

# DONNINI & ASSOCIATI

## Dottori Commercialisti e Revisori Legali

Viale da Verrazzano 7 - 54036 MARINA DI CARRARA/MS

Tel. e fax autom. 0585 – 787666 – 787667 – 630478

Cod.fisc. e part. iva 00705190452 [sofimsrl@tin.it](mailto:sofimsrl@tin.it) - [www.donniniassociati.it](http://www.donniniassociati.it)



Carrara, 20 marzo 2018

DL/

Spett.le

SOMMARIO	
1	L' inversione contabile in edilizia
2	///
3	///

### L' INVERSIONE CONTABILE IN EDILIZIA

---

- A -

La norma di riferimento è rappresentata dall' art. 17 DPR 633/1972, quinto comma, che - per le cessioni imponibili di oro da investimento, di materiale d' oro e di suoi semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi – pone l' onere del pagamento dell' iva a carico del cessionario invece che del cedente.

La stessa disposizione fissa anche le condotte da seguire: la fattura deve essere emessa dal cedente senza indicazione dell' iva ma con la dicitura *“inversione contabile”* ed il richiamo allo stesso art. 17. Provvede poi il cessionario ad integrare il documento con la giusta aliquota e quindi a registrarlo simultaneamente tra gli acquisti e tra le vendite per neutralizzare il peso dell' iva così determinata <sup>(1)</sup>.

Il comma 6 dell' art. 17 stabilisce poi che il medesimo meccanismo dell' inversione contabile (in inglese *reverse charge*, comunque si riesca a pronunciarlo) si applica anche in edilizia ed in particolare alle cessioni o prestazioni di cui si dirà qui di seguito <sup>(2)</sup>.

- B -

L' inversione contabile in edilizia si applica in primo luogo

*“a) alle prestazioni di servizi diversi da quelli di cui alla lettera a-ter), compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l' attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell' appaltatore principale o di un altro*

<sup>1</sup> Il cessionario resta così responsabile per il relativo “pagamento”, ma anche per ogni altra imprecisione o detrazione.

<sup>2</sup> Il meccanismo dell' inversione contabile è stato introdotto dalla Legge 2 agosto 2006 n. 248 (cfr. anche la circol. SOFIM del 28 agosto 2006, nel sito dello Studio).

*subappaltatore. La disposizione non si applica alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori”*”.

E' certo, da un lato, che solo le prestazioni di un subappaltatore godono dell' inversione contabile. Ed è certo, per altro verso, che il subappaltatore non ha rapporti con l' impresa committente. Ne discende che la frase *“nei confronti delle imprese che svolgono l' attività di costruzione o ristrutturazione di immobili”* serve solo a stabilire la *qualità* (essenziale) del rapporto con l' appaltatore o il subappaltatore destinatari dei servizi, e non già a disciplinare un rapporto (quello con l' impresa principale) inesistente per il subappaltatore (3). L' “ovvero” va quindi inteso come “cioè” e non come una alternativa contrattuale.

Lo ha colto bene l' Agenzia delle Entrate che, nella Circol. 29 dicembre 2016 n. 37/E scrive: *“...considerato il tenore letterale della norma, il regime del reverse-charge va applicato nelle ipotesi in cui i soggetti subappaltatori rendono servizi ad imprese del comparto dell' edilizia che si pongono quali appaltatori o, a loro volta, subappaltatori...”*.

- C -

L' inversione contabile – espressamente interdetta se il destinatario dei servizi è un *contraente generale* cui il committente abbia affidato la totalità dei lavori (4) – risulta quindi inapplicabile tutte le volte che il prestatore e/o il destinatario fuoriescono dalle categorie sopraindicate. I servizi prestati dall' appaltatore principale al suo committente – per fare un esempio - sono soggetti all' imposta sul valore aggiunto nei modi di rito.

Il requisito “soggettivo” non è in sé sufficiente. Le attività svolte dal subappaltatore devono necessariamente avere il contenuto *edilizio* di cui alla tabella Ateco 2007 (Sez. F, Costruzioni). Così, ad esempio, sono esclusi dall' inversione contabile i servizi di noleggio o la semplice fornitura di beni con posa in opera (5).

- D -

L' inversione contabile si applica poi

*“a-bis) alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) del primo comma dell' art. 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l' opzione per l' imposizione”*

Si tratta perciò (numero 8-ter) dei *“fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni...”*, nonché di quelli (numero 8-bis) diversi, cioè tutti gli altri tipi di fabbricati.

