalle imprese consorziate al committente può trovare applicazione il reverse charge di cui alla lett. a-ter).

COMMITT. ← R.C.	IMPRESE CONSORZ. ← R.C.	SOCIETÀ CONS. ←	FORNITORE R.C.
--------------------	----------------------------	-----------------	-------------------

6.9.6 APPALTO E CONSORZIO CHE AGISCE IN NOME PROPRIO

Al punto 6.3.8 si è analizzato il rapporto tra consorzio e reverse charge di cui alla lettera a). In virtù della funzione propria dell’organizzazione consortile, le prestazioni rese dai consorziati al consorzio assumono la medesima valenza delle prestazioni rese dal consorzio ai terzi, in analogia con quanto previsto dall’art. 3, terzo comma, del D.P.R. 633/72 con riferimento al mandato senza rappresentanza. In particolare, qualora il consorzio agisca sulla base di un contratto di appalto assoggettabile alla disciplina del reverse charge di cui alla lett. a-ter), tale modalità di fatturazione, riverberandosi anche nei rapporti interni, è applicabile anche da parte delle società consorziate qualora le prestazioni da esse rese al consorzio siano riconducibili alla specifica disciplina delineata dall’articolo 17, sesto comma, lettera a-ter) del D.P.R. 633/72.

COMMITTENTE ← R.C.	CONSORZIO ← R.C.	IMPRESA CONSORZ.
-----------------------	---------------------	------------------

MECCANISMO DI FUNZIONAMENTO

6.10.1 FATTURAZIONE IN REVERSE CHARGE

Il prestatore del servizio in reverse charge deve fatturare i lavori al committente senza addebito dell'Iva e con l'indicazione della relativa norma (non soggetto ad Iva ai sensi dell'art. 17, sesto comma, lettera a) (o a-ter)) del D.P.R. 633/1972).

6.10.2 REGISTRAZIONE DELLA FATTURA DA PARTE DEL COMMITTENTE

Il committente deve integrare la fattura ricevuta con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta ed adempiere agli obblighi formali di registrazione della stessa, da effettuare sia nel registro delle fatture emesse (entro il mese di ricevimento della fattura¹⁴), sia in quello degli acquisti.

6.10.3 REVERSE CHARGE ED IMPOSTA DI BOLLO

Le fatture emesse in applicazione del regime del reverse charge, essendo riferite ad operazioni soggette ad imposta, anche se con il particolare meccanismo dell'inversione contabile, sono esenti dall'imposta di bollo, in applicazione del criterio di alternatività (CM 29/12/2006, n. 37).

6.10.4 RICHIESTA DI RIMBORSO E COMPENSAZIONE PER IL SUBAPPALTATORE

Il comma 6-bis, dell'art. 35 del decreto legge n. 223 del 2006 ha esteso la facoltà di chiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione annuale IVA anche alle ipotesi in cui, nel settore edile, siano rese le prestazioni di servizi assoggettate al regime del reverse charge. A tal fine è stato inserito nell'art. 30, terzo comma, lettera a), del D.P.R. n. 633 del 1972, che prevede la possibilità di chiedere il rimborso nelle ipotesi in cui vengano esercitate "esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni" il richiamo al sesto comma dell'articolo 17. Ciò comporta che le operazioni attive fatturate senza applicazione d'imposta da parte del subappaltatore vengono di fatto qualificate, ai fini in esame, come operazioni ad "aliquota zero". L'eccedenza annuale d'imposta detraibile, può essere chiesta a rimborso ai sensi dell'art. 30, comma 3, lett. a) del D.P.R. n. 633 del 1972, qualora l'aliquota mediamente applicata sugli acquisti e sulle importazioni superi quella mediamente applicata su tutte le operazioni attive effettuate, comprese le operazioni in esame, da conteggiare ad aliquota zero, maggiorata del 10 per cento. In presenza di tale condizione i contribuenti che abbiano effettuato esclusivamente o prevalentemente operazioni attive ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni, possono inoltre chiedere, ai sensi art. 38-bis, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, il rimborso del credito IVA in relazione a periodi inferiori all'anno. L'art. 35, comma 6-ter del decreto legge n. 223 del 2006 dispone che resta ferma, per i soggetti che fatturino le prestazioni edili in regime di reverse charge, la possibilità di effettuare la compensazione infrannuale del credito IVA con altri tributi e contributi, nel limite di euro 700.000 (art. 34, legge 388/2000), ai sensi dall'articolo 8, comma 3, del regolamento approvato con D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542. Si deve ritenere che la norma recata dal decreto legge, nel ribadire che l'istituto della compensazione costituisce una modalità per il recupero del

¹⁴ Ovvero entro 15 giorni dal ricevimento con riferimento al relativo mese. Risulta pertanto fondamentale avere la prova di avvenuta ricezione della fattura, ad esempio copia della busta con il timbro postale.

Roberto Curcu – L'IVA in edilizia

credito IVA (che emerge in corso d'anno) alternativa rispetto alla richiesta di rimborso infrannuale, conferma che anche ai fini della compensazione devono sussistere le condizioni richieste dal richiamato art. 30 del D.P.R. n. 633 del 1972 per ottenere il rimborso. Il comma 6-ter, prevede, infine, che la compensazione possa essere effettuata nel limite di un milione di euro, anziché nel limite di 700.000 euro, qualora il volume d'affari registrato nell'anno precedente sia costituito per almeno l'80 per cento, da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto. Il richiamo della norma all'art. 34, legge 388 del 2000 che indica i limiti massimi dei crediti d'imposta compensabili ovvero rimborsabili, fa ritenere che detto limite sia innalzato, oltre che per la compensazione, anche per il rimborso annuale dell'imposta, nel rispetto delle condizioni previste dall'art. 30 (CM 29/12/2006, n. 37).

Per quanto concerne il rimborso dell'IVA l'art. 38-bis del Decreto IVA prevede che possano essere individuati dal Ministero delle categorie di soggetti ai quali il rimborso viene erogato in modo prioritario. Con DM 22/03/2007 erano stati inclusi i soggetti che svolgono in via prevalente servizi di cui all'art. 17, comma 6, lett. a), cioè i subappaltatori edili; con DM 29/04/2016 la facoltà è stata estesa a coloro che rendano servizi di cui alla lett. a-bis) dello stesso articolo (pulizia, demolizione, installazione impianti e completamento relativi ad edifici) nel rispetto dei seguenti requisiti:

- esercizio dell'attività da almeno 3 anni;
- credito richiesto a rimborso pari ad almeno € 3.000 (per il rimborso trimestrale) o € 10.000 (per il rimborso annuale);
- credito richiesto a rimborso almeno pari al 10% dell'importo complessivo dell'IVA a credito degli acquisti / importazioni effettuati nel periodo (trimestre o anno) di riferimento.

6.10.5 REVERSE CHARGE E SOGGETTI MINIMI

Il meccanismo del reverse charge non trova applicazione per le prestazioni rese da soggetti che operano in regime di franchigia previsto per i contribuenti minimi dall'art. 32-bis del D.P.R. 633/72. Peraltro, qualora si dovesse verificare l'ipotesi che il contribuente minimo assuma la veste di appaltatore anziché di subappaltatore, la fattura emessa nei suoi confronti in regime di reverse charge comporta l'obbligo di integrazione della fattura e versamento dell'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (CM 29/12/2006, n. 37).

6.10.6 REVERSE CHARGE E NUOVO REGIME FORFETARIO

La legge di stabilità 2015, all'articolo 1, commi da 54 a 89, ha introdotto, a partire dal 1° gennaio 2015, un nuovo regime forfetario.

Con riferimento all'IVA, i contribuenti che applicano tale regime forfetario sono, tra l'altro, esonerati dal versamento dell'imposta e da tutti gli altri obblighi previsti dal DPR 26 ottobre 1972, n. 633, ad eccezione degli obblighi di numerazione e di conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, di certificazione dei corrispettivi e di conservazione dei relativi documenti.

Per tali soggetti rimane, quindi, obbligatoria l'emissione della fattura (senza addebito dell'IVA a titolo di rivalsa), che dovrà riportare l'annotazione "operazione in franchigia da IVA" con l'indicazione del riferimento normativo. Per quanto riguarda gli acquisti, conseguentemente, non potrà essere esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA sulle relative fatture.

Dall'impianto normativo sopra illustrato discende che non si applica il reverse charge alle

Roberto Curcu – L'IVA in edilizia

cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate da soggetti che applicano il regime forfetario (in tal senso si rinvia alla circolare n 37/E del 29 dicembre 2006 con la quale sono stati forniti chiarimenti in merito al regime dei "minimi").

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 forfetario 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"), convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2015, n. 11. (CM 14/2015)

6.10.7 REVERSE CHARGE E SOGGETTI ESTERI

Il meccanismo del reverse charge trasferisce dal cedente al cessionario gli obblighi connessi all'assolvimento dell'IVA, in deroga alla disposizione normativa contenuta nel primo comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972. Il meccanismo sopra descritto è stato esteso, ad opera dei recenti provvedimenti normativi, anche alle operazioni poste in essere nel settore edile tra subappaltatore e appaltatore (o altro subappaltatore). Si ritiene che, nel caso in cui l'appaltatore ed il subappaltatore siano entrambi soggetti esteri, non stabiliti in Italia, soltanto l'appaltatore, in quanto debitore d'imposta in virtù dell'applicazione del regime di reverse charge, sia tenuto ad identificarsi direttamente in Italia, ovvero, in alternativa, a nominare un rappresentante fiscale, ai sensi dell'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972. Questa soluzione si muove nell'ottica di una semplificazione degli adempimenti e tende ad evitare una duplicazione di obblighi senza effettivi vantaggi per il fisco. Si ritiene che il subappaltatore, ove sia un soggetto comunitario senza stabile organizzazione in Italia, che abbia effettuato esclusivamente prestazioni di servizi nell'ambito del settore edile (assoggettate al regime di reverse charge) nei confronti di un appaltatore (o altro subappaltatore) stabilito in Italia, potrà chiedere il rimborso ai sensi della VIII direttiva comunitaria, recepita nell'art. 38-ter del D.P.R. n. 633 del 1972. Infatti, sebbene le prestazioni di servizi di costruzione non rientrino tra le operazioni espressamente indicate dall'art. 38-ter, la cui effettuazione nello Stato non preclude la possibilità di ottenere il rimborso, è necessario interpretare la normativa nazionale alla luce della disciplina prevista dalla direttiva comunitaria n. 2006/112/CEE. In particolare, secondo il combinato disposto degli articoli 171 e 199 della suddetta direttiva, deve ammettersi il rimborso dell'IVA a favore dei soggetti passivi che abbiano posto in essere, nello Stato membro in cui effettuano acquisti di beni e servizi gravati da imposta, unicamente operazioni attive rispetto alle quali il destinatario di tali operazioni sia stato designato come debitore dell'imposta in virtù del meccanismo di reverse charge (CM 16/02/2007, N. 11).

Con successiva RM 28/03/2012, n. 28 è stato inoltre chiarito che nel caso in cui l'appaltatore sia estero ed il subappaltatore sia italiano, trova applicazione il meccanismo del reverse charge nel caso in cui l'appaltatore sia configurabile come "soggetto passivo", indipendentemente dalla sua identificazione IVA in Italia.

Con risposta a specifico interpello, l'Agenzia ha confermato l'applicabilità del reverse charge anche nei confronti di soggetto passivo comunitario senza partita IVA in Italia, obbligando di fatto l'appaltatore estero ad identificarsi in Italia.

Roberto Curcu – L'IVA in edilizia

6.10.8 ALIQUOTA APPLICABILE ALLE MANUTENZIONI SU FABBRICATI ABITATIVI

Come chiarito sopra il committente che riceve fattura in reverse charge dall'appaltatore deve integrarla con l'aliquota propria del tipo di servizio ricevuto. L'Agenzia delle Entrate, con circolare 37/2015 ha precisato che l'aliquota del 10% prevista, con limitazioni riguardanti il valore dei beni significativi, per le manutenzioni ordinarie e straordinarie su fabbricati a prevalente destinazione abitativa non trovi applicazione quando il committente è un soggetto passivo di imposta.

Considerati i molti dubbi sollevati in dottrina circa la correttezza di tale pronunciamento, è opportuno che l'appaltatore, nella fattura emessa senza applicazione dell'IVA, indichi il valore dei beni significativi, per consentire al committente di integrare la fattura secondo quella che ritiene la corretta interpretazione della norma.

6.10.9 REVERSE CHARGE ED OPERAZIONI NON IMPONIBILI

Come noto, l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile comporta che il destinatario della cessione o della prestazione, se soggetto passivo, sia obbligato all'assolvimento dell'IVA, in luogo del cedente o del prestatore.

In deroga, infatti, al principio di carattere generale secondo cui debitore d'imposta nei confronti dell'Erario è il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi, per le operazioni previste dall'articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972, debitore d'imposta è il soggetto passivo nei cui confronti tali operazioni sono rese.

Pertanto, il prestatore di servizi è tenuto ad emettere fattura senza addebito d'imposta, mentre il committente dovrà integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta dovuta.

Alla luce della ratio di tale meccanismo di assolvimento dell'imposta, ne deriva che il presupposto applicativo dell'inversione contabile è l'imponibilità dell'operazione. Tale sistema non si applica quindi nell'ipotesi in cui l'operazione sia non imponibile agli effetti dell'IVA.

Invero, il meccanismo del reverse charge, adottato dagli Stati membri - secondo la Direttiva 2006/69/CE del 24 luglio 2006 - in deroga alla procedura normale di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto secondo il sistema della rivalsa, mira a contrastare le frodi in particolari settori a rischio, evitando che il cessionario porti in detrazione l'imposta che il cedente non provvede a versare all'Erario.

