

**OGGETTO: Circolare approfondimento**

Seregno, li 28 aprile 2010

**IL REVERSE CHARGE IN EDILIZIA - ART. 17 c. 6 lett. a) Dpr 633/72**

Il reverse charge (o inversione contabile) interessa per ora il solo settore dei subappalti in edilizia e consiste nel rendere debitore dell'Iva l'appaltatore al posto del subappaltatore. Consiste nell'emissione, da parte del cedente o prestatore, di fatture senza addebito di Iva (per questo motivo si parla di fatture emesse con "aliquota zero"). Esse devono essere integrate dagli operatori cessionari o committenti con l'aliquota e la relativa imposta, quindi devono essere annotate sia sul registro delle fatture emesse che in quello degli acquisti con distinta numerazione, facendo riferimento al numero raggiunto nelle fatture di vendita e a quello delle annotazioni delle fatture d'acquisto registrate fino a quel momento.

Sulle fatture emesse in regime di inversione contabile non si applica il bollo, rimanendo operazioni soggette ad Iva.

**Requisiti necessari per l'applicazione del reverse charge**

In generale sono soggette al Reverse Charge le **prestazioni di servizi** (di subappalto o di prestazione d'opera), comprese quelle di manodopera, effettuate **nel settore edile** (quindi con codice attività compreso nella sez. F della Tabella ATECOFIN 2004 – vedi oltre) da soggetti **subappaltatori** (anche esteri).

Sono perciò escluse dal reverse charge le cessioni di beni, comprese le forniture con posa in opera.

Non e' mai stato ben definito il confine tra prestazioni di servizi e forniture con posa in opera.

L'amministrazione finanziaria, con la risoluzione dell' 11 Luglio 2007 n.164/E, ha fatto presente che in linea di principio la distinzione tra contratto di vendita e contratto d'appalto dipende dalla causa contrattuale, rintracciabile dal complesso delle pattuizioni negoziali e dalla natura delle obbligazioni dedotte dalle parti. L'Assonime, con la circolare 45 del 30 luglio 2007 consiglia pragmaticamente di fare riferimento all'attività del soggetto che fornisce i beni: nel caso in cui oggetto dell'ordinaria attività di tale soggetto è la produzione o il commercio di beni, l'eventuale loro posa in opera dallo stesso realizzata non modifica il contratto di vendita in un contratto d'appalto.

Sono soggette al reverse charge perciò le attività dei subappaltatori di costruzione e ristrutturazione di immobili comprese nella sezione F – Costruzioni – della Tabella dei codici di classificazione ATECOFIN 2004, che si riporta di seguito:

**Tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN 2004 – Sezione F: COSTRUZIONI**

45.11.0 Demolizione di edifici e sistemazione del terreno  
45.12.0 Trivellazioni e perforazioni  
45.21.1 Lavori generali di costruzione di edifici  
45.21.2 Lavori di ingegneria civile  
45.22.0 Posa in opera di coperture e costruzione di ossature di tetti di edifici  
45.23.0 Costruzione di autostrade, strade, campi di aviazione e impianti sportivi  
45.24.0 Costruzione di opere idrauliche  
45.25.0 Altri lavori speciali di costruzione  
45.31.0 Installazione di impianti elettrici e tecnici  
45.32.0 Lavori di isolamento  
45.33.0 Installazione di impianti idraulico-sanitari  
45.34.0 Altri lavori di installazione  
45.41.0 Intonacatura  
45.42.0 Posa in opera di infissi  
45.43.0 Rivestimento di pavimenti e di muri  
45.44.0 Tinteggiatura e posa in opera di vetri  
45.45.0 Altri lavori di completamento degli edifici  
45.50.0 Noleggio di macchine e attrezzature per la costruzione o la demolizione, con manovratore.

**In pratica per doversi applicare questo regime occorrono 3 requisiti:**

- 1 – che ci sia un **subappaltatore** che svolga un'attività compresa nella Sez. F – Costruzioni - ovvero una prestazione riconducibile ad un'attività edilizia anche se il codice di attività non e' compreso nella Sez. F
- 2 – che questa **attività** (di prestazione di servizi in campo edilizio sia riconducibile a quelle elencate nella Sez. F) sia effettuata nei confronti di un appaltatore
- 3 – che il contratto che lo lega all'appaltatore sia di **subappalto**

**Requisito di cui al punto 2: attività soggette al Regime del Reverse Charge**

In pratica sono assoggettate a questo regime

- **le attività dei subappaltatori di costruzione di edifici** ed opere, sia private che pubbliche (*costruzione di alloggi, uffici, negozi, edifici pubblici, fabbricati rurali, strade, autostrade, ponti, gallerie, porti, aeroporti, opere idrauliche, sistemi di irrigazione e fognatura, linee elettriche, impianti industriali, impianti sportivi, pavimentazioni, fondazioni, realizzazioni di armature, betonaggi, posa in opera di mattoni e pietre, montaggio di ponteggi, copertura di tetti, perforazione di pozzi d'acqua*)
- **le attività di installazione di impianti in tali edifici** ed opere (*installazione di impianti idraulico-sanitari, riscaldamento, condizionamento, installazione di antenne, di sistemi d'allarme, di apparati elettrici, di sistemi antincendio, di ascensori e scale mobili, lavori di isolamento idraulico, termico o sonoro, lavori di lattoneria, installazione di impianti di refrigerazione commerciale, di sistemi di illuminazione e segnaletica per strade, ferrovie, porti e aeroporti, la posa in opera di vetri, l'intonacatura, la tinteggiatura, la piastrellatura, la messa in opera di parquet, di carta da parati, di moquette, la levigatura di pavimenti, carpenteria per finiture, opere di acustica*),
- **le riparazioni degli stessi**, i rinnovi ed i restauri, la costruzione di edifici e strutture prefabbricate in cantiere, le costruzioni temporanee.

Requisito di cui al punto 3: contratti interessati al reverse charge

Non tutte le attività di cui sopra sono assoggettate al nuovo regime, occorre anche una particolare tipologia di contratto: sono assoggettati i soli contratti di **subappalto** (quindi contratti di prestazione di servizi ex art. 1656 c.c.) o di **prestazione d'opera** (che sono simili ai subappalti ma dove la prestazione personale del prestatore prevale sull'organizzazione dei mezzi, vedi art. 2222 c.c.) tra un soggetto (il subappaltatore) ed un altro (l'appaltatore) il quale opera nel comparto dell'edilizia (es.: l'impresa subappaltatrice SA che lavora per l'impresa appaltatrice A la quale a sua volta ha un contratto d'appalto col Committente C proprietario dell'area o dell'immobile).

Sia SA (Subappaltatore) che A (Appaltatore) devono in generale svolgere un'attività compresa nella Sez. F, il Committente può svolgere qualunque attività anche non compresa nella Sez. F.

La Finanziaria 2008 ha apportato una modifica all'articolo 17, comma 6, lettera a) del Dpr 633/72, con la quale il meccanismo del reverse charge non deve essere applicato nei casi in cui le prestazioni edili siano rese nei confronti dei "general contractor".

**Esclusioni**

**a) attività escluse dal reverse charge**

Il subappaltatore con codice compreso nella Sez. F non sempre dovrà applicare il reverse charge, perchè dovrà anche controllare che il suo appaltatore abbia un codice compreso nella Sez. F e che si tratti di un contratto di subappalto o di prestazione d'opera (es.: il noleggio di una ruspa reso da un'impresa edile con codice Sez. F ad altra impresa edile con codice Sez. F non sconta il reverse charge in quanto non e' un contratto di subappalto bensì di noleggio).

Per quanto riguarda gli **installatori sono esclusi dal reverse charge coloro i quali installano beni di propria produzione o commercio**, sia all'ingrosso che al dettaglio (*es.: l'installazione di un impianto di allarme da parte della ditta costruttrice non e' soggetta al reverse charge, come pure l'installazione di una caldaia da parte di un rivenditore o l'installazione di porte e finestre eseguite dalle imprese costruttrici, trattandosi non di contratti di subappalto ma di forniture di beni con posa in opera*).

**Se però un subappaltatore installasse anche beni da lui non prodotti o commerciati**, per tale attività (anche non prevalente) **e' tenuto ad applicare il reverse charge**.

Analogamente, se l'appaltatore svolge come attività prevalente un'attività non compresa nella Sez. F ma come attività secondaria un'attività di costruzioni edilizie, il subappaltatore con codice Sez. F deve applicare il reverse charge.

Diverso è il caso in cui l'attività di installazione è eseguita per conto di una società produttrice di impianti (ad esempio d'allarme) che a sua volta li cede al cliente finale fornendo anche il montaggio. In questa ipotesi non è possibile applicare il reverse charge poiché il rapporto che lega la società produttrice e il cliente è la vendita, sicché il rapporto tra imprese e installatore non può essere considerato di sub appalto, ma di appalto.

Riassumendo, sono escluse dal reverse charge le imprese che fabbricano porte, finestre, tende, rivestimenti, scale, ringhiere, piastrelle, mattoni, tegole, calcestruzzo, cemento, cancelli, ecc. in quanto la loro attività è codificata come D e non come F, come pure l'attività di trasporto con betoniera, l'attività di noleggio di macchine edili senza operatore (codice attività 71.32.0) essendo inserita nella sezione K, l'attività di installazione e manutenzione di prati e giardini (essendo attività agricola codice A), la costruzione e installazione di forni industriali e turbine, di centrali elettriche, di impianti industriali, di impianti eolici o fotovoltaici (anche se comprendessero manufatti edili), le attività di architetti, geometri, ingegneri e altri tecnici (codici 74.20), le attività di commercio all'ingrosso ed al minuto di materiali edilizi.

#### **b) contratti esclusi dal reverse charge**

Siccome il reverse charge si applica solo ai subappalti, ne sono esclusi i **contratti di appalto** tra un soggetto e l'impresa di costruzione o ristrutturazione, allorché quest'ultima è proprietaria dell'area o del fabbricato: in tal caso infatti non si ha subappalto ma appalto.

Sono esclusi dal reverse charge i **contratti con professionisti** (geometri, ingegneri, ecc.) i quali non svolgono un'attività compresa nella sezione F e non sono subappaltatori.

Parimenti esclusi sono i contratti di **cessione di beni** (vendita di sabbia, ghiaia, mattoni, piastrelle, infissi, ecc.) anche se con posa in opera degli stessi, essendo questa una prestazione accessoria alla vendita.

L'esclusione compete anche nell'ipotesi in cui il soggetto produttore o rivenditore dei beni li ceda all'appaltatore affidando la posa in opera a terzi installatori di sua fiducia tramite appalto: il terzo installatore non dovrà applicare il reverse charge, nemmeno se svolge un'attività con codice compreso nella sezione F, in quanto questi svolge la prestazione nei confronti del produttore o rivenditore dei beni e non nei confronti dell'appaltatore. Se invece il terzo installatore avesse l'incarico della loro posa in opera da parte dell'appaltatore e fosse con codice nella sez. F, allora dovrà applicare il reverse charge.

Ancora esclusi sono i contratti c.d. di **appalto-fornitura** che prevedono la cessione di un bene il quale non esiste ma dovrà essere realizzato adattando il prodotto di serie secondo le indicazioni (di misura, di forma, di qualità) dell'acquirente (es.: fornitura di vetri per finestre di spessore o colore differenti da quelli prodotti in serie ma realizzati con gli stessi macchinari coi quali si fabbricano i prodotti in serie). Attenzione: se le modifiche fossero di portata tale da stravolgere il bene prodotto in serie (es.: impiego di macchinari diversi da quelli utilizzati per i prodotti fabbricati in serie), allora si avrebbe appalto e quindi reverse charge.

Escluse sono le forniture in cantiere di calcestruzzo con betoniera.

Esclusa è la **locazione di ponteggi**, trattandosi di un contratto di noleggio, anche nel caso in cui l'installazione avvenga da parte dell'impresa noleggiante. Se invece l'installazione avviene da parte di un'impresa specializzata si ha un contratto d'appalto e deve applicarsi il reverse charge.

Esclusi sono i contratti di **nolo a caldo** (es.: il noleggio di una gru con operatore) se prevale l'attività di noleggio (pur se tale attività è compresa nella sez. F col codice 45.50), a maggior ragione restano esclusi i **noli a freddo** (il mero noleggio di attrezzature edili senza operatore).

Attenzione: se il nolo a caldo assume invece i caratteri dell'appalto (es.: noleggio di un escavatore con operatore con contratto che prevede il compimento di uno scavo di un certo numero di mc. di terra, quindi con un impegno all'ottenimento di un risultato) allora si ha appalto e quindi reverse charge.

Al di là del nome attribuito dalle parti al contratto, ciò che conta è la sostanza del contratto; infatti spesso si nomina contratto di appalto ciò che in realtà è una cessione di beni con posa in opera. Esempio: la cessione di porte, finestre, radiatori, caldaie, condizionatori, ecc. col patto di installarli è una cessione con posa in opera e non un contratto d'appalto. Analogamente la fornitura con posa in opera di strutture in cemento armato effettuate dall'impresa costruttrice, anche se essa ha codice di attività compreso nella sezione F.

Escluse sono anche le prestazioni di servizi rese dalle società consorziate, o dalle Cooperative, ai loro **Consorti** e quelle rese dalle imprese appartenenti ad un'**associazione temporanea di imprese** all'Associazione (che non è un soggetto autonomo per cui le imprese aderenti non sono subappaltatrici dell'Associazione). Nel caso però in cui il Consorzio sia subappaltatore e fatturi col reverse charge

all'appaltatore, anche i Consorziati dovranno applicare il reverse charge per le prestazioni rese in campo edilizio (per non mandare a credito di Iva il Consorzio). Analogamente, nel caso di Associazione temporanea di imprese, se l'impresa Alfa subappalta a terzi ovvero ad altra impresa associata i lavori assegnati, si applica il reverse charge.

## **TABELLA RIASSUNTIVA**

Legenda:

C = Committente - A = Appaltatore - SA = Subappaltatore - SSA = Subsubappaltatore

<b>Tipologia di prestazione di servizi svolta</b>	<b>Reverse charge</b>	<b>Motivo</b>
Cessione di beni	NO	Non e' subappalto
Fornitura di beni con posa in opera	NO	Non e' subappalto
SA con codice Sez. F che noleggia attrezzatura ad altra impresa con codice Sez. F	NO	Non e' subappalto ma noleggio
Impresa che installa caldaie, ascensori, infissi, ecc. di sua produzione o commercializzazione	NO	Non e' subappalto ma fornitura con posa
Impresa SA che installa caldaie, ascensori, infissi, ecc. non di sua produzione o commercializzazione	SI	E' subappalto
Commerciante ingrosso o minuto che vende ed installa (o posa) i suoi beni	NO	Non e' subappalto ma fornitura con posa
Forniture in cantiere di calcestruzzo con betoniera	NO	Non e' subappalto ma fornitura
SA che noleggia macchine edili senza operatore (nolo a freddo)	NO	Non e' subappalto ma noleggio
Impresa che manutene giardini, prati, ecc.	NO	E' attivita' agricola
Prestazioni di architetti, geometri, ingegneri	NO	Non e' subappalto
Impresa con codice Sez. F che costruisce fabbricato su area di proprieta' di altra impresa con codice Sez. F	NO	Non e' subappalto ma appalto
Impresa con codice Sez. F che ristruttura fabbricato di proprieta' di altra impresa con codice Sez. F	NO	Non e' subappalto ma appalto
Commerciante piastrelle che affida ad impresa con codice Sez. F la loro installazione presso altra impresa con codice Sez. F: la prima impresa deve applicare il reverse charge al commerciante?	NO	Non e' subappalto ma fornitura con posa
Produttore vetri che li installa presso impresa con codice Sez. F	NO	Non e' subappalto ma fornitura con posa
Impresa SA che affitta ed installa i suoi ponteggi	NO	Non e' subappalto, prevale il noleggio
Impresa SA che installa ponteggi di A (impresa con codice Sez. F) presso suo cantiere	SI	E' subappalto
Noli a caldo e noli a freddo di macchinari edili	NO	Non e' subappalto ma noleggio

Nolo a caldo che sottintende una prestazione di risultato (appalto)	SI	E' subappalto
SA che installa (o ripara o mantiene) impianti idraulici o sanitari ad A	SI	E' subappalto
SA che installa antenne, impianti d'allarme, ecc. ad A	SI	E' subappalto
Impresa che installa antenne, impianti d'allarme, ecc. a C (proprietario, condominio)	NO	Non e' subappalto ma appalto
SA che installa ascensore da lui non prodotto o commercializzato a impresa con codice Sez. F	SI	E' subappalto
SA che tinteggia, intonaca, posa piastrelle, parquet, carta parati a impresa con codice Sez. F	SI	E' subappalto
SSA che monta grondaia a SA che poi fattura a impresa A con codice Sez. F	SI	E' subappalto
A che monta grondaia per conto di C (Committente privato)	NO	Non e' subappalto ma appalto
Attività di pulizia di immobili	NO	Non e' un codice Sez. F
SA che costruisce attrezzature industriali, anche in muratura	NO	Non e' considerata attività edilizia