

Fiscalità edilizia

“Reverse charge” nel settore immobiliare

Normativa fiscale e prassi applicativa

Settembre 2016

SOMMARIO

PREMESSA	3
REVERSE CHARGE NEI CONTRATTI D'APPALTO – IL “NUOVO REGIME”	4
SOGGETTI INTERESSATI	4
TIPOLOGIA DI CONTRATTO	5
DEFINIZIONE DI “EDIFICIO”	5
PRESTAZIONI DI SERVIZI SOGGETTI AL “REVERSE CHARGE”	7
“APPALTO UNICO” – COSTRUZIONE O RISTRUTTURAZIONE	8
CONTRATTO UNICO DI “MANUTENZIONE STRAORDINARIA” DELL’EDIFICIO	9
CONTRATTO UNICO DI “DEMOLIZIONE E RICOSTRUZIONE” DI UN NUOVO EDIFICIO	9
“REVERSE” PER OPERE MURARIE NELL’AMBITO DI UN AMPLIAMENTO	10
REVERSE CHARGE NEL SUBAPPALTO EDILE	11
DEFINIZIONE DEL “SETTORE EDILE”	12
AMBITO SOGGETTIVO	14
AMBITO OGGETTIVO – CONTRATTI INTERESSATI DAL “<i>REVERSE CHARGE</i>”	15
REVERSE CHARGE – DISCIPLINA COMUNE	16
CONTRATTI ESCLUSI DA “REVERSE CHARGE”	16
FORNITURA CON POSA IN OPERA	16
CONTRATTI DI NOLEGGIO	17
RIMBORSO PRIORITARIO DEL CREDITO IVA	18
REVERSE CHARGE NELLE CESSIONI IMMOBILIARI	19

PREMESSA

Dal 1° gennaio 2015, il meccanismo dell'inversione contabile, ai fini IVA, è stato profondamente modificato dalla legge n. 190/2014 (Stabilità 2015), che con l'introduzione della nuova lett.a-ter, all'art.17, co.6, del D.P.R. 633/1972, estende il "reverse charge", già utilizzato nel subappalto edile, anche ai contratti d'appalto aventi ad oggetto determinate attività normativamente individuate.

In particolare, per quel che riguarda il settore delle costruzioni, il meccanismo del reverse charge si applica nelle seguenti ipotesi:

- appalto** → alle **prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento** relative ad edifici¹
- subappalto** → **prestazioni di servizi**, compresa la prestazione di manodopera, **rese da 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**²
- cessioni** → di **fabbricati** o loro porzioni, **abitativi o strumentali**, per le quali nel relativo atto il **cedente** abbia espressamente **manifestato l'opzione per l'imposizione ad IVA**³

Come noto, il regime di "reverse charge" costituisce un'eccezione al principio di carattere generale, di cui all'art. 17, comma 1, del D.P.R. 633/1972, secondo il quale il debitore dell'IVA è il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi (cfr. per il settore edile, la C.M. 37/E/2006).

Da un punto di vista operativo, l'inversione contabile comporta che il **cessionario/committente è tenuto all'assolvimento dell'imposta**, diventando non solo **debitore dell'IVA** relativa alla prestazione ricevuta dal cedente/prestatore, ma anche il soggetto **obbligato al versamento** del tributo.

Tale meccanismo determina una variazione delle ordinarie modalità di fatturazione, relative all'operazione effettuata dal cedente/prestatore nei confronti del cessionario/committente. In particolare, in base all'art.17, comma 5, del D.P.R. 633/1972, il meccanismo opera nel modo seguente:

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

¹ Art.17, comma 6, lett.a-ter, D.P.R. 633/1972.

² Art.17, comma 6, lett.a, D.P.R. 633/1972.

³ Art. 17, comma 6, lett.a-bis, D.P.R. 633/1972.

Inoltre, è opportuno evidenziare che, in generale, la responsabilità per la corretta applicazione dell'aliquota IVA (aliquote del 4%, 10% e 22% per il settore edilizio) grava su colui che esegue la cessione del bene o la prestazione del servizio, che è tenuto al versamento dell'imposta all'Erario.

In caso di applicazione del *reverse charge*, nello specifico, relativamente alle operazioni rese nel settore edile, l'onere di versamento è trasferito dal cedente/prestatore (ad es. subappaltatore) al cessionario/committente, ossia al soggetto a favore del quale viene resa la prestazione (ad es. appaltatore).

Ciò comporta che su quest'ultimo, essendo tenuto al versamento dell'imposta, ricada la responsabilità dell'individuazione della corretta aliquota IVA da applicare.

REVERSE CHARGE NEI CONTRATTI D'APPALTO – IL “NUOVO REGIME”

In forza della nuova lett. a-ter), dell'art. 17, co.6, del D.P.R. 633/1972, il meccanismo IVA **dell'inversione contabile** si estende anche alle **prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento**, relativi ad edifici (rese in appalto e in subappalto).

SOGGETTI INTERESSATI

Dal punto di vista soggettivo, il nuovo dettato normativo non stabilisce limitazioni circa i destinatari delle prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento degli edifici.

In merito, quindi, per l'**applicabilità del nuovo reverse charge**, la prestazione può essere resa nei confronti di **qualsiasi soggetto passivo IVA**, a prescindere dal fatto che quest'ultimo eserciti un'attività nel settore edile.

Tale orientamento trova conferma nella C.M.14/E/2015, laddove viene precisato che “*i soggetti passivi che rendono i servizi di cui alla lettera a-ter), devono applicare il reverse charge indipendentemente dalla circostanza che si tratti di prestatori che operano nel settore edile, ossia che svolgono un'attività economica compresa nei codici della sezione F della classificazione delle attività economiche ATECO*”⁴.

A differenza di quanto previsto in ordine all'applicazione del “reverse” nel subappalto edile, per le nuove fattispecie, l'inversione contabile si applica a prescindere dalla circostanza che queste siano rese:

- dal subappaltatore nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore;
- nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori.

Si prescinde, inoltre, sia dal rapporto contrattuale stipulato tra le parti, che dalla tipologia di attività esercitata (ovverosia dal codice utilizzato per l'esercizio dell'attività⁵).

⁴ Cfr. ANCE “Estensione del “reverse charge” – C.M. 14/E/2015” - ID n. 19936 del 30 marzo 2015.