Tale rischio di frode non sussiste nel caso in cui l'operazione, rientrando nel regime di non imponibilità IVA, non preveda l'addebito dell'imposta al cessionario/committente.

A titolo esemplificativo, si richiama l'ipotesi dei servizi di pulizia effettuati all'interno di edifici siti in porti o aeroporti o la installazione di impianti negli stessi edifici. Tali prestazioni di servizi rientrano nel regime di non imponibilità previsto dall'articolo 9, comma 1, n. 6), del DPR n. 633 del 1972 che non assoggetta ad IVA, fra l'altro, "i servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto (...)".

Nel caso in esame, i servizi sopra indicati, ancorché riconducibili, in via di principio, nell'ambito applicativo dell'articolo 17, sesto comma, lett. a-ter), del DPR n. 633 del 1972, non sono soggetti al meccanismo del reverse charge, trattandosi di servizi non imponibili ai sensi del citato articolo 9, comma 1, n. 6), del DPR n. 633 del 1972 (CM 37/2015).

6.10.10 REVERSE CHARGE E IVA PER CASSA

L'articolo 32-bis) del decreto-legge n. 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, prevede il differimento dell'esigibilità dell'IVA (c.d.

Roberto Curcu – L'IVA in edilizia

regime IVA per cassa o cash accounting) per i soggetti che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti di altri soggetti passivi IVA e che, avendo realizzato nell'anno precedente un volume di affari non superiore a 2 milioni di euro, hanno esercitato apposita opzione.

Con circolare n. 44/E del 26 novembre 2012 è stato precisato che il regime dell'IVA per cassa non è applicabile alle operazioni per le quali l'IVA è applicata secondo regole peculiari. In particolare è stato chiarito che in relazione alle operazioni soggette al reverse charge, il cedente o prestatore non può oggettivamente applicare il differimento dell'esigibilità dell'imposta, in quanto il soggetto tenuto al versamento dell'imposta a debito è colui che ha ricevuto il bene o il servizio.

L'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, costituendo una deroga alle modalità ordinarie di assolvimento dell'imposta, esclude, quindi, l'applicabilità del regime di cash accounting.

Pertanto, qualora i soggetti che abbiano optato per l'IVA per cassa, dal 1° gennaio 2015, pongano in essere operazioni che, per effetto e delle nuove disposizioni introdotte dalla Legge di stabilità 2015, rientrano nel meccanismo del reverse charge, relativamente a tali operazioni non potranno più applicare per il regime di cash accounting.

Come sopra precisato, ai fini dell'applicabilità del meccanismo del reverse charge, il momento di effettuazione delle operazioni andrà verificato secondo le regole generali previste dall'articolo 6 del DPR n. 633 del 1972.

Conseguentemente, le operazioni effettuate fino al 31 dicembre 2014, per le quali, in base alla novella normativa, troverebbe applicazione a partire dal 1° gennaio 2015 il meccanismo de reverse charge, resteranno soggette al regime del cash accounting (CM 14/2015).

6.10.11 REVERSE CHARGE E PLAFOND

In merito all'applicazione della disciplina relativa agli acquisti senza pagamento dell'imposta, di cui all'articolo 8, comma 1, lettera c), del DPR n. 633 del 1972, si precisa che, qualora la lettera di intento inviata dall'esportatore abituale sia emessa con riferimento ad operazioni assoggettabili al meccanismo dell'inversione contabile, di cui all'articolo 17, comma 6, del medesimo DPR n. 633, relativamente a tali operazioni troverà applicazione la disciplina del reverse charge, che, attesa la finalità antifrode, costituisce la regola prioritaria.

Tali operazioni, pertanto, dovranno essere fatturate ai sensi dell'articolo 17, comma 6, del DPR n. 633 del 1972 e non ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c), del medesimo DPR n. 633. Conseguentemente, per tali operazioni non potrà essere utilizzato il plafond.

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 singole 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

Roberto Curcu – L'IVA in edilizia
fatturazione, in quanto soggette in via autonoma al meccanismo dell'inversione contabile.

6.10.12 NUOVO REVERSE CHARGE E CONSORZI

Nell'individuare l'ambito di applicazione del meccanismo dell'inversione contabile nelle ipotesi in cui intervengano organismi di natura associativa, la circolare n. 19/E del 4 aprile 2007 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 dall'articolo 3, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972, 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 dall'articolo 1, commi 629, 631 e 632 della Legge di Stabilità 2015 alle quali si applica il meccanismo di inversione contabile.

SANZIONI

6.11.1 PREMESSA E PERCENTUALI DI RAVVEDIMENTO

Esistono una molteplicità di fattispecie di violazioni, disciplinate dall'art. 6, commi 9 e seguenti del D.Lgs 471/97. In passato l'Agenzia si è espressa con CM 12/08 e con RM 140/2010, le quali però offrono soluzioni contrastanti. Secondo l'ultimo pronunciamento, applicabile per analogia anche al nuovo impianto sanzionatorio, qualora l'errore non dia luogo a frodi IVA il ravvedimento, per entrambi i contraenti, si esegue col versamento della sola sanzione (oggi formale di € 250, allora del 3% dell'IVA con un minimo di € 258), ridotta secondo le percentuali previste in funzione delle tempistiche, da parte di uno dei due.

6.11.2 PERCENTUALI DI ABBATTIMENTO

La sanzione applicabile per il ravvedimento è così determinata:

- 1/9 della sanzione per correzioni effettuate entro 90 giorni dalla commissione dell'errore;
- 1/8 della sanzione entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui è stata commessa la violazione
- 1/7 della sanzione entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione
- 1/6 della sanzione oltre il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione
- 1/5 dopo la notifica di un PVC

VIOLAZIONI DEL FORNITORE

6.12.1 OMESSA EMISSIONE DI FATTURA CON REVERSE CHARGE

SANZIONE	<ul style="list-style-type: none"> • Da € 250 ad € 2.000 se non rileva ai fini della determinazione del reddito • dal 5% al 10% dei corrispettivi con un minimo di € 500 quando rileva per la determinazione del reddito
RAVVEDIMENTO	<ul style="list-style-type: none"> • Oltre al pagamento della sanzione ridotta è necessario emettere la fattura

6.12.2 EMISSIONE DI FATTURA CON IVA ANZICHÈ COL REVERSE CHARGE

SANZIONE	<ul style="list-style-type: none"> • Da € 250 ad € 10.000 (sanzione solidale con quella del cessionario o committente)
RAVVEDIMENTO	<ul style="list-style-type: none"> • Salvo il caso in cui l'IVA non venga versata, si ritiene che sia sufficiente che uno tra cedente/prestatore e cessionario/committente paghi la sanzione ridotta

6.12.3 EMISSIONE DI FATTURA COL REVERSE CHARGE ANZICHÈ CON L'IVA

<ul style="list-style-type: none"> • SANZIONE 	<ul style="list-style-type: none"> • Da € 250 ad € 10.000 • In caso di intento di evasione o di frode del cessionario o committente, del quale sia provato che il cedente o prestatore era consapevole: <ul style="list-style-type: none"> ▪ dal 90% al 180% dell'imposta con un minimo di € 500; ▪ da € 250 ad € 2.000 quando la violazione non ha inciso sulla determinazione del tributo
RAVVEDIMENTO	<ul style="list-style-type: none"> • Salvo il caso in cui l'IVA non venga versata, si ritiene che sia sufficiente che uno tra cedente/prestatore e cessionario/committente paghi la sanzione ridotta

VIOLAZIONI DEL CLIENTE

6.13.1 MANCATA EFFETTUAZIONE DEL REVERSE CHARGE E COSTO REGISTRATO IN CONTABILITÀ

SANZIONE	sanzione da € 500 ad € 20.000
RAVVEDIMENTO	<ul style="list-style-type: none"> • Oltre la pagamento della sanzione è necessario effettuare il reverse

Qualora dall'omessa effettuazione del reverse charge derivi un debito di imposta (in quanto la fase di credito soffre limiti di detraibilità dell'imposta), si applicano anche le sanzioni di indebita detrazione, e – qualora presentata – di infedele dichiarazione. Si ritiene che in caso di ravvedimento si debba sanare anche l'omesso versamento.

6.13.2 MANCATA EFFETTUAZIONE DEL REVERSE CHARGE E COSTO NON REGISTRATO IN CONTABILITÀ

SANZIONE	sanzione dal 5% al 10% del corrispettivo con un minimo di € 1.000
RAVVEDIMENTO	<ul style="list-style-type: none"> •Oltre la pagamento della sanzione è necessario effettuare il reverse

Qualora dall'omessa effettuazione del reverse charge derivi un debito di imposta (in quanto la fase di credito soffre limiti di detraibilità dell'imposta), si applicano anche le sanzioni di indebita detrazione, e – qualora presentata – di infedele dichiarazione. Si ritiene che in caso di ravvedimento si debba sanare anche l'omesso versamento.

6.13.3 OMESSA REGOLARIZZAZIONE DI UNA FATTURA COL REVERSE CHARGE NON RICEVUTA O RICEVUTA IRREGOLARE

SANZIONE	<ul style="list-style-type: none"> • sanzione da € 500 ad € 20.000 se la fattura è registrata in contabilità; • sanzione dal 5% al 10% del corrispettivo con un minimo di € 1.000 se la fattura non è registrata in contabilità
RAVVEDIMENTO	Ai sensi del comma 9-bis1 il cessionario o committente che non riceva fattura entro quattro mesi dal momento di effettuazione dell'operazione o la riceva irregolare non informi l'Ufficio competente entro 30 giorni emettendo una autofattura e provvedendo ad effettuare il reverse charge sulla stessa.

6.13.4 RICEVIMENTO DI FATTURA COL REVERSE CHARGE ANZICHÈ CON L'IVA

SANZIONE	Da € 250 ad € 10.000 (sanzione solidale con quella del cedente o prestatore)
RAVVEDIMENTO	Oltre la pagamento della sanzione è necessario effettuare il reverse

6.13.5 RICEVIMENTO DI UNA FATTURA CON IVA ANZICHÈ COL REVERSE CHARGE

SANZIONE	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Da € 250 ad € 10.000 ▪ In caso di intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario o committente era consapevole: <ul style="list-style-type: none"> ▪ dal 90% al 180% dell'imposta con un minimo di € 500; ▪ da € 250 ad € 2.000 quando la violazione non ha inciso sulla determinazione del tributo
RAVVEDIMENTO (quando c'è consapevolezza che il cedente o prestatore abbia intenti fraudolenti)	<ul style="list-style-type: none"> - non esercizio della detrazione dell'imposta erroneamente addebitata in fattura dal fornitore; - emissione di un documento integrativo recante l'indicazione dell'imponibile, dell'aliquota e della relativa imposta e registrazione dello stesso nei termini indicati dall'articolo 17, comma 5, secondo periodo del D.P.R. 633/72, sia nel registro delle fatture emesse, che in quello delle fatture ricevute; - liquidazione dell'imposta nei modi ordinari ed effettuazione del versamento dell'eventuale imposta a debito emergente dall'operazione al verificarsi di cause di indetraibilità oggettiva o soggettiva; - presentazione all'Ufficio delle entrate competente del documento integrativo in duplice esemplare entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione.
RAVVEDIMENTO (quando non c'è consapevolezza che ci siano intenti fraudolenti)	<ul style="list-style-type: none"> - Detrazione dell'IVA e sanzione di € 250 ridotta secondo le tempistiche di effettuazione del pagamento.

6.13.6 EFFETTUAZIONE DEL REVERSE CON IVA IN CASO DI OPERAZIONI ESENTI, NON IMPONIBILI O NON SOGGETTE

SANZIONE	o Nessuna
----------	-----------

Qualora il cessionario o committente effettui erroneamente il reverse charge con applicazione dell'IVA in caso di operazioni esenti, non soggette o non imponibili, e tale reverse charge porti alla liquidazione di una imposta non dovuta per l'indetraibilità dell'IVA assolta con il reverse stesso, scaduti i termini per la correzione ai sensi dell'articolo 26 (un anno) è possibile chiedere il rimborso.

6.13.7 EFFETTUAZIONE DEL REVERSE CON IVA IN CASO DI OPERAZIONI INESISTENTI

SANZIONE	o Tra il 5% e il 10% dell'imponibile con un minimo di € 1.000
RAVVEDIMENTO	Si ritiene che non sia possibile il ravvedimento

REVERSE CHARGE NEI SERVIZI DI PULIZIA DI EDIFICI

6.14.1 PREMESSA

L'articolo 17 del Decreto IVA prevede l'applicazione del meccanismo del reverse charge anche ai servizi di pulizia di edifici.

Per l'individuazione dei soggetti passivi committenti di tali prestazioni, nonché del concetto di edificio si rinvia al paragrafo precedente.

6.14.2 SERVIZI DI PULIZIA RICOMPRESI

Per l'individuazione delle prestazioni rientranti nella nozione di servizi di pulizia si può fare riferimento alle attività ricomprese nei codici attività della Tabella ATECO 2007.

Sono, dunque, da ricomprendere nell'ambito applicativo della lettera a-ter) le attività classificate come servizi di pulizia dalla suddetta Tabella, a condizione che questi ultimi siano riferiti esclusivamente ad edifici:

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.

6.14.3 SERVIZI DI PULIZIA ESCLUSI

Devono 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 (CM 14/2015)

Non risultano invece espressamente richiamati i codici ATECO 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) (CM 37/2015).

VARIE

16

CONTRATTI DI APPALTO

16.1.1 PREMESSA

Per quanto riguarda l'Iva edilizia, particolare importanza assume la corretta qualificazione dei negozi giuridici posti in essere dalle imprese, in particolare qualora gli stessi possano essere considerati degli appalti. Infatti, oltre al problema del reverse charge, bisogna porre attenzione anche alla corretta applicazione delle aliquote Iva, differenti a seconda che si sia in presenza di una cessione con posa in opera di materie prime e semilavorati, di beni finiti, o si sia in presenza appunto di un contratto di appalto (vedi ____). La disciplina prevista per i contratti di appalto va applicata anche al contratto d'opera (art. 2222 del codice civile); il Ministero delle Finanze li ha infatti equiparati al contratto d'appalto (RM 10/12/1994, n. 18 e CM 29/12/2006, n. 37).

16.1.2 L'APPALTO

L'appalto, regolato dagli articoli 1655 e seguenti del codice civile, è il contratto col quale una parte assume, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, il compimento di un'opera o di un servizio verso un corrispettivo in denaro. Perché possa configurarsi appalto è essenziale che l'appaltatore si assuma in proprio la gestione dell'attività produttiva. Inoltre, l'appalto è fondato sulla fiducia nelle qualità dell'impresa appaltatrice, tanto che l'opera non può essere subappaltata senza l'autorizzazione del committente.

16.1.3 APPALTO E VENDITA NEI PRONUNCIAMENTI DEL MINISTERO DELLE FINANZE: CENNI STORICI

La distinzione tra appalto e vendita risale alla notte dei tempi. Dal punto di vista giuridico si è sempre cercata la distinzione tra appalto e vendita di cosa futura, se non altro per le diverse responsabilità che gravano sull'appaltatore/venditore. Dal punto di vista fiscale, già nella prima versione del D.P.R. 633/72 si distingueva tra "prestazione di servizio dipendente da contratto di appalto", rispetto ad altre fattispecie che usufruivano di un trattamento Iva di minor favore. A partire dalla CM 02/08/1973, n. 45 il Ministero delle Finanze precisò che l'aliquota agevolata prevista per i contratti di appalto non era applicabile ai contratti di fornitura – vendita dei materiali e degli impianti occorrenti alla esecuzione dei lavori, anche se fra le parti ne fosse convenuta la posa in opera. Il 27/10/1973, con RM n. 502872, il Ministero precisò che ai lavori di installazione di ascensori, serramenta ed infissi, poteva essere applicata l'aliquota ridotta se tali rapporti erano regolati da contratto di appalto. Con RM 12/03/1974, n. 503351, il Ministero precisò che per la realizzazione di case prefabbricate potevano configurarsi sia il contratto di vendita dei pezzi dall'impresa che li produce e posa in opera degli stessi, sia contratto di appalto qualora l'impresa assumesse l'obbligo di consegnare la casa costruita e completa, sia pure con i pezzi da essa prodotti. Non chiarendo però gli elementi distintivi tra contratto di vendita e contratto di appalto, il Ministero dovette ritornare sull'argomento due anni dopo, e con RM 05/07/1976, n. 360009, richiamando la giurisprudenza civilistica dell'epoca, precisò che gli elementi caratterizzanti il contratto di appalto devono essere ricercati nella prevalenza del "fare" sul "dare" e, in particolare, "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". Inoltre, richiamando la RM

Roberto Curcu – L’IVA in edilizia

501629 del 10 ottobre 1975, precisò che “sono da considerare 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 etc., 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”.

Nel 1977 il Ministero delle Finanze dovette ritornare sull’argomento, e con la CM 07/07/1977, n. 37 precisò che si ha appalto o vendita a seconda che prevalga l’elemento lavoro o l’elemento fornitura della materia, tenendo presente che l’esistenza del fare sul dare non individua in tutti i casi l’esistenza di un contratto di appalto, dovendo fare riferimento anche al complesso delle clausole contrattuali per stabilire la natura del contratto. Solo qualora dalle predette clausole non sia agevolmente rilevabile l’intenzione dei contraenti, è necessario esaminare in concreto se l’assuntore dei lavori si sia impegnato a consegnare cose che rientrano o meno nella ordinaria produzione dell’impresa. A tal fine si è precisato che si ha ordinaria produzione quando i beni vengono prodotti in conformità ad un tipo o serie, consueti al ciclo produttivo dell’impresa, anche nell’ipotesi che detti beni, a richiesta della parte, subiscano variazioni o adattamenti per forma, dimensione o altri elementi particolari. Pertanto, si avrà contratto di appalto ogni volta che l’assuntore si impegni a consegnare prodotti con caratteristiche completamente diverse da quelli fabbricati in serie, talché per la produzione degli stessi egli debba creare una distinta attrezzatura ovvero una straordinaria organizzazione del lavoro, con gestione a proprio rischio.

Un ulteriore pronunciamento da parte dell’Amministrazione finanziaria si è avuto con la RM 30/12/1985, n. 322526. In tale occasione il Ministero delle Finanze, allineandosi in tutto e per tutto alla giurisprudenza civilistica prevalente, ha spostato l’attenzione sulla ricerca dell’effettiva volontà delle parti, anziché, come poteva apparire nella CM 07/07/1977, n. 37, sulla prevalenza economica del lavoro sulla fornitura. Infatti, la precisazione è che “occorre valutare in concreto quale sia l’effettiva volontà delle parti, che è deducibile non soltanto dalle clausole contrattuali – potendo le stesse non essere sufficientemente chiare o addirittura non sussistere – ma e soprattutto tenendo presente ciò che in effetti si vuole realizzare. Pertanto, se le parti hanno realizzato un autonomo trasferimento dei beni, si è in presenza di una cessione, anche se sia stata prevista la posa in opera dei beni stessi; mentre nel caso in cui le parti intendono realizzare un “opus”, allora si è in presenza di un contratto di appalto”. A parere di chi scrive, tale risoluzione dirime una controversia che poteva nascere dalla lettura della CM 37 del 1977. Infatti, in tale pronunciamento il criterio base per individuare un contratto di appalto è la prevalenza del fare sul dare. Se erroneamente interpretato, cioè ricercando la sola prevalenza economica, tale concetto portava a risultati fuorvianti, in quanto si può arrivare all’assurdità che la realizzazione di un pavimento è considerata cessione con posa in opera o è considerata appalto a seconda del valore del materiale impiegato. In realtà, invece, la prevalenza del fare sul dare non deve essere ricercata con comparazioni matematiche tra il valore della manodopera ed il costo della materia impiegata, ma ricercando cosa le parti hanno realmente voluto. Cioè deve essere comparato se all’acquirente/committente interessa maggiormente entrare in possesso di un qualcosa realizzato a regola d’arte (e per la quale le qualità professionali dell’appaltatore assumono rilevanza essenziale), come un pavimento (prevalenza del fare = appalto), ovvero se sia

Roberto Curcu – L’IVA in edilizia

più interessato a diventare proprietario del materiale (prevalenza del dare = vendita). Di controverso, bisognerà verificare se il venditore/appaltatore si sia impegnato semplicemente a consegnare delle cose, ovvero se si sia impegnato a realizzare, magari assicurando la consegna dell’opera entro determinati termini, un qualcosa di realizzato a regola d’arte. Questo concetto è ribadito dalla giurisprudenza di legittimità sotto riportata. L’Agenzia delle entrate ha confermato il proprio orientamento con tre risposte ad interPELLI aventi ad oggetto il reverse charge. Infatti, con RM del 28/06/2007, n. 148 ha precisato che “nelle ipotesi in cui sussistono contemporaneamente prestazione di servizi e cessione di beni occorrerà far riferimento alla volontà contrattualmente espressa dalle parti per stabilire se sia prevalente l’obbligazione di dare o quella di fare”. Poi, con RM 11/07/2007, n. 164, ha precisato che in linea di principio “la distinzione tra contratto di vendita e contratto di appalto dipende dalla causa contrattuale, rintracciabile dal complesso delle pattuizioni negoziali e dalla natura delle obbligazioni dedotte dalle parti. Quando il programma negoziale posto in essere dalle 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 come cessione con posa in opera” (il caso trattato è quello della cessione con posa in opera di un impianto di allarme da parte del produttore dello stesso). Sempre in merito al problema di individuazione del negozio giuridico posto in essere, in merito ad un caso specifico di una certa rilevanza, l’Agenzia delle Entrate sembrerebbe confermare che le parti possono convenire di stipulare un contratto di “fornitura e posa in opera di acciaio per cemento armato, pre-sagomato o pre-assemblato” anziché un contratto di appalto (per la realizzatore di strutture in acciaio per murature), in quanto le parti possono espressamente pattuire di dare maggiore rilevanza all’obbligazione di dare piuttosto che a quella di fare (RM 28/06/2007, n. 148)¹⁵. Di seguito si riportano singoli casi risolti.

16.1.3.1 SERRAMENTI

Con CM 16/02/2007, n. 11 l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che per la realizzazione e montaggio di serramenti può essere posto in essere un contratto di fornitura con posa in opera.

16.1.3.2 PANNELLI IN ACCIAIO PORCELLANATO

Con RM 20/06/2008, n. 255 l’Agenzia ha chiarito che si realizza una fornitura con posa nel caso di pannelli in acciaio porcellanato.

16.1.3.3 IMPIANTI DI ALLARME

Con RM 11/07/2007, n. 164 l’Agenzia ha chiarito che la realizzazione di un impianti di allarme configura una fattispecie di fornitura con posa in opera; riteniamo che tale risposta

¹⁵ Il problema dell’individuazione del negozio giuridico posto in essere nel caso specifico, è già stato affrontato per quanto riguarda la normativa sugli appalti pubblici (di non trattazione in questo lavoro). In tale sede, un’autorevole fonte espresse il parere che era possibile stipulare contratti di fornitura e posa in opera di acciaio pre-sagomato. Il parere dell’Agenzia delle Entrate sembra conformarsi a tale precedente interpretazione. In ogni caso, posto che in molti casi concreti appare prevalente l’obbligazione di fare (realizzare correttamente una struttura secondo i calcoli statici consegnati), piuttosto che l’obbligazione di dare (acquisto di tondino di acciaio per cementi armati), appare consigliabile valutare caso per caso la natura del contratto posto in essere e - nel caso si opti per la soluzione della fornitura con posa in opera - è particolarmente opportuno stipulare per iscritto il contratto.

Roberto Curcu – L’IVA in edilizia

debba fondarsi su particolari elementi dell’istanza di interpello non conosciuti e difficilmente estensibili ad altre fattispecie di realizzazione di impianti di allarme, posto che sia per fattispecie simili (vedi impianti fotovoltaici), sia indirettamente nelle successive circolari aventi ad oggetto il “nuovo” reverse charge, risulta che la realizzazione di un impianto di allarme configura un contratto di appalto.

16.1.3.4 ACCIAIO PRESAGOMATO PER CEMENTO ARMATO

Con RM 28/06/2007, n. 148 l’Agenzia, confermando un pronunciamento dell’autorità di vigilanza sui lavori pubblici, ha confermato che la realizzazione di armature in acciaio presagomato per calcestruzzo è un contratto di fornitura con posa.

16.1.3.5 SOTTOFONDI PER PAVIMENTI

Con RM 16/06/2008, n. 246 l’Agenzia ha confermato che la realizzazione di sottofondi per pavimenti con il calcestruzzo (caldane o massetti) si realizza attraverso un contratto di appalto, in quanto il risultato finale è ben diverso rispetto al materiale impiegato.

16.1.3.6 PREFABBRICATI

La realizzazione di edifici utilizzando prefabbricati in calcestruzzo si attua attraverso un contratto di appalto, RM 4/3/2008, n. 76.

16.1.3.7 PARETI E CONTROSOFFITTI IN CARTONGESSO

E’ un contratto di appalto la realizzazione di pareti e controsoffitti in cartongesso, essendo il risultato ben diverso dal materiale impiegato, RM 10/08/2007, n. 220.

16.1.3.8 IMPIANTI FOTOVOLTAICI

La realizzazione di un impianto fotovoltaico si attua attraverso un contratto di appalto, RM 5/12/2008, n. 474.

16.1.3.9 MANUTENZIONE CON SOSTITUZIONE DI PARTI DI IMPIANTI

Con la CM 37/2015 l’Agenzia è del parere che l’operazione debba essere considerata un appalto, qualora la volontà contrattuale delle parti sia rivolta alla riparazione e/o ammodernamento degli impianti, anche se l’intervento si sostanzia nella sostituzione di parti danneggiate o divenute obsolete, in quando l’interesse delle parti è diretto al conseguimento di una prestazione complessa diretta al mantenimento in funzione dell’impianto installato, prevalendo la causa del fare sul dare.

16.1.3.10 DIRITTI DI CHIAMATA

Il diritto di chiamata rappresenta una somma di denaro che deve essere corrisposta in considerazione del fatto che un tecnico si rechi presso il cliente, in caso di guasti e malfunzionamenti dell’impianto, a prescindere dalla esecuzione o meno di operazioni di riparazione sul bene oggetto della chiamata. In proposito, si ritiene che la mera “verifica” dell’impianto costituisca un appalto, in quanto viene comunque posta in essere un’attività di controllo da parte di un tecnico, (CM 37/2015).

16.1.3.11 CORRISPETTIVI PERIODICI PER MANUTENZIONE

Con CM 37/2015 l’Agenzia ha chiarito che il contratto con il quale, a fronte di corrispettivi periodici viene offerto un servizio di manutenzione programmata costituisce un appalto.

16.1.4 APPALTO E VENDITA NELLA GIURISPRUDENZA

La premessa necessaria all’illustrazione dei precedenti giurisprudenziali è che le sentenze civilistiche sono il frutto di un contenzioso tra due parti (appaltatore/venditore contro committente/acquirente) le quali hanno posto in essere un contratto e, per vari motivi, chiedono ad un giudice terzo di individuare la tipologia contrattuale posta in essere, ovvero chiedono che il giudice vada a ricercare la volontà delle parti al momento di stipulazione del contratto. Tali orientamenti giurisprudenziali, pertanto, possono solo servire da indicazioni per l’Agenzia delle Entrate che voglia riqualificare il contratto, qualora dagli atti emerga una comune volontà delle parti a concludere una fattispecie contrattuale anziché un’altra. Ovviamente, tenendo conto del noto principio giurisprudenziale secondo cui il “nome iuris” non è elemento sufficiente per distinguere un contratto da un altro, le parti hanno un margine di discrezionalità per scegliere una categoria negoziale piuttosto che un’altra, prestando attenzione a che le clausole contrattuali siano compatibili con la figura contrattuale individuata, o, addirittura, nel non cadere in ipotesi di simulazione, ossia la predisposizione di modulo contrattuale simulato, quando la volontà delle parti è quella di porre in essere un contratto di altro tipo.

Di particolare pregio ci sembra la Cass. 30/03/1995, n. 3807, la quale rimarca che la distinzione tra contratto di vendita e contratto di appalto non si esaurisce in un confronto meramente quantitativo e, quindi meramente oggettivo, tra il valore della materia e quello della prestazione d’opera. Si è precisato in proposito che deve farsi riferimento alla volontà dei contraenti, per cui si ha appalto quando la prestazione della materia costituisce un semplice mezzo per la produzione dell’opera ed il lavoro è lo scopo essenziale del negozio (Cass. 29/07/1978, n. 3806), in modo che le modifiche da apportare a cose, pur rientranti nella normale attività produttiva dell’imprenditore che si obbliga a fornirle ad altri, consistono non già in accorgimenti marginali e secondari diretti ad adattare alle specifiche esigenze del destinatario della prestazione, ma sono tali da dar luogo ad un “opus perfectum”, inteso come effettivo e voluto risultato della prestazione e configurato in modo che la prestazione d’opera assuma, non tanto per l’aspetto quantitativo, ma piuttosto sul piano qualitativo e sotto il profilo teleologico, valore determinante al fine del risultato da fornire alla controparte (Cass. 25/02/1974, n. 545, Cass. 28/06/1980, n. 4097, Cass. 17/02/1983, n. 1196, Cass. S.U. 11/06/1983, n. 4020, Cass. 30/07/1984, n. 4540, Cass. 16/05/1988, n. 3375, Cass. 9/6/1992, n. 7073, Cass. S.U. 19/04/1993, n. 5074, Cass. 8/9/1994, n. 7697)¹⁶. In altri termini, occorre aver riguardo alla causa del contratto ed al significato che in relazione ad essa la fornitura della materia e la prestazione d’opera assumono, nella comune intenzione delle parti, in vista del risultato che esse tendono a conseguire”. Qualora la comune volontà delle parti non si evinca da elementi certi, può essere curioso confrontare la Cass. 08/09/1994, n. 7697 con la Cass. 12/04/1999, n. 3578 in quanto, per la realizzazione di un capannone prefabbricato, arrivano a differenti conclusioni sulla base del grado di modifiche che si erano dovute apportare alla normale produzione standardizzata del venditore/appaltatore. Per quanto riguarda la giurisprudenza tributaria, ci sembrano degne di nota le sentenze n. 2695 del 7 ottobre 1993 e n. 3916 dell’8 maggio 1986, secondo le quali, rispettivamente, devono configurarsi come appalti e non come cessioni con posa la realizzazione di impianti idraulici e di riscaldamento, e la realizzazione della pavimentazione e dei rivestimenti di un edificio.

¹⁶ Contra Cass. 20/04/2006, n. 9320 per la quale “la prevalenza dell’elemento lavoro su quello inerente alla fornitura della materia costituisce criterio fondamentale di distinzione tra appalto e vendita (di cosa futura), mentre il riferimento alla comune intenzione delle parti costituisce criterio suppletivo di differenziazione”.

16.1.5 APPALTO E VENDITA PER LA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA

La Corte di Giustizia della Comunità Europea si è più volte pronunciata per dirimere controversie in ordine al fatto che una prestazione di servizi possa essere considerata accessoria ad una cessione di beni principale oppure costituisca una prestazione autonoma (vedi ad esempio C-41/04 e C-349/96). Una volta individuato che si tratta di un’unica operazione, è necessario individuare se detta operazione debba venire qualificata come cessione di beni o come prestazione di servizi. A tale riguardo, dal testo dell’articolo 5 della sesta direttiva, il quale prevede che “si considera cessione di bene il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario”, risulta che la nozione di cessione di un bene non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale di ogni Stato membro, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l’altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse proprietario. Nella sentenza C-111/05, la Corte di Giustizia rileva che “se è vero che 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 qualificare l’operazione di cui alla causa principale, è altrettanto vero (...) che il costo del materiale e dei lavori non deve, da solo, assumere un’importanza decisiva”. Infatti, occorre esaminare anche l’importanza della prestazione di servizi rispetto alla fornitura del bene (nello specifico si tratta di un cavo sottomarino). In tale sentenza, la Corte ritiene si sia in presenza di una cessione del bene nonostante lo stesso, per poter essere utilizzato, deve essere installato e tale lavoro comporta una notevole complessità; però, dette prestazioni di posa in opera “non hanno lo scopo o il risultato di alterare la natura del detto cavo e neppure quello di adattarlo ai bisogni specifici del cliente”.

16.1.6 APPALTO E NOLO A CALDO

Il nolo a caldo è un contratto atipico assimilabile alla locazione di beni mobili, caratterizzato da una prestazione principale avente ad oggetto la locazione del macchinario e da una prestazione accessoria rappresentata dall’attività del soggetto addetto. Nel nolo a caldo il conduttore ha i rischi derivanti dall’uso del macchinario, gli utilizzatori del macchinario agiscono come preposti del conduttore, tanto che il conduttore risponde dei danni causati da chi usa la macchina. Nel subappalto, invece, il subappaltatore non si limita a noleggiare la macchina ed a mettere a disposizione l’utilizzatore della macchina, ma si obbliga ad un risultato nei confronti del committente, tanto che il personale utilizzatore della macchina continua a rispondere al proprietario della macchina, il quale si assume tutti i rischi inerenti all’attività prestata (App. Genova, 04/06/2005). La Cassazione (Sent. 13/06/1997, n. 6923) ha inoltre posto l’attenzione sulle caratteristiche delle prestazioni svolte, in quanto qualora le stesse siano altamente specialistiche, probabilmente si configura un contratto di appalto (nella specie “tali operazioni, tutte altamente specialistiche, comportavano non solo la sistemazione in sito dei micropali, ma anche l’immissione del cemento liquido in essi e, quindi, non si limitavano al funzionamento di attrezzature speciali, ma anche alla messa in opera a regola d’arte dei micropali”). Con RM 03/08/2007, n. 205 l’Agenzia delle Entrate è giunta – anche se con motivazioni giuridiche non proprio convincenti – alla stessa soluzione.

16.1.7 NOLEGGIO E MONTAGGIO DI PONTEGGI

Con RM 26/07/2007, n. 187 l’Agenzia ha confermato che il mero noleggio (di ponteggi) è un contratto diverso dall’appalto (anche nel caso di montaggio dei ponteggi noleggiati), mentre l’installazione di ponteggi di terzi configura un contratto di appalto.

16.1.8 NOMEN IURIS E APPALTO

Tenuto conto che secondo un noto principio giurisprudenziale il “nomen iuris” non è elemento sufficiente per distinguere il contratto d'appalto da altri contratti simili (es.: fornitura con posa in opera), ma per una esatta qualificazione occorre fare riferimento al contenuto dell'intero rapporto, si ritiene che per i contratti “in economia” posti in essere dall'istante con il sistema del “cottimo fiduciario” potrebbero in taluni casi concreti configurarsi sostanzialmente ipotesi di appalto (RM 06/08/1979, n. 362643). Per la corretta qualificazione dei rapporti giuridici è necessario riferirsi agli effetti prodotti dal contratto in base alla comune intenzione delle parti, anziché al dato letterale delle parole, quando le stesse sono in contrasto con il comportamento complessivo posto in essere (RM 13/07/2007, n. 172).

16.1.9 APPALTO E PERMUTA

Nel caso in cui un'azienda effettui lavori di ristrutturazione in adempimento di un obbligo assunto con il Comune, in corrispondenza di una cessione di immobile effettuata da quest'ultimo nei confronti di detta azienda, non potrà trovare applicazione l'aliquota Iva ridotta in quanto detti lavori di ristrutturazione non discendono da un contratto di appalto (RM 05/05/1984, n. 344308).

16.1.10 SUBAPPALTO

Gia con CM 21/02/1973, n. 20, il Ministero ha precisato che (qualora il contratto di appalto sconti aliquota agevolata), sono da considerare soggetti ad aliquota agevolata i contratti di subappalto totale o parziale relativi alle costruzioni in questione (impianti igienico-sanitari, idrici, elettrici, di riscaldamento ecc...). La stessa CM precisa inoltre che scontano l'aliquota agevolata pure quelli relativi alla costruzione di edifici assimilati (edifici scolastici, asili, caserme, ospedali ecc...).

La conferma dell'orientamento è stata fornita con RM 31/05/1982, n. 334512 e con CM 01/03/2001, n. 19, punto 2.2.12, nella quale si afferma che l'aliquota del 4% prevista per la costruzione in appalto di fabbricati Tupini, effettuata nei confronti di soggetti che svolgono attività di costruzione di immobili per la successiva rivendita, si applica anche alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di subappalto attraverso i quali l'impresa costruttrice affida ad altri soggetti la realizzazione di parte dei lavori relativi alla costruzione dell'edificio. Ciò in quanto l'aliquota Iva si determina in riferimento all'appalto principale, estendendosi poi a tutti i subappalti in ragione del fatto che questi concorrono alla realizzazione dell'opera che il legislatore ha inteso agevolare. L'aliquota ridotta è applicabile anche per i subappalti relativi a lavori di recupero edilizio individuabili dalle lettere c), d) ed e) della L. 457/78 (RM 24/11/1988, n. 550995)¹⁷. Invece, per quanto riguarda gli interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria su fabbricati a prevalente destinazione abitativa, l'aliquota ridotta prevista dalla L. 488/2000 non si estende ai subappalti (CM 07/04/2000, n. 71).

¹⁷ Per analogia con quanto precisato dall'Amministrazione finanziaria riguardo agli appalti frazionati (____), riteniamo che l'aliquota ridotta prevista per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi agli interventi di recupero di cui alle lettere c), d) ed e) della L. 457/78, sia applicabile anche qualora l'intervento realizzato in subappalto, se singolarmente considerato, costituirebbe una manutenzione ordinaria o straordinaria di cui alle lettere a) o b).

Roberto Curcu – L’IVA in edilizia

16.1.11 APPALTO E CONSORZI

Oltre che nello specifico capitolo, ai punti 6.3.7 e 6.3.8 sono trattati i casi di appalti e consorzi; sostanzialmente, quando un consorzio assume un lavoro e lo fa eseguire dalle imprese consorziate, queste ultime pongono in essere col consorzio un contratto analogo a quello che il consorzio pone in essere col proprio cliente. Nel caso invece di società consortile che viene costituita dalle imprese partecipanti ad una ATI per assumere la funzione di coordinamento per la gestione unitaria del lavoro e procede al ribaltamento dei costi alle società consorziate, non si è in presenza di un appalto ma di un ribaltamento di costi; l’Agenzia ha poi chiarito che tale impostazione è corretta anche nel caso in cui sia una cooperativa ad affidare il lavoro ricevuto ad un proprio socio (RM 11/09/2007, n. 243). Con la RM 21/08/2007, n. 229 l’Agenzia ritiene che sia possibile configurare tra le società consorziate e la società consortile, oltre ad un incarico per il ribaltamento di costi, un contratto generico di realizzazione di un’opera diverso dall’appalto; sul punto, come evidenziato nello specifico capitolo relativo alla società consortile, riteniamo che tale contratto non possa esistere civilisticamente.

16.1.12 CONTRATTI DI APPALTO CONCLUSI VERBALMENTE

La riduzione dell’aliquota prevista dalla legge per i contratti di appalto concernenti la costruzione di case di abitazione non di lusso compete anche ai contratti conclusi oralmente, poiché a termini degli art. 1655 e segg. Cod. civ., il contratto di appalto non deve essere necessariamente stipulato per iscritto (Comm. Trib. Centr. 25/01/1989, n. 618).

Sebbene non sussista alcun obbligo che imponga la stipulazione del contratto di appalto nella forma scritta, tuttavia il contribuente che intende beneficiare delle agevolazioni fiscali ha l’onere di fornire all’Amministrazione Finanziaria la prova concreta dell’esistenza di un rapporto di appalto (RM 30/04/1976, n. 502655, CM 05/08/1999, n. 175 –parte 4, con richiamo a Comm. Trib. Centr. 16/07/1986, n. 6399).

6.3.9 APPALTO E FATTISPECIE PARTICOLARI

L’Agenzia delle Entrate precisa che il rapporto che si pone in essere tra il soggetto aggiudicatore-committente (general contractor) ed il contraente generale-appaltatore è inquadrabile nella figura del contratto di appalto; tuttavia, una espressa disposizione di legge prevede l’esclusione dal reverse charge (vedi 6.3.9).

Con RM 18/03/2008, n. 101 l’Agenzia delle Entrate esclude che nelle concessioni di lavori pubblici ex art. 156 del D.Lgs. 163/2006, il rapporto tra la società di progetto e la stazione appaltante è un rapporto di concessione e non di appalto, mentre il contratto con cui la società di progetto affida lavori e servizi ai soci, al pari dei contratti stipulati con soggetti terzi, si qualifica come appalto (vedi 6.3.10).

Ai numeri 6.3.11 e 6.3.12 sono chiariti i casi di contratto di avvalimento e di franchising di servizi.