Le cessioni sono infatti “esenti da imposta” (sul valore aggiunto) (6) salvo che vengano poste in essere – entro il termine di cinque anni dalla data di ultimazione dei lavori – dalle stesse imprese che hanno costruito il fabbricato ceduto o lo hanno assoggettato agli

---

<sup>3</sup> L' esistenza di un subappaltatore esige che ci sia a monte un contratto di appalto. Resta comunque valido anche un contratto di prestazione d' opera.

<sup>4</sup> Così è dopo il 1° febbraio 2008, a seguito della Finanziaria 2008. Evidentemente l' incarico al “contraente generale” si presume diverso da quello dato all' “Appaltatore principale”, ché – altrimenti – la norma sarebbe contraddittoria ed ambigua.

<sup>5</sup> Secondo l' orientamento comunitario (espresso con la Sentenza 29 marzo 2007 della Corte di Giustizia UE) si ha “fornitura con posa in opera” quando: i) il prezzo del bene è preponderante nel valore dell' operazione; ii) l' attività del fornitore consiste nella semplice messa in opera del bene, senza modificarne la natura e senza adattarlo alle specifiche esigenze del cliente.

<sup>6</sup> Si applica semmai l' imposta di registro.

interventi di recupero specificamente definiti dal Testo Unico dell' Edilizia (DPR 380/2001). Dopo tale termine il cedente può comunque optare per l' applicazione dell' iva, ma deve dichiararlo espressamente nell' atto di compravendita.

Ricorrendo quest' ultima condizione, la cessione ad un "soggetto passivo" nazionale (in breve: ad un'impresa italiana) soggiace all' inversione contabile.

- E -

L' inversione contabile si applica infine, a seguito della Legge di Stabilità per il 2015,

*“a-ter) alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici...”*

In questo caso – a differenza di quanto s' è visto al par. B – non rilevano né il settore di appartenenza dei soggetti interessati, né il tipo di contratto tra loro esistente (7). Non conta nemmeno l' attività svolta dal committente. Rilevano solo i dati "oggettivi", cioè le effettive prestazioni.

Anche in questo caso l' Agenzia delle Entrate prescrive di rifarsi alla Tabella Ateco 2007.

- F -

In applicazione della richiamata Tabella, i servizi di pulizia ammessi al beneficio dell' inversione contabile sono quelli "generalisti", non specializzati quindi, relativi ad edifici in genere (sul concetto di "edifici" si tornerà al par. I). Vi rientrano inoltre i servizi – questa volta specializzati - prestati in relazione ad edifici, impianti e macchinari che possiedano caratteristiche "industriali".

- G -

Rientrano nel beneficio dell' inversione anche le attività di installazione di impianti, tra i quali rientrano a pieno titolo – stante la Tabella Ateco 2007 e per fornire alcuni esempi – gli impianti elettrici, elettronici, idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell' aria, di spegnimento antincendio, di ascensori, di isolamento termico o acustico, e così via.

Vi rientrano poi – secondo l' Agenzia delle Entrate (Circol. 14/E del 2015, par. 1.4) - anche le attività di *manutenzione* dei suddetti impianti e macchinari. Ciò presumibilmente perché nella Tabella Ateco 2007 diverse voci di "*installazione di impianti*" recano poi l' aggiunta "*inclusa manutenzione e riparazione*".

- H -

L' interpretazione promossa dalla Agenzia delle Entrate sembra abbinare le voci di par. G esclusivamente agli edifici (si vedrà al par. I la relativa definizione).

Tuttavia è bene ricordare che per gli impianti elettrici (codice Ateco 43.21.01), impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell' aria (tutti ricompresi nel codice Ateco 43.22.01) la Tabella precisa "*...in edifici o in altre opere di costruzione*", con ciò lasciando intendere che esistono opere di costruzione (agevolabili) diverse dagli "edifici".

Si osserverà che lo strumento non parla affatto di "*altre costruzioni*" ma semplicemente di "*altre opere di costruzione*". Il secondo termine sembra in effetti assai più ampio del primo.

---

<sup>7</sup> Il contratto può indifferentemente essere d' appalto, di subappalto o anche di altro genere. L' inversione contabile – per le attività rientranti nella lett. a-ter) – si applica anche al *general contractor*.