⁵ In tal ambito la C.M. 14/E/2015 chiarisce, infatti, che “*qualora il prestatore del servizio svolga sistematicamente attività ricomprese nelle classificazioni ATECO relative alle prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative ad edifici, ma tali attività non siano state comunicate ai sensi dell'articolo 35, comma 3, del DPR n. 633 del 1972, le stesse dovranno*

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

TIPOLOGIA DI CONTRATTO

Con riferimento al **rapporto contrattuale** che intercorre tra **prestatore** e **committente** la disposizione non appone alcun tipo di vincolo, per cui le prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento degli edifici sono assoggettate a “**reverse**” **a prescindere** dalla **tipologia di contratto** concluso tra le parti.

Infatti, come si evince nella relazione tecnica alla Legge di Stabilità 2015, che ha introdotto le nuove ipotesi di inversione contabile, *“il reverse charge riguarderebbe non soltanto le opere effettuate nei contratti di subappalto, bensì tutte le prestazioni rese nei rapporti B2B, anche nei confronti dei committenti che non operano nel settore edile o dei contraenti generali”*.

In sostanza, per le ipotesi descritte alla lett. a-ter), co. 6, dell'art. 17, del D.P.R. 633/1972, il meccanismo dell'inversione contabile si applica a qualsiasi contratto avente ad oggetto le prestazioni sopra descritte, posto in essere tra due soggetti IVA e, dunque, non necessariamente nell'ambito di un subappalto.

Diversamente, occorre ricordare che, anche con riferimento alle nuove ipotesi di reverse, l'**Agenzia delle Entrate** ha **escluso l'applicabilità del meccanismo** per i **contratti di fornitura di beni con posa in opera**⁶.

In particolare, ribadendo gli stessi principi generali già espressi nell'ambito dell'operatività dell'inversione contabile per i subappalti edili⁷, l'Amministrazione finanziaria ha confermato i criteri di distinzione tra “**fornitura di beni con posa**” (esclusa dal meccanismo) e “**prestazione di servizi**” (compresa invece nel “**reverse charge**”), per i quali si rinvia ai successivi paragrafi.

DEFINIZIONE DI “EDIFICIO”

Al fine di delineare l'ambito applicativo della disposizione, l'Amministrazione finanziaria fornisce la **definizione** di “**edificio**”, al quale la lett. a-ter dell'art.17, co.6, fa testuale riferimento (cfr.CM 14/E/2015).

Ed, in particolare, tenuto conto che ai fini fiscali non esiste un concetto comune di “**edificio**”, l'Agenzia delle Entrate richiama l'art.2 del D.Lgs. 192/2005 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*”

essere assoggettate al meccanismo dell'inversione contabile, con l'obbligo, da parte dello stesso prestatore di procedere all'adeguamento del codice ATECO”.

⁶ Cfr. ANCE “Estensione del “reverse charge” – C.M. 37/E/2015” - ID n. 23162 del 23 dicembre 2015.

⁷ Cfr. in merito R.M. 246/E/2008; R.M. 76/E/2008; R.M. 220/E/2007; R.M. 172/E/2007; R.M. 164/E/2007; R.M.148/E/2007

*edificio ovvero a parti di edificio progettate o ristrutturate per essere utilizzate come unità immobiliari a sé stanti*⁸.

In sostanza, le nuove prestazioni soggette a “reverse charge” riguardano:

- fabbricati a qualsiasi uso destinati (residenziali e non),
- parti di fabbricato (es. singolo locale di edificio),
- fabbricati di nuova costruzione o già esistenti,
- fabbricati in corso di costruzione (catastalmente classificati nella categoria F3),
- “unità in corso di definizione” (catastalmente classificati nella categoria F4).

Sono, invece, escluse le prestazioni relative a:

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

Sempre in tal ambito, si ricorda il chiarimento dell'Agenzia delle Entrate relativamente alle **installazioni di impianti** caratterizzati dall'avere **derivazioni** o elementi da collocare **all'esterno dell'edificio** (es. impianto di citofonia o di videosorveglianza, dove sono presenti anche elementi da impiantare sul cancello o, comunque, sull'area esterna al fabbricato).

In queste ipotesi, per individuare il corretto regime IVA, nonché al fine di evitare di scomporre l'operazione di installazione dell'impianto in funzione della sua collocazione, o meno, all'interno dell'edificio, l'Agenzia delle Entrate, sulla base del concetto di unicità dell'intero impianto e di funzionalità dello stesso all'edificio, si è espressa nel senso di **considerare complessivamente assoggettate al “reverse charge” le prestazioni di installazione di impianti che, anche con derivazioni esterne, qualora siano comunque unitariamente a servizio del fabbricato ed a questo complessivamente funzionali**⁹.

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate, sempre con riferimento alla rilevanza del concetto di “edificio”, ha **escluso** dal meccanismo dell'**inversione contabile**, la **realizzazione 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.

In questi casi, infatti, non si parla di impianto a servizio di un edificio, ma di un vero e proprio impianto di produzione di energia, che viene destinata alla vendita ed all'immissione sulla rete di distribuzione.

Diversamente, verrà assoggettata a “reverse charge” la realizzazione di impianti fotovoltaici posti su edifici e quelli realizzati su aree di pertinenza di fabbricati (ad

⁸ La stessa definizione di “edificio” è stata adottata ai fini dell'applicazione della detrazione del 55%-65% per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici esistenti (Cfr. R.M. 365/E/2007).

⁹ A titolo esemplificativo, sono riportati alcuni casi ai quali si applica il “reverse charge”: impianto di videosorveglianza perimetrale; impianto di citofonia; impianto di climatizzazione (con motore esterno collegato agli split all'interno dell'edificio); impianto idraulico di un edificio con tubazioni esterne.

esempio impianti fotovoltaici “a terra”), sempre che non siano accatastati come unità immobiliari autonome.

PRESTAZIONI DI SERVIZI SOGGETTI AL “REVERSE CHARGE”

In merito alla corretta individuazione delle singole operazioni rientranti tra quelle elencate all'art.17, co.6, lett. *a-ter*, del D.P.R. 633/1972, l'Agenzia delle Entrate conferma che queste debbano essere desunte dalla classificazione ATECO, con esclusivo riferimento alle attività che sono relative agli edifici (*cfr.* CM 14/E/2015).

Quindi, le prestazioni interessate dalla nuova disposizione sono quelle riconducibili ai seguenti codici ATECO:

Pulizia	81.21.00	Pulizia generale (non specializzata) di edifici
	81.22.02	Altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali

L'Amministrazione finanziaria precisa che, per il codice 81.22.02, sono 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.

Demolizione	43.11.00	Demolizione
--------------------	----------	-------------

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

In tema di “*installazione di impianti*”, si ricorda che l'ANCE aveva sollecitato chiarimenti in ordine all'applicazione del “*reverse charge*” per la “*manutenzione e riparazione*” degli

stessi, laddove queste attività, seppur comprese nei codici ATECO, non vengono esplicitamente menzionate alla lett. *a-ter*, del citato art.17.

A tal riguardo, l'Agenzia delle Entrate, nella CM 37/E/2015, ha chiarito che le prestazioni di **manutenzione** e **riparazione** degli **impianti**, ancorché non esplicitamente indicate dai codici ATECO di riferimento della divisione 43, dovranno essere **assoggettate** meccanismo del "**reverse charge**", di cui all'art.17, co.6, lett. *a-ter* del DPR 633/1972.

Inoltre, relativamente a tale tipologia di interventi, l'Amministrazione finanziaria ha, altresì, precisato che nel caso in cui l'**installazione di impianti** (come, ad esempio, gli impianti di refrigerazione ad uso industriale) 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**.

Completamento	43.31.00	Intonacatura e stuccatura
	43.32.01	Posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate
	43.32.02	Posa in opera di infissi, arredi, pareti mobili e simili
	43.33.00	Rivestimento di pavimenti e di muri
	43.34.00	Tinteggiatura e posa in opera di vetri
	43.39.01	Attività non specializzate di lavori edili (muratori)
	43.39.09	Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a.

L'Amministrazione finanziaria precisa che, per il codice 43.32.02, è esclusa dall'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile la posa in opera di "**arredi**", in quanto non rientrante nella nozione di completamento di edifici.

Viene, altresì confermato l'orientamento ANCE secondo cui è **esclusa** l'applicazione del "**reverse charge**" per le **attività** di "**preparazione del cantiere**" (codice ATECO 43.12), in quanto riferibile alla fase propedeutica alla costruzione e non a quella di completamento.

"APPALTO UNICO" – COSTRUZIONE O RISTRUTTURAZIONE

L'Agenzia delle Entrate ha condiviso l'orientamento dell'ANCE relativamente all'ipotesi in cui tali **prestazioni** (pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento degli edifici) siano **ricomprese** all'interno di un **unico contratto di appalto** avente ad oggetto la realizzazione di un **intervento edilizio complesso** (come la realizzazione di una nuova costruzione o un intervento di ristrutturazione dell'edificio).

In merito, è stato chiarito definitivamente che "*con riferimento all'ipotesi di un contratto unico di appalto – comprensivo anche di prestazioni soggette a reverse charge ai sensi della lettera a-ter) – avente ad oggetto la costruzione di un edificio ovvero interventi di restauro, di risanamento conservativo e interventi di ristrutturazione edilizia di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c) e d), del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380 [...], in un'ottica di semplificazione, [...], anche con riferimento alla prestazioni riconducibili alla lettera a-ter), trovino applicazione le regole ordinarie e non il meccanismo del reverse charge*".

In sostanza, quindi, in caso di **contratto unico d'appalto**, avente ad oggetto la costruzione di un fabbricato o la realizzazione sullo stesso di interventi di cui all'art.3, co.1 lett. c) e d) del D.P.R. 380/2001, **non** si dovrà **procedere** alla **fatturazione "scomposta"** dell'operazione, distinguendo le singole prestazioni assoggettabili al *"reverse charge"*.

In tale ipotesi, infatti, le singole prestazioni (demolizione, installazione di impianti e opere di completamento) sono parte integrante di un'operazione complessa ed unitaria, per cui il meccanismo di *"inversione contabile"* opererà solo per le prestazioni edili affidate a terzi in subappalto e, quindi, limitatamente al rapporto tra appaltatore e subappaltatore.

CONTRATTO UNICO DI "MANUTENZIONE STRAORDINARIA" DELL'EDIFICIO

Tra le criticità sollevate dall'ANCE, particolarmente significativa è stata quella connessa alla **realizzazione** sugli edifici di **lavori "complessi" di manutenzione straordinaria** (ex art.3, co.1, lett.b, del DPR 380/2001) oggetto di un **contratto unico d'appalto**.

Sul punto, l'ANCE aveva proposto di applicare, anche per i contratti unici di *"manutenzione straordinaria"*, l'orientamento espresso dall'Agenzia nella CM 14/E/2015, laddove, per esigenze di semplificazione e tenuto conto della complessità di alcuni interventi edilizi, era stata ammessa l'esclusione dal *reverse* per i contratti unici aventi ad oggetto la realizzazione di interventi di restauro e risanamento conservativo, o di ristrutturazione edilizia, o di costruzione *ex novo* di edifici (di cui, *rispettivamente, alle lett. c-d-e, dell'art.3, co.1, del DPR 380/2001*).

L'Agenzia delle Entrate, invece, con la CM 37/E/2015, aderendo solo in parte a tale orientamento, alla luce del fatto che, per esigenze di semplificazione urbanistica, alcuni interventi edilizi complessi, prima qualificati come *"ristrutturazione edilizia"* e connessi in particolare all'accorpamento o frazionamento di unità immobiliari, sono stati *"derubricati"* alla *"manutenzione straordinaria"*¹⁰, ammette unicamente per questi la possibilità di esclusione da *"reverse charge"*, con conseguente applicazione delle regole ordinarie dell'IVA.

A scopo esemplificativo, l'Amministrazione finanziaria conferma l'applicazione delle ordinarie regole IVA, ad esempio, per 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.

CONTRATTO UNICO DI "DEMOLIZIONE E RICOSTRUZIONE" DI UN NUOVO EDIFICIO

Sempre in una logica di semplificazione, stante la complessità delle tipologie contrattuali riscontrabili nel settore edile, l'Agenzia delle Entrate (C.M.37/E/2015) stabilisce che nell'ipotesi di un **contratto unico di appalto**, avente ad oggetto la **demolizione** e la **successiva costruzione** di un **nuovo edificio**, trovano applicazione le **regole ordinarie IVA** e non il meccanismo del *"reverse charge"*, di cui all'art.17, co.6, lett.a-ter del DPR 633/1972, previsto per la sola attività di demolizione.

¹⁰ In particolare, gli interventi di accorpamento o frazionamento di unità immobiliari sono stati recentemente *"derubricati"* dalla *"ristrutturazione edilizia"* alla *"manutenzione straordinaria"*, per effetto dell'art. 17 del DL 133/2014, convertito con modifiche nella legge 164/2014.

In tal caso, secondo l'Amministrazione finanziaria, l'attività di demolizione, che di per sé dovrebbe rientrare tra le prestazioni soggette al nuovo *reverse*, non dovrà essere fatturata autonomamente rispetto alla prestazione complessiva oggetto del contratto quando strettamente funzionale alla realizzazione della nuova costruzione (e, quindi, in presenza di contratto unico di demolizione e ricostruzione di edifici).

Pertanto, l'intera attività di demolizione e ricostruzione sarà assoggettata ad IVA secondo le regole ordinarie applicabili alla fattispecie contrattuale, intesa nel suo complesso.

"REVERSE" PER OPERE MURARIE NELL'AMBITO DI UN AMPLIAMENTO

Sempre con riferimento alle ipotesi del nuovo *reverse* è stato chiarito che il meccanismo di **inversione contabile** si applica anche in caso di **esecuzione di opere murarie** nell'ambito di un intervento di **ampliamento**.

In merito, con un quesito formulato durante il *question time*, veniva chiesto al Ministero dell'economia e finanze se l'inversione contabile fosse applicabile, come intervento di "completamento", nell'ipotesi di **esecuzione di opere murarie** nell'ambito di un **ampliamento** di un **edificio**, ai sensi della disciplina sul *reverse charge* applicabile dal 2015.

Al riguardo, il MEF, in risposta al quesito, richiama, innanzitutto, i lavori di completamento di edifici, contenuti nella categoria 43.3 *"completamento e finitura di edifici"* della classificazione ATECO 2007, tra i quali, come chiarito dalla C.M. 14/E/2015 ai fini dell'applicabilità del *reverse charge*, rientrano i lavori identificati dal codice attività 43.39.01 *"attività non specializzate di lavori edili (muratori)"*¹¹.

Inoltre, specifica l'Amministrazione finanziaria, alla citata **categoria 43.3** dei codici ATECO 2007 deve essere **ricondata** l'**attività** che consiste nell'esecuzione di sole **«parti specifiche del processo di costruzione»**, per la quale si rende applicabile l'inversione contabile.

Diversamente, la **costruzione completa** di **edifici** ricade nella diversa categoria 41.2 *"costruzione di edifici residenziali e non residenziali"* della citata classificazione ATECO, ed è esclusa dal *reverse charge*, in quanto non identificabile come "completamento".

In base alla citata ricostruzione, il MEF chiarisce che, nel caso di specie, l'**esecuzione di opere murarie** nell'ambito di un **ampliamento** di un **edificio** **deve essere fatturata** con il meccanismo dell'**inversione contabile**, trattandosi di prestazioni che riguardano **«parti specifiche del processo di costruzione»**, ossia di **"completamento"** (come *"attività non specializzate di lavori edili"* - codice 43.39.01), ai sensi all'art.17, co.6, lett.a-ter, del Decreto IVA.

Come è evidente, l'applicabilità del *reverse*, ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, è sostenuta dal fatto che si tratta di opere minori, di "completamento" (quali, ad esempio, intonacatura e stuccatura, tinteggiatura e rivestimento di pavimenti e muri).

¹¹ Per completezza, si evidenzia che nell'interrogazione e nella risposta, pur citando il codice 43.39.01, viene fatto erroneo riferimento ad *"altri lavori di costruzione e installazione n.c.a."* (identificati, invece, dal codice ATECO 43.29.09), mentre lo stesso si riferisce alle *"attività non specializzate di lavori edili (muratori)"*.

Viceversa, resta confermato che nell'ipotesi di appalto unico per la realizzazione di un ampliamento di un fabbricato, siamo in presenza di una parziale costruzione *ex novo*, che, come tale, non è soggetta ad inversione contabile¹².

Tra l'altro, a livello urbanistico l'ampliamento viene sempre assimilato ad una "nuova costruzione", a prescindere dalla dimensione quantitativa dell'intervento, ossia dall'esecuzione dei lavori solo sulla porzione dell'edificio oggetto di ampliamento, ovvero su tutto il fabbricato (come avviene, ad esempio, in caso di demolizione e ricostruzione)¹³.

REVERSE CHARGE NEL SUBAPPALTO EDILE

Sin dal 1° gennaio 2007, il meccanismo del "reverse charge" si applica alle prestazioni rese nel settore edile da subappaltatori nei confronti di imprese che svolgono attività di costruzione e ristrutturazione, ovvero nei confronti di altri subappaltatori.

Come noto, l'art. 17, co. 6, lett.a), del D.P.R. 633/1972, dispone che il "reverse charge" si applica 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".

Ai fini dell'applicabilità del reverse è necessario individuare le attività, i soggetti, nonché i rapporti contrattuali interessati dal meccanismo.

In particolare, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella CM n. 37/E/2006, l'inversione contabile si applica al verificarsi delle seguenti condizioni:

- **prestazioni di servizi**, compresa la prestazione di manodopera, **rese nel settore edile**
- **rapporti tra:**
 - **subappaltatore e appaltatore principale** (impresa di costruzione o ristrutturazione), entrambi operanti nel quadro di un'attività riconducibile al settore edile;
 - **subappaltatore** ed eventuali **altri subappaltatori**
- in presenza di **contratti:**
 - di subappalto;
 - d'opera (di cui all'art.2222 del Codice Civile).

¹² Cfr. la C.M. 14/E/2015, con la quale l'Agenzia delle Entrate aveva espressamente escluso dall'ambito applicativo del "reverse charge" l'ipotesi di un contratto unico di appalto (ancorché comprensivo anche di prestazioni soggette a tale meccanismo) «avente ad oggetto la costruzione di un edificio».

¹³ Cfr. anche l'art.3, co.1, lett.e, del D.P.R. 380/2001.

DEFINIZIONE DEL "SETTORE EDILE"

Ai fini dell'applicabilità del meccanismo di inversione contabile, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il **settore edile** deve essere **identificato** nell'attività di **costruzione**, individuabile nella tabella di classificazione delle attività economiche **ATECO 2007**, sezione F, (che ha sostituito quella ATECOFIN 2004), e nelle relative note esplicative, che indica i codici riferibili alle attività di "Costruzione"¹⁴.

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

Categoria attività	F - COSTRUZIONE
Sotto settori: 41	COSTRUZIONE DI EDIFICI
<i>Codice Attività</i>	<i>Descrizione</i>
41.10.00	Sviluppo di progetti immobiliari
41.20.00	Costruzione di edifici residenziali e non residenziali
Sotto settori: 42	INGEGNERIA CIVILE
<i>Codice Attività</i>	<i>Descrizione</i>
42.11.00	Costruzione di strade, autostrade e piste aeroportuali
42.12.00	Costruzione di linee ferroviarie e metropolitane
42.13.00	Costruzione di ponti e gallerie
42.21.00	Costruzione di opere di pubblica utilità per il trasporto di fluidi
42.22.00	Costruzione di opere di pubblica utilità per l'energia elettrica e le telecomunicazioni
42.91.00	Costruzione di opere idrauliche
42.99.01	Lottizzazione dei terreni connessa con l'urbanizzazione
42.99.09	Altre attività di costruzione di altre opere di ingegneria civile
Sotto settori: 43	LAVORI DI COSTRUZIONE SPECIALIZZATI
<i>Codice Attività</i>	<i>Descrizione</i>
43.11.00	Demolizione
43.12.00	Preparazione del cantiere edile e sistemazione del terreno
43.13.00	Trivellazioni e perforazioni
43.21.01	Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione)
43.21.02	Installazione di impianti elettronici (inclusa manutenzione e riparazione)
43.21.03	Installazione di impianti illuminazione stradale e dispositivi elettrici di segnalazione, illuminazione delle piste degli aeroporti (inclusa manutenzione e riparazione)
43.22.01	Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione in edifici o in altre opere di costruzione)

¹⁴ Cfr. CM n. 37/E/2006 e RM. N. 432/E/2008.

43.22.02	Installazione di impianti per la distribuzione di gas (inclusa manutenzione e riparazione)
43.22.03	Installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione)
43.22.04	Installazione di impianti di depurazione per piscine (inclusa manutenzione e riparazione)
43.22.05	Installazione di impianti di irrigazione per giardini inclusa (manutenzione e riparazione)
43.29.01	Installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili
43.29.02	Lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni
43.29.09	Altri lavori di costruzione e installazione nca
43.31.00	Intonacatura e stuccatura
43.32.01	Posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate
43.32.02	Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili
43.33.00	Rivestimento di pavimenti e di muri
43.34.00	Tinteggiatura e posa in opera di vetri
43.39.01	Attività non specializzate di lavori edili (muratori)
43.39.09	Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici nca
43.91.00	Realizzazione di coperture
43.99.01	Pulizia a vapore, sabbiatura e attività simili per pareti esterne di edifici
43.99.02	Noleggio di gru e altre attrezzature con operatore per la costruzione o la demolizione
43.99.09	Altre attività di lavori specializzati di costruzione nca

Con riferimento alla tipologia dei lavori e delle opere eseguite, **l'inversione contabile** trova **applicazione** in relazione **a tutte le tipologie di lavori edili**, pubblici e privati.

In particolare, sono **soggetti al reverse**, le **prestazioni di subappalto** inerenti la:

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

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

- l'installazione di impianti idraulico-sanitari, di riscaldamento e condizionamento dell'aria, di antenne, di sistemi di allarme, di altri apparati elettrici, di sistemi antincendio, di ascensori e scale mobili, ecc.
- i lavori di isolamento (idraulico, termico, sonoro), i lavori di lattoneria, l'installazione di impianti di refrigerazione commerciale, di sistemi di illuminazione segnaletica per strade, ferrovie, aeroporti e porti, ecc.;
- le opere di riparazione degli impianti in parola¹⁵.

Per completezza, si ricorda che le medesime attività di "installazione di impianti" sono assoggettate al meccanismo del reverse charge anche in assenza di subappalto, con riferimento alle prestazioni eseguite dal 1° gennaio 2015, ai sensi dell'art. 17, co.6, lett. a-ter), del D.P.R. 633/1972.

AMBITO SOGGETTIVO

Dal punto di vista soggettivo, il **reverse charge** trova **applicazione** nei rapporti tra:

- o **subappaltatore e appaltatore**, entrambi operanti nel quadro di un'attività riconducibile al **settore edile**;
- o **subappaltatore** ed altri **eventuali subappaltatori**.

Il meccanismo dell'inversione contabile è pertanto applicabile **esclusivamente in presenza di un rapporto di subappalto**, avente ad oggetto prestazioni di servizi, compresa la manodopera, rese nel settore edile.

Ciò implica che, nel caso in cui un'impresa di costruzioni assuma lavori in appalto e a sua volta affidi in subappalto ad un'altra impresa la realizzazione totale o parziale dell'opera, il meccanismo dell'inversione contabile trova applicazione esclusivamente nel rapporto tra l'impresa appaltatrice ed il soggetto subappaltatore.

Diversamente, il regime dell'**inversione contabile non si applica** alle **prestazioni rese direttamente**, in forza di **contratti d'appalto**, nei **confronti di imprese di costruzione** o di ristrutturazione, ovverosia nel rapporto tra l'impresa edile che costruisce direttamente in proprio e che affida totalmente o parzialmente l'esecuzione dei lavori in appalto (cfr. C.M. n.37/E/2006).

In tal ipotesi, pertanto, restano ferme le modalità ordinarie di applicazione e versamento dell'IVA (l'impresa appaltatrice fattura con IVA la prestazione eseguita nei confronti dell'impresa di costruzioni committente).

In particolare, sono tenuti all'applicazione del "reverse charge" i subappaltatori che svolgono, anche se in via non esclusiva o prevalente, attività identificate dai codici ATECO 2007, riferiti alla Sezione F (Costruzioni).

In tal ambito, è stato chiarito che "se una società svolge nella sostanza un'attività rientrante nella predetta sezione F, alle prestazioni da questa rese sia comunque applicabile il regime dell'inversione contabile, fermo restando l'obbligo della stessa

¹⁵In relazione a tale ultima ipotesi di interventi, l'Amministrazione finanziaria, ribadendo che le citate note esplicative annoverano tra le attività incluse nella Sezione F anche le riparazioni (rese su impianti o opere rientranti nella medesima Sezione F), ha chiarito che l'attività di manutenzione di impianti è assimilabile alla riparazione (cfr. R.M. n.154/E/2007 e R.M. n.164/E/2007) e, come tale, compresa tra le prestazioni riconducibili al settore edile.

società di comunicare, ai sensi dell'articolo 35, comma 3, del D.P.R. 633/1972, l'effettiva attività esercitata" (cfr. CM 172/E/2007).

Pertanto, ai fini dell'esistenza del requisito soggettivo dell'esercizio di un'attività rientrante nel settore edile, **non è rilevante** l'effettivo **possesso** di uno dei **codici** della Sezione F della classificazione ATECOFIN, **quanto** piuttosto **l'esecuzione di fatto**, nell'ambito della prestazione eseguita, di una delle attività ricadenti nel settore edile.

Sul tema, è stato ulteriormente precisato che *"il sistema dell'inversione contabile nell'edilizia è applicabile solo a condizione che il soggetto appaltatore e il soggetto subappaltatore operino entrambi nel quadro di un'attività riconducibile alla Sezione F della tabella ATECOFIN 2004"* (RM 154/E/2007)¹⁶.

AMBITO OGGETTIVO – CONTRATTI INTERESSATI DAL “*REVERSE CHARGE*”

Ai fini dell'applicazione dell'inversione contabile, è necessario che il subappaltatore esegua determinate attività nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore. Appare, dunque, di notevole importanza esaminare le tipologie contrattuali interessate dal “*reverse charge*”.

Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito, infatti, che ai fini dell'applicazione dell'inversione contabile, **i servizi forniti ai soggetti appaltatori o ad altri subappaltatori assumono rilevanza**, se resi sulla base di:

- **contratti di subappalto;**
- **contratti d'opera.**

Il subappalto costituisce un contratto derivato dal contratto d'appalto, di cui presenta, pertanto, i medesimi requisiti circa le modalità di esecuzione e gestione della prestazione.

Ai sensi dell'art. 1655 del Codice Civile, con il contratto d'appalto, una parte si obbliga, in assenza di vincoli di subordinazione, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, al compimento di un'opera o di un servizio, a fronte di un corrispettivo in danaro.

Diversamente, la prestazione di manodopera, di cui all'art. 2222 del Codice Civile¹⁷, ferme restando l'assenza di vincolo di subordinazione e l'assunzione del rischio in capo al prestatore, si caratterizza per l'esistenza di un'organizzazione d'impresa di dimensioni ridotte, tanto che questi esegue la prestazione richiesta, in genere, direttamente.

Infatti, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, nel contratto di prestazione d'opera il lavoro personale del prestatore risulta prevalente rispetto all'organizzazione dei mezzi approntati per l'esecuzione del servizio dalla (cfr. CM n.37/E/2006).

¹⁶ Tale indirizzo è stato confermato anche nelle R.M. n.164/E/2007 e n. 243/E/2007, dove è stato ribadito che *"il meccanismo dell'inversione contabile è circoscritto alle sole prestazioni di servizi rese da soggetti subappaltatori ad imprese edili che si pongono quali appaltatori o, a loro volta, quali subappaltatori, in relazione alla realizzazione di un intervento edilizio"*.

¹⁷ Art. 2222 Codice Civile (Libro V, Titolo III, Capo I)- **Contratto d'opera**

Quando una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente, si applicano le norme di questo Capo, salvo che il rapporto abbia una disciplina particolare nel Libro IV (Appalto-1655 e seguenti).

Pertanto, la **differenza** fondamentale fra il **contratto d'appalto** e quello di **prestazione d'opera** consiste nelle **caratteristiche strutturali dell'organizzazione d'impresa** , che assume proporzioni minori se la prestazione è realizzata in base ad un contratto d'opera.

In tal ambito, il riferimento normativo alle prestazioni di manodopera (art. 17, comma 6, lett. a, del D.P.R. 633/1972) riguarda sia l'ipotesi in cui l'attività del subappaltatore consista nel fornire la manodopera di dipendenti, sia il diverso caso in cui l'attività consista nel rendere direttamente la propria opera.

Da ciò consegue che il *"reverse charge"* trova applicazione anche in relazione ai servizi resi nel settore edile sulla base di contratti d'opera, in cui il lavoro personale del prestatore risulta prevalente rispetto all'organizzazione dei mezzi approntati per l'esecuzione del servizio.

REVERSE CHARGE – DISCIPLINA COMUNE

Con riferimento ad entrambe le tipologie di *reverse* e, dunque, sia nelle ipotesi di subappalto edile, che relativamente alle singole operazioni rientranti tra quelle elencate all'art.17, co.6, lett. *a-ter*, del D.P.R. 633/1972 (demolizione, installazione di impianti e opere di completamento), è possibile individuare una disciplina comune avente ad oggetto:

- i **contratti esclusi dal meccanismo dell'inversione contabile;**
- **il rimborso prioritario del credito IVA.**

CONTRATTI ESCLUSI DA "REVERSE CHARGE"

FORNITURA CON POSA IN OPERA

Come più volte precisato dall'Amministrazione finanziaria, le prestazioni di **fornitura di beni con posa in opera** sono **escluse** dall'applicazione del *"reverse charge"*, qualora la **posa in opera** assuma una **funzione accessoria** rispetto alla **fornitura del bene** .

In tali casi, infatti, l'operazione ai fini fiscali si configura come **cessione di beni** e **non** come **prestazione di servizi** , non rientrando, pertanto, nell'ambito di efficacia del meccanismo di inversione contabile.

Circa la distinzione tra "fornitura di beni con posa" (esclusa dal *reverse*) e "prestazioni di servizi" (compresa, invece, nel meccanismo), l'Agenzia delle Entrate, anche con riferimento alle nuove ipotesi di inversione contabile previste dall'art. 17, co.6, lett. *a-ter*, ha ribadito gli stessi principi generali già espressi nell'ambito del *reverse* per i subappalti edili¹⁸.

In particolare, richiamando alcune pronunce della Corte di Giustizia UE¹⁹, l'Amministrazione finanziaria chiarisce che la **distinzione** tra **cessione con posa in opera** e **prestazione di servizi** dipende dalla **causa contrattuale** , rilevando in tal senso la **volontà delle parti, a prescindere dal "nomen iuris"** attribuito al contratto,

¹⁸ Cfr. ANCE "Estensione del "reverse charge" – C.M. 37/E/2015" – ID n. 23162 del 23 dicembre 2015.

¹⁹ Cfr. ANCE "Fornitura di beni con posa in opera - Sentenza C-111/05 della Corte di Giustizia UE" – News n. 1701 del 04/04/2007.

non assumendo importanza decisiva il mero confronto tra costo del materiale e costo dei lavori eseguiti.

A tal riguardo, è stato precisato che il contratto si qualifica come :

- **fornitura di beni con posa in opera** se *“il programma negoziale posto in essere dalle parti ha quale scopo principale la cessione di un bene e l'esecuzione dell'opera sia esclusivamente diretta ad adattare il bene alle esigenze del cliente, senza modificarne la natura”*.
- diversamente, il contratto si qualifica come una **prestazione di servizi** se *“la volontà contrattuale è quella di ottenere un risultato diverso e nuovo rispetto al complesso dei beni utilizzati per l'esecuzione dell'opera”²⁰*.

CONTRATTI DI NOLEGGIO

Sempre con riferimento ai casi di **esclusione da “reverse charge”**, numerosi dubbi interpretativi sono stati sollevati in merito all'applicabilità del meccanismo ai cd. contratti di **“nolo a caldo”**, aventi ad oggetto il **noleggio di attrezzature con manovratore**.

Come noto, l'inversione contabile viene esclusa per quei contratti di semplice noleggio di attrezzature (cd. **“nolo a freddo”**), caratterizzati dall'assenza di prestazione d'opera accessoria e, quindi, non configurabili come contratti di appalto.

Diversamente, con riferimento ai **contratti di noleggio con operatore o compresi di montaggio e/o smontaggio** (cd. **“nolo a caldo”**), l'Agenzia delle Entrate, confermando quanto da sempre sostenuto dell'ANCE, ha già precisato che²¹:

- se il prestatore è chiamato ad eseguire il **servizio in qualità di “mero esecutore” materiale delle direttive del committente**, venendo a mancare uno degli elementi tipici del contratto d'appalto, ossia l'autonomia organizzativa, il meccanismo del **“reverse charge” non deve essere applicato**;
- nel caso in cui **l'oggetto del contratto sia, non tanto il mero noleggio** (anche a caldo) di attrezzature, **ma la realizzazione di lavori edili** (ad esempio, sbancamento, sistemazione di terreni, demolizione di edifici e simili), per i quali

²⁰ Al riguardo, è stato ad esempio qualificato, come cessione di beni con prestazione d'opera accessoria, un contratto di fornitura di armature in acciaio per cemento armato, comprensivo della relativa posa (cfr. R.M. n.148/E/2007).

Diversamente, l'installazione di controsoffitti e pareti in cartongesso è stata considerata quale prestazione di servizi, in quanto la volontà espressa dalle parti era quella di realizzare un'opera complessa, diretta ad ottenere un risultato diverso rispetto al complesso dei beni utilizzati (cfr. R.M. 220/E/2007).

²¹ R.M. 205/E/2007. Cfr. ANCE *“Reverse charge nell'edilizia – Contratti di noleggio con operatore – Chiarimenti ministeriali”* – News n. 3718 del 20/08/2007.

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate, sempre con riferimento all'esclusione del meccanismo in presenza di un contratto di **noleggio di ponteggi con relativa installazione**, ha chiarito, nella R.M. 187/E/2007, che:

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

sia stabilita un'obbligazione di risultato, in assenza di vincoli di subordinazione e con assunzione dei relativi rischi da parte del prestatore, **il meccanismo del "reverse charge" si rende applicabile**, qualora tale prestazione sia resa nei confronti di un appaltatore di lavori edili.

Sul punto, con riferimento ai **contratti di nolo a caldo**, l'Agenzia delle Entrate non si è pronunciata in modo espresso relativamente **all'esclusione da reverse** anche alle **nuove ipotesi di demolizione, installazione di impianti e opere di completamento**, in vigore dal 1° gennaio 2015.

Come noto, la nuova disciplina prevede nei casi di contratti di appalto aventi ad oggetto una pluralità di prestazioni (ad esempio "manutenzione ordinaria e straordinaria"), l'obbligo di scomporre le singole operazioni individuando, per ciascuna di esse, il corretto regime IVA applicabile (*reverse charge* o meno).

In merito, si evidenzia che l'**attività** del cd. "**nolo a caldo**" (codice ATECO 43.99.02 "*Noleggio di macchine e attrezzature per la costruzione o la demolizione con operatore*"), **non è ricompresa** tra quelle indicate dal nuovo **art.17, co.6, lett. a-ter, D.P.R. 633/1972** e, pertanto, deve considerarsi **esclusa** anche dalle nuove ipotesi di "**reverse charge**".

In sostanza, si ritiene che, laddove tra le singole prestazioni eseguite nell'ambito di un medesimo contratto, sia ricompresa anche l'attività cd. di "nolo a caldo", tale operazione sia esclusa dal campo di applicazione dell'inversione contabile.

RIMBORSO PRIORITARIO DEL CREDITO IVA

Tenuto conto che entrambe le **tipologie di reverse**, previste dall'art.17, co.6, lett. a), a-ter), hanno come effetto "ordinario" quello di produrre una eccedenza IVA in capo all'appaltatore/subappaltatore che esegue le prestazioni soggette al meccanismo di inversione contabile, è stata introdotta la possibilità di chiedere il **rimborso dei crediti IVA in via prioritaria**.

In particolare, in attuazione dell'art. 38-bis, co. 10, del D.P.R. 633/1972, viene prevista la possibilità chiedere il rimborso dei crediti IVA annuali ed infrannuali in via prioritaria, ossia entro tre mesi dalla data della richiesta.

Con riferimento alle nuove ipotesi di *reverse*, il D.M. 29 aprile 2016 ha ampliato la platea dei **soggetti che possono accedere ai rimborsi IVA prioritari, includendovi** anche le **imprese** del settore edile che seguono **lavori di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento degli edifici**.

Quindi, per quel che riguarda il comparto delle costruzioni, **tale nuova fattispecie si aggiunge al rimborso IVA prioritario già riconosciuto** dal 2007 per le prestazioni di servizi, o di manodopera, rese in dipendenza di contratti di **subappalto nel settore edile**.

Restano ferme, le condizioni per ottenere il rimborso, stabilite dalla normativa di riferimento (art.2 del D.M. 22 marzo 2007), che devono verificarsi contestualmente, quali:

- esercizio dell'**attività** da **almeno 3 anni**;
- **eccedenza IVA** chiesta a rimborso **pari o superiore a**:
 - **10.000 euro**, in caso di **rimborso annuale**,
 - **3.000 euro**, in caso di richiesta di **rimborso trimestrale**;

- **eccedenza IVA** chiesta a rimborso di importo **pari o superiore al 10%** dell'**ammontare** complessivo dell'**IVA assolta sugli acquisti** e importazioni effettuati nell'anno o nel trimestre a cui si riferisce il rimborso richiesto.

Sempre in tal ambito, si ricorda che il rimborso prioritario del credito IVA viene riconosciuto anche per le cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti delle P.A., che comportano l'applicazione del meccanismo della "*scissione dei pagamenti*" (cd. "*split payment*" – art.17-ter del D.P.R. 633/1972)²².

In ogni caso, resta confermato che il **credito IVA** derivante dalle operazioni assoggettate al "*reverse charge*", ovvero alla "*scissione dei pagamenti*" può essere **utilizzato**, oltre che a **rimborso** (prioritario), anche in **compensazione** con altre imposte o contributi (cd. compensazione "*orizzontale*" o "*esterna*", mediante Modello F24).

REVERSE CHARGE NELLE CESSIONI IMMOBILIARI

Per il settore delle costruzioni, un'ulteriore ipotesi di applicazione del "*reverse charge*" (ai sensi dell'art.17, comma 6, lett.a-bis, D.P.R. 633/1972) riguarda le **cessioni di fabbricati** o loro porzioni, **abitativi** o **strumentali**, per le quali nel relativo atto il **cedente** abbia espressamente **manifestato l'opzione per l'imposizione ad IVA**.

In particolare, se l'**acquirente** è un **soggetto IVA** ed il **cedente esercita l'opzione per l'imponibilità** (al momento del rogito), alla cessione si applica il meccanismo del "*reverse charge*", in base al quale:

- il **cedente fattura** all'acquirente il corrispettivo di vendita dell'immobile **senza addebito dell'IVA** e con l'**indicazione della norma** che lo esenta dall'applicazione dell'imposta (art.17, comma 6, lett.a-bis, del D.P.R. 633/1972);
- l'**acquirente integra la fattura** ricevuta, con l'**indicazione dell'aliquota** (10% o 22%, a seconda che si tratti, o meno, di "*abitazioni non di lusso*"²³) e della relativa **imposta dovuta**, con i connessi obblighi formali di registrazione della stessa, da effettuare sia nel registro dei corrispettivi²⁴, sia in quello degli acquisti²⁵.

A tal proposito, si ricorda che il meccanismo **non opera mai quando acquirente è un privato persona fisica** e che, in ogni caso, l'adozione del "*reverse charge*" comporta

²² Cfr. D.M. 23 gennaio 2015, come modificato dal D.M. 20 febbraio 2015 – ANCE "*Split Payment – Rimborsi IVA prioritari* – In G.U. il D.M. 20 febbraio 2015" - ID n.19559 del 4 marzo 2015. Al riguardo, si ricorda che i soggetti che eseguono operazioni nei confronti della P.A., sottoposte allo "*split payment*" possono richiedere i rimborsi IVA prioritari, senza il rispetto delle condizioni di cui al citato D.M. 22 marzo 2007.

²³ Sul punto, si ricorda che, per le cessioni effettuate dal 13 dicembre 2014, per "*abitazione di lusso*" ai fini IVA si intende l'unità immobiliare censita nelle categorie catastali A/1, A/8 ed A/9 (ai sensi dell'art. 33, del D. Lgs. 175/2014 (cd. "*Semplificazioni fiscali*"). Cfr. ANCE "*Semplificazioni fiscali* – In Gazzetta Ufficiale il D.Lgs. 175/2014" - ID n.18616 dell' 11 dicembre 2014 e ANCE "*Semplificazioni fiscali: nuova definizione di "abitazione di lusso"* - C.M. 31/E/2014" – ID n. n. 18956 del 15 gennaio 2015.

²⁴ Ai sensi dell'art.24 del D.P.R. 633/1972.

²⁵ Ai sensi dell'art.25 del D.P.R. 633/1972.

unicamente un'inversione degli **obblighi di liquidazione e versamento** dell'imposta, senza incidere in alcun modo sul diritto dell'impresa cedente alla detrazione dell'IVA pagata in sede di costruzione o ristrutturazione dell'immobile ceduto.

Con riferimento alle ipotesi sopra descritte, il **meccanismo dell'inversione contabile** si **applica** alle **cessioni** di:

- **fabbricati abitativi** (diversi dalla “*prima casa*”), ceduti dall'**impresa costruttrice/ristrutturatrice**, dopo 5 anni dall'ultimazione dei lavori, con **opzione dell'imponibilità ad IVA**²⁶;
- **fabbricati strumentali**, ceduti da **qualsiasi impresa** (anche non costruttrice/ristrutturatrice), che **opta** per l'**applicazione dell'IVA**.

Inoltre, nel caso in cui vengano pagati degli acconti sul prezzo, se ricorrono i presupposti (cessione soggetta ad imponibilità “*su opzione*” e acquirente soggetto passivo d'imposta), l'IVA relativa agli acconti deve essere assolta con il meccanismo dell'inversione contabile²⁷.

²⁶ In merito, l'Agenzia delle Entrate, nella C.M. 22/E/2013, ha precisato che il meccanismo del *reverse* non opera quando l'immobile viene ceduto prima della sua ultimazione (ossia ancora in corso di costruzione o di ristrutturazione). In tale ipotesi, infatti, l'immobile si ritiene ancora inserito nel ciclo produttivo e, pertanto, l'operazione è soggetta ad “*IVA obbligatoria*”, da fatturare con le modalità ordinarie.

²⁷ Cfr. ANCE “*IVA - Cessioni e locazioni di fabbricati - C.M. 22/E del 28 giugno 2013*” - ID n. 12454 del 25 luglio 2013.