Secondo il D. Lgs 19 agosto 2005 n. 2012 per “edificio” s’ intende *“un sistema costituito dalle strutture edilizie esterne che delimitano uno spazio di volume definito, dalle strutture interne che ripartiscono detto volume e da tutti gli impianti e dispositivi tecnologici che si trovano stabilmente al suo interno;/// la superficie esterna che delimita un edificio può confinare con tutti o alcuni di questi elementi: l’ ambiente esterno, il terreno, altri edifici; /// il termine può riferirsi a un’ intero edificio ovvero a parti di edificio progettate o ristrutturate per essere utilizzate come unità immobiliari a sé stanti”*.

Le sottolineature ed i divisori (///) sono ovviamente aggiunti per tentare di frazionare la pesante prosa e comprenderne l’ esatto senso. Così facendo sembra di poter ragionare in questo modo:

- un edificio è formato (sottolineatura) da una struttura-involucro, che all’ interno può risultare frazionata (ripartita) in spazi minori, ricomprendendovi comunque anche gli impianti e dispositivi stabilmente presenti nella costruzione;
- la struttura-involucro può confinare con un ambiente esterno (ad es.: una pubblica via o un terreno estraneo), con il terreno (si presume: l’ area accessoria ed esclusiva dello stesso edificio) o infine con altri edifici;
- la definizione di edificio vale tanto per un “intero” (terra-tetto) quanto per le porzioni di un “intero” che siano state predisposte per costituire unità immobiliari a sé stanti.

La questione va poi considerata alla luce anche della circolare del Ministero dei Lavori Pubblici in data 23 luglio 1960, n. 1820: *“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 soluzioni di continuità <sup>(8)</sup>, dalle fondamenta al tetto, che disponga di uno o più liberi accessi sulla via e possa avere una o più scale autonome”*.

Dati questi riferimenti l’ Agenzia delle Entrate ha perciò concluso che le attività beneficiarie dell’ inversione contabile sono quelle – alla lettera - di *“installazione di impianti negli edifici”* nonché di *“completamento di edifici”*. E’ probabile che anche in questo caso abbia finito per prevalere la Tabella Ateco.

La conseguenza è che, in generale, il meccanismo del *reverse charge* trova applicazione per i lavori svolti all’ interno (*rectius*: nel corpo) degli edifici. Trova altresì applicazione, per gli impianti, anche se una loro parte è situata all’ esterno (Circol. 37/E del 2015). Si potrebbe così credere che l’ irrigazione del giardino esclusivo di un edificio, se non attinge autonomamente ad un pozzo isolato, resta comunque parte del più generale impianto idraulico che, all’ interno dello stesso edificio, serve ai vari bisogni di chi vi soggiorna.

La tesi – nient’ affatto peregrina - troverebbe un deciso supporto anche negli ultimi due capoversi del par. H. In effetti non sembra una forzatura considerare *“opere di costruzione”* anche i muri perimetrali della medesima costruzione (edificio ed area di pertinenza ad esso contigua). Ed *“opere di costruzione”* dovrebbero essere considerati anche vialetti, vasche e fontane che eventualmente l’ arredano.

Non si rinvengono precedenti.

---

<sup>8</sup> Sarebbe certamente interessante sapere a che pensava l’ estensore quando – evidentemente preoccupato per possibili abusi – prescrisse che i muri di un edificio o fabbricato dovessero andare *“...senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto...”*. Egli dovrebbe comunque rallegrarsi nel constatare che fino ad ora, in effetti, nessuno è mai riuscito ad infrangere quella regola così ben scritta.

- L -

Vengono in ultimo le prestazioni di “*completamento relative ad edifici*”, che comprendono i codici Ateco relativi a <sup>(9)</sup>

- intonacatura e stuccatura
- posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili
- rivestimenti di pavimenti e muri
- tinteggiatura e posa in opera di vetri
- attività non specializzate di lavori edili (muratori)
- altri lavori di completamento e di finitura edifici nca.

Va da sé che, data la definizione di “edificio” già esaminata e la riferibilità esclusivamente ad esso dell’ ipotizzato “completamento”, possono beneficiare dell’ inversione contabile soltanto le opere eseguite sulla struttura-involucro o nei suoi spazi interni (cfr. par. I).

Nulla peraltro incoraggia a credere che si possa far passare l’ area circostante (giardino, vialetti, aree di parcheggio, ecc.) per una “estensione” naturale e perfino catastale dell’ “edificio”.

\* \* \* \*

Restiamo naturalmente a disposizione ed intanto inviamo i migliori saluti.

DONNINI & ASSOCIATI  
Dr. Luciano Donnini

DONASS-CIR/CIR18/POR

---

<sup>9</sup> N. Forte, op. cit. mette tra i codici Ateco di “completamento” anche il n. 43.32.01 relativo alla posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate.