

# REVERSE CHARGE E IVA AGEVOLATA NEL SETTORE EDILIZIO

Casistiche ed adempimenti

a cura del dott. Bisso Filippo

# RISPOSTE AI QUESITI

INVIARE LE MAIL CON I QUESITI A

**[FAQ.IVAINEDILIZIA@GMAIL.COM](mailto:FAQ.IVAINEDILIZIA@GMAIL.COM)**

# AGENDA - PROGRAMMA

- **Il meccanismo dell'inversione contabile: aspetti generali**
- **Reverse charge nel ciclo attivo**
- **Reverse charge nel ciclo passivo**
- **Reverse charge nei subappalti del settore edile**
- **Reverse charge nelle prestazioni relative agli edifici**
- **Casi particolari**
- **Aspetti sanzionatori nel campo del reverse charge**
- **IVA agevolata nel campo delle manutenzioni ordinarie e straordinarie**
- **IVA agevolata nel campo delle ristrutturazioni edilizie**
- **IVA agevolata nel campo delle nuove costruzioni**
- **Novità di periodo in campo superbonus e bonus ordinari**

# **Il meccanismo dell'inversione contabile: aspetti generali**

# Regole ordinarie

## **Art. 17, co. 1, D.P.R. 633/72**

L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi.

Il versamento avviene cumulativamente per tutte le operazioni effettuate al netto della detrazione eseguita ex art. 19 del D.P.R. 633/72.

## **Operazioni imponibili**

L'imposta è dovuta per le operazioni imponibili con l'aliquota propria in relazione alla tipologia di operazione effettuata.

La rivalsa dell'imposta avviene addebitando l'Iva nella fattura o nel documento emesso a fronte dell'operazione.

## **Operazioni «senza imposta»**

Nelle operazioni «senza imposta» non avviene l'addebito dell'Iva ma il soggetto passivo rimane il cedente o prestatore.

In tale ambito rientrano:

- Operazioni non imponibili (art. 8, 8-bis, 9, 71 e 72 del DPR 633/72, art. 41 del DL 331/93);
- Operazioni esenti (art. 10 del DPR 633/72);
- Operazioni non soggette (regimi speciali).

# Regole ordinarie

## Aliquota di imposta

Il soggetto passivo deve individuare la corretta aliquota da applicare all'operazione effettuata.

La responsabilità ricade sempre in capo al cedente o prestatore (Risoluzione del Ministero Finanze n. 361705/1979), ferma restando la possibilità di «rivalsa» interna nei confronti dell'acquirente o committente che ha richiesto l'aliquota ridotta (**salva l'ipotesi «prima casa» in cui l'unico responsabile è l'acquirente**).

## Rivalsa non obbligatoria

Ai sensi dell'art. 18 del D.P.R. 633/72 la rivalsa dell'imposta è sempre obbligatoria ed è nullo ogni patto contrario.

La rivalsa non è obbligatoria per le cessioni gratuite di beni imponibili (beni oggetto dell'attività propria) e per l'autoconsumo.

## Reverse Charge

Il legislatore ha previsto che per alcune operazioni l'imposta deve essere applicata dall'acquirente o dal committente, in luogo del cedente o prestatore. Si tratta di:

- Operazioni territorialmente rilevanti ai fini Iva in Italia e poste in essere da soggetti non residenti (articolo 17, comma 2, del D.P.R. 633/72);
- Alcune operazioni nazionali (del settore edile, cessioni di immobili, ecc.), individuate nell'articolo 17, co. 6, del D.P.R. 633/72.

# DISPOSIZIONI COMUNITARIE

DIRETTIVA 2006/112/CE



*REVERSE CHARGE SENZA LIMITI TEMPORALI → ART. 199*

*REVERSE CHARGE CON LIMITI TEMPORALI → ART. 199-BIS*

*REVERSE CHARGE A RICHIESTA → ART. 395*

*QUICK REACTION MECHANISM → ART. 199-TER*

# Il reverse charge in ambito nazionale (1/5)

- **Art. 17, c. 5 e 6** del DPR n. 633/1972
- **Art. 74, c. 7 e 8** del DPR n. 633/1972

## **Tratti comuni alle norme di cui sopra:**

Al **pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario/committente**, se **soggetto passivo d'imposta** nel territorio dello Stato. La **fattura, emessa dal cedente/prestatore** senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli artt. 21 e seguenti e **con l'annotazione «inversione contabile»** e l'eventuale indicazione della norma di legge, deve essere **integrata dal cessionario/committente con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta** e deve essere annotata nel **registro delle fatture emesse** (art. 23) 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** (art. 25).



# Il reverse charge in ambito nazionale (2/5)

➤ Art. 17, c. 5 e 6 del DPR n. 633/1972

(comma 5)

**In deroga al primo comma**, per le **cessioni imponibili di oro da investimento** di cui all'articolo 10, numero 11), **nonchè per le cessioni di materiale d'oro** e per quelle di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, **al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato**. La fattura, emessa dal cedente senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti e con l'annotazione «inversione contabile» e l'eventuale indicazione della norma di cui al presente comma, deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro 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, e' annotato anche nel registro di cui all'articolo 25.

# Il reverse charge in ambito nazionale (3/5)

➤ Art. 17, c. 5 e 6 del DPR n. 633/1972

(comma 6)

Le disposizioni di cui al quinto comma si applicano anche:

(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 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;

...

(a-ter) alle prestazioni di servizi di **pulizia**, di **demolizione**, di **installazione di impianti** e di **completamento relative ad edifici**;

# Il reverse charge in ambito nazionale (4/5)

- **Deroga al principio di carattere generale** (contenuto nell'art. 17, c. 1, 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'art. 17, c. 5 e 6 e dall'art. 74, c. 7 e 8, debitore d'imposta è il cessionario/committente soggetto passivo nei cui confronti tali operazioni sono effettuate.
- **Norma finalizzata al contrasto delle frodi** in materia di Iva in settori particolarmente sensibili (obiettivo: evitare che il cedente/prestatore incassi dal proprio cessionario/committente l'imposta senza provvedere al versamento della medesima).
- **Presupposto** per l'applicazione del reverse charge:  
**Il cessionario/committente DEVE essere soggetto passivo d'imposta.**  
Applicazione del **regime Iva ordinario** qualora le operazioni siano effettuate **nei confronti di privati consumatori**.

# Il reverse charge in ambito nazionale (5/5)

Inversione contabile - Descrizione	Riferimento normativo	Durata
Cessione di oro e argento	Art. 17, c. 5	Tempo indeterminato
<b>Subappalto nel settore edile</b>	<b>Art. 17, c. 6, lett. a)</b>	<b>Tempo indeterminato</b>
Cessione di fabbricati	Art. 17, c. 6, lett. a-bis)	Tempo indeterminato
<b>Prestazioni comparto edile e settori connessi</b>	<b>Art. 17, c. 6, lett. a-ter)</b>	<b>Tempo indeterminato</b>
Prestazioni da consorziate al consorzio	Art. 17, c. 6, lett. a-quater)	Mai autorizzato dall'UE
Prestazioni con prevalente manodopera presso la sede del committente	Art. 17, c. 6, lett. a-quinquies)	Mai autorizzato dall'UE
Cessione di telefoni cellulari	Art. 17, c. 6, lett. b)	Fino al 31/12/2026
Cessione di prodotti elettronici	Art. 17, c. 6, lett. c)	Fino al 31/12/2026
Operazioni settore energetico	Art. 17, c. 6, lett. d-bis), d-ter) e d-quater)	Fino al 31/12/2026
Cessione di rottami e altri materiali recupero	Art. 74, c. 7 e 8	Tempo indeterminato

# Il meccanismo del reverse charge nel ciclo attivo

## Il cedente/prestatore:

- emette una **fattura elettronica** valorizzando il «Tipo Documento»:
  - TD01 (fattura immediata/fattura anticipata)
  - TD02 (in caso di acconto)
  - TD24 (in caso di fattura differita)
- **senza addebito d'imposta**
- con l'**annotazione «inversione contabile»** e l'eventuale indicazione della norma di legge
- indicando uno dei sottocodici «**Natura**» N6.x in funzione del tipo di operazione

Le fatture emesse in reverse charge sono **esenti dall'imposta di bollo**, essendo riferite ad operazioni soggette ad imposta seppur con il particolare meccanismo dell'inversione contabile (circolare AE n. 37/E/2006). **Principio di alternatività.**

# Ciclo attivo: il tipo documento

Tipo Documento	Descrizione	Riferimento Normativo
TD01	<b>REGOLA GENERALE</b> La fattura è emessa entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione determinata ai sensi dell'art. 6	Art. 21, c. 4
TD02	<b>FATTURA DI ACCONTO</b> Se anteriormente all'effettuazione sia pagato il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo pagato, alla data del pagamento. La fattura è emessa entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione determinata ai sensi dell'art. 6	Art. 21, c. 4
TD24	<b>FATTURA DIFFERITA</b> Per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto (o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione ed avente le caratteristiche di cui al DPR 472/1996), nonché per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, <b>effettuate nello stesso mese solare</b> nei confronti del medesimo soggetto, può essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime	Art. 21, c. 4, lettera a)

# Ciclo attivo: i codici natura (1/3)

Codice	Inversione contabile - Descrizione	Riferimento normativo
N6.1	Cessione di rottami e altri materiali di recupero	Art. 74, c. 7 e 8
N6.2	Cessione di oro e argento ai sensi della legge 7/2000 nonché di oreficeria usata ad OPO	Art. 17, c. 5
<b>N6.3</b>	<b>Subappalto nel settore edile</b>	<b>Art. 17, c. 6, lettera a)</b>
N6.4	Cessione di fabbricati	Art. 17, c. 6, lettera a-bis)
N6.5	Cessione di telefoni cellulari	Art. 17, c. 6, lettera b)
N6.6	Cessione di prodotti elettronici	Art. 17, c. 6, lettera c)
<b>N6.7</b>	<b>Prestazioni comparto edile e settori connessi</b>	<b>Art. 17, c. 6, lettera a-ter)</b>
N6.8	Operazioni settore energetico	Art. 17, c. 6, lettera d-bis), d-ter), d-quater)
N6.9	Altri casi	-

# Ciclo attivo: i codici natura (2/3)

Il **codice N6.9 «inversione contabile – altri casi»** deve essere adoperato nel caso di fattura elettronica inviata al Sdl per **eventuali nuove tipologie di operazioni**, rispetto a quelle elencate negli altri N6, per le quali è previsto il regime dell'inversione contabile.

**Al momento**, pertanto, **non è un codice utilizzabile** (non deve essere adoperato per le prestazioni rese a committente UE per le quali occorre adoperare il codice N2.1).

Guida AE alla compilazione delle F.E. - versione 1.8 del 30 settembre 2022.



# Ciclo attivo: i codici natura (3/3)

## ➤ Circolare AE n. 6/E del 20 marzo 2023

Il codice "**natura**" non è un elemento previsto dall'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972 e, pertanto, la sua errata indicazione, **laddove non incida sulla corretta liquidazione dell'imposta**, rappresenta una violazione **meramente formale** (la corretta indicazione del codice "natura" rileva ai fini della predisposizione dei documenti Iva precompilati da parte dell'AE, art. 4 del D.Lgs. n. 127/2015).

## ➤ Art. 21, c. 6, D.P.R. n. 633/1972

La fattura [...] contiene, in luogo dell'ammontare dell'Iva, le seguenti annotazioni con l'eventuale indicazione della relativa norma comunitaria o nazionale:

- a. cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale non soggette art. 7-bis, c. 1 con l'annotazione "operazione non soggetta";
- b. operazioni non imponibili di cui agli artt. 8, 8-bis, 9 e 38-quater, con l'annotazione "operazione non imponibile";
- c. operazioni esenti di cui all'art. 10, eccetto quelle indicate al n. 6), con l'annotazione "operazione esente";  
[...]

# Il meccanismo del reverse charge nel ciclo passivo

## Il cessionario/committente:

- **integra** la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta,
- annota la fattura integrata **nel registro delle fatture emesse** (art. 23, D.P.R. n. 633/1972) **entro il mese di ricevimento** ovvero anche successivamente, ma comunque **entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese**,
- annota la fattura integrata anche **nel registro degli acquisti** (art. 25, D.P.R. n. 633/1972) ai fini della detrazione.

# Ciclo passivo: facoltà di utilizzo del TD16

L'assolvimento dell'Iva attraverso l'**integrazione della fattura** con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta può essere fatta, **alternativamente**:

➤ **attraverso il Sdl** inviando un file xml con «Tipo Documento» **TD16** «Integrazione fattura reverse charge interno»

**oppure**

➤ **integrando** manualmente la fattura ricevuta **previa stampa** e conservazione analogica della stessa (in tal caso l'operazione non apparirà nelle bozze di registri Iva precompilati dall'AE).

L'**integrazione** manuale della fattura è, pertanto, **un'alternativa alla trasmissione al Sdl del TD16**, il cui utilizzo **risulta tuttora facoltativo**.

Guida AE alla compilazione delle F.E. versione 1.8 del 30 settembre 2022.

# Ciclo passivo: compilazione del TD16 (1/2)

Il «Tipo Documento» TD16 viene recapitato **al solo soggetto emittente, cessionario/committente**, dato che è quest'ultimo ad essere tenuto ad assolvere l'imposta tramite l'integrazione.

Qualora il cessionario/committente voglia avvalersi delle bozze dei registri Iva precompilati elaborati dall'AE è consigliabile trasmettere il tipo documento TD16 al Sdl entro la fine del mese da indicare nel campo «Data».

**Il momento in cui si trasmettono i dati** sulle operazioni passive (invio del file Xml TD16) **non incide sulla detrazione dell'Iva** sugli acquisti (circolare AE n. 26/E del 13 luglio 2022, par. 2.11; risposta AE quesiti del mese di febbraio 2021).

# Ciclo passivo: compilazione del TD16 (2/2)

Campo	Descrizione
<b>Cedente Prestatore</b>	i dati del cedente/prestatore che ha emesso la fattura in reverse charge
<b>Cessionario Committente</b>	i dati del cessionario/committente che effettua l'integrazione
<b>Data</b>	la data di ricezione della fattura (o comunque una data ricadente nel mese di ricezione della fattura)
<b>Imponibile</b>	l'imponibile della fattura emessa dal cedente/prestatore
<b>Iva</b>	l'imposta calcolata dal cessionario/committente
<b>Natura</b>	il codice Natura N6.x presente nella fattura inviata dal cedente / prestatore (novità Guida AE alla compilazione delle F.E. - versione 1.8 del 30 settembre 2022)
<b>Dati Fatture Collegate</b>	gli estremi della fattura di riferimento - l'IdSdl della fattura di riferimento attribuito dal Sdl
<b>Numero</b>	consigliabile una numerazione progressiva ad hoc

# Ciclo passivo: i codici errore del TD16

Codice errore	Descrizione
00471	per il valore indicato nell'elemento 2.1.1.1 «Tipo Documento» il cedente/prestatore non può essere uguale al cessionario/committente (il valore <b>TD16 del tipo documento non ammette l'indicazione in fattura dello stesso soggetto sia come cedente che come cessionario</b> )
00401	campo <Natura> presente a fronte di <AliquotaIVA> diversa da zero (l'indicazione di <b>un'aliquota Iva diversa da zero</b> qualifica l'operazione come imponibile e quindi <b>non è ammessa la presenza dell'elemento &lt;Natura&gt;, ad eccezione del</b> caso in cui l'elemento TipoDocumento assume valore <b>TD16</b> )
00430	campo <Natura> presente a fronte di <AliquotaIVA> diversa da zero (l'indicazione di <b>un'aliquota Iva diversa da zero</b> qualifica i <b>dati di riepilogo</b> come dati riferiti ad operazioni imponibili e quindi <b>non è ammessa la presenza dell'elemento &lt;Natura&gt;, ad eccezione del</b> caso in cui l'elemento TipoDocumento assume valore <b>TD16</b> )

# Note di variazione relative ad operazioni in R.C.

## ➤ NOTE DI CREDITO IN DIMINUZIONE

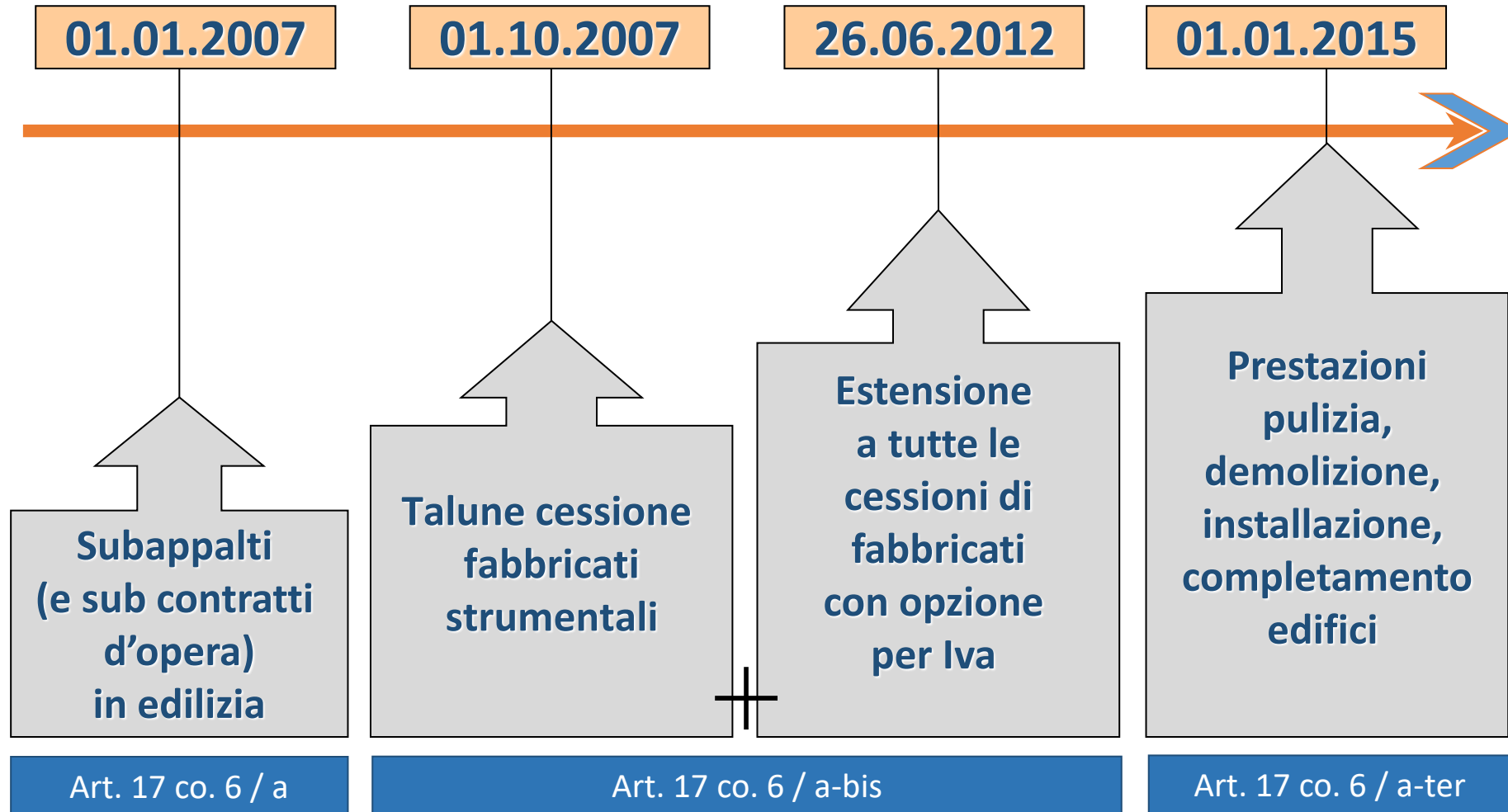
Per le **note di credito** emesse dal cedente/prestatore finalizzate a rettificare una fattura in cui non è indicata l'imposta in quanto **il debitore d'imposta è il cessionario/committente**, quest'ultimo **può integrare** la nota di credito ricevuta con il valore dell'imposta **utilizzando la medesima tipologia di documento (TD16)** trasmessa al Sdl per integrare la prima fattura ricevuta, **indicando gli importi con segno negativo, senza utilizzare il documento TD04.**

## ➤ NOTE DI DEBITO IN AUMENTO

Per le **note di debito** emesse dal cedente/prestatore finalizzate a rettificare una fattura in cui non è indicata l'imposta in quanto **il debitore d'imposta è il cessionario/committente**, quest'ultimo **deve integrare** la nota di debito ricevuta e può, al tal fine, **utilizzare la medesima tipologia di documento (TD16)** trasmessa al Sdl per integrare la prima fattura ricevuta, **indicando gli importi con segno positivo, senza utilizzare il documento TD05.**

# **REVERSE CHARGE NEL SETTORE EDILE**

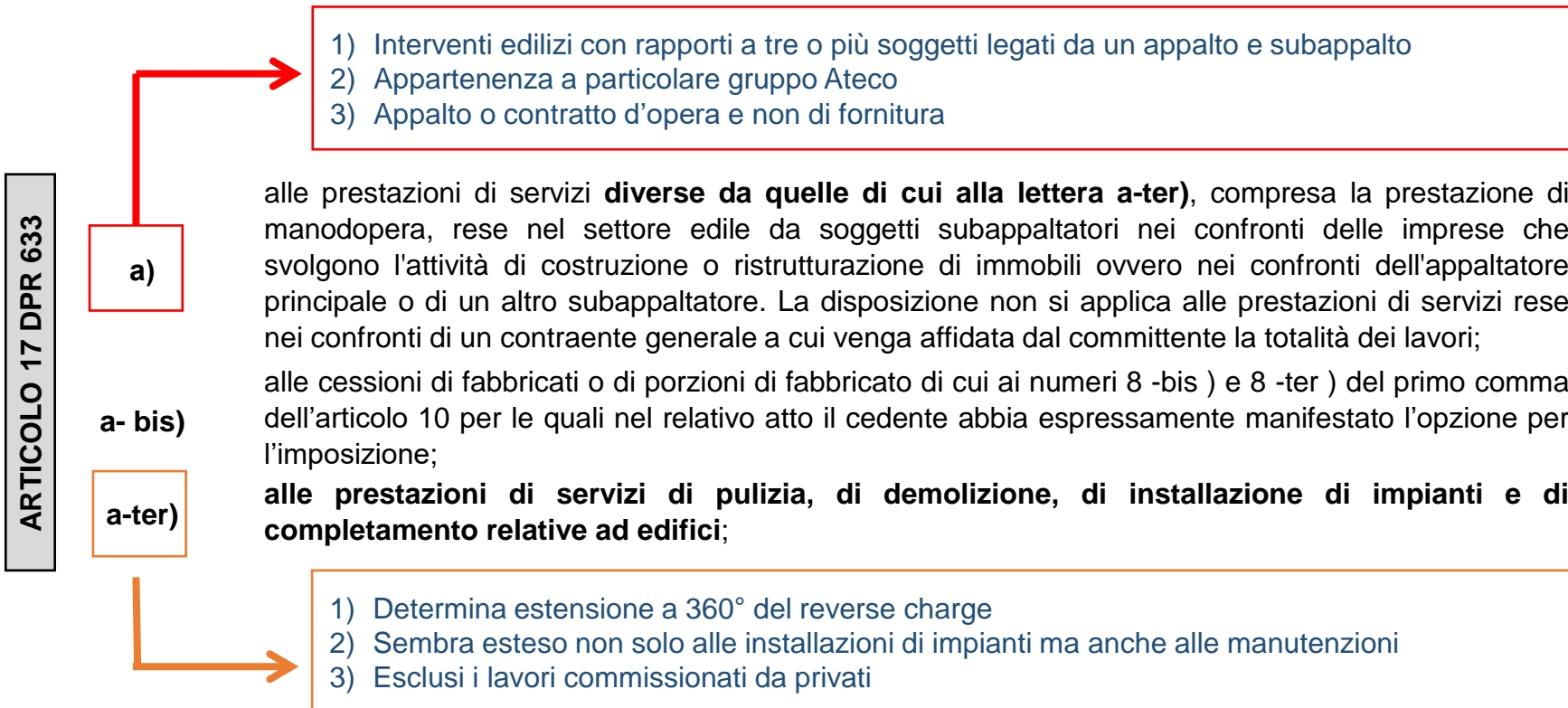




# PREMESSE GENERALI:

- 1) L'inversione contabile è un meccanismo di deroga alle regole IVA introdotto per arginare fenomeni di evasione da riscossione
- 2) Trattasi di comportamento obbligatorio; eventuali errori sono soggetti a sanzione
- 3) Il soggetto chiamato ad applicare il tributo deve essere un operatore IVA, altrimenti l'inversione non trova applicazione (no privati, condomini, enti con sola attività istituzionale, ecc.)
- 4) Il soggetto chiamato ad applicare il tributo deve individuare la corretta aliquota (problema nel comparto edile, anche per beni significativi)
- 5) L'inversione ingenera appesantimenti amministrativi ed emersione di posizioni di credito IVA (aggravio finanziario)

# NUOVE IPOTESI DI INVERSIONE CONTABILE



# **REVERSE CHARGE NEI SUBAPPALTI IN EDILIZIA**

**ART. 17, comma 6, lettera a)**

# ART. 17, COMMA 6, DEL D.P.R. N. 633/72

Le disposizioni di cui al 5° comma (reverse charge per il settore dell'oro), si applicano anche:

→ a) alle “prestazioni di servizi ...(\*), compresa la 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”.

“vale a dire” (ossia)

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.

**General Contractor**

Periodo aggiunto dalla Finanziaria 2008

In vigore dal 01/02/2008

(\*) “diversi da quelli di cui alla lettera a-ter)” (inciso aggiunto dalla Legge di Stabilità 2015)

## Prestatore

→ emette fattura **senza addebitare l'imposta** ai sensi dell'articolo 17, co.6, lett. a) del D.P.R. n. 633/72

 **N.B.** Le fatture emesse con reverse charge sono esenti da imposta di bollo (C.M. 37E/2006).

## Committente (del prestatore)

→ **integra** con Iva la fattura ricevuta e la registra nel registro vendite/corrispettivi **entro il mese di ricevimento** (oppure anche successivamente ma comunque entro 15 gg e con riferimento al mese di ricevimento)

 **N.B.** L'aliquota varia a seconda del tipo di prestazione, a seconda delle ordinarie regole del D.P.R. n.633/72.

→ la medesima fattura va annotata anche nel registro acquisti per la detrazione dell'imposta assolta



## LA RATIO

Evitare danni erariali da eventuali frodi legate al mancato versamento dell'Iva da parte del prestatore



# Il R.C. nei subappalti del settore edile (1/2)

Art. 17, c. 6, lettera a), D.P.R. n. 633/1972 (in vigore dal 2007). L'inversione contabile si applica 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 subappaltatore.

Vedasi:

Circolare AE n. 37/E/2006

Circolare AE n. 11/E/2007

Risoluzioni AE nn. 154/E/2007, 164/E/2007, 172/E/2007, 205/E/2007, 243/E/2007, 347/E/2007, 173/E/2008; 245/E/2008, 432/E/2008

# Il R.C. nei subappalti del settore edile (2/2)

Affinché il reverse charge di cui alla lettera a) possa trovare applicazione è necessario che ricorrano in particolare i **seguenti presupposti**:

- 1) deve trattarsi di **prestazioni di servizi** (requisito oggettivo);
- 2) esistenza di un rapporto di **subappalto** (requisito contrattuale);
- 3) appartenenza di entrambi i soggetti al **comparto dell'edilizia** (requisito soggettivo).



# Il R.C. nei subappalti edili: Ambito soggettivo

Dal punto di vista soggettivo, l'inversione contabile di cui alla **lettera a)**:

- è circoscritta alle sole prestazioni di servizi **rese da soggetti subappaltatori ad imprese che si pongono quali appaltatori oppure, a loro volta, quali subappaltatori;**
- è applicabile solo a condizione che sia l'**appaltatore** sia il **subappaltatore** realizzino **prestazioni riconducibili alla sezione F «Costruzioni»** della tabella ATECO 2007, **anche se in via non esclusiva o prevalente** (in tal caso, l'obbligo attiene alle sole prestazioni rese nell'ambito delle medesime attività edili).

**Il codice attività non è di per sé decisivo** ai fini dell'applicazione del reverse charge, essendo comunque **necessario fare riferimento alla attività effettivamente svolta.**

**Non assume alcuna rilevanza la qualità del soggetto committente** (privato oppure impresa), **né il settore economico in cui lo stesso opera** (impresa edile oppure di altro settore).

# Il R.C. nei subappalti edili: Ambito oggettivo e contrattuale

Il reverse charge trova applicazione in relazione ai servizi resi dal subappaltatore all'appaltatore (o ad altri subappaltatori) nel settore edile sulla base di:

- un **contratto riconducibile alla tipologia dell'appalto**;
- un **contratto d'opera** (in cui il lavoro personale del prestatore risulta prevalente rispetto alla organizzazione dei mezzi approntati per la esecuzione del servizio).

Sono **escluse dal reverse charge le forniture di beni con posa in opera** in quanto cessioni di beni e non prestazioni di servizi (trattasi di operazioni nella quale la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene).

**Ai fini della qualificazione del rapporto giuridico** come contratto d'appalto, prestazione d'opera o fornitura con posa in opera **è necessario dare rilevanza** non già al *nomen iuris* attribuito dalle parti al contratto, bensì **agli effetti** da questo prodotti in base alla **comune intenzione** delle stesse, senza limitarsi al dato letterale delle parole quando in contrasto con il comportamento complessivo posteriore alla conclusione del contratto (art. 1362, cod. civ.).

# Il R.C. nei subappalti edili: Esclusioni generali

Il regime dell'inversione contabile **non si applica alle prestazioni:**

- rese **direttamente nei confronti del committente** dall'appaltatore impresa di costruzione/ristrutturazione;
- rese direttamente nei confronti di imprese di costruzione o di ristrutturazione **in forza di un contratto d'appalto**;
- **d'opera intellettuale, rese da professionisti** (per esempio, le prestazioni rese da ingegneri, architetti, geometri, ....) che per la loro natura non possono essere definite come prestazioni di manodopera;
- **di servizi rese nei confronti di un contraente generale** a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori (c.d. general contractor \*).

\* Istituto formalizzato nel contesto nazionale con la Legge delega 443/2001 (legge obiettivo) ed il successivo decreto di attuazione 20.08.2002 n. 190. Ripreso poi nel Codice dei contratti pubblici (D.Lgs. 163/2006).

# Requisiti: dettaglio

**A. FILIERA DI 3 O PIÙ SOGGETTI**

**B. RAPPORTI INTERESSATI DAL REVERSE CHARGE**

**C. SETTORE COSTRUZIONI**

C1) Individuazione settore edile

C2) Riconducibilità al settore edile per entrambi i soggetti

C3) Attività anagrafica o situazione di fatto ?

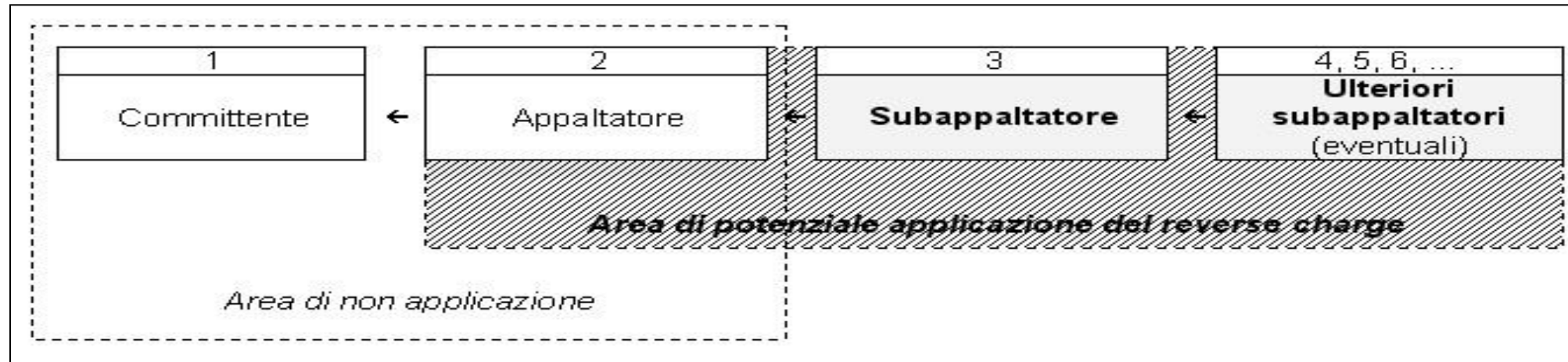
C4) Attività economica o anche singoli fatti ?

**D. TIPOLOGIA DI CONTRATTI INTERESSATI**

**E. CONTRATTO SUBORDINATO E CONTRATTO A MONTE**

## A. FILIERA DI 3 O PI SOGGETTI

La prestazione si deve collocare nel contesto di una filiera caratterizzata dalla presenza di una “catena” di 3 o più soggetti; il regime non si applica alle prestazioni rese direttamente, in forma di contratti d'appalto, nei confronti di imprese di costruzioni o di ristrutturazione.



## B. RAPPORTI INTERESSATI DAL REVERSE CHARGE

Il reverse charge si applica solo nei rapporti fra subappaltatori ed appaltatori (o altri subappaltatori) che, ovviamente, devono essere operatori Iva.

Non si applica mai nel rapporto fra appaltatore e committente principale, indipendentemente dalla qualifica/settore di quest'ultimo (CM 11/E/07, p.5.2; RM 154/E/07).

## C. SETTORE COSTRUZIONI / APPARTENENZA AL SETTORE EDILE (1/6)

Per individuare le prestazioni per le quali adottare il reverse charge occorre fare riferimento alla **sezione F «Costruzioni»** della tabella di classificazione delle attività economiche **ATECOFIN 2004**, trasfusa nella sezione F degli **ATECO 2007 (ultimo aggiornamento 2022)**, che indica i codici riferiti alle attività di costruzione comprendenti:

- i lavori generali di costruzione (per esempio, la costruzione di alloggi, edifici adibiti ad uffici, negozi, edifici pubblici, di opere del genio civile come autostrade, strade, ponti, gallerie, ...);
- i lavori speciali di costruzione per edifici e opere di ingegneria civile;
- **i lavori di completamento di un fabbricato;**
- **i lavori di installazione in esso dei servizi.**

Sono inclusi, inoltre, i **nuovi lavori**, le **riparazioni**, i rinnovi e restauri, le aggiunte e le alterazioni, la costruzione di edifici e strutture prefabbricate in cantiere e anche le costruzioni temporanee (anche l'attività di mera **manutenzione** di impianti idraulici già esistenti, rientrando nella più generica categoria delle "riparazioni", può essere inquadrata tra le attività rese nel comparto delle costruzioni).

[Struttura ATECO-2007 \(aggiornamento 2022\).xlsx](#)

## C. SETTORE COSTRUZIONI / APPARTENENZA AL SETTORE EDILE (2/6)

<b>ATECO 2007</b>	<b>Descrizione</b>
<b>41</b>	<b>COSTRUZIONE DI EDIFICI</b>
41.10.00	Sviluppo di progetti immobiliari senza costruzione
41.20.00	Costruzione di edifici residenziali e non residenziali
<b>42</b>	<b>INGEGNERIA CIVILE</b>
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 n.c.a.

## C. SETTORE COSTRUZIONI / APPARTENENZA AL SETTORE EDILE (3/6)

ATECO 2007	Descrizione
<b>43</b>	<b>LAVORI DI COSTRUZIONE SPECIALIZZATI</b>
43.11.00	Demolizione
43.12.00	Preparazione del cantiere edile e sistemazione del terreno
43.13.00	Trivellazioni e perforazione
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 impianti di illuminazione stradale e dispositivi elettrici di segnalazione, illuminazione delle piste degli aeroporti (inclusa manutenzione e riparazione)
43.21.04	Installazione di insegne elettriche e impianti luce (incluse luminarie per feste)
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)



## C. SETTORE COSTRUZIONI / APPARTENENZA AL SETTORE EDILE (4/6)

ATECO 2007	Descrizione
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 n.c.a.
43.31.00	Intonacatura e stuccatura
43.32.01	Posa in opera di cassaforti, forzieri, porte blindate
43.32.02	Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili

## C. SETTORE COSTRUZIONI / APPARTENENZA AL SETTORE EDILE (5/6)

ATECO 2007	Descrizione
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.
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 ed altre attrezzature con operatore per la costruzione o la demolizione
43.99.09	Altre attività di lavori specializzati di costruzione n.c.a.

## C. SETTORE COSTRUZIONI / APPARTENENZA AL SETTORE EDILE (6/6)

- CM 37/E/06 → “sono tenuti all’applicazione del reverse-charge i subappaltatori che svolgono, **anche se in via non esclusiva o prevalente**, attività identificate dai codici Atecofin della sezione costruzioni. Logicamente **l’obbligo attiene alle sole prestazioni rese nell’ambito delle medesime attività edili ...**”
- RM 164/E/07 → valutazione di una “**situazione di fatto**”
- RM 172/E/07 → “se la 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 società di comunicare, ai sensi dell’articolo 35, comma 3, del DPR n. 633 del 1972, l’effettiva attività esercitata”
- RM 243/E/07 → “La collocazione dell’operazione nel settore edile va verificata attraverso il riferimento al codice attività della tabella Atecofin ...”
- **RM 173/E del 24/04/2008** → Viene ribadito quanto espresso nella RM 172/E/07 e, viene, inoltre, precisato che “la circostanza che Kappa ... (nдр: appaltatore), in corso di esecuzione del contratto di subappalto, ha acquisito un nuovo codice attività non è di per sé decisivo ai fini dell’applicazione del reverse charge essendo comunque **necessario far riferimento alla attività da questi effettivamente svolta**”

## CIRCOLARE 37/E del 29/12/06

### sezione F (COSTRUZIONI) dei codici ATECOFIN 2004

#### **45.1 PREPARAZIONE DEL CANTIERE EDILE**

45.11.0 Demolizione di edifici e sistemazione del terreno

45.12.0 Trivellazioni e perforazioni

#### **45.2 EDILIZIA E GENIO CIVILE**

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

#### **45.3 INSTALLAZIONE DEI SERVIZI IN UN FABBRICATO**

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

#### **45.4 LAVORI DI COMPLETAMENTO DEGLI EDIFICI**

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

#### **45.5 NOLEGGIO DI MACCHINE E ATTREZZATURE PER LA COSTRUZIONE O LA DEMOLIZIONE, CON MANOVRATORE**

45.50.0 Noleggio di macchine e attrezzature per la costruzione o la demolizione, con manovratore

## RIENTRANO NELLA SEZIONE F (RIEPILOGO DELLE SLIDE PRECEDENTI)

- i **lavori generali di costruzione** eseguiti per conto proprio o per conto terzi (costruzione di alloggi, edifici, strade, ponti, etc.);
- i **lavori speciali di costruzione** (attività specializzate in costruzione di parti di edifici ed i lavori di ingegneria civile o le attività di preparazione a tale scopo. Rientrano, ad esempio, i lavori di fondazione, perforazione, realizzazione di armature, betonaggi, posa in opera di mattoni e pietre, montaggio di ponteggi, copertura di tetti, etc.);
- le **attività di installazione dei servizi** di un fabbricato (ad esempio, impianti idraulico-sanitari, riscaldamento, condizionamento, antenne, sistemi di allarme, etc.);
- i **lavori di completamento** degli edifici (intonacatura, tinteggiatura, imbiancatura, piastrellatura, posa in opera di vetri, posa in opera di infissi, etc ...).

Sono inclusi i nuovi lavori, le **riparazioni**, i **rinnovi e restauri**, le aggiunte e le alterazioni, la costruzione di edifici e strutture prefabbricate in cantiere e anche le costruzioni temporanee.



I lavori generali di costruzione **possono essere eseguiti per proprio conto o per conto terzi**. Una parte dei lavori o, a volte, il loro complesso possono essere effettuati in subappalto.

## MANUTENZIONI

Rientrano anche le **manutenzioni** riconducibili al settore costruzioni (RM 154/E/2007, RM 164/E/2007 e R.M. 245/E del 16/06/2008).



RM. 245/E del 16/06/2008:

→ **Installazione e manutenzione impianti antincendio di un immobile**

Trova applicazione il sistema del reverse charge perché l'attività è riconducibile al settore edile (codice 43.22.03)

→ **Installazione e manutenzione impianto antincendio di piattaforme marine, impianti industriali, navi**

**L'attività non è riconducibile** al settore costruzioni e quindi non trova mai applicazione il reverse charge

→ **Manutenzione estintori ed altre attrezzature antincendio**

I subappalti devono essere assoggettati al regime del reverse charge 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 dell'intero impianto.

**La nuova codifica ATECO 2007 comprende espressamente nel settore costruzioni anche le manutenzioni (vedi ad. es. cod. 43.21.2)**

## NOLEGGIO CON MANOVRATORE

RM. 3.8.2007, N. 205/E:

### → **Esclusione dal reverse charge**

Anche se rientrante nel gruppo F, il noleggio a «caldo» è escluso dal reverse charge ogni qual volta l'oggetto del relativo accordo sia la messa a disposizione dei macchinari e delle attrezzature (con relativo manovratore), piuttosto che il raggiungimento di un determinato risultato per il tramite della predetta messa a disposizione di uomini e di mezzi

**RILEVANTE LA DIFFERENZA TRA APPALTO E NOLEGGIO**

## NON RIENTRANO NELLA SEZIONE F (esempi):

- Trasporto di merci su strada (compreso il trasporto con veicoli speciali quali autobetoniere, autocisterne, ecc. oppure il trasporto di beni alla rinfusa quali cemento, sabbia, ecc.) → 60.24.0
- Noleggio di ponteggi e piattaforme di lavoro senza montaggio e smontaggio e noleggio di macchine e attrezzature per lavori edili, senza operatore → 71.32.0
- **Servizi di pulizia e disinfestazione** → 74.70.1
- Attività di conservazione e restauro di opere d'arte → 92.31.H
- **Fabbricazione di** porte e finestre in legno → 20.30.1
- Fabbricazione di altri elementi di carpenteria in legno e falegnameria per l'edilizia → 20.30.2
- Fabbricazione di porte e finestre in metallo → 28.12.1
- Fabbricazione di strutture metalliche e di parti di strutture → 28.11.0
- Fabbricazione di prodotti in calcestruzzo per l'edilizia → 26.61.0

Sezione D  
manifatture



## RILEVANZA DELLA PRESTAZIONE O SINGOLO FATTO (1/2)

- CM 182/E/96 → E' "**impresa costruttrice**" anche quella che occasionalmente realizza la costruzione di immobili per la successiva vendita, a nulla influendo che la materiale esecuzione dei lavori sia eventualmente da essa affidata, in tutto o in parte, ad altre imprese.
- CM 182/E/96 → E' "**impresa di ristrutturazione**" quella che, anche occasionalmente, esegue o fa eseguire da terzi sugli immobili interventi di cui alle lettere c), d), e) della legge 457/78.

**Definizioni  
confermate  
anche nella  
C.ADE n.  
28/E/06**

- RM 164/E/07 → *“se **la prestazione** resa dal subappaltatore è riconducibile ai codici compresi nella sezione F ..., deve ritenersi che la stessa operi nel settore edile, per cui, ove ricorrano tutti i presupposti, è tenuto all'applicazione del regime dell'inversione contabile”.*
- RM 220/E/07 → *“un soggetto deve ritenersi operante nel settore edile quanto le **prestazioni** da esso rese sono riconducibili alle categorie di attività elencate nella sezione F ...”.*

## RILEVANZA DELLA PRESTAZIONE O SINGOLO FATTO (2/2)

- RM 273/E/02 → perché ricorra la figura dell'imprenditore commerciale non è necessario che la funzione organizzativa dell'imprenditore costituisca un apparato strumentale fisicamente percepibile, **poiché quest'ultimo può ridursi al solo impiego di mezzi finanziari**, sicché la qualifica di imprenditore deve essere attribuita anche a chi utilizzi e coordini un proprio capitale per fini produttivi. E', poi, del tutto irrilevante che l'esercizio dell'impresa si esaurisca in un singolo affare, poiché anche il compimento di un unico affare può costituire impresa quando implichi l'esecuzione di una serie coordinata di atti economici, come avviene nel caso, per es., di costruzione di edifici da destinare all'abitazione, sia pure con un'unica operazione economica (Cass. 29/08/1997 n.8193; Cass. 31/05/1986 n. 3690; Cass. 20/01/1973 n. 267). Ed ancora, la Cassazione ha precisato che la abitudine, sistematicità e continuità dell'attività economica, come indice della professionalità necessaria per l'acquisto della qualità di imprenditore, vanno intese in senso non assoluto, ma relativo, per cui non può escludersi la qualità di imprenditore - come tale assoggettabile alla disciplina dell'IVA - nel soggetto che svolga un'attività che si protragga nel tempo per una durata apprezzabile, ancorché finalizzata al compimento di un'unica operazione speculativa (Cass. 10/05/1996 n. 4407; Cass. 11/04/1996 n.3406)
- Istruzioni Atecofin sezione F → si desume che la mancanza di struttura tecnica non sembra un elemento decisivo della questione, considerato che “una parte dei lavori o, a volte, il loro complesso possono essere effettuati in subappalto”

## POSIZIONE DUBITATIVA RELATIVAMENTE ALLA POSIZIONE DELL'APPALTATORE

**Assonime n. 45 del 30/07/07** → *“incertezze, in ordine all’applicabilità o meno della norma in esame, permangono relativamente alle fattispecie in cui il soggetto appaltatore ponga in essere operazioni che potrebbero ricondursi nell’ambito delle attività comprese nella richiamata sezione F della Tabella ATECOFIN 2004, ma dette operazioni hanno carattere occasionale e non sono riconducibili ad una vera e propria attività - neppure “secondaria” - di costruzione ... dell’appaltatore medesimo”.*

In termini più generali, secondo l’Associazione, *“per l’applicazione della nuova norma è necessario che l’attività di “costruzione” svolta insieme ad altre attività sia una vera e propria “attività” economica: in altri termini essa deve essere svolta ... da soggetti la cui organizzazione produttiva - composta dal complesso delle strutture, degli uomini e dei mezzi - si caratterizza per essere finalizzata alla realizzazione di opere edili.”*

## RILEVANZA DELL'OPERATIVITÀ OCCASIONALE NELL'EDILIZIA

- **RM 111/E del 28/03/2008** → L'Agenzia non condivide la posizione dell'istante che ritiene non applicabile il reverse charge poiché la propria operatività nel settore edile avrebbe carattere del tutto occasionale senza assumere le caratteristiche di vera e propria attività (professionalità ed abitualità). L'Agenzia rammenta che in base ad un consolidato orientamento della Cassazione, non può considerarsi occasionale un'attività che si protrae nel tempo per una durata apprezzabile, anche se finalizzata al compimento di un'unica operazione.

### IN CONCLUSIONE

Per il subappaltatore deve trattarsi di prestazioni (anche occasionali) riconducibili al settore costruzioni (sezione F codici ATECOFIN), rese nei confronti del proprio committente (\*), operante, anch'esso, nel settore edile che agisce, a sua volta, quale appaltatore o subappaltatore. Pure per questo soggetto pare oramai confermato (vedi RM 111/E/2008) che possa trattarsi anche di rilevanza occasionale.

*(\*) Da non confondere con committente principale.*

## D. TIPOLOGIA DI CONTRATTI INTERESSATI

RILEVA SOLO IL (SUB) APPALTO ED IL (SUB) CONTRATTO D'OPERA



1655 C.C.



2222 C.C.

- CM. 37/E/06 → Sono **esclusi i contratti d'opera intellettuale**
- CM. 37/E/06 → Sono **escluse le forniture con posa in opera**
- RM 187/E e 205/E del 2007 → Sono **esclusi i noleggi anche "a caldo" (salvo casi particolari)**

### DISTINZIONE FRA APPALTO e CONTRATTO D'OPERA

- CM. 37/E/06 → Nell'appalto l'esecutore si avvale di una struttura organizzativa tendenzialmente articolata mentre, nel contratto d'opera, prevarrebbe l'attività lavorativa del prestatore secondo il modulo organizzativo della piccola impresa.

## DISTINZIONE FRA APPALTO e CESSIONE CON POSA IN OPERA

**R.M. 05/07/1976 n. 360009** → gli elementi caratterizzanti devono essere ricercati sulla **prevalenza del "fare" (appalto) sul "dare" (cessione)**. Più in particolare, come chiarito ulteriormente dalla suprema Corte con sentenza n. 1114 del 17-4-1970, *"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"*.

Nella citata risoluzione l'Amministrazione finanziaria ebbe modo di precisare che *"sono sempre da considerarsi 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 ecc., qualora l'assuntore dei lavori sia lo stesso fabbricante o chi fa abituale commercio di 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 (Cass. 17-2-1958, n. 507) da parte dell'appaltatore."*

## PRECISAZIONI / CASI AFFRONTATI

**RM 220/E/07 (controsoffitti e pareti in cartongesso)** → quando il programma negoziale 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, o a consentirne la fruizione, **senza modificarne la natura**, il contratto è senz'altro qualificabile quale cessione con posa in opera. Al contrario, se la volontà contrattuale è quella di addivenire ad un risultato diverso e nuovo rispetto al complesso dei beni utilizzati per l'esecuzione dell'opera, allora la prestazione di servizi si deve considerare assorbente rispetto alla cessione del materiale impiegato.

cessione

appalto

Concetto ribadito anche nella **RM 76/E del 04/03/2008** per il caso delle forniture in opera dei **prefabbricati in cemento** che darebbero secondo l'Agenzia sempre origine ad appalti.

Concetto ribadito anche nella **RM 246/E del 16/06/2008** per la realizzazione di un'opera completa (es. **realizzazione di sottofondi**), diversa dalla mera posa, da parte di un fabbricante di prodotti non metalliferi per l'edilizia (argilla espansa, altre malte e calcestruzzi non refrattari).

Secondo l'Agenzia (**R.M. 474/E del 05/12/2008**) è appalto anche fornitura con installazione di impianto fotovoltaico poiché impianto complesso che costituisce un quid novi rispetto ai materiali impiegati.

## PRECISAZIONI / CASI AFFRONTATI

**Ctc, sez. XI, 03/07/1986 n. 6596 (impianti idraulici)** → *“quando non si tratta di produrre la cosa, ma di combinare le componenti di un complesso, adattandolo alle esigenze del committente, non è più in giuoco un'analisi differenziale fra trasferimento di una cosa e conseguimento di un risultato, giacché le componenti perdono la loro individualità per inserirsi, come parti di un tutto, nell'impianto che si è voluto realizzare; **ed è allora del tutto indifferente la prevalenza del valore dei beni utilizzati rispetto al costo del lavoro che è stato necessario svolgere al livello intellettuale della progettazione ed a quello materiale della messa in opera**”.*

**R.M. 164/E/07 (installazione impianti allarme per conto del fornitore)** → *“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 quale cessione con posa in opera, ed in tale ipotesi resta escluso che la prestazione di montaggio resa al fornitore sia soggetto al regime del reverse charge” .*

Idem per mera posa di materiale per l'edilizia (argilla espansa, altre malte e calcestruzzi non refrattari) eseguita da terzi per conto del fornitore (RM 246/E del 16/06/2008)





## PRECISAZIONI / CASI AFFRONTATI

**Causa C-111/05 del 29/03/2007 § 37** → *“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 ..., è altrettanto vero, come sostiene la Commissione delle Comunità europea nelle sue osservazioni, che **il costo del materiale e del lavoro non deve, da solo, assumere un’importanza decisiva**”.*

N.B. Vedi anche R.M. 272/E del 28/09/2007  
(in materia di lavorazioni intra)

**R.M. 172/E/07** → *“ai fini della **qualificazione del rapporto giuridico** come contratto d'appalto, prestazione d'opera o fornitura con posa in opera è necessario attribuire rilevanza **non già al nomen iuris** attribuito dalle parti al contratto, bensì **agli effetti da questo prodotti in base alla comune intenzione** delle stesse, senza limitarsi al dato letterale delle parole quando in contrasto con il comportamento complessivo posteriore alla conclusione del contratto, conformemente a quanto disposto dall'articolo 1362 del codice civile”.*

In tal senso anche: R.M. 295/E/07; RM 303/E/07; R.M.246/E del 16/06/2008; R.M. 474/E del 05/12/2008

## PRECISAZIONI / CASI AFFRONTATI

### R.M. 255/E del 20/06/2008

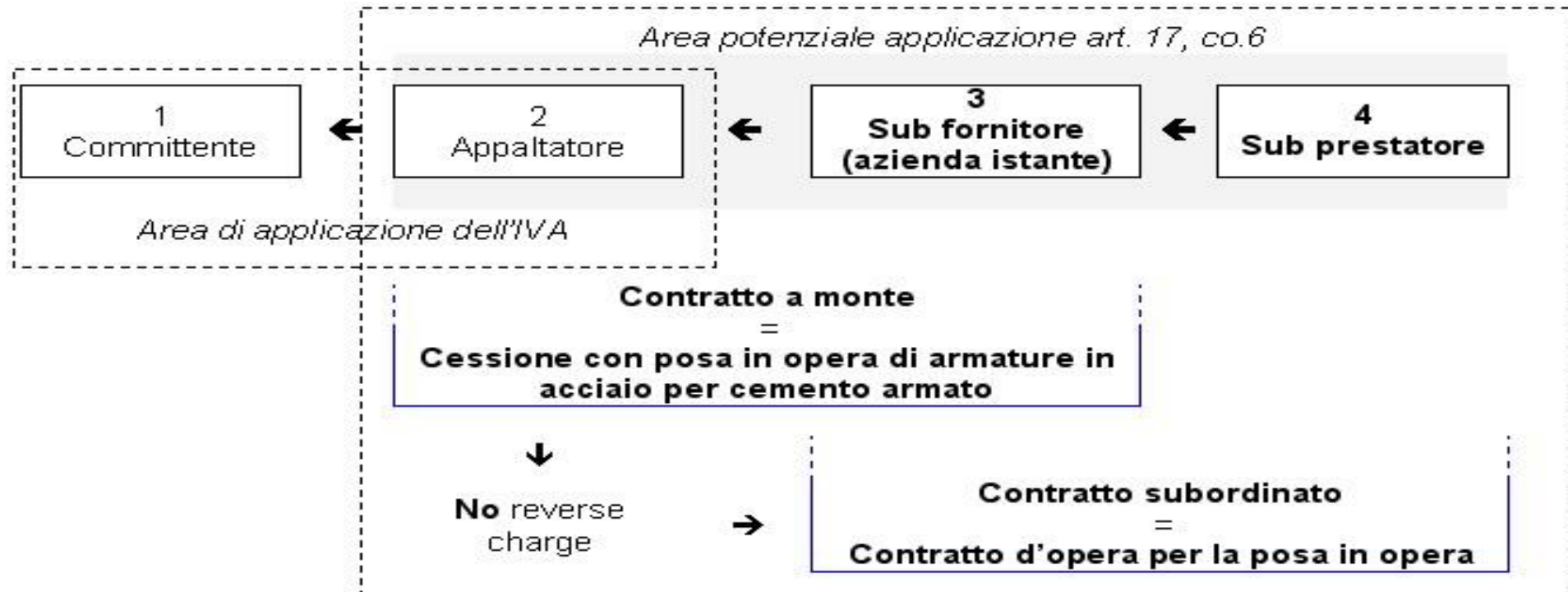
**Il caso** → la società istante stipula con il committente un contratto di appalto per la fornitura di **pannelli in acciaio porcellanato per rivestimento** di opere edili e subappalta a terzi la posa in opera

**La soluzione dell'Agenzia** → *“anche in tal caso, a prescindere dalla qualificazione giuridica data al contratto dalle parti, lo stesso si sostanzia in un contratto di fornitura con posa in opere se e nei limiti in cui le prestazioni, relative alla posa in opera dei pannelli, assumono una funzione accessoria rispetto alla cessione di pannelli medesimi prodotti dalla società istante”*.

## E. CONTRATTO SUBORDINATO E CONTRATTO A MONTE

### L'IMPORTANZA DEL CONTRATTO A MONTE

Esempio tratto dalla R.M. n. 148/E del 28/06/2007



## SULLA STESSA SCIA:

RM 164/E/07 → servizio di montaggio dell'impianto di allarme fatturato dal fornitore (no r.c.)

RM 255E del 20/06/2008 → posa in opera di pannelli in acciaio porcellanato fatturata al fornitore (no r.c. sia nel caso di contratto principale qualificato direttamente fra le parti come fornitura con posa in opera che nel caso di contratto d'appalto, comunque qualificabile come fornitura con posa in opera)

RM 474/E del 05/12/2008 → prestazione di installazione di materiali e componenti del kit solare (impianto fotovoltaico), anche nel caso di contratto principale qualificato fra le parti come fornitura di posa in opera, trattasi, secondo l'Agenzia, di appalto poiché impianto complesso costituente un "quid novi" rispetto ai materiali impiegati (si r.c.)

## OSSERVAZIONI

Difficoltà per il subappaltatore di visionare il contratto a monte.

## QUADRO DI SINTESI

✓ **Esiste una «catena» di almeno 3 soggetti coinvolti nell'operazione?**

(SI: applico reverse charge) (NO: operazione imponibile)

✓ **L'operazione di cui sopra può considerarsi effettuata nell'ambito del settore edile (per entrambi i soggetti)?**

(SI: applico reverse charge) (NO: operazione imponibile)

✓ **Il rapporto giuridico che lega appaltatore e subappaltatore è riconducibile al contratto di /sub) appalto o d'opera (diverso quindi dalla cessione con possa in opera accessoria o dal noleggio)?**

(SI: applico reverse charge) (NO: operazione imponibile)

✓ **La natura del «contratto a monte» rispetto al subappalto che sto analizzando è riconducibile ad una tipologia contrattuale rilevante ai fini del reverse charge?**

(SI: applico reverse charge) (NO: operazione imponibile)

✓ **La prestazione di servizi non rientra all'interno dei casi di applicazione del 17 c.6 lett. a-ter?**

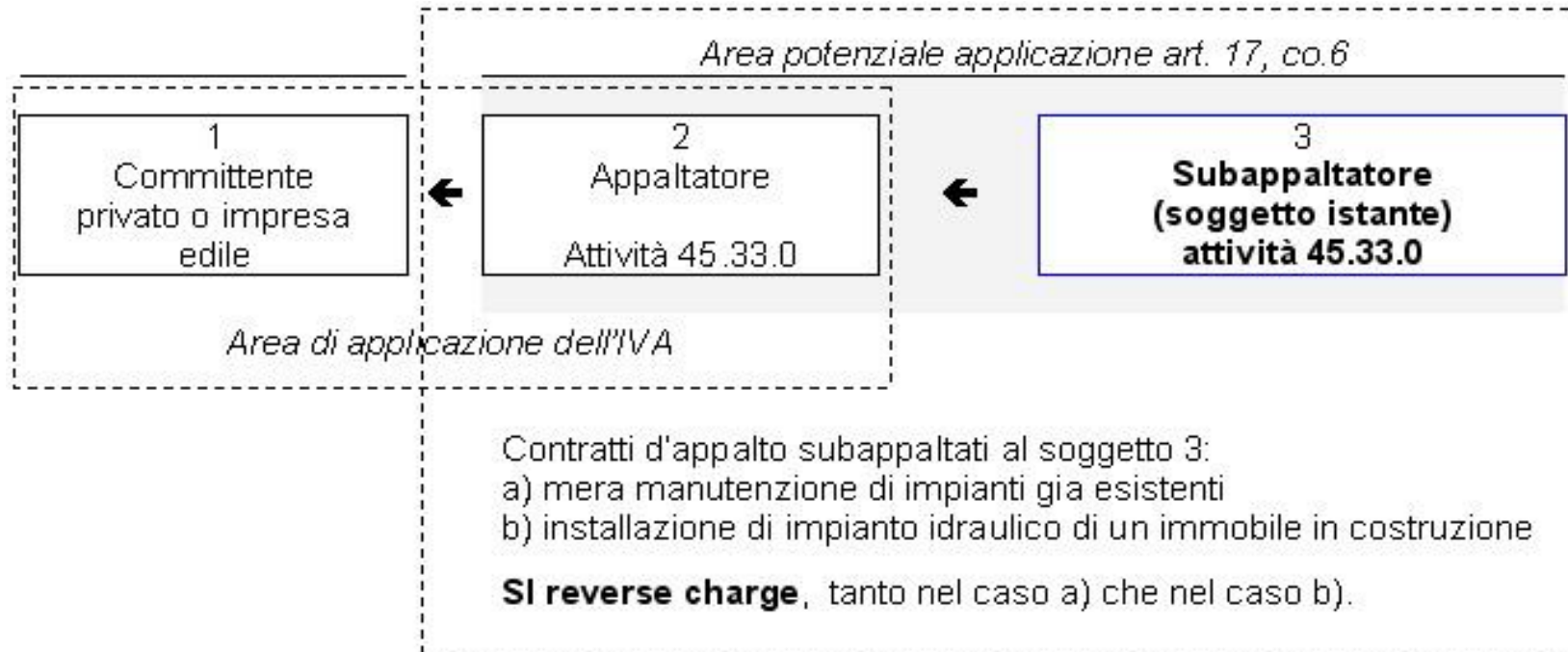
(SI: applico reverse charge) (NO: operazione imponibile)

# Esempi pratici

## IDRAULICO

### Esempio tratto dalla R.M. n. 154/E del 05/07/2007

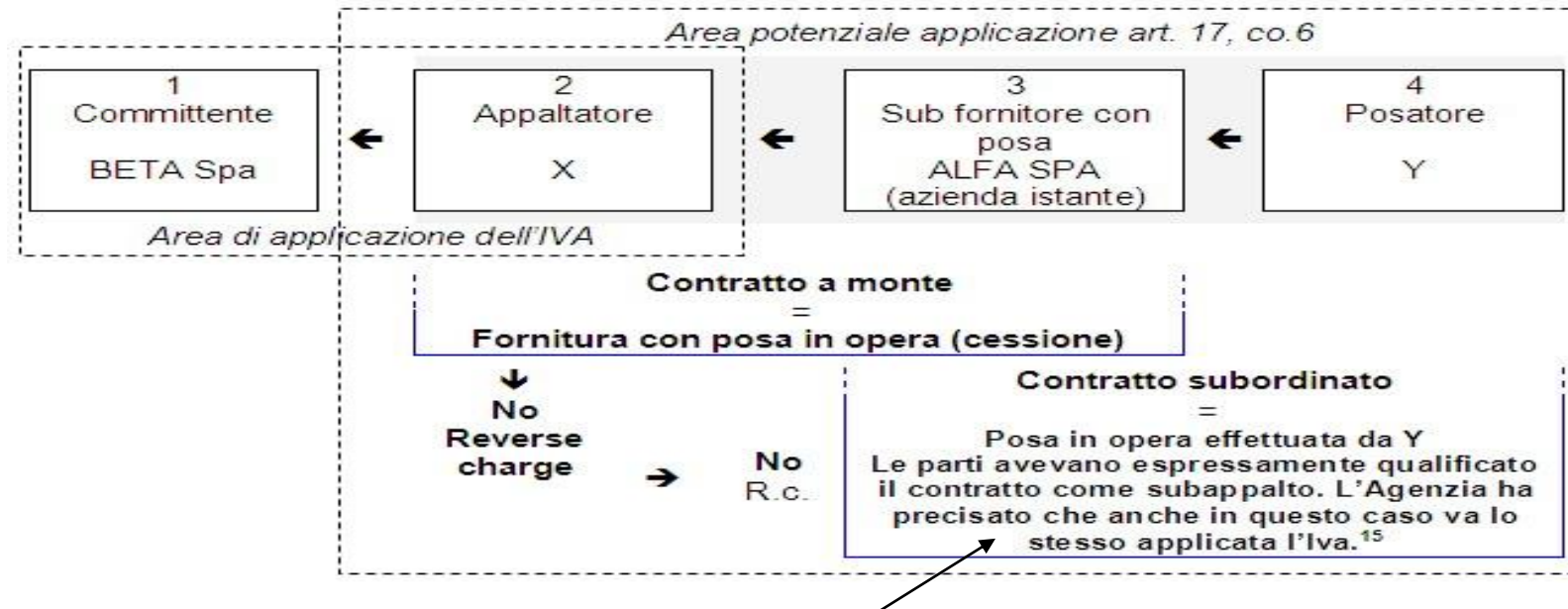
Installazione e manutenzione di impianto idraulico per conto di altra impresa idraulica (appaltatrice) che fattura al committente finale (talvolta privato, talvolta impresa edile)



## PRODOTTI SIDERURGICI

### Esempio tratto dalla R.M. n. 172/E del 13/07/2007 (caso B)

Sub fornitore di prodotti siderurgici che incarica un quarto soggetto ad eseguire la posa (contrattualmente il contratto viene qualificato come subappalto)



(15) La conclusione dipende dal principio della dipendenza del contratto subordinato a quello a monte.



## PRODOTTI SIDERURGICI

### Esempio tratto dalla R.M. n. 172/E del 13/07/2007 (caso C)

Lavori in subappalto affidati in subappalto ad un quarto soggetto che ha dichiarato all'anagrafe il solo codice 28.11.0 (fabbricazione strutture metalliche)



**N.B. nel quesito la società istante (ALFA) ha sia il codice 28.11.0 che 45.25.0 "altri lavori speciali di costruzioni"**

## NOLEGGIO PURO CON AFFIDAMENTO DEL MONTAGGIO AD UN'AZIENDA TERZA

Elaborato da R.M. n. 187/E del 26/06/2007

La ditta "ALFA noleggi" svolge l'attività di noleggio di macchine ed attrezzature per l'edilizia (adotta i seguenti codici attività 71.32.0 e 45.50.0) e noleggia dei ponteggi all'impresa edile BETA costruzioni (codice attività 45.21.1), per la costruzione di un edificio appaltato dalla meccanica GAMMA. La prestazione di ALFA si limita al nolo puro. BETA affida il montaggio/smontaggio dei ponteggi all'azienda OMEGA, specializzata in installazioni nell'edilizia (codice attività 45.34.0).



La ditta ALFA emetterà fattura alla BETA applicando l'IVA con aliquota del 20% poiché effettua una prestazione di noleggio. La ditta OMEGA emetterà, invece, fattura nei confronti di BETA applicando il reverse charge ai sensi dell'articolo 17, co.6, effettuando una prestazione riconducibile ad un contratto d'opera rilevante ai fini del reverse charge, essendo entrambi appartenenti al settore edile ed essendo il "contratto a monte" un contratto d'appalto.

## NOLO A CALDO CON SUBAPPALTO DEL MONTAGGIO/SMONTAGGIO

Elaborato da R.M. n. 187/E del 26/06/2007

La ditta "ALFA noleggi" svolge l'attività di noleggio di macchine ed attrezzature per l'edilizia (adotta i seguenti codici attività 71.32.0 e 45.50.0) e noleggia dei ponteggi all'impresa edile BETA costruzioni (codice attività 45.21.1), per la costruzioni di un edificio appaltato dalla meccanica ZETA. Il contratto stipulato fra ALFA e BETA prevede anche il montaggio e lo smontaggio dei ponteggi. ALFA affida la prestazione di montaggio/smontaggio all'azienda OMEGA, specializzata in installazioni nell'edilizia (codice attività 45.34.0).



La ditta ALFA fatturerà alla BETA applicando l'IVA con aliquota del 20%, trattandosi di un contratto di noleggio. Anche la ditta OMEGA emetterà fattura alla ALFA applicando l'iva in virtù di un principio che, ai fini del reverse charge, lega il trattamento del contratto "subordinato" alla natura del "contratto a monte".

# Ulteriori esempi pratici (1/4)

- **ALFA** impresa committente stipula un **contratto di costruzione** di un edificio con
  - **BETA** impresa appaltatrice, la quale stipula a sua volta un **contratto di subappalto** con
  - **GAMMA** subappaltatore.
- 
- ✓ **BETA** emette fattura a ALFA **con applicazione dell'Iva** con le modalità ordinarie
  - ✓ **GAMMA** emette fattura a BETA **in reverse charge** senza applicazione dell'Iva ai sensi dell'art. 17, c. 6, lettera a)

# Ulteriori esempi pratici (2/4)

- **ALFA** impresa committente stipula un **contratto di fornitura con posa in opera** con
  - **l'impresa BETA**, la quale conferisce l'incarico della **posa in opera**
  - **all'impresa GAMMA** sulla base di un contratto che, per espressa pattuizione convenzionale, viene qualificato come contratto di subappalto.
- 
- ✓ **BETA** emette fattura a **ALFA con applicazione dell'Iva** con le modalità ordinarie
  - ✓ **GAMMA** emette fattura a **BETA con applicazione dell'Iva** con le modalità ordinarie

# Ulteriori esempi pratici (3/4)

- **ALFA** impresa committente stipula un **contratto d'appalto con**
  - **BETA** impresa appaltatrice, la quale stipula a sua volta un **contratto di fornitura con posa in opera con**
  - **GAMMA**, che conferisce l'incarico di **posa in opera ad altra impresa**
  - **OMEGA** sulla base di un contratto che, per espressa pattuizione convenzionale, viene qualificato come contratto di subappalto.
- 
- ✓ **BETA** emette fattura ad ALFA **con applicazione dell'Iva** con le modalità ordinarie;
  - ✓ **GAMMA** emette fattura nei confronti di BETA **con applicazione dell'Iva** con le modalità ordinarie;
  - ✓ **OMEGA** emette fattura nei confronti di GAMMA **con applicazione dell'Iva** con le modalità ordinarie.

# Ulteriori esempi pratici (4/4)

- **ALFA** impresa committente stipula un **contratto di appalto** con
  - **BETA** impresa appaltatrice, la quale stipula a sua volta un **contratto di subappalto con**
  - **GAMMA** subappaltatore che affida l'**esecuzione** dei lavori a
  - **OMEGA** secondo subappaltatore sulla base di un contratto di subappalto. OMEGA pur svolgendo prestazioni classificabili nella sezione F della tabella ATECO 2007, non dispone di un codice attività classificato in tale sezione.
- 
- ✓ **BETA** emette fattura ad ALFA **con applicazione dell'Iva** con le modalità ordinarie;
  - ✓ **GAMMA** emette fattura a BETA **in reverse charge** senza applicazione dell'Iva ai sensi dell'art. 17, c. 6, lettera a);
  - ✓ **OMEGA** emette fattura a GAMMA **in reverse charge** senza applicazione dell'Iva ai sensi dell'art. 17, c. 6, lettera a), in quanto OMEGA svolge nella sostanza un'attività rientrante nella sezione F (fermo restando l'obbligo per OMEGA di comunicare l'effettiva attività esercitata ai sensi dell'art. 35, c. 3, DPR 633/1972).

# **REVERSE CHARGE NELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI RELATIVE AGLI EDIFICI**

**ART. 17, comma 6, lettera a-ter)**



# Il R.C. nei servizi del settore edile relativi a edifici

Art. 17, c. 6, lettera a-ter), DPR n. 633/1972 (in vigore dal 2015). L'inversione contabile si applica alle prestazioni di servizi di:

- **pulizia,**
- **demolizione,**
- installazione di **impianti,**
- **completamento**

**relative ad edifici.**

Il reverse charge di cui alla **lettera a-ter)** risulta oggettivamente **contiguo** e **complementare** rispetto a quello di cui alla **lettera a)**, seppur differenziandosi sotto molteplici aspetti.

Circolare AE n. 14/E/2015

Circolare AE n. 37/E/2015

# Il R.C. nel settore edile: Ambito soggettivo

I soggetti passivi che rendono i servizi di cui alla lettera a-ter), **devono applicare il reverse charge a prescindere dalla circostanza che:**

- **si tratti di prestatori che operano nel settore edile** (indipendentemente, pertanto, che l'attività economica sia compresa nella sezione F della classificazione delle attività economiche ATECO 2007);
- le prestazioni 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;
- le prestazioni siano **rese nei confronti di un contraente generale** a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori.

# Il R.C. nel settore edile: Ambito oggettivo

Al fine di **individuare le prestazioni** di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici di cui alla **lettera a-ter)** occorre **fare riferimento ai codici attività della Tabella ATECO 2007 (ultimo aggiornamento 2022)**.

Per tali prestazioni il sistema dell'inversione contabile si applica **a prescindere**:

- dal **rapporto contrattuale** stipulato tra le parti;
- dalla **tipologia di attività** esercitata.

Sono **escluse dal reverse charge le forniture di beni con posa in opera** in quanto cessioni di beni e non prestazioni di servizi (trattasi di operazioni nella quale la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene).

Poiché il presupposto applicativo è l'imponibilità dell'operazione, il **reverse charge non si applica** alle prestazioni di servizi che, ancorché riconducibili nell'ambito applicativo della lettera a-ter), siano **non imponibili** (es: servizi di pulizia di edifici siti in porti o aeroporti o installazione di impianti negli stessi edifici, non imponibili art. 9, c. 1, n. 6).

# Analisi lett. a-ter

## Requisiti di base

- ✓ Inversione contabile se verso soggetto IVA
- ✓ Prestazioni di servizi (non cessioni di beni)

**SPECIFICITÀ**



- ✓ Ambito oggettivo:
  - *Servizi di pulizia*
  - *Demolizioni*
  - *Installazione di impianti*
  - *Lavori di completamento*

- ✓ **Correlazione a «soli» edifici**
- ✓ Legame con lettera a)\*

\* (i) Le nuove ipotesi sono «sottratte» a quelle previgenti; (ii) nella lettera a-ter) non è richiesta alcuna forma contrattuale specifica, (iii) non devo indagare in merito al codice ATECO del committente

# Le nuove ipotesi della lettera a-ter)

NON ESISTE ALCUN LEGAME CON IL SETTORE DI ATTIVITA' C.M. 14/E/2015



Come si evince dal dettato della novella normativa in commento, l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile riguarda, quindi, attività relative al comparto edile (prestazioni di demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici) già interessate dal reverse charge alle condizioni di cui alla previgente lettera a) dell'articolo 17, comma 6, del DPR n. 633 del 1972, e, al contempo, **interessa nuovi settori collegati non rientranti nel comparto edile propriamente inteso**, come i servizi di pulizia relativi ad edifici.

# Le nuove ipotesi della lettera a-ter)

NON ESISTE ALCUN LEGAME CON IL SETTORE DI ATTIVITA' C.M. 14/E/2015



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 una attività economica compresa nei codici della sezione **F** della classificazione delle attività economiche **ATECO**.

Effetto di accogliere nell'ambito applicativo del "reverse charge" anche le manutenzioni (ordinarie e straordinarie) che, stando al dato letterale dell'art. 17 co. 6 lett. a-ter), non avrebbero dovuto essere ricomprese nella disciplina.

# Le nuove ipotesi della lettera a-ter)

NON ESISTE ALCUN LEGAME CON IL SETTORE DI ATTIVITA' C.M. 14/E/2015



Per le prestazioni di cui alla lettera a-ter) il sistema dell'inversione contabile si applica a prescindere:

- dal rapporto contrattuale stipulato tra le parti
- dalla tipologia di attività esercitata

# Distinzione con cessione di beni (1/8)

## ***DISTINZIONE TRA CESSIONE CON POSA IN OPERA ACCESSORIA E APPALTO*** **GIURISPRUDENZA**

- 1) Volontà delle parti, da intendersi non come semplice opinione ma come intento empirico perseguito e senza che possa essere sempre dirimente il concetto della prevalenza del valore del bene rispetto a quello del servizio (Cassazione 17.12.1999 n.14209, 21.06.2000 n. 8445, 21.04.2001 n. 6925, 02.08.2002 n. 11602)
- 2) Criterio ordinaria produzione o commercio e del «quid novi» senza attribuire rilevanza ai semplici adattamenti o alle piccole personalizzazioni (Cassazione 30.03.1995 n. 3807, 21.06.2000 n. 8445, 21.05.2001 n. 6925)



# Distinzione con cessione di beni (2/8)

## ***DISTINZIONE TRA CESSIONE CON POSA IN OPERA ACCESSORIA E APPALTO GIURISPRUDENZA***

Secondo la Corte di Giustizia Ue (caso «Aktiebolaget», sentenza 29.3.2007, causa C-111/05), «*il rapporto tra il prezzo del bene e quello dei servizi è un dato obiettivo che rappresenta un indice di cui si può tener conto nel quantificare l'operazione (...)*»; tuttavia «*il costo del materiale e dei lavori non deve, da solo, assumere un'importanza decisiva*» nella valutazione

# Distinzione con cessione di beni (3/8)

## ***DISTINZIONE TRA CESSIONE CON POSA IN OPERA ACCESSORIA E APPALTO PRASSI DELL'AGENZIA***

**RR. MM. 05.07.1976, n. 360009 e 12.03.1974, n. 503351**

Sono da considerare contratti di vendita (e non di appalto) quelli 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.

# Distinzione con cessione di beni (4/8)

## ***DISTINZIONE TRA CESSIONE CON POSA IN OPERA ACCESSORIA E APPALTO PRASSI DELL'AGENZIA (segue)***

**RR. MM. 05.07.1976, n. 360009 e 12.03.1974, n. 503351**

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 (Cassazione 17.2.1958, n. 507) da parte dell'appaltatore.

# Distinzione con cessione di beni (5/8)

## ***DISTINZIONE TRA CESSIONE CON POSA IN OPERA ACCESSORIA E APPALTO PRASSI DELL'AGENZIA (segue)***

**Risoluzioni 10.08.2007, n. 220/E e 11.07.2007, n. 164/E  
C.M. 22.12.2015, n. 37/E**

Far riferimento alla volontà contrattualmente espressa dalle parti per stabilire se sia prevalente l'obbligazione di dare o quella di fare.

- ✓ **Cessione con posa in opera:** quando l'esecuzione dell'opera sia esclusivamente diretta ad adattare il bene alle esigenze del cliente, o a consentirne la fruizione, senza modificarne la natura;
- ✓ **Appalto:** quando si intende addivenire a un risultato diverso e nuovo rispetto al complesso dei beni utilizzati per l'esecuzione dell'opera (la prestazione di servizi si deve considerare assorbente rispetto alla cessione del materiale impiegato).

# Distinzione con cessione di beni (6/8)

## ***DISTINZIONE TRA CESSIONE CON POSA IN OPERA ACCESSORIA E APPALTO ASSONIME***

**Circolare 30.07.2007, n. 45**

Un contratto di cessione con posa in opera è quello avente a oggetto la cessione di un bene che ha una sua specifica destinazione d'uso ancor prima della posa in opera (per esempio: cessione di porte, finestre, radiatori, scaldacqua, caldaie per impianti a gas ecc.) a cura del soggetto cedente: tale prestazione si sostanzia in una prestazione accessoria e strumentale (per esempio: montaggio, fissaggio, incollatura, assemblaggio ecc.) necessaria a rendere il bene idoneo a essere utilizzato dal soggetto acquirente per la funzione per la quale è stato prodotto.

# Distinzione con cessione di beni (7/8)

## ***DISTINZIONE TRA CESSIONE CON POSA IN OPERA ACCESSORIA E APPALTO ASSONIME (segue)***

**Circolare 30.07.2007, n. 45**

La Commissione Tributaria Centrale ha confermato la natura dei contratti di cessione anche di quelli che prevedono “la fornitura con semplice posa in opera di normali prodotti che richiedono, per loro natura, l’esecuzione di **opere murarie** (che in tal caso assume carattere di **mera “assistenza”**) per aprire e chiudere tracce, fori, sostegni al fine di consentire alla ditta fornitrice la “posa in opera” dell’impianto tipo, prodotto in fabbrica o disponibile in negozio ...”.

# Distinzione con cessione di beni (8/8)

## ***DISTINZIONE TRA CESSIONE CON POSA IN OPERA ACCESSORIA E APPALTO ASSONIME (segue)***

**Circolare 30.07.2007, n. 45**

In **termini più generali** la Corte di Cassazione ha chiarito che, per individuare fra le molteplici e complesse tipologie concrete fattispecie contrattuali ricorrenti nel settore edilizio quelle riconducibili alla cessione con posa in opera e quelle riconducibili al contratto di appalto **si può 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 di appalto.

# Legame con «edificio»: Reg. UE 282/2011

## **Articolo 13 ter (In vigore dal 1 gennaio 2017)**

Ai fini dell'applicazione della direttiva 2006/112/CE, sono considerati “beni immobili”:

- a) una parte specifica del suolo, in superficie o nel sottosuolo, su cui sia possibile costituire diritti di proprietà e il possesso;
- b) qualsiasi fabbricato o edificio eretto sul suolo o ad esso incorporato, sopra o sotto il livello del mare, che non sia agevolmente smontabile né agevolmente rimuovibile;
- c) qualsiasi elemento che sia stato installato e formi parte integrante di un fabbricato o di un edificio e in mancanza del quale il fabbricato o l'edificio risulti incompleto, quali porte, finestre, tetti, scale e ascensori;
- d) qualsiasi elemento, apparecchio o congegno installato in modo permanente in un fabbricato o in un edificio che non possa essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio.



# Il R.C. nel settore edile: Definizione di edificio (1/2)

- Edificio è “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” (**art. 2 del D.Lgs. n. 192/2005** relativo al rendimento energetico nell’edilizia)
- 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 (Ris. AE 46/E/1998).

L’ambito applicativo riguarda edifici sia ad uso abitativo che strumentale, compresi quelli di nuova costruzione, nonché le parti di essi (es: singolo locale di un edificio).

# Il R.C. nel settore edile: Definizione di edificio (2/2)

Il meccanismo del reverse charge **non si applica** alle prestazioni di servizi di pulizia, di installazione di impianti e di demolizione:

- **relative a beni mobili** di ogni tipo:
- aventi ad oggetto beni immobili che **non rientrano** nella nozione di **edificio** quali, per esempio:
  - terreni,
  - parti del suolo,
  - parcheggi,
  - piscine,
  - giardini

**salvo** che non costituiscano un **elemento integrante dell'edificio stesso** (per esempio, piscine collocate sui terrazzi, giardini pensili, impianti fotovoltaici collocati sui tetti, parcheggi interrati nell'edificio e parcheggi collocati sul lastrico solare dell'edificio).

# Il concetto di edificio



# Il concetto di edificio

## ESCLUSIONI - CM 14/E/2015



Non rientrano, pertanto, 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.).

**Attenzione impianti fotovoltaici !**

# Legame con «edificio»: pertinenze

- Circ. Agenzia delle Entrate 11.5.2017 n. 16/E: si rappresenta il caso dell'applicazione delle sanzioni per l'impiantista che realizza in appalto un impianto idraulico in un giardino non di pertinenza di un edificio (ed assolve l'IVA con il meccanismo dell'inversione contabile)
- Tale chiarimento lascia presupporre la debenza del "reverse charge" nell'ipotesi (contraria) della realizzazione dell'impianto in un giardino "pertinenziale".

# Individuazione delle prestazioni C.M. 14/E/2015

- Per individuare le prestazioni soggette a reverse charge è necessario riferirsi alla loro natura in base ai codici ATECO
- Il soggetto che pone in essere tali interventi non assume rilievo (non deve quindi trattarsi di un soggetto con un determinato codice ATECO)

# Il R.C. nel settore edile: Servizi di pulizia

Sono da ricomprendere nell'ambito applicativo della lettera a-ter) le attività classificate come **servizi di pulizia** dalla Tabella ATECO 2007, a condizione che siano **referiti esclusivamente ad edifici**.

Esempi:

- **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 (escludendo le attività di pulizia di impianti e macchinari).

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.

**Esempio: servizio di pulizia** reso da un'impresa nei confronti di uno **studio professionale**.

✓ L'operazione rientra nell'ambito applicativo della lettera a-ter) e, pertanto, l'imposta deve essere applicata secondo il meccanismo dell'inversione contabile.

# Il R.C. nel settore edile: Servizi di demolizione

Le **attività di demolizione** sono espressamente menzionate nella seguente voce della Tabella ATECO 2007:

Codice ATECO 2007	Descrizione
43.11.00	Demolizione <i>(con esclusione della demolizione di altre strutture)</i>

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** (anziché il meccanismo del reverse charge). In tal caso, infatti, l'attività di demolizione deve considerarsi strettamente funzionale alla realizzazione della nuova costruzione.

Esempio: **contratto unico** avente ad oggetto la **realizzazione di una nuova costruzione, previa demolizione** di un vecchio edificio

➤ Non si deve procedere alla scomposizione del contratto distinguendo l'attività di demolizione, bensì **deve essere applicata l'iva secondo le modalità ordinarie all'intera fattispecie contrattuale**.



# Il R.C. nel settore edile: Servizi di demolizione

## Problematica:

Nella classificazione ATECO sono presenti le seguenti attività:

- 43.12 (Preparazione del cantiere)
- 43.13 (Trivellazioni e perforazioni)

## Da escludere (si ritiene) in quanto non immediatamente riferibili ad edifici già esistenti

- *Non dovrebbe rientrare nella nozione di "demolizione" l'attività di rimozione di parti dell'edificio, tipica delle fasi iniziali di ristrutturazione edilizia.*
- *Nell'ipotesi di un contratto unico di appalto, avente ad oggetto la demolizione e la successiva costruzione di un nuovo edificio, non si applica il meccanismo del "reverse charge", poiché previsto per la sola attività di demolizione. In tal caso, infatti, l'attività di demolizione deve considerarsi strettamente funzionale alla realizzazione della nuova costruzione.*

# Il R.C. nel settore edile: Installazione impianti (1/7)

Le attività di **installazione di impianti** relativi ad edifici sono espressamente menzionate nelle **seguenti voci della Tabella ATECO 2007**:

ATECO 2007	Descrizione
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)

# Il R.C. nel settore edile: Installazione impianti (2.1/7)

L'Istat ha precisato che in tutti i codici della divisione 43 “Lavori di costruzione specializzati”, sono **comprese** anche le attività di **riparazione** e **manutenzione** dei beni ivi indicati.

Pertanto, anche le prestazioni di manutenzione e riparazione, **ancorché non esplicitamente indicate** dai codici ATECO di riferimento della divisione 43 (come, per esempio, per il codice 43.29.09 “Altri lavori di costruzione e installazione n.c.a.”), devono essere assoggettate al meccanismo dell’inversione contabile ai sensi della lettera. a-ter).

- C.M. 37/E/2015: il reverse charge si applica anche agli interventi di manutenzione e riparazione relativa agli impianti indicati nei codici Ateco rilevanti (a nulla rilevando che lo specifico codice Ateco non ricomprenda espressamente le manutenzioni o le riparazioni)
- **NOTA BENE:** si deve trattare di manutenzioni relative ad impianti installati, e non a quelli oggetto di fornitura con posa in opera, poiché in tali casi l’operazione a monte, qualificandosi come cessione di beni, non può determinare l’applicazione del reverse charge alla successiva manutenzione del bene

# Il R.C. nel settore edile: Installazione impianti (2.2/7)

- Sostituzione componenti dell'impianto: si ricomprendono nel reverse charge gli interventi di riparazione e/o ammodernamento degli impianti, **anche comprendenti la sostituzione di parti danneggiate o obsolete** (C.M. n. 37/E/2015).
- In buona sostanza, se nelle intenzioni delle parti vi è la «manutenzione» del bene, anche la sostituzione dei beni rientra nel reverse charge (viceversa, se le parti si limitano a sostituire una caldaia, l'operazione sconta l'Iva nei modi ordinari poiché si tratta di una cessione di beni)

# Il R.C. nel settore edile: Installazione impianti (3/7)

## ➤ **Installazione di impianti posizionati in parte internamente ed in parte esternamente all'edificio**

Nei casi in cui gli impianti siano posizionati in parte internamente ed in parte esternamente all'edificio, **occorre valorizzare l'unicità dell'impianto che complessivamente serve l'edificio**, anche se alcune parti di esso sono posizionate all'esterno dello stesso per necessità tecniche o logistiche (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).

### **Esempi**

Rientrano nell'ambito dell'inversione contabile le seguenti casistiche:

- **Impianto di videosorveglianza perimetrale**, gestito da centralina posta all'interno dell'edificio e telecamere esterne, laddove gli elementi esterni (telecamera) sono necessariamente collocati all'esterno dell'edificio per motivi funzionali e tecnici;

# Il R.C. nel settore edile: Installazione impianti (4/7)

- **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, il 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).

# Il R.C. nel settore edile: Installazione impianti (5/7)

## ➤ Impianti fotovoltaici

L'attività di **installazione** (compresa la **manutenzione** ordinaria e straordinaria) di **impianti fotovoltaici "integrati" o "semi-integrati" agli edifici** (per esempio, nel caso in cui siano posizionati sul tetto dell'edificio) deve essere assoggettata all'inversione contabile rientrando nell'ambito di applicazione della lettera a-ter), sempreché gli impianti **non siano accatastati** come unità immobiliari autonome.

Deve, altresì, applicarsi il meccanismo del reverse charge anche all'installazione di **impianti fotovoltaici "a terra"**, sempreché, ancorché posizionati all'esterno dell'edificio, siano **funzionali o serventi allo stesso**.

L'installazione di centrali fotovoltaiche poste sul lastrico solare o su aree di pertinenza di fabbricati di un edificio, **accatastate autonomamente**, non costituendo un edificio né parte dell'edificio sottostante, **non deve essere assoggettata al reverse charge**.

# Il R.C. nel settore edile: Installazione impianti (6/7)

## ➤ **Installazione e manutenzione degli impianti antincendio**

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)”, rientrando nell’ambito applicativo dell’art. 17, c. 6, lettera a-ter) **sono soggette al meccanismo dell’inversione contabile, se relative ad edifici.**

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 complesso avente le caratteristiche di cui al Decreto 20 dicembre 2012** (Regola tecnica di prevenzione incendi) installato in un edificio e che l’attività sia resa **nell’ambito della manutenzione dell’intero impianto.**



# Il R.C. nel settore edile: Installazione impianti (7/7)

➤ **Installazione di impianti funzionali allo svolgimento di un'attività industriale e non al funzionamento dell'edificio**

Nei casi di **installazione, manutenzione e riparazione** di impianti strettamente funzionali 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**.

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.

Il reverse charge non trova applicazione per gli interventi eseguiti su impianti industriali, anche perché operazioni riconducibili al codice Ateco 33.20.09 (*Installazione di altre macchine e macchinari industriali*)

# Il R.C. nel settore edile: Completamento edifici (1/2)

Il termine **completamento** di edifici contenuto nella lettera a-ter) è **utilizzato in modo atecnico**. Ai fini dell'individuazione delle prestazioni rientranti nella nozione di "completamento di edifici" occorre fare riferimento ai **seguenti codici ATECO 2007**:

ATECO 2007	Descrizione
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 dell'inversione contabile in quanto non rientrante 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"

# Il R.C. nel settore edile: Completamento edifici (2/2)

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'art 17, c. 6, lettera a-ter).

Sono **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.

## Esempio

**Contratto di appalto** avente ad oggetto **prestazioni di completamento di un edificio** rese nei confronti di un'impresa di costruzioni:

- L'operazione rientra nell'ambito applicativo della **lettera a-ter**) e, pertanto, l'imposta deve essere applicata secondo il meccanismo dell'inversione contabile.

# Il concetto di completamento

CM 14/E/2015



I 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.

# Il concetto di completamento

## Tipologia di interventi

- Occorre comprendere nel reverse charge anche gli interventi di manutenzione ordinaria, straordinaria, risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, ecc. **Si prescinde dal contesto in cui tali prestazioni sono eseguite** (fabbricati già esistenti o fabbricati in corso di costruzione)
- Esempi: imbiancatura, posa in opera di infissi, rivestimenti di pavimenti e muri, tinteggiatura, ecc.
- Nota bene: se gli interventi di manutenzione sono ricompresi nell'ambito di un unico contratto di appalto composto sia da operazioni imponibili IVA con rivalsa sia da operazioni imponibili mediante meccanismo del reverse charge (ad esempio di ristrutturazione), l'Iva è applicata nei modi ordinari su tutto l'intervento, compreso quello di «completamento» (che viene «assorbito»). [**SEMPLIFICAZIONE (vedi slide successive)**]

# Il concetto di completamento

## Opere murarie di ampliamento

- Risposta interrogazione parlamentare n. 5-08065 del 10.3.2016: anche i lavori di ampliamento di un edificio costituiscono prestazioni soggette a reverse charge in quanto ricomprese nella nozione di «completamento di edifici» (codice Ateco 43.39.01 – «attività non specializzate di lavori edili»).

# Il R.C nel settore edile: Unico contratto (1/2)

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** con le modalità ordinarie, si dovrà procedere alla **scomposizione delle operazioni**, individuando le singole prestazioni assoggettabili al regime del reverse charge (il quale costituisce la regola prioritaria).

Le singole prestazioni soggette a reverse charge dovranno, pertanto, essere distinte dalle altre prestazioni di servizi ai fini della fatturazione, in quanto soggette in via autonoma al meccanismo dell'inversione contabile (C.M. 14/E/2015).

**Esempio.** Contratto che prevede **l'installazione di impianti**, unitamente allo **svolgimento di altre generiche prestazioni di servizi non rientranti nel meccanismo** dell'inversione contabile:

- Si procede alla **scomposizione delle operazioni** oggetto del contratto, distinguendo le singole prestazioni assoggettabili al reverse charge (il servizio di installazione di impianti) da quelle assoggettabili ad Iva con le regole ordinarie.

# Il R.C nel settore edile: Unico contratto (2/2)

**Tuttavia**, stante la complessità delle tipologie contrattuali riscontrabili nel settore edile, 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'art.3, c. 1, lettere c) e d) del DPR n. 380/2001,

**trovano applicazione le regole ordinarie**, anziché il reverse charge, anche con riferimento alla prestazioni riconducibili alla lettera a-ter) (l'inversione contabile può operare nel caso in cui si verificano i presupposti per applicare il reverse charge nei subappalti del settore edile, di cui alla **lettera a)** dell'art. 17, c. 6).

**Esempio.** Contratto avente ad oggetto la **ristrutturazione di un edificio** in cui è prevista anche **l'installazione di uno o più impianti**:

- Non si deve procedere alla scomposizione del contratto, distinguendo l'installazione di impianti dagli interventi, bensì viene **applicata l'Iva** secondo le modalità ordinarie **all'intera fattispecie contrattuale**.



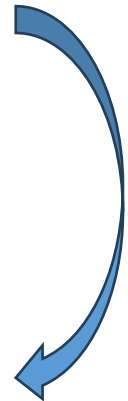
# Alcuni dubbi risolti

## CM 14/E/2015 – ACQUISTI PROMISCUI DA PARTE DEGLI ENC



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).

Per distinguere la quota di servizi da imputare alla gestione commerciale dell'ente, assoggettabile al meccanismo dell'inversione contabile, da quella imputabile alla attività istituzionale, occorrerà far riferimento, ad esempio, agli accordi contrattuali tra le parti, alla entità del corrispettivo pattuito, al carattere dimensionale degli edifici interessati, etc.



# Alcuni dubbi risolti

CM 14/E/2015 – ACQUISTI PROMISCUI DA PARTE DEGLI ENC



IMPOSSIBILITA' DI DISTINZIONE



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.

# Il R.C. nei subappalti edili VS il R.C. nel settore edile

Coordinamento tra:

- il reverse charge per le prestazioni di servizi rese nel **settore edile** da soggetti **subappaltatori** nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili - art. 17, c. 6, **lettera a)**
- e il reverse charge per le **prestazioni di servizi** di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento **relative ad edifici** - art. 17, c. 6, **lettera a-ter)**

Il reverse charge nei subappalti edili di cui alla **lettera a)** si applica **solo ai subappalti** relativamente alle attività identificate dalla sezione F degli ATECO, **diversi da quelli di demolizione, di installazione impianti e di completamento di edifici** di cui alla lettera a-ter).

# Esempi

## Rapporto tra la Lett. A) e la Lett. A-ter)

1) Soggetto che costruisce un edificio:

su contratto di appalto: applica l'IVA

su contratto di subappalto: applica reverse da **lettera a)**

2) Soggetto che effettua lavori di pulizia ad uno studio professionale:

su contratto di appalto: applica reverse da **lettera a-ter)**

su contratto di subappalto: applica reverse da **lettera a-ter)**

3) Soggetto che realizza un impianto di illuminazione di una strada:

su contratto di appalto: applica l'iva

su contratto di subappalto: applica reverse da **lettera a)**

4) Soggetto che realizza un impianto elettrico su un edificio:

su contratto di appalto: applica reverse da **lettera a-ter)**

su contratto di subappalto: applica reverse da **lettera a-ter)**

# Esempi

## Rapporto tra la Lett. A) e la Lett. A-ter)

5) Soggetto che effettua lavori di **manutenzione** su un impianto idraulico:  
su contratto di appalto: applica reverse da **lettera a-ter)**  
su contratto di subappalto: applica reverse da **lettera a-ter)**

6) Soggetto che posa un pavimento ad un privato:  
applica l'IVA, in quanto il reverse non può trovare applicazione

7) Soggetto che posa pavimento ad una impresa:  
contratto di appalto: applica reverse da **lettera a-ter)**  
contratto di subappalto: applica reverse da **lettera a-ter)**

8) Soggetto che vende una caldaia ad una impresa:  
applica l'IVA in quanto trattasi di cessione di beni.

# Gestione di casi particolari

# Reverse charge in presenza di dichiarazione di intento

Nel caso di **cessionario/committente esportatore abituale**, qualora la dichiarazione di intento sia emessa con riferimento ad **operazioni assoggettabili al meccanismo dell'inversione contabile** di cui all'art. 17, c. 6, **troverà applicazione la disciplina del reverse charge** che costituisce la regola prioritaria.

Tali operazioni, pertanto, dovranno essere fatturate ai sensi dell'art. 17, c. 6 e non ai sensi dell'art. 8, c. 1, lettera c); conseguentemente, per tali operazioni **non potrà essere utilizzato il plafond**.

# R.C. nelle operazioni dei forfettari

## Ciclo attivo: operazioni effettuate dal contribuente forfettario

- Alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate dai soggetti che adottano il regime forfettario **non si applica il meccanismo del reverse charge**.

## Ciclo passivo: acquisti del contribuente forfettario

- I contribuenti forfettari **sono tenuti ad assolvere l'imposta con il meccanismo dell'inversione contabile** per gli acquisti di beni/servizi che rientrano in tale regime; essendo loro precluso il diritto alla detrazione dell'imposta, devono effettuare il versamento della relativa Iva a debito.



# Il R.C. nei confronti di soggetti non stabiliti

- Ogni qualvolta per le **operazioni fra soggetti stabiliti in Italia** la norma nazionale prevede l'applicazione dell'inversione contabile (art. 17, c. 5 e 6; art. 74, c. 7 e 8), il debitore dell'imposta è da individuarsi in ogni caso nel cessionario/committente, ove soggetto passivo ai fini IVA, anche se non avente né sede né stabile organizzazione in Italia (indipendentemente dal fatto che il cedente/prestatore abbia la sede o la stabile organizzazione in Italia o che sia identificato ai fini Iva in Italia).
- Il cessionario/committente stabilito all'estero **deve**, pertanto, **identificarsi ai fini Iva in Italia (tramite rappresentante fiscale/identificazione diretta)**, con conseguente emissione di fattura del cedente/prestatore senza Iva in inversione contabile con l'indicazione della relativa norma (art. 17, c. 6).

Prevalenza della norma speciale (art. 17, c. 5 e 6) rispetto alla regola generale (art. 17, c. 3).

**Circolari AE n. 11/E/2007 e n. 21/E/2016; Risoluzione AE n. 28/E/2012.**

# Il R.C. vs «regime IVA per cassa» e «Split payment»

L'applicazione del reverse charge su una prestazione di servizi prevale sull'istituto del **cd. «split payment» disciplinato dall'art. 17-ter del D.P.R. 633/72.**

Ne discende che se vengono svolti servizi ad una PA (relativamente all'ambito di attività commerciale), agli stessi devono comunque essere applicate le norme in materia di reverse charge.

Discorso analogo per le prestazioni in **regime di IVA per cassa di cui all'art. 32-bis del D.L. 83/2012.**

## Rimborso e compensazione

Rimborso Iva per  
il subappaltatore

L'art. 30, co. 2, lett. a) del DPR 633/72 include, fra le ipotesi che danno diritto alla richiesta di rimborso annuale o trimestrale (o alla compensazione) anche le operazioni di cui all'art. 17, co. 6, lett. a) e lett. a-ter), del DPR 633/72 (**presupposto aliquota media**).

Compensazione  
per il  
subappaltatore

Il limite massimo di compensazione annuo dei crediti (anche Iva) è stato portato ad euro 2.000.000 per tutti i contribuenti, con la conseguenza che non vi è più alcuna distinzione tra soggetti «ordinari» e soggetti che effettuano operazioni in reverse charge Iva.

## Rimborso prioritario

### Privilegio rimborso prioritario

Il comma 9 dell'art. 38-bis del D.P.R. 633/72 (introdotto dal co. 308 della L. n. 296/2006) dispone che con appositi decreti ministeriali vengono determinate categorie di contribuenti per i quali i rimborsi Iva annuali e trimestrali sono eseguiti in via prioritaria entro tre mesi dalla richiesta.

#### **D.M. 22/03/07**

(Per rimb. trim.,  
indicare 1 nella  
casella del mod. TR)

Soggetti che effettuano nel periodo di riferimento della richiesta, le prestazioni di cui all'art. 17, co.6, lettera a) del DPR 633/72, fermo restando il rispetto dei requisiti dell'aliquota media e delle seguenti condizioni individuate dall'art. 2 del decreto:

- esercizio dell'attività per almeno tre anni;
- eccedenza detraibile chiesta a rimborso pari o superiore ad € 3.000 per i rimborsi trimestrali (€ 10.000 per i rimborsi annuali);
- eccedenza detraibile chiesta a rimborso di importo pari o superiore al 10% dell'importo complessivo dell'Iva assolta sugli acquisti ed importazioni effettuati nel periodo (trimestrale o annuale) cui si riferisce il rimborso richiesto.

# Le Sanzioni

# Fattispecie sanzionate in tema di R.C.

**Art. 6, commi da 9-bis a 9-bis.3, D.Lgs. n. 471/1997**

**Circolare AE n. 16/E dell'11 maggio 2017**

- **Omissione dell'inversione contabile (c. 9-bis)**
- Sanzione in capo al cessionario/committente
  
- **Addebito di imposta anziché applicazione dell'inversione contabile (c. 9-bis.1)**
- Sanzione in capo al cessionario/committente, con responsabilità solidale per il cedente/prestatore
  
- **Applicazione dell'inversione contabile anziché addebito di imposta (c. 9-bis.2)**
- Sanzione in capo al cedente/prestatore, con responsabilità solidale per il cessionario/committente
  
- **Applicazione dell'inversione contabile per operazioni esenti / non imponibili / non soggette ad imposta (c. 9-bis.3)**

# Omesso reverse charge (1/2)

Fattispecie	Sanzione (art. 6, c. 9-bis)
Cessionario/committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, omette di porre in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile di cui all'art. 17, all'art. 34, c. 6, secondo periodo, all'art. 74, c. 7 e c. 8 del D.P.R. n. 633/1972, <b>e agli artt. 46, c. 1, e 47, c. 1 del DL n. 331/1993</b>	sanzione amministrativa compresa fra 500 e 20.000 euro
Se l'operazione non risulta dalla contabilità tenuta ai fini delle imposte sui redditi (esempio, libro giornale)	sanzione elevata a una misura compresa tra il 5 e il 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro
Se l'omissione comporta anche un'infedele dichiarazione (da cui risulti un'imposta inferiore a quella dovuta ovvero un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante) oppure un'indebita detrazione Iva da parte del cessionario/committente	resta ferma l'applicazione anche delle ordinarie sanzioni per dichiarazione infedele (art. 5, c. 4, D.Lgs. n. 471/1997) e per illegittima detrazione dell'Iva (per esempio nel caso di prorata, art. 6, c. 6)

# Omesso reverse charge (2/2)

Le disposizioni di cui al c. 9-bis si applicano anche nel caso in cui, **non avendo adempiuto il cedente/prestatore agli obblighi di fatturazione di un'operazione soggetta ad inversione contabile entro 4 mesi dalla data di effettuazione dell'operazione o avendo emesso una fattura irregolare**, il cessionario/committente non informi l'Ufficio competente nei suoi confronti entro il trentesimo giorno successivo, provvedendo entro lo stesso periodo all'emissione di fattura o alla sua regolarizzazione, e all'assolvimento dell'imposta mediante inversione contabile.

- **Guida AE alla compilazione delle F.E. (versione 1.8 del 30 settembre 2022):** il cessionario/committente di un'operazione soggetta ad inversione contabile, nel caso di omessa fattura da parte del cedente/prestatore o di ricezione di una fattura irregolare, deve emettere una fattura o provvedere alla sua regolarizzazione, e all'assolvimento dell'Iva mediante inversione contabile e può farlo trasmettendo al SdI:
  - **un tipo documento TD20**, indicando l'imponibile e il sottocodice della Natura N6 relativo al tipo di operazione cui si riferisce l'autofattura;
  - a seguire, **un tipo documento TD16** con l'indicazione della relativa imposta.



# Applicazione dell'iva anziché del R.C.

Fattispecie	Sanzione (art. 6, c. 9-bis.1)
In presenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile, l'imposta è erroneamente assolta dal cedente/prestatore (facendola, pertanto, confluire nel registro Iva vendite e nella relativa liquidazione)	<ul style="list-style-type: none"><li>• rimane fermo il diritto del cessionario/committente alla detrazione dell'Iva</li><li>• il cessionario/committente non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 e 10.000 euro</li><li>• al pagamento della sanzione è solidalmente tenuto il cedente/prestatore</li><li>• la sanzione è dovuta in base a ciascuna liquidazione (mensile o trimestrale) e con riferimento a ciascun fornitore</li></ul>
Quando l'applicazione dell'imposta nel modo ordinario anziché mediante l'inversione contabile è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario/committente era consapevole	cessionario/committente punito con la sanzione fra il 90 e il 180% dell'Iva

# Applicazione del R.C. anziché dell'iva (1/2)

Fattispecie	Sanzione (art. 6, c. 9-bis.2)
In assenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile, l'imposta è erroneamente assolta dal cessionario/committente	<ul style="list-style-type: none"><li>• rimane fermo il diritto del cessionario/committente alla detrazione</li><li>• il cedente/prestatore non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 e 10.000 euro</li><li>• al pagamento della sanzione è solidalmente tenuto il cessionario/committente</li><li>• la sanzione è dovuta in base a ciascuna liquidazione (mensile o trimestrale) e con riferimento a ciascun committente</li></ul>
Quando l'applicazione dell'imposta mediante l'inversione contabile anziché nel modo ordinario è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cedente/prestatore era consapevole.	cedente/prestatore punito con la sanzione fra il 90 e il 180% dell'iva

# Applicazione del R.C. anziché dell'iva (2/2)

Le disposizioni di cui al comma 9-bis.2:

- sono applicabili solo alle ipotesi in cui l'imposta è stata erroneamente assolta dal cessionario/committente con il meccanismo dell'inversione contabile **per operazioni riconducibili alle ipotesi di reverse charge ma per le quali non ricorrevano tutte le condizioni** per la sua applicazione (per esempio, nel caso dell'impiantista che realizza in appalto un impianto idraulico in un giardino non di pertinenza di un edificio e assolve l'iva con il meccanismo dell'inversione contabile);
- non si applicano nel caso di ricorso all'inversione contabile in **ipotesi palesemente estranee a detto regime** (in tale evenienza tornano applicabili al cedente/prestatore e al cessionario/committente, le sanzioni in misura percentuale di cui ai c. 1 e 8 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997).

# Applicazione del R.C. su operazioni esenti/non imponibili/non soggette

Fattispecie	Sanzione (art. 6, c. 9-bis.3)
Il cessionario/committente applica l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette ad imposta	<ul style="list-style-type: none"><li>• in sede di accertamento devono essere espunti sia il debito computato da tale soggetto nella liquidazione Iva che la relativa detrazione operata (neutralizzazione degli effetti ai fini Iva)</li><li>• resta fermo il diritto del cessionario/committente a recuperare l'imposta eventualmente non detratta per indetraibilità soggettiva o oggettiva (mediante nota di variazione art. 26, c. 3, DPR n. 633/1972 o procedura di rimborso art. 21, c. 2, D.Lgs. n. 546/1992) (Risposta AE n. 203/2023)</li></ul>
Nei casi di operazioni inesistenti	sanzione amministrativa compresa tra il 5 e il 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro
Quando l'esecuzione delle operazioni inesistenti imponibili è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario/committente era consapevole	cessionario/committente punito con la sanzione pari al 90% con riferimento all'imposta che non avrebbe potuto detrarre (novità Legge di bilancio 2023)

# Ravvedimento operoso

Misura (art. 13, D.Lgs. n. 472/1997)	Se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo avviene
<b>1/9 del minimo</b>	entro 90 giorni dalla data dell'omissione o dell'errore
<b>1/8 del minimo</b>	entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione
<b>1/7 del minimo</b>	entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione
<b>1/6 del minimo</b>	oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione
<b>1/5 del minimo</b>	dopo la constatazione della violazione nel processo verbale (ai sensi dell'art. 24 della Legge n. 4/1929)

# Sanatoria violazioni formali L.d.B. 2023 (1/2)

Possibilità di **regolarizzare** le infrazioni, le irregolarità e l'inosservanza di obblighi o **adempimenti di natura formale commesse fino al 31 ottobre 2022**, per cui sono competenti gli uffici dell'Agenzia delle Entrate, purché le **stesse non rilevino sulla determinazione della base imponibile, sulla liquidazione e sul pagamento dell'Iva**, dell'Irap, delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, delle ritenute alla fonte e dei crediti d'imposta.

Vi rientra anche **l'irregolare applicazione delle disposizioni concernenti l'inversione contabile**, in assenza di frode (tale violazione può essere definita **solo quando l'imposta risulta assolta, ancorché irregolarmente**, e non anche quando la violazione ne ha comportato il mancato pagamento).

Art. 1, c. da 166 a 173, Legge n. 197/2022 (LdB 2023)

Circolare AE n. 2/E/2023

Provvedimento n. 27629/2023

Art. 19, Decreto Legge n. 34 del 30 marzo 2023

# Sanatoria violazioni formali L.d.B. 2023 (2/2)

La regolarizzazione **si perfeziona**:

- con il versamento di una **somma pari a 200 euro per ciascun periodo d'imposta** cui si riferiscono le violazioni, eseguito in due rate di pari importo, la prima **entro il 31 ottobre 2023 (anziché entro il 31 marzo 2023, per effetto della proroga introdotta dal DL n. 34/2023)** e la seconda entro il 31 marzo 2024 (mod. F24, codice tributo "TF44"); è consentito anche il versamento in un'unica soluzione entro il 31 ottobre 2023;
- con la **rimozione delle irregolarità od omissioni**.

La **rimozione non deve essere effettuata** quando non sia possibile o necessaria avuto riguardo ai profili della violazione formale; rientrano in tale ipotesi, per esempio, le violazioni riguardanti **l'errata applicazione dell'inversione contabile** ("reverse charge") ai sensi del **comma 9-bis.1** (imposta erroneamente assolta dal cedente/prestatore con Iva ordinaria anziché dal cessionario/committente in reverse charge) e del **comma 9-bis.2** (imposta erroneamente assolta dal cessionario/committente in reverse charge anziché con l'applicazione dell'Iva ordinaria) dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997.

# **IVA agevolata negli interventi edilizi**



## **La manutenzione e gli altri interventi di recupero**

- ✓ Introduzione
- ✓ Interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria
- ✓ Altri interventi di recupero: restauro e risanamento conservativo; ristrutturazione edilizia; ristrutturazione urbanistica
- ✓ Cessione di beni, escluse le materie prime e semilavorate, per interventi di recupero edilizio
- ✓ Interventi per il superamento delle barriere architettoniche
- ✓ Tabella di sintesi

## **Gli interventi di costruzione di fabbricati**

- ✓ Introduzione
- ✓ Fabbricati «Tupini»
- ✓ Fabbricati «Tupini» ed assimilati
- ✓ Cessione di beni per la costruzione di fabbricati
- ✓ Opere di urbanizzazione e costruzione
- ✓ Tabella di sintesi

## **Altri aspetti**

- ✓ Responsabilità per l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta
- ✓ Modulistica per richiedere l'applicazione delle aliquote ridotte

# **Le manutenzioni e gli altri interventi di recupero**

# Le manutenzioni e gli altri interventi di recupero - Introduzione

Il legislatore fiscale ha previsto aliquote IVA ed agevolazioni differenziate a seconda della tipologia di intervento che viene posta in essere, nonché dell'immobile sul quale l'intervento viene effettuato. In estrema sintesi, ai fini IVA, gli interventi sono così raggruppati:

- interventi "leggeri" in cui rientrano le **manutenzioni ordinarie e straordinarie**;
- interventi "pesanti" in cui rientrano i **restauri e risanamenti conservativi e le ristrutturazioni edilizie**.

Ai fini del corretto inquadramento di un intervento occorre fare esclusivo riferimento alla normativa urbanistica nazionale (D.P.R. 380/2001 che ha sostituito la Legge n. 457/1978, a cui fa ancora riferimento il D.P.R. n. 633/1972) nonché alle normative e regolamenti locali. Ai fini fiscali, una volta individuata la tipologia, si applicherà l'aliquota e le norme ivi previste (Circ. 11/E 16.02.2007).

# Le manutenzioni e gli altri interventi di recupero – Interventi «leggeri» (1/16)

## GLI INTERVENTI DI MANUTENZIONE ORDINARIA E STRAORDINARIA

- **Gli interventi di manutenzione ordinaria** di cui all'art. 3 lett. a) del D.P.R. 6.6.2001 n. 380 (originariamente individuati nell'art. 31 co. 1 lett. a) della L. 5.8.78 cui fa ancora riferimento il D.P.R. 633/72) **sono gli interventi che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare e mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti.**
- **Gli interventi di manutenzione straordinaria** di cui all'art. 3 lett. b) del D.P.R. 6.6.2001 n. 380 (art. 31 co. 1 lett. b) della L. 5.8.78 n. 457) **sono le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino la volumetria complessiva degli edifici e non comportino modifiche delle destinazioni d'uso** (nel relativo ambito ricadono anche gli interventi di accorpamento o frazionamento delle unità immobiliari).

Le prestazioni fornite e le cessioni di materiale per l'esecuzione di interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria sono soggette, **in linea generale, ad aliquota IVA ordinaria. Fanno eccezione gli interventi: di manutenzione ordinaria e straordinaria su edifici a prevalente destinazione abitativa [art. 7 comma 1, lett. b) della Legge 488 del 23.12.1999] ovvero di manutenzione straordinaria su edifici di edilizia residenziale pubblica [n. 127-duodecies della Tabella A, Parte III, alleata al D.P.R. 633/72].**

# Le manutenzioni e gli altri interventi di recupero – Interventi «leggeri» (2/16)

L'agevolazione si applica ai:

- Contratti di appalto;
- Contratti d'opera o altri accordi negoziali.

La C.M. 7.4.2000 n. 71 e la Circ. Agenzia delle Entrate 12.7.2018 n. 15 hanno riconosciuto la possibilità di applicare l'aliquota IVA ridotta **anche in presenza di forniture di beni con posa in opera accessoria ex art. 12 del D.P.R. 633/72**, fermi i limiti per i beni significativi.

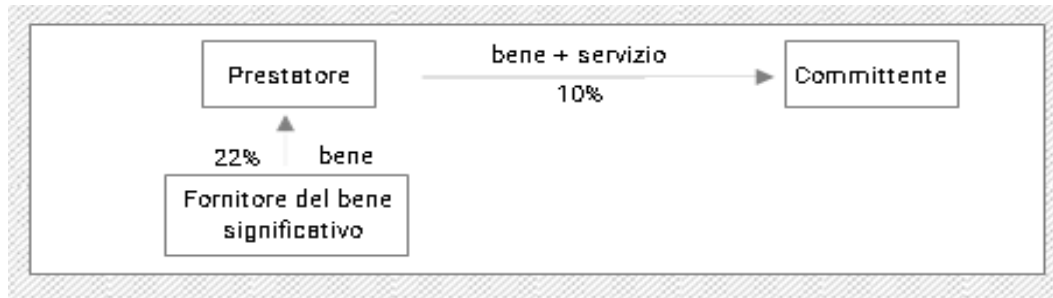
Resta ferma la condizione che i suddetti beni vengano forniti dallo stesso soggetto che esegue la prestazione; i beni forniti da un soggetto diverso o acquistati direttamente dal committente dei lavori sono soggetti ad IVA con applicazione dell'aliquota nella misura ordinaria (attualmente il 22%).

## NOTA:

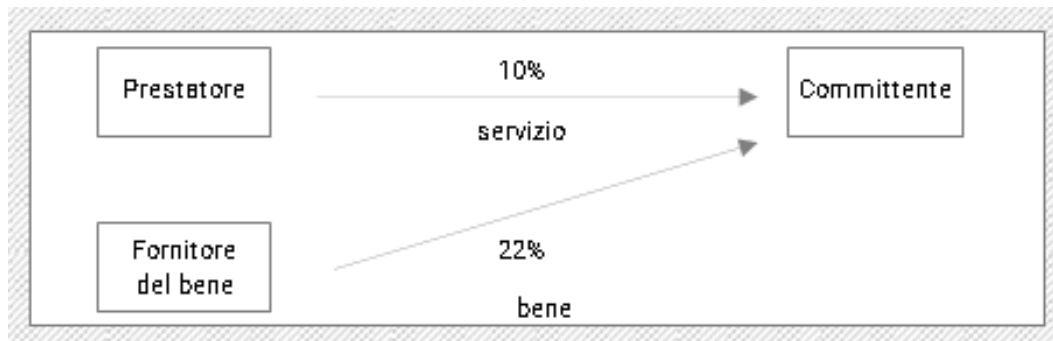
Interessati dalla norma di favore sono tutti gli interventi di cui alle lett. a), b), c), d) dell'art. 3 D.P.R. 380/2001. Ma gli interventi di cui alle lett. c) e d) godono ad ogni modo del regime agevolativo di cui ai n. 127 terdecies e quaterdecies della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/72.

# Le manutenzioni e gli altri interventi di recupero – Interventi «leggeri» (3/16)

## CASISTICHE



Se i beni sono forniti da un soggetto diverso o se sono acquistati direttamente dal committente dei lavori, la fornitura degli stessi è soggetta ad aliquota IVA ordinaria (attualmente il 22%)



# Le manutenzioni e gli altri interventi di recupero – Interventi «leggeri» (4/16)

## Applicazione nell'ambito dei subappalti

Secondo l'Amministrazione finanziaria (C.M. 7.4.2000 n. 71/E) ai subappalti si applica lo stesso regime IVA previsto per gli appalti, considerato che essi concorrono alla realizzazione dell'opera finale.

**Tuttavia (i.e. DEROGA)**, nel caso di manutenzioni su edifici a prevalente destinazione abitativa, le imprese subappaltatrici devono applicare l'aliquota ordinaria. La Circolare ha chiarito che, nel caso specifico, **la norma agevolativa considera la prestazione avente ad oggetto l'intervento nella sua unitarietà.**

Ciò si evince in particolare dall'esplicito riferimento, contenuto nell'ultima parte della disposizione, al “*valore complessivo della prestazione*”, valore con il quale deve essere raffrontato quello dei beni significativi forniti per l'esecuzione dell'intervento, al fine di determinare il limite entro cui a tali beni può essere applicata l'aliquota agevolata.

Nel rapporto tra l'impresa appaltatrice ed il subappaltatore, non è evidentemente possibile realizzare il raffronto tra il valore dei beni forniti nell'ambito del complessivo intervento di recupero ed il valore di questo ultimo.

# Le manutenzioni e gli altri interventi di recupero – Interventi «leggeri» (5/16)

## Applicazione nell'ambito dei subappalti

Pertanto:

- **si applica l'aliquota IVA ordinaria** alle operazioni che configurano **fasi intermedie** nella realizzazione dell'intervento, e cioè alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi rese nei confronti dell'appaltatore o del prestatore d'opera;
- **si applica l'aliquota IVA agevolata** alle prestazioni, comprensive dei beni e dei servizi ricevuti in subappalto, **rese al consumatore finale**.

Occorre infine precisare, come indicato nella Risoluzione Agenzia delle Entrate 11.9.2007 n. 243, che alle prestazioni rese dai subappaltatori all'appaltatore si applica il regime del reverse charge di cui all'art. 17 del D.P.R. 633/72.



# Le manutenzioni e gli altri interventi di recupero – Interventi «leggeri» (6/16)

## Prestazioni di manutenzione periodica e di controlli ex legge

L'aliquota agevolata spetta per le operazioni di controllo e di manutenzione, nonché di **verifica delle emissioni**, degli impianti privati di riscaldamento, condominiali o ad uso esclusivo, installati in fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata.

Tale chiarimento, espresso dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione 4.3.2013 n. 15, fa seguito ad un altro intervento di prassi con cui è stata **estesa l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata anche alle prestazioni di manutenzione obbligatoria previste per gli impianti elevatori e per quelli di riscaldamento, consistenti in verifiche periodiche e nel ripristino** della funzionalità degli stessi.

# Le manutenzioni e gli altri interventi di recupero – Interventi «leggeri» (7/16)

## Significato di prevalenza abitativa

Secondo quanto indicato nella C.M. 29.12.99 n. 247/E (§ 2.1), **si considerano fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata:**

- le singole unità immobiliari (e relative pertinenze non abitative) accatastate nel gruppo A, con eccezione della categoria A/10 (uffici), **a prescindere dall'effettivo utilizzo delle stesse;**
- interi fabbricati con più del 50% della superficie dei piani sopra terra destinati ad abitazione privata; (non è necessario che ricorra l'altra condizione richiesta dalla L. 408/49 (Legge "Tupini"), ossia che la superficie destinata a negozi non ecceda il 25% della superficie dei piani sopra terra).

In base alla C.M. 7.4.2000 n. 71/E, l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata si estende anche:

- agli edifici di **edilizia residenziale pubblica** connotati dalla prevalenza della destinazione abitativa;
- agli edifici assimilati alle case di abitazione non "di lusso" ai sensi dell'art. 1 della L. 659/61, a condizione che costituiscano stabile residenza di collettività;
- alle **pertinenze di immobili abitativi**, anche se gli interventi di recupero hanno ad oggetto la sola pertinenza di unità ad uso abitativo o se la stessa è situata in un edificio che non ha prevalente destinazione abitativa (ma che sia pertinenza di un immobile abitativo).

# Le manutenzioni e gli altri interventi di recupero – Interventi «leggeri» (8/16)

## Determinazione della base imponibile agevolata

L'agevolazione riguarda la **prestazione di servizi complessivamente intesa**, per cui si estende anche alle forniture delle materie prime e semilavorate e degli altri beni necessari per i lavori, a condizione che tali beni non costituiscano una parte significativa del valore delle cessioni effettuate nel quadro dell'intervento.

Per i beni che invece costituiscono una parte significativa del detto valore l'aliquota ridotta si applica solo fino a concorrenza della differenza tra il valore complessivo dell'intervento di recupero e quello dei medesimi beni. Per facilitare la gestione dell'agevolazione, il D.M. 29.12.99 ha individuato i beni per i quali ricorre la condizione del "valore significativo".

Viceversa, se non vengono forniti "beni significativi" il cui valore superi il 50% dell'intero corrispettivo della prestazione, l'IVA agevolata si applica sull'intero importo pattuito.

# Le manutenzioni e gli altri interventi di recupero – Interventi «leggeri» (9/16)

## Beni significativi

Il DM 29.12.99 ha individuato i “beni significativi” per i quali l’applicazione dell’aliquota IVA del 10% subisce la descritta limitazione.

Si considerano “beni significativi”:

- ascensori e montacarichi;
- infissi esterni ed interni;
- caldaie;
- videocitofoni;
- apparecchiature di condizionamento e riciclo dell’aria;
- sanitari e rubinetterie da bagno;
- impianti di sicurezza.

**L’elenco è da considerarsi tassativo.** Pertanto, la limitazione dell’aliquota IVA del 10% opera solo in relazione ai beni indicati dal decreto ministeriale. Peraltro, i termini utilizzati per individuare i beni costituenti una parte significativa degli interventi di recupero devono essere intesi **nel loro significato generico e non tecnico** (es. stufa a pellet).

# Le manutenzioni e gli altri interventi di recupero – Interventi «leggeri» (10/16)

## Determinazione della base imponibile agevolata

L'art. 1 co. 19 della L. 205/2017, attribuendo valenza normativa a quanto già indicato nella Ris. Agenzia delle Entrate 6.3.2015 n. 25 e nella Circ. Agenzia delle Entrate 8.4.2016 n. 12 (§ 17)11, stabilisce che il valore dei "beni significativi":

- deve essere assunto sulla base dell'accordo contrattuale stipulato tra le parti contraenti;
- tenendo conto di tutti gli oneri che concorrono alla produzione dei beni stessi e, dunque, sia delle materie prime che della manodopera impiegata per la produzione.

Inoltre, l'art. 1 co. 19 della L. 205/2017 stabilisce che detto valore non può, in alcun caso, essere inferiore al prezzo di acquisto dei beni stessi sostenuto dal fornitore della prestazione. Dunque, il costo di produzione non può essere inferiore al costo delle materie prime utilizzate ed al costo della manodopera impiegata.

Sui criteri di valorizzazione dei beni significativi, si è espressa la Circ. Agenzia delle Entrate 12.7.2018 n. 15 distinguendo il caso in cui il bene, fornito nell'intervento di manutenzione, sia stato prodotto dal prestatore stesso rispetto al caso in cui il bene sia stato acquistato da terzi.

# Le manutenzioni e gli altri interventi di recupero – Interventi «leggeri» (11/16)

## Determinazione della base imponibile agevolata

### PRODUZIONE

Se il bene è prodotto dal prestatore, ai fini della determinazione dell'aliquota IVA applicabile, il valore del bene si intende costituito dal costo di produzione del bene. Detto costo di produzione, secondo il documento OIC 13, richiamato nella circ. Agenzia delle Entrate 15/2018, tiene conto anche dei costi indiretti sostenuti nel corso della produzione dei beni (es. l'ammortamento di beni materiali e immateriali che contribuiscono alla produzione, le manutenzioni e le riparazioni, ecc.), ad esclusione dei costi generali e amministrativi e dei costi di distribuzione dei prodotti.

### ACQUISTO DA TERZI

Diversamente, nel caso in cui il fornitore non produca il bene significativo, bensì acquisti lo stesso da terzi, il valore del bene, ai fini dell'individuazione dell'aliquota IVA applicabile, non può essere inferiore al suo valore di acquisto.

In entrambi i casi (sia che il bene sia autoprodotta sia che il bene sia acquistato da terzi), secondo la richiamata Circ. 15/2018, nel valore del bene significativo non si deve tenere conto del "ricarico" o "mark-up" che il prestatore aggiunge al costo di produzione o al costo di acquisto per determinare il prezzo finale di cessione nei confronti del cliente.

# Le manutenzioni e gli altri interventi di recupero – Interventi «leggeri» (12/16)

## Esempio

Si consideri una prestazione di manutenzione straordinaria il cui corrispettivo pattuito è pari a 1.900,00 euro, di cui 1.100,00 euro è il valore del bene significativo (come detto, in ogni caso, non inferiore al costo delle materie prime utilizzate ed al costo della manodopera impiegata per la produzione del bene), 600,00 euro il valore della manodopera e 200,00 euro il “mark-up” aggiunto dal prestatore.

In tale circostanza, essendo il valore dei “beni significativi” utilizzati (1.100,00 euro) superiore alla metà del corrispettivo pattuito dalle parti (950,00 euro), è necessario scomporre l’importo complessivo come segue.

Corrispettivo		Aliquota applicabile
Manodopera + “mark-up” per il bene significativo impiegato	$600,00 + 200,00 = 800,00$ euro	10%
Bene significativo impiegato (corrispettivo pattuito – valore del bene significativo)	$1.900,00 - 1.100,00 = 800,00$ euro	10%
Eccedenza del valore del bene significativo	$1.900,00 - 1.600,00 = 300,00$ euro	22%

# Le manutenzioni e gli altri interventi di recupero – Interventi «leggeri» (13/16)

## Nozione di parti staccate dei beni significativi

L'art. 1 co. 19 della L. 205/2017 stabilisce le regole per determinare il valore dei “beni significativi”, forniti nell'ambito di interventi di recupero edilizio, nella circostanza in cui vi siano delle parti “staccate” del bene stesso.

Le parti “staccate” non sono incluse nel valore del bene significativo se hanno una “**autonomia funzionale**” rispetto al manufatto principale come individuato dal D.M. 29.12.99. Viceversa, sono incluse nel valore del bene significativo le parti “staccate” che sono prive di autonomia e concorrono alla normale funzionalità del bene significativo fornito.

## Esempi

Costituiscono “parti staccate” prive di autonomia funzionale rispetto all'infisso (e, dunque, da includere nel valore del bene significativo) i serramenti e le maniglie. Lo stesso vale per il bruciatore rispetto ad una caldaia (bene significativo). Sono da includersi, nel valore del bene significativo, anche le colle utilizzate ad esempio per l'installazione dell'infisso.



# Le manutenzioni e gli altri interventi di recupero – Interventi «leggeri» (14/16)

## Nozione di parti staccate dei beni significativi

Sono, invece, “parti staccate”, dotate di autonomia rispetto agli infissi, le **tapparelle ovvero gli analoghi sistemi oscuranti come gli scuri o le veneziane, anche qualora siano strutturalmente integrati negli infissi.**

Sono, altresì, dotate di autonomia rispetto agli infissi **le zanzariere**, anche qualora siano strutturalmente integrate negli stessi.

Costituiscono, invece, beni del tutto indipendenti e diversi dagli infissi dell’abitazione le inferriate o grate di sicurezza. Anche in questa ipotesi, come indica la Circ. Agenzia delle Entrate 15/2018, il valore della grata o inferriata non confluisce nel valore degli infissi.

# Le manutenzioni e gli altri interventi di recupero – Interventi «leggeri» (15/16)

## Modalità di fatturazione

La fattura emessa ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. 633/72 dal prestatore che realizza l'intervento manutentivo **deve indicare, oltre al servizio formante l'oggetto della prestazione, anche i beni di valore significativo che vengono forniti nell'ambito dell'intervento stesso** (art. 1 co. 19 della L. 205/2017).

L'indicazione si rende necessaria in quanto i suddetti beni sono suscettibili di essere assoggettati a due distinte aliquote, quella del 10% entro il limite di valore pari alla differenza tra il prezzo della prestazione complessiva ed il valore dei beni medesimi e quella ordinaria per la parte di valore residua.

Dunque, affinché il beneficio si renda applicabile, occorre che in fattura sia riportato:

- il corrispettivo complessivo dell'operazione, comprensivo del valore dei beni significativi ceduti;
- il valore dei beni significativi ceduti con distinta indicazione della quota parte per la quale si applica l'aliquota IVA del 10% e della quota parte per la quale si applica l'aliquota ordinaria.

Tali dati devono essere evidenziati in fattura anche nel caso in cui dal calcolo risulti che l'intero valore del bene significativo debba essere assoggettato ad IVA con applicazione dell'aliquota del 10% (vale a dire anche qualora il valore del bene non sia superiore alla metà del valore dell'intervento agevolato).

# Le manutenzioni e gli altri interventi di recupero – Interventi «leggeri» (16/16)

## Altri casi particolari

### ➤ Pluralità di prestazioni nell'intervento di recupero

Occorre considerare ed evidenziare (da parte del prestatore), separatamente, il valore della prestazione complessiva e il valore dei beni significativi (distintamente per ogni singolo bene ovvero cumulativamente indicando il relativo valore complessivo)

### ➤ Pagamento di acconti

Occorre ricondurre proporzionalmente il valore del bene significativo all'importo di acconto pagata sul totale della prestazione concordato.

# Le manutenzioni e gli altri interventi di recupero – Interventi «pesanti» (1/8)

## Altri interventi di recupero

- **Gli interventi di restauro e risanamento conservativo** di cui all'art. 3 lett. c) del D.P.R. 6.6.2001 n. 380 sono gli interventi diretti a conservare l'organismo edilizio e la sua funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili.
- **Gli interventi di ristrutturazione edilizia** di cui all'art. 3 lett. d) del D.P.R. 6.6.2001 n. 380 sono gli interventi finalizzati a modificare la struttura dell'immobile, in modo da costituire un'entità ontologicamente e qualitativamente diversa dalla precedente;
- **Gli interventi di ristrutturazione urbanistica** di cui all'art. 3 lett. f) del D.P.R. 6.6.2001 n. 380 sono gli "interventi di ristrutturazione urbanistica", quelli rivolti a sostituire l'esistente tessuto urbanistico-edilizio con altro diverso, mediante un insieme sistematico di interventi edilizi, anche con la modificazione del disegno dei lotti, degli isolati e della rete stradale.

# Le manutenzioni e gli altri interventi di recupero – Interventi «pesanti» (2/8)

## Altri interventi di recupero

Ai sensi del n. 127-quaterdecies della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72, si applica l'aliquota IVA del 10% **per i contratti di appalto** relativi ad interventi di:

- restauro e risanamento conservativo (art. 3 co. 1 lett. c) del D.P.R. 380/2001);
- ristrutturazione edilizia (art. 3 co. 1 lett. d) del D.P.R. 380/2001);
- ristrutturazione urbanistica (art. 3 co. 1 lett. f) del D.P.R. 380/2001).

In base a quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate, **l'agevolazione spetta ai contratti di appalto relativi agli interventi di recupero su qualunque tipologia di immobile** e quindi anche a quelli aventi ad oggetto immobili commerciali o industriali.

# Le manutenzioni e gli altri interventi di recupero – Interventi «pesanti» (3/8)

## Cessioni di beni, escluse le materie prime e semilavorate; per interventi di recupero edilizio

Ai sensi del n. 127-terdecies della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72, si applica l'aliquota IVA del 10% per le cessioni di beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la realizzazione degli interventi di:

- restauro e risanamento conservativo (art. 3 co. 1 lett. c) del DPR 380/2001);
- ristrutturazione edilizia (art. 3 co. 1 lett. d) del DPR 380/2001);
- ristrutturazione urbanistica (art. 3 co. 1 lett. f) del DPR 380/2001).

L'agevolazione concerne i beni che concorrono agli interventi di recupero sui fabbricati senza perdere la loro individualità, così da essere suscettibili di ripetute utilizzazioni. Come indicato nella R.M. 30.3.98 n. 22, "il bene finito, infatti, è tale in quanto, pur incorporandosi nella costruzione, è comunque riconoscibile e non perde le proprie caratteristiche, tanto da essere suscettibile di ripetute utilizzazioni".

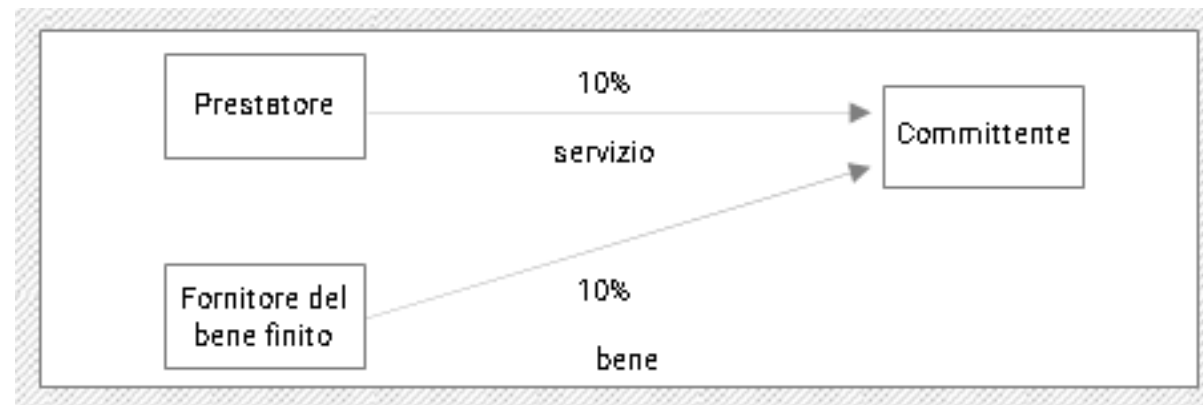
**L'agevolazione non si estende invece ai beni che, pur costituendo prodotti finiti per il cedente, sono materie prime e semilavorate per l'acquirente (ad esempio, cemento armato, mattoni, calce, tondini di ferro, chiodi, tubi metallici).**

# Le manutenzioni e gli altri interventi di recupero – Interventi «pesanti» (4/8)

## Casistiche

Secondo la prassi amministrativa, l'aliquota IVA del 10% è prevista “solo nella fase finale di commercializzazione dei beni” ed è “subordinata al rilascio di una dichiarazione da parte dell'acquirente circa l'utilizzazione dei beni stessi” (nella quale indicare anche gli estremi del provvedimento autorizzativo dell'intervento).

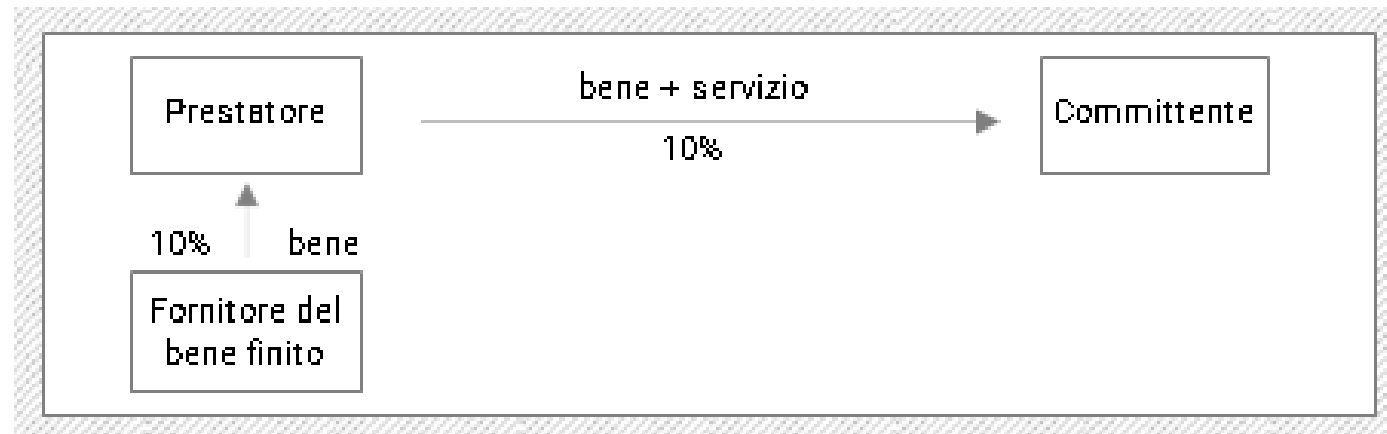
Inoltre, non costituisce una limitazione (e si applica l'aliquota del 10%) il fatto che l'acquisto del bene finito sia posto in essere direttamente dal committente dei lavori. Si tratta, tipicamente, del caso in cui il consumatore finale commissiona i lavori a un'impresa edile, ma acquista il bene finito (magari personalmente) presso un fornitore differente.



# Le manutenzioni e gli altri interventi di recupero – Interventi «pesanti» (5/8)

## Casistiche

L'aliquota IVA ridotta può essere fatta valere anche dall'installatore che realizza un intervento agevolato. Tanto emerge dal contenuto della R.M. 9.2.94 n. 97, in cui è stato precisato che l'installatore può chiedere al fornitore l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta di cui al n. 127-terdecies della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72 per le cessioni di "beni finiti" volti alla realizzazione di interventi di recupero agevolati.





# Le manutenzioni e gli altri interventi di recupero – Interventi «pesanti» (6/8)

## Cessioni di beni, escluse le materie prime e semilavorate; per interventi di recupero edilizio

Diversi documenti di prassi hanno fornito esemplificazioni di beni che, non costituendo né materie prime né semilavorate, possono godere dell'aliquota IVA ridotta e, viceversa, di beni che costituiscono materie prime o semilavorate e, quindi, non rientrano nell'ambito dell'agevolazione.

Bene ricompreso nell'agevolazione	Riferimento di prassi
Ascensori e montacarichi	C.M. 17.4.81 n. <a href="#">14</a> e C.M. 2.3.94 n. <a href="#">1</a>
Infissi interni ed esterni	C.M. 2.3.94 n. <a href="#">1</a>
Prodotti per impianti idrici (tubi, contatori) e sanitari per bagno	C.M. 17.4.81 n. <a href="#">14</a> e C.M. 2.3.94 n. <a href="#">1</a>
Camini	C.M. 17.4.81 n. <a href="#">14</a> e R.M. 18.10.82 n. 353485
Prodotti per impianti elettrici (contatore, interruttori, filo elettrico)	C.M. 17.4.81 n. <a href="#">14</a> e C.M. 2.3.94 n. <a href="#">1</a>
Impianti di riscaldamento ad "energia-solare"	R.M. 17.1.86 n. 324048
Componenti di impianti termici solari quali pannelli solari, bollitori e pompe	Ris. Agenzia delle Entrate 27.9.2007 n. <a href="#">269</a>

# Le manutenzioni e gli altri interventi di recupero – Interventi «pesanti» (7/8)

**Cessioni di beni, escluse le materie prime e semilavorate; per interventi di recupero edilizio**

Bene ricompreso nell'agevolazione	Riferimento di prassi
Scale a chiocciola, a giorno o retrattili	R.M. 9.3.96 n. 39
Porte a scomparsa	R.M. 8.9.86 n. 360866
Finestre, lavelli o particolari impianti sanitari per immobile ospedaliero	R.M. 9.2.82 n. 334291 e R.M. 19.10.84 n. 398848
Attrezzatura di stoccaggio, trasporto e lavorazione di prodotti agricoli	R.M. 1.6.90 n. 430478
Impianti di smaltimento delle acque e degli scarti di lavorazione	R.M. 20.7.90 n. 430579
Prodotti per impianti a gas e di riscaldamento (caldaie, elementi di termosifone, tubazioni)	C.M. 17.4.81 n. 14/Ee C.M. 2.3.94 n. 1/E
Tubi in gres ceramico e loro raccordi, impiegati per la costruzione di impianti di riscaldamento, idrici, del gas, ecc.	R.M. 8.2.83 n. 354328

# Le manutenzioni e gli altri interventi di recupero – Interventi «pesanti» (8/8)

## Cessioni di beni, escluse le materie prime e semilavorate; per interventi di recupero edilizio

L'agevolazione non si estende invece ai beni che, pur costituendo prodotti finiti per il cedente, sono materie prime e semilavorate per l'acquirente (ad esempio, cemento armato, mattoni, calce, tondini di ferro, chiodi, tubi metallici). A titolo di esempio,

Bene escluso dall'agevolazione	Riferimento di prassi
Idropitture e pitture murali	R.M. 3.2.89 n. 551469, R.M. 5.7.89 n. 550091, R.M. 5.7.89 n. 550125, R.M. 19.10.89 n. 551040, R.M. 12.3.90 n. 430055, R.M. 13.3.90 n. 430043, R.M. 11.4.90 n. 945, C.M. 13.7.90 n. 48, R.M. 28.7.90 n. 430210, R.M. 10.10.90 n. 430952 e R.M. 9.3.91 n. 431099
Materiali di coibentazione, impermeabilizzanti, iso-lanti flessibili in gomma per tubi	R.M. 26.9.83 n. 353877 e R.M. 24.7.86 n. 323719
Stucco	R.M. 15.3.90 n. 551263, R.M. 9.3.91 n. 431099, e R.M. 7.2.95 n. 30

Laterizi (es. mattoni anche refrattari pure per stufe, tavelle e tavelloni, comignoli per canne fumarie, tegole)	R.M. 11.12.79 n. 368812
Manufatti e prefabbricati in gesso, cemento e latero-cemento, ferro-cemento, fibrocemento, eventualmente anche con altri composti	R.M. 25.1.82 n. 330966
Materiali per pavimentazione interna o esterna (es. moquette, pavimenti in gomma, pavimenti in P.V.C., prodotto ceramico denominato biscotto, pannelli in fibre di legno)	R.M. 9.12.88 n. 550419
Pavimenti in legno	R.M. 26.4.94 n. III-7-639
Pavimenti di tipo "laminato" ancorché montati senza l'uso di collanti e quindi suscettibili di essere smontati e riutilizzati	Ris. Agenzia delle Entrate 25.6.2012 n.71
Pannelli in legno compensato	R.M. 3.5.83 n. 352163 e R.M. 2.4.87 n. 364228
Sottocarta da parati	R.M. 24.7.86 n. 324732
Rivestimenti in legno o marmo per i caminetti	R.M. 30.7.91 n. 430786

# Interventi per il superamento delle barriere architettoniche (1/2)

Ai **sensi del n. 41-ter** della Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. 633/72, alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto la realizzazione delle opere direttamente finalizzate al superamento o alla eliminazione delle barriere architettoniche **si applica l'aliquota IVA del 4%**.

A norma della L. 13/89 e del DM 14.6.89 n. 236, per barriere architettoniche devono intendersi:

- gli ostacoli fisici che sono fonte di disagio per la mobilità delle persone, in particolare di coloro che, per qualunque causa, hanno capacità motoria ridotta o impedita in forma permanente o temporanea;
- gli ostacoli che limitano o impediscono la comoda e sicura utilizzazione di parti, attrezzature e componenti;
- la mancanza di accorgimenti e segnalazioni che permettano l'orientamento e la riconoscibilità dei luoghi e delle fonti di pericolo, in particolare per i non vedenti, gli ipovedenti e per i sordi.

# Interventi per il superamento delle barriere architettoniche (2/2)

La fruizione dell'aliquota agevolata risulta scollegata dalla tipologia di intervento edilizio. Pertanto essa spetta agli interventi finalizzati all'abbattimento delle barriere architettoniche che si concretizzano in interventi di:

- manutenzione ordinaria o straordinaria;
- restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia.

# Tabella di sintesi

Tipologia di intervento	Appalto	Cessione con posa in opera		Cessione	
		Beni Finiti	Materieprime / Semilavorate	Beni Finiti	Materieprime / Semilavorate
Manutenzioni ordinarie fabbricati a prevalente destinazione abitativa	10% *	<b>10%</b> (salvo beni significativi)	<b>10%</b>	22%	22%
Altre manutenzioni ordinarie	22%	22%	22%	22%	22%
Manutenzioni straordinarie fabbricati a prevalente destinazione abitativa	10% *	<b>10%</b> (salvo beni significativi)	<b>10%</b>	22%	22%
Manutenzioni straordinarie su edifici di edilizia residenziale pubblica	10% *	<b>10%</b> (salvo beni significativi)	<b>10%</b>	22%	22%
Altre manutenzioni straordinarie	22%	22%	22%	22%	22%
Restauro e risanamento conservativo	10%	10%	22%	<b>10%</b>	22%
Ristrutturazione edilizia	10%	10%	22%	<b>10%</b>	22%
Ristrutturazione urbanistica	10%	10%	22%	<b>10%</b>	22%

\* Se in appalto sono forniti beni significativi occorre sempre verificare l'applicazione o meno dell'IVA mista

# **La costruzione di fabbricati**

# La costruzione di fabbricati - Introduzione

Alle prestazioni di servizi, dipendenti da **contratti di appalto (vedi Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, n. 127-septies, 127-quaterdecies)**, relative alla costruzione di fabbricati si applicano aliquote diverse (4%, 10% o 22%), a seconda dei:

- ✓ requisiti oggettivi del fabbricato;
- ✓ requisiti soggettivi del prestatore o del committente.

In particolare, è agevolata la costruzione di:

- costruzioni rurali ad uso abitativo **(4%)**;
- case di abitazione diverse da quelle di categoria catastale A/1, A/8 e A/9, nei confronti di soggetti in possesso dei requisiti «prima casa» **(4%)**;
- case di abitazione diverse da quelle di categoria catastale A/1, A/8 e A/9, per le quali non sussistono le condizioni di «prima casa» **(10%)**;
- fabbricati con le caratteristiche «Tupini», se le prestazioni di costruzione sono effettuate nei confronti di soggetti che svolgono l'attività di costruzione di immobili per la successiva rivendita **(4%)**;
- fabbricati con le caratteristiche «Tupini», nei confronti di altri soggetti, i quali non si avvalgono delle agevolazioni «prima casa» **(10%)**.



# Fabbricati «Tupini»

Alle prestazioni di servizi, dipendenti da contratti di appalto, relative alla costruzione di "fabbricati o porzioni di fabbricato, diversi dalle predette case di abitazione" c.d. «Tupini» si applica:

- l'aliquota del 4% se la cessione è effettuata nei confronti dei soggetti che svolgono l'attività di costruzione di immobili per la successiva rivendita **(Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, n. 39)**;
- l'aliquota del 10%, nei confronti di altri soggetti, i quali non si avvalgono delle agevolazioni «prima casa» **(Tabella A, Parte II, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, n. 127-quaterdecies)**.

I fabbricati con le caratteristiche «Tupini» sono individuati dall'art. 13 della L. 2.7.49 n. 498, nonché dal combinato disposto dell'art. 1 della L. 6.10.62 n. 1493 e dell'art. 1 della L. 2.12.67 n. 1212. **In sostanza, si tratta delle case di abitazione, anche comprendenti uffici e negozi, che non abbiano il carattere "di lusso",** al rispetto della duplice condizione che:

- più del 50% della superficie totale dei piani sopra terra sia destinata ad abitazione;
- non più del 25% della superficie totale dei piani sopra terra sia destinata a negozi.

# Fabbricati «Tupini» e assimilati

- gli edifici scolastici,
- le caserme,
- gli ospedali,
- le case di cura,
- i ricoveri,
- le colonie climatiche,
- i collegi, gli educandati, gli asili infantili, gli orfanotrofi, e simili.

Come chiarito dalla C.M. 17.4.81 n. 14, sono assimilati alle case di abitazione «Tupini» anche i fabbricati diversi dai precedenti, purché aventi analoghe finalità e destinati ad ospitare collettività.

Non sono invece assimilabili ai fabbricati «Tupini» le biblioteche comunali, i centri sociali, le case comunali, i mattatoi, i cimiteri, gli ambulatori e i mercati (cfr. R.M. 25 gennaio 1974, n. 504156).

# Cessione di beni per la costruzione di fabbricati (1/3)

È prevista l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta:

- nella misura del 4%, per le cessioni di beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione dei fabbricati "*Tupini*" e delle costruzioni rurali di cui al n. 21-bis della Tabella A, Parte II, allegata al DPR 633/72;
- nella misura del 10%, per le cessioni di beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la realizzazione degli interventi di "nuova costruzione" di cui alla lett. e) dell'art. 3 del DPR 6.6.2001 n. 380 (trasfusione dell'art. 31 della L. 5.8.78) per la realizzazione di edifici «*assimilati ai fabbricati Tupini*».

L'agevolazione **concerne** i beni che concorrono a formare la costruzione dei fabbricati senza perdere la loro individualità, così da essere suscettibili di ripetute utilizzazioni. Come indicati nella R.M. 30.3.98 n. 22, "*il bene finito, infatti, è tale in quanto, pur incorporandosi nella costruzione, è comunque riconoscibile e non perde le proprie caratteristiche, tanto da essere suscettibile di ripetute utilizzazioni*".

L'agevolazione **non si estende** invece ai beni che, pur costituendo prodotti finiti per il cedente, sono materie prime e semilavorate per l'acquirente (ad esempio, cemento armato, mattoni, calce, tondini di ferro, chiodi, tubi metallici).

# Cessione di beni per la costruzione di fabbricati (2/3)

Bene ricompreso nell'agevolazione	Riferimento di prassi
Ascensori e montacarichi	C.M. 17.4.81 n. 14 e C.M. 2.3.94 n. 1
Infissi interni ed esterni	C.M. 2.3.94 n. 1
Prodotti per impianti idrici (tubi, contatori) e sanitari per bagno	C.M. 17.4.81 n. 14 e C.M. 2.3.94 n. 1
Caminetti	R.M. 18.10.82 n. 353485
Prodotti per impianti elettrici (contatore, interruttori, filo elettrico)	C.M. 17.4.81 n. 14 e C.M. 2.3.94 n. 1
Impianti di riscaldamento ad energia solare	R.M. 17.1.86 n. 324048
Componenti di impianti termici solari quali pannelli solari, bollitori e pompe	Ris. Agenzia delle Entrate 27.9.2007 n. 269
Scale a chiocciola a giorno o retrattili	R.M. 9.3.96 n. 39
Porte a scomparsa	R.M. 8.9.86 n. 360866
Finestre, lavelli o particolari impianti sanitari per immobili ospedalieri	R.M. 9.2.82 n. 334291 e R.M. 19.10.84 n. 398848
Attrezzatura di stoccaggio, trasporto e lavorazione di prodotti agricoli	R.M. 1.6.90 n. 430478
Impianti di smaltimento delle acque e degli scarti di lavorazione	R.M. 20.7.90 n. 430579
Prodotti per impianti a gas e di riscaldamento (caldaie, elementi di termosifone, tubazioni)	C.M. 17.4.81 n. 14 e C.M. 2.3.94 n. 1
Tubi in gres ceramico e loro raccordi, impiegati per la costruzione di impianti di riscaldamento, idrici, del gas, ecc.	R.M. 8.2.83 n. 354328

# Cessione di beni per la costruzione di fabbricati (3/3)

Bene escluso dall'agevolazione	Riferimento di prassi
Idropitture e pitture murali	R.M. 3.2.89 n. 551469, R.M. 5.7.89 n. 550091, R.M. 5.7.89 n. 550125, R.M. 19.10.89 n. 551040, R.M. 12.3.90 n. 430055, R.M. 13.3.90 n. 430043, C.M. 13.7.90 n. 48, R.M. 28.7.90 n. 430210, R.M. 10.10.90 n. 430952 e R.M. 9.3.91 n. 431099
Materiali di coibentazione, impermeabilizzanti, isolanti flessibili in gomma per tubi	R.M. 26.9.83 n. 353877 e R.M. 24.7.86 n. 323719
Stucco	R.M. 15.3.90 n. 551263, R.M. 9.3.91 n. 431099 e R.M. 7.2.95 n. 30
Laterizi (es. mattoni anche refrattari pure per stufe, tavelle e tavelloni, comignoli per canne fumarie, tegole)	R.M. 11.12.79 n. 368812
Manufatti e prefabbricati in gesso, cemento e laterocemento, ferro cemento, fibrocemento, eventualmente anche con altri composti	R.M. 25.1.82 n. 330966
Materiali per pavimentazione interna o esterna (es. moquette, pavimenti in gomma, pavimenti in P.V.C., prodotto ceramico denominato biscotto, pannelli in fibre di legno)	R.M. 9.12.88 n. 550419
Pavimenti in legno	R.M. 26.4.94 n. III-7-639
Pavimenti di tipo "laminato" ancorché montati senza l'uso di collanti e quindi suscettibili di essere smontati e riutilizzati	Ris. Agenzia delle Entrate 25.6.2012 n.71

Pannelli in legno compensato	R.M. 3.5.83 n. 352163 e R.M. 2.4.87 n. 364228
Sottocarta da parati	R.M. 24.7.86 n. 324732
Rivestimenti in legno o marmo per i caminetti	R.M. 30.7.91 n. 430786
Beni considerati come arredi od ornamenti, quali fioriere, panchine, portabiciclette, contenitori per rifiuti	R.M. 30.1.88 n. 460624
Impermeabilizzanti per esterni	R.M. 17.4.86 n. 321316 e R.M. 31.12.90 n. 551177
Isolanti acustici	R.M. 14.2.85 n. 399855
Lana di vetro	R.M. 14.2.85 n. 399855 e R.M. 28.5.87 n. 362152
Guaine impermeabili normali e con alluminio	R.M. 20.5.83 n. 350671
Lapidi	R.M. 8.2.83 n. 350577
Prodotti dell'industria lapidea lavorati e non	R.M. 30.7.90 n. 430395
Tegole composte di materiale lapideo	R.M. 11.12.79 n. 368812
Tombe	R.M. 17.12.83 n. 343081
Statue in marmo	R.M. 30.7.90 n. 430395
Profili antiscivolo e giunti di dilatazione	R.M. 3.1.86 n. 324663
Battiscopa in legno	R.M. 30.7.84 n. 395477 e R.M. 24.7.86 n. 324252
Perline	R.M. 11.6.84 n. 396556 e R.M. 28.5.87 n. 364352
Moquette	R.M. 28.7.92 n. 431297
Materiale deumidificante	R.M. 6.8.91 n. 431210 e R.M. 6.11.91 n. 3563
Materiali inerti quali, ad esempio, polistirolo liquido o in granuli, sabbia di cava, ghiaia e ghiaietto, argilla espansa, pietrisco, vermiculite, graniglia, argilla	R.M. 25.1.78 n. 9082

# Opere di urbanizzazione (costruzione)

Le opere di urbanizzazione rappresentano le strutture ed i servizi necessari per rendere fruibile un nuovo insediamento abitativo o produttivo. Ai sensi della Legge 847/1964 (artt. 3 e 4), esse si dividono in:



Nel tempo, grazie a diversi interventi di prassi e normativi, sono agevolabili come opere di urbanizzazione secondaria anche: i marciapiedi e vialetti pedonali, i parcheggi realizzati nel sottosuolo della singole unità immobiliari, le attività di bonifica delle aree inquinate a condizione che siano inserite in un piano di bonifica approvato dagli organi competenti.

# Opere di urbanizzazione (costruzione)

A norma dei n. 127-quinquies, 127-sexies e 127-septies della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/72, si applica l'aliquota IVA del 10% nei seguenti casi:

- **opere di urbanizzazione primaria e secondaria** di cui all'art. 4 della L. 847/64; linee di trasporto metropolitane, tranviarie ed altre linee di trasporto ad impianto fisso; impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica; impianti di depurazione destinati ad essere collegati a reti fognarie anche intercomunali e ai relativi collettori di adduzione; edifici di cui all'art. 1 della L. 659/61, assimilati ai fabbricati "Legge Tupini" ex art. 13 della L. 408/49 **(Tabella A, Parte II, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, n. 127-quinquies)**;
- **beni**, escluse materie prime e semilavorate, **forniti per la costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al punto precedente (Tabella A, Parte II, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, n. 127-sexies)**;
- **prestazioni di servizi** dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui ai punti precedenti **(Tabella A, Parte II, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, n. 127-septies)**.

# Tabella di sintesi

## Prestazioni relative alla costruzione

Edificazione	Aliquota	Norma
Case di abitazione accatastate nelle categorie catastali A/2, A/3, A/4, A/5, A/6, A/7 o A/11, nei confronti di persone fisiche in possesso dei requisiti per l'agevolazione "prima casa".	4%	n. 39 e n. 21 della Tabella A, Parte II, allegata al DPR 633/72
Costruzioni rurali <sup>38</sup> , destinate ad uso abitativo del proprietario del terreno o di altri addetti alle coltivazioni o all'allevamento del bestiame e attività connesse.		n. 39 e n. 21-bis della Tabella A, Parte II, allegata al DPR 633/72
Fabbricati "Tupini" e assimilati, nei confronti di soggetti che svolgono l'attività di costruzione di immobili per la successiva rivendita.		n. 39 della Tabella A, Parte II, allegata al DPR 633/72
Case di abitazione accatastate nelle categorie catastali A/2, A/3, A/4, A/5, A/6, A/7 o A/11, nei confronti di soggetti non in possesso dei requisiti per l'agevolazione "prima casa".	10%	n. 127- <i>quaterdecies</i> della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72
Fabbricati "Tupini" e assimilati, nei confronti di soggetti che non si avvalgono delle agevolazioni "prima casa" e che non svolgono l'attività di costruzione di immobili per la successiva rivendita.		n. 127- <i>quaterdecies</i> della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72

Edificazione	Aliquota	Norma
Case di abitazione accatastate nelle categorie catastali A/1, A/8 o A/9.	22%	art. 16 co. 1 del DPR 633/72
Fabbricati non "Tupini", diversi dalle case di abitazione.		
Costruzioni rurali, destinate ad uso abitativo del proprietario del terreno o di altri addetti alle coltivazioni o all'allevamento del bestiame e attività connesse, per le quali non è soddisfatta la condizione di "ruralità" di cui all'art. 9 co. 3 del DL 557/93.		
Unità immobiliari non destinate ad uso abitativo.		



# Tabella di sintesi

## Fornitura di beni per la costruzione

Tipologia di fabbricato	Cessione del bene	
	Beni finiti	Materie prime e semilavorate
"Tupini"	4%	22%
Costruzioni rurali	4%	22%
Edifici assimilati "Tupini"	10%	22%
Altri fabbricati	22%	22%

# Responsabilità per l'applicazione dell'aliquota iva ridotta (1/4)

Con riguardo all'esatta applicazione dell'aliquota Iva in edilizia, un ulteriore rilevante aspetto riguarda l'individuazione del soggetto responsabile per la corretta applicazione dell'aliquota Iva agevolata, ciò anche tenuto conto di determinati comportamenti, alquanto frequenti nella prassi, in cui si provvede al rilascio di dichiarazioni con i quali il committente chiede di poter usufruire di una determinata aliquota ridotta.

Tuttavia, tali attestati dichiarativi non determinano – in linea di principio – un'inversione della responsabilità per la corretta applicazione dell'imposta, responsabilità che permane in capo al cedente/prestatore. Infatti ai sensi dell'art.17, primo comma del D.P.R. n.633 cit.: <<*l'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili*>>, individuando, quindi, nel cedente/prestatore il soggetto passivo d'imposta e debitore nei confronti dell'Erario, facendo nascere quindi, in capo a tale soggetto la responsabilità per l'applicazione errata dell'aliquota ridotta, limitatamente alla differenza d'imposta dovuta ed alle relative sanzioni applicabili.

# Responsabilità per l'applicazione dell'aliquota iva ridotta (2/4)

A tal proposito è utile rammentare come il Ministero delle Finanze, nella risoluzione n. 361705/1979, ebbe modo di chiarire che laddove sia previsto un beneficio fiscale consistente nell'applicazione di aliquote agevolate in presenza di determinati presupposti soggettivi e oggettivi, sarà cura del soggetto d'imposta, cioè dell'operatore economico che effettua la cessione o la prestazione di servizi assicurarsi in concreto che ricorrano i presupposti per l'applicazione dell'aliquota ridotta, non avendo carattere esimente da sanzioni l'eventuale dichiarazione rilasciata dal committente dei lavori circa la sussistenza dei requisiti per la concessione del beneficio tributario.

Tale principio è stato poi ribadito e rafforzato dal Ministero delle Finanze stesso con le Circolari n° 1/E del 2 marzo 1994 e n° 22/E del 30 marzo 1998, le quali affermano che l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta è subordinata al rilascio, da parte dell'acquirente, e sotto la sua responsabilità, di una dichiarazione circa l'utilizzazione dei beni finiti.

# Responsabilità per l'applicazione dell'aliquota iva ridotta (3/4)

Recentemente, inoltre, la Suprema Corte di Cassazione, con la sentenza n° 3291 del 2 marzo 2012 ha precisato che l'unico responsabile della correttezza dell'aliquota IVA applicata alla cessione o alla prestazione eseguita è il soggetto che emette la fattura; resta a suo carico l'onore di provare la sussistenza delle circostanze di fatto e delle norme che consentono una applicare un'aliquota IVA differente rispetto a quella ordinaria.

A tal proposito, anche a fronte di una puntuale dichiarazione rilasciata dal cessionario o committente, che possa indurre all'applicazione di un'aliquota ridotta, il cedente non è esonerato da responsabilità. In ultimo va evidenziato che l'acquirente, nel caso venga meno la destinazione agevolata dei beni acquistati, è tenuto a comunicare tale variazione al venditore, a parziale rettifica di quanto dichiarato, affinché quest'ultimo possa emettere nota di addebito ai fini del pagamento della maggiore imposta dovuta ex articolo 26, comma 1 D.P.R. 633 del 1972.

# Responsabilità per l'applicazione dell'aliquota iva ridotta (4/4)

Un'eccezione al predetto principio di natura generale si configura con riguardo alla cessione di beni finiti forniti, tra gli altri, proprio per la realizzazione di interventi di ristrutturazione e restauro e soggetti all'aliquota Iva del 10% ai sensi del n.127-terdecies).

Per tale fattispecie, infatti, il Ministero delle Finanze ha stabilito che l'agevolazione Iva in discorso debba essere subordinata al rilascio da parte dell'acquirente di un'attestazione in cui si evidenzi l'utilizzazione dei beni stessi per le opere e gli interventi agevolati individuati dal n.127-terdecies).  
(Ministero delle Finanze, circ. n. 1 del 2 marzo 1994).

MA LA RESPONSABILITA' E' SEMPRE IN CAPO AL CEDENTE

**UNICA ECCEZIONE QUANDO SI E' IN PRESENZA DI IVA AGEVOLATA AL 4% PER REQUISITI PRIMA CASA**

# Modelli per la richiesta dell'IVA agevolata

**Dichiarazione per *appalto di interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria***

**Oggetto:** *richiesta di applicazione dell'IVA ad aliquota ridotta.*

Il sottoscritto \*\*\* dichiara, sotto la propria esclusiva responsabilità, che l'intervento edilizio concernente l'immobile sito in \*\*\* rientra nella previsione di cui all'art. 7 co. 1 lett. b) della L. 23.12.99 n. 488 e, pertanto, chiede l'applicazione dell'aliquota del 10% nei limiti ivi previsti.

A maggior chiarimento, allega fotocopia del permesso di costruire (oppure altro documento autorizzativo) rilasciato dal sindaco del Comune di \*\*\*.

Il sottoscritto si impegna a comunicare tempestivamente ogni eventuale fatto o circostanza che faccia venire meno il diritto alla sopra indicata agevolazione, al fine di consentire l'emissione della fattura integrativa per la differenza di aliquota, secondo quanto previsto dall'art. 26 co. 1 del DPR 26.10.72 n. 633 e successive modificazioni.

# Modelli per la richiesta dell'IVA agevolata

Dichiarazione per **appalto** di interventi di **manutenzione straordinaria** effettuati su  
**edifici di edilizia residenziale pubblica**

**Oggetto:** *richiesta di applicazione dell'IVA ad aliquota ridotta.*

Il sottoscritto \*\*\* dichiara, sotto la propria esclusiva responsabilità, che l'intervento edilizio concernente l'immobile sito \*\*\* rientra nella previsione del n. 127-duodecies della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 26.10.72 n. 633 e, pertanto, chiede l'applicazione dell'aliquota del 10% sui corrispettivi d'appalto (o subappalto) che andrete a fatturare.

A maggior chiarimento, allega fotocopia del permesso di costruire (oppure altro documento autorizzativo) rilasciato dal sindaco del Comune di \*\*\*.

Il sottoscritto si impegna a comunicare tempestivamente ogni eventuale fatto o circostanza che faccia venire meno il diritto alla sopra indicata agevolazione, al fine di consentire l'emissione della fattura integrativa per la differenza di aliquota, secondo quanto previsto dall'art. 26 co. 1 del DPR 26.10.72 n. 633 e successive modificazioni.

# Modelli per la richiesta dell'IVA agevolata

**Dichiarazione per appalto di interventi di restauro e risanamento conservativo,  
ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica**

**Oggetto:** *richiesta di applicazione dell'IVA ad aliquota ridotta.*

Il sottoscritto \*\*\* dichiara, sotto la propria esclusiva responsabilità, che l'intervento edilizio concernente l'immobile sito \*\*\* in rientra nella previsione del n. 127-quaterdecies della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 26.10.72 n. 633 e, pertanto, chiede l'applicazione dell'aliquota del 10% sui corrispettivi d'appalto (o subappalto) che andrete a fatturare.

A maggior chiarimento, allega fotocopia del permesso di costruire (oppure altro documento autorizzativo) rilasciato dal sindaco del Comune di \*\*\*.

Il sottoscritto si impegna a comunicare tempestivamente ogni eventuale fatto o circostanza che faccia venire meno il diritto alla sopra indicata agevolazione, al fine di consentire l'emissione della fattura integrativa per la differenza di aliquota, secondo quanto previsto dall'art. 26 co. 1 del DPR 26.10.72 n. 633 e successive modificazioni.



# Modelli per la richiesta dell'IVA agevolata

## Dichiarazione per **appalto di interventi finalizzati al superamento delle barriere architettoniche**

**Oggetto:** *richiesta di applicazione dell'IVA ad aliquota ridotta.*

Il sottoscritto \*\*\* dichiara, sotto la propria esclusiva responsabilità, che l'intervento edilizio concernente l'immobile sito \*\*\* in effettuate in ottemperanza della L. 9.1.89 n. 13 e del decreto del Ministero dei Lavori pubblici del 14.6.89 n. 236, presentano le caratteristiche oggettive per poter beneficiare dell'aliquota del 4%, in virtù di quanto previsto dal n. 41-ter della Tabella A, Parte II, allegata al DPR 26.10.72 n. 633.

A maggior chiarimento, allega fotocopia del permesso di costruire (oppure altro documento autorizzativo) rilasciato dal sindaco del Comune di \*\*\*.

Il sottoscritto si impegna a comunicare tempestivamente ogni eventuale fatto o circostanza che faccia venire meno il diritto alla sopra indicata agevolazione, al fine di consentire l'emissione della fattura integrativa per la differenza di aliquota, secondo quanto previsto dall'art. 26 co. 1 del DPR 26.10.72 n. 633 e successive modificazioni.

# Modelli per la richiesta dell'IVA agevolata

**Dichiarazione per i casi di acquisto di beni finiti diversi dalle materie prime e semilavorate**

**Oggetto:** *richiesta di applicazione dell'IVA ad aliquota ridotta.*

Il sottoscritto \*\*\* dichiara, sotto la propria esclusiva responsabilità, che l'acquisto di \*\*\* effettuato presso la vostra ditta è destinato alla ristrutturazione di un fabbricato ai sensi dell'art. 3 co. 1 del DPR 380/2001, con le caratteristiche per potere beneficiare dell'aliquota del 10%) in virtù di quanto previsto dal n. 127-*sexies* (nuova costruzione) /127-*terdecies* (ristrutturazione) della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 26.10.72 n. 633.

Chiede, pertanto, l'applicazione dell'aliquota IVA nella misura indicata.

A maggior chiarimento, allega fotocopia del permesso di costruire (oppure altro documento autorizzativo) rilasciato dal sindaco del Comune di \*\*\*.

Il sottoscritto si impegna a comunicare tempestivamente ogni eventuale fatto o circostanza che faccia venire meno il diritto alla sopra indicata agevolazione, al fine di consentire l'emissione della fattura integrativa per la differenza di aliquota, secondo quanto previsto dall'art. 26 co. 1 del DPR 26.10.72 n. 633 e successive modificazioni.

# Superbonus e bonus minori

## Novità di periodo

### Riferimenti normativi

- Il decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176 (di seguito Decreto Aiuti-quater), convertito con modificazioni dalla legge 13 gennaio 2023, n. 6;
- La legge 29 dicembre 2022, n. 197 (di seguito legge di bilancio 2023);
- Il decreto-legge 16 febbraio 2023, n. 11, convertito con modificazioni dalla legge 11 aprile 2023, n. 38.

### Riferimenti di prassi

- Circolare 23/E/2022
- Circolare 33/E 2022
- Circolare 13/E 2023

# Superbonus e bonus minori

## Novità di periodo

### Novità del Decreto Aiuti-Quater (D.L. 176/2022 convertito in Legge 6/2023)

Tra le principali novità introdotte in sede di conversione si segnalano:

- la **riduzione dal 110% al 90% dell'aliquota del superbonus**, di cui all'art. 119 del DL 34/2020;
- il **prolungamento del termine al 31.3.2023** entro cui è possibile sostenere le spese per gli interventi sulle c.d. "villette" fruendo dell'aliquota al 110%, **se al 30.9.2022 i lavori sono stati eseguiti per almeno il 30%**;
- **l'estensione del superbonus agli interventi iniziati dall'1.1.2023 sulle c.d. "villette" con aliquota del 90%**, ai soli proprietari o titolari di diritti reali di godimento, che utilizzano l'immobile come abitazione principale e a determinate condizioni reddituali;
- **la possibilità di rateizzare il credito** derivante dall'opzione per lo sconto sul corrispettivo o la cessione del credito **in 10 quote annuali** di pari importo (anziché 5 o 4 rate) per i crediti derivanti da opzioni comunicate all'Agenzia entro il 31.10.2022;
- **l'aumento a tre** delle possibili cessioni a favore dei soggetti vigilati dei crediti d'imposta derivanti da interventi "edilizi".

# Superbonus e bonus minori

## Novità di periodo

### Novità della Legge di Stabilità 2023 (Legge 197/2022)

Tra le principali novità introdotte si segnalano:

- la conferma della **riduzione dal 110% al 90% dell'aliquota del superbonus**, di cui all'art. 119 del DL 34/2020 (modificando alcuni termini introdotti con il D.L. Aiuti-Quater);
- **installazione di impianti solari fotovoltaici** (di cui all'art. 119 co. 5 D.L. 34/2020), installati in aree o strutture non pertinenti, anche di proprietà di terzi, diversi dagli immobili sui quali sono realizzati gli interventi "trainanti", a condizione che questi ultimi immobili siano situati all'interno di centri storici soggetti ai vincoli di cui all'art. 136 co. 1 lett. b) e c) e all'art. 142 co. 1 del D.Lgs. 42/2004 [per ONLUS, ODV e APS];
- la **proroga fino al 31.12.2025 il c.d. "bonus barriere 75%"** di cui all'art. 119-ter del DL 34/2020, che prevede un'agevolazione ad hoc per gli interventi "direttamente finalizzati al superamento e all'eliminazione di barriere architettoniche" che rispettano i requisiti previsti dal DM 14.6.89 n. 236;
- **introduzione di una detrazione IRPEF sull'IVA pagata per l'acquisto di unità immobiliari residenziali ad elevata efficienza energetica;**
- viene **aumentato da 5.000 a 8.000 euro il limite di spesa detraibile del c.d. "bonus mobili"** nella misura del 50%, di cui all'art. 16 co. 2 del DL 63/2013, per le spese sostenute nell'anno 2023. Il limite rimane a 5.000 euro per le spese sostenute nel 2024.

# Superbonus e bonus minori

## Novità di periodo

### Novità del D.L. 11/2023 (Decreto Blocca Cessioni convertito in Legge 38/2023) – 1/2

Tra le principali novità introdotte (a seguito della conversione in legge) si segnalano:

- **soppressione** generalizzata delle **opzioni di cessione e sconto in fattura** (salvo casi particolari);
- l'estensione al 30.9.2023 del superbonus al 110% per gli interventi in corso sugli edifici unifamiliari (villette) o plurifamiliari autonome e indipendenti;
- la **possibilità di aderire alla remissione in bonis**, di cui all'art. 2 co. 1 del D.L. 16/2012, per le comunicazioni di opzione per la cessione o lo sconto sul corrispettivo relative a spese 2022 che non sono state trasmesse entro il 31.3.2023;
- **modifiche alla norma (clausola di salvaguardia) che consente in taluni casi di poter continuare ad optare per cessione e sconto sul corrispettivo** (sono previsti, per esempio, gli acquisti di box auto pertinenziali e gli interventi in edilizia libera);
- **l'esclusione dal blocco delle opzioni per gli interventi di eliminazione delle barriere architettoniche** che danno diritto alla detrazione IRPEF/IRES del 75%, di cui all'art. 119-ter del DL 34/2020, **per interventi effettuati dai soggetti di cui alle lett. c), d) e d-bis) dell'art. 119 co. 9 del DL 34/2020** (IACP, ONLUS, ODV, APS) e per gli immobili nei territori colpiti da sisma.

# Superbonus e bonus minori

## Novità di periodo

### Novità del D.L. 11/2023 (Decreto Blocca Cessioni convertito in Legge 38/2023) – 2/2

- per le spese superbonus sostenute nel 2022, **la facoltà per i contribuenti di optare per la ripartizione della detrazione in 10 quote costanti, anziché in 4;**
- la possibilità di utilizzare in 10 rate annuali, di pari importo, i crediti d'imposta derivanti dalle comunicazioni di cessione o di sconto in fattura, di cui all'art. 121 del DL 34/2020, inviate all'Agenzia delle Entrate entro il 31.3.2023 e non ancora utilizzati, anziché in 4 o 5 rate;
- **introduzione di specifiche disposizioni che escludono da responsabilità solidale i cessionari** (compresi i correntisti diversi dai consumatori o utenti) nel caso dimostrino: (i) di aver acquisito il credito di imposta; (ii) di essere in possesso della documentazione richiesta dal nuovo co. 6-bis dell'art. 121 del DL 34/2020, per poter beneficiare della detrazione;
- le **norme di interpretazione autentica** su SAL, visto di conformità, SOA, varianti alla CILA, remissione in bonis per la ritardata presentazione dell'Allegato B per gli interventi antisismici e sulle modalità di compensazione dei crediti d'imposta;
- altre minori variazioni e introduzioni normative.

# Alcune novità di periodo rilevanti (1/15)

## RECAP Generale 1/2

Detrazioni per interventi "edilizi"				
Descrizione della fattispecie e normativa di riferimento	Momento di sostenimento delle spese	Aliquota di detrazione		Limite massimo di spesa
Interventi di recupero del patrimonio edilizio (art. 16-bis del TUIR)	Fino al 25.6.2012	Detrazione IRPEF	36%	48.000 euro
	Dal 26.6.2012 al 31.12.2021		50%	96.000 euro
	<b>Dal 1.1.2022 al 31.12.2024</b>			
	Dal 1.1.2025 (disciplina a regime)		36%	48.000 euro
Bonus mobili (art. 16 co. 2 del D.L. 63/2013) NB: collegata alla detrazione IRPEF prevista dall'art. 16-bis del TUIR	Dal 6.6.2013 al 31.12.2021	Detrazione IRPEF	50%	Importo massimo di spesa detraibile: - fino al 31.12.2020 - <b>10.000 euro</b> ; - dal 1.1.2021 al 31.12.2021 - <b>16.000 euro</b> ; - dal 1.1.2022 al 31.12.2022 - <b>10.000 euro</b> ; - <b>dal 1.1.2023 al 31.12.2023 - 8.000 euro</b> ; - dal 1.1.2024 al 31.12.2024 - <b>5.000 euro</b> .
	<b>Dal 1.1.2022 al 31.12.2024</b>			
Interventi di eliminazione delle barriere architettoniche (art. 119-ter del DL 34/2020)	Dal 1.1.2022 al 31.12.2022 <b>(PROROGATA FINO AL 31.12.2025)</b>	Detrazione IRPEF/IRES	75%	Limiti massimi di spesa stabiliti dalla legge in funzione della tipologia di intervento
Sismabonus (art. 16 del DL 63/2013)	Dal 1.1.2017 al 31.12.2021	Detrazione IRPEF/IRES	Dal 50% all'85%	96.000 euro
	<b>Dal 1.1.2022 al 31.12.2024</b>			



# Alcune novità di periodo rilevanti (2/15)

## RECAP Generale 2/2

Detrazioni per interventi "edilizi"				
Descrizione della fattispecie e normativa di riferimento	Momento di sostenimento delle spese	Aliquota di detrazione		Limite massimo di spesa
Interventi di riqualificazione energetica (c.d. "ecobonus") (art. 1 co. 344 - 347 della L. 296/2006 e art. 14 del D.L. 63/2013)	Dal 6.6.2013 al 31.12.2021	Detrazione IRPEF/IRES	Dal 50% al 65%	Limiti massimi di detrazione (in alcuni casi di spesa) stabiliti dalla legge in funzione della tipologia di intervento
	<b>Dal 1.1.2022 al 31.12.2024</b>			
	Dal 1.1.2017 al 31.12.2021	Con "ecobonus su parti comuni" (co. 2-quater dell'art. 14 del DL 63/2013)	Dal 70% al 75%	40.000 euro per unità immobiliare
	<b>Dal 1.1.2022 al 31.12.2024</b>			
Interventi combinati di riqualificazione energetica e di miglioramento sismico (c.d. "bonus combinato sisma-eco") su parti comuni di edifici condominiali (co. 2-quater.1 dell'art. 14 del DL 63/2013)	Dal 1.1.2018 al 31.12.2021	Detrazione IRPEF/IRES	Dall'80% all'85%	136.000 euro per le unità immobiliari che compongono l'edificio
	<b>Dal 1.1.2022 al 31.12.2024</b>			
Superbonus 110% (art. 119 del D.L. 34/2020)	Dal 1.07.2017 al 30.06.2022*	Detrazione IRPEF/IRES	110% - 90% - 70% - 65%	Limiti massimi di spesa stabiliti dalla legge in funzione della tipologia di intervento ed alla tipologia di immobile
	<b>Dal 30.06.2022 al 31.12.2025 *</b>			
Bonus facciate (art. 1 co. 219 - 223 della L. 160/2019)	2020 e 2021	Detrazione IRPEF/IRES	90%	Nessun limite
	<b>2022</b>		60%	
Bonus verde (co. 12 - 15 dell'art. 1 della L. 27.12.2017 n. 205)	Dal 2018 al 2021	Detrazione IRPEF	36%	5.000 euro
	<b>Dal 1.1.2022 al 31.12.2024</b>			
Installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici (art. 16-ter del D.L. 63/2013)	Dall'1.3.2019 al 31.12.2021	Detrazione IRPEF/IRES	50%	3.000 euro per ogni colonnina di ricarica (detto limite riguarda ciascun contribuente ed è annuo)
	<b>Dal 1.1.2022 al 31.12.2025</b>		110% - 70% - 65%	Limiti diversi a seconda della tipologia di immobile

# Alcune novità di periodo rilevanti (3/15)

## Nuovi termini temporali per beneficiare del Superbonus e del Bonus barriere architettoniche 1/5

### *Riduzione dell'aliquota dal 110% al 90%*

In seguito alla modifica del primo periodo dell'art. 8-bis dell'art. 119 del D.L. 34/2020 ad opera dell'art. 9 co. 1 lett. a) n. 1 del D.L. 176/2022 (convertito), è stabilito che **per gli interventi effettuati dai condomini e dalle persone fisiche su parti comuni di edifici interamente posseduti fino a 4 unità**, ma anche dalle persone fisiche per gli interventi sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso condominio o dello stesso edificio **e per gli interventi effettuati da ONLUS, ODV e APS iscritte negli appositi registri**, il superbonus spetta anche per le spese sostenute entro il 31.12.2025, nella misura del:

- 110% per le spese sostenute entro il 31.12.2022;
- 90% per le spese sostenute nell'anno 2023;
- 70% per quelle sostenute nell'anno 2024;
- 65% per quelle sostenute nell'anno 2025.



Norma transitoria

# Alcune novità di periodo rilevanti (4/15)

## Nuovi termini temporali per beneficiare del Superbonus e del Bonus barriere architettoniche 2/5

*Norma transitoria - Aliquota al 110% per le spese 2023 [occorre riferirsi alla Legge 197/2022]*

La riduzione dell'aliquota dal 110% al 90% con riguardo alle spese sostenute nell'anno 2023 per gli interventi effettuati dai suddetti soggetti non si applica:

### Interventi diversi da quelli effettuati da condomini

Agli interventi diversi da quelli effettuati dai condomini per i quali, alla data del 25.11.2022, risulta effettuata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA) ai sensi dell'art. 119 co. 13-ter del DL 34/2020 (c.d. "CILAS")

### Interventi effettuati da condomini

Agli interventi effettuati dai condomini per i quali:

- la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori risulta adottata in data antecedente alla data di entrata in vigore del D.L. 176/2022 (stabilita al 19.11.2022) e a condizione che per tali interventi, alla data del 31.12.2022, risulti effettuata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA) ai sensi dell'art. 119 co. 13-ter del DL 34/2020;
- la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori risulta adottata in una data compresa tra il 19.11.2022 e quella del 24.11.2022 e a condizione che per tali interventi, alla data del 25.11.2022, la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA) risulti effettuata, ai sensi dell'art. 119 co. 13-ter del DL 34/2020.

### Interventi di demolizione e ricostruzione

Agli interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici per i quali alla data del 31.12.2022 risulta presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo.

# Alcune novità di periodo rilevanti (5/15)

## **Nuovi termini temporali per beneficiare del Superbonus e del Bonus barriere architettoniche 3/5**

### ***Norma specifica per settore Onlus, ODV e APS***

L'aliquota al 110% può continuare ad applicarsi sulle spese sostenute fino al 31.12.2025, per gli interventi effettuati dai soggetti di cui alla lett. d-bis) dell'art. 119 co. 9 del D.L. 34/2020 (ONLUS, ODV e APS) che svolgono attività di prestazione di servizi socio-sanitari e assistenziali, i cui membri del Consiglio di amministrazione non percepiscano alcun compenso o indennità di carica, purché oggetto degli interventi siano immobili rientranti nelle categorie catastali B/1, B/2 o D/4 posseduti da tali soggetti in piena o nuda proprietà, oppure in usufrutto, oppure detenuti in comodato d'uso gratuito.

### ***Interventi sulle unifamiliari (110% e 90%)***

Viene estesa al 30.9.2023 (in luogo del precedente termine del 31.3.2023) il termine, di cui al secondo periodo del co. 8-bis dell'art. 119 del DL 34/2020, entro cui potranno essere sostenute le spese per gli interventi sugli edifici unifamiliari (c.d. "villette") per poter beneficiare del superbonus con aliquota del 110%.

# Alcune novità di periodo rilevanti (6/15)

## Nuovi termini temporali per beneficiare del Superbonus e del Bonus barriere architettoniche 4/5

### *Interventi sulle unifamiliari (110% e 90%) – NOVITA' !*

Viene introdotta la possibilità (ex art 9 co. 1 lett. a) n. 3 e lett. b) del D.L. 176/2022) di fruire del superbonus al 90% per gli interventi avviati dall'1.1.2023 sulle villette a determinate condizioni. I medesimi soggetti di cui alla sopracitata lett. b) del co. 9, infatti, hanno diritto al superbonus nella misura del 90% in relazione alle spese sostenute entro il 31.12.2023 se hanno avviato gli interventi a partire dall'1.1.2023, ma a condizione che:

- il contribuente sia titolare del diritto di proprietà o del diritto reale di godimento sull'unità immobiliare oggetto degli interventi;
- l'unità immobiliare sia adibita ad abitazione principale;
- il contribuente abbia un "reddito di riferimento" non superiore a 15.000 euro, determinato secondo le modalità stabilite dal co. 8-bis. introdotto nell'art. 119 del D.L. 34/2020 dal decreto "Aiuti-quater.

### *Interventi su edifici colpiti da eventi sismici (norma che rimane inalterata rispetto al passato)*

L'aliquota al 110% può continuare ad applicarsi sulle spese sostenute fino al 31.12.2025, per gli interventi nei Comuni colpiti da eventi sismici verificatisi a far data dall'1.4.2009 dove sia stato dichiarato lo stato di emergenza (questa possibilità discende dal primo periodo del co. 8-ter dell'art. 119 del DL 34/2020).

# Alcune novità di periodo rilevanti (7/15)

## Nuovi termini temporali per beneficiare del Superbonus e del Bonus barriere architettoniche 5/5

### *Proroga bonus barriere architettoniche*

Viene prorogato fino al 31.12.2025 il c.d. “bonus barriere 75%” di cui all’art. 119-ter del DL 34/2020, che prevede un’agevolazione ad hoc per gli interventi “direttamente finalizzati al superamento e all’eliminazione di barriere architettoniche” che rispettano i requisiti previsti dal DM 14.6.89 n. 236.

Ai sensi dell’art. 119-ter del DL 34/2020, in particolare, per gli interventi volti al superamento e all’eliminazione delle barriere architettoniche:

- l’aliquota della detrazione è elevata al 75%;
- l’agevolazione spetta per le spese sostenute dall’1.1.2022 al 31.12.2025;
- la detrazione deve essere ripartita in 5 quote annuali di pari importo.

# Alcune novità di periodo rilevanti (8/15)

## Aumento a 3 delle possibili cessioni a soggetti vigilati

A seguito della conversione del D.L. 176/2022, vengono estese a tre le possibili cessioni a favore dei soggetti “vigilati” dei crediti d’imposta, derivanti dalle opzioni per la cessione o lo sconto sul corrispettivo di cui all’art. 121 del DL 34/2020. La possibilità di effettuare le tre cessioni suddette (in luogo delle due precedentemente consentite) riguarda anche le comunicazioni di opzione presentate prima dell’entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 176/2022 in commento.

In sostanza, successivamente alle novità introdotte in sede di conversione del D.L. 176/2022 la disciplina consente i seguenti trasferimenti dei crediti d’imposta:

➤ se il beneficiario della detrazione fiscale opta per lo sconto sul corrispettivo:

>>> Fornitore >>> Primo cessionario (qualunque soggetto) >>> Tre ulteriori cessioni a favore di soggetti vigilati >>> Correntisti soggetti diversi dai consumatori o utenti (in sostanza è possibile “cedere” il credito al fornitore e successivamente operare 5 ulteriori cessioni);

➤ se il beneficiario della detrazione fiscale opta per la cessione del credito:

>>> Primo cessionario (qualunque soggetto) >>> Tre ulteriori cessioni a favore di soggetti vigilati >>> Correntisti soggetti diversi dai consumatori o utenti (sono in sostanza possibili 5 cessioni dei crediti).

# Alcune novità di periodo rilevanti (9/15)

## Opzioni per la compensazione e per la detrazione in 10 anni (da D.L. 176/2022)

Nella conversione del D.L. 176/2022 viene confermata la disposizione contenuta nell'art. 9 co. 4 dell'originario decreto, che per gli interventi che danno diritto al superbonus, di cui all'art. 119 del D.L. 34/2020, prevede la possibilità di utilizzare in 10 rate annuali di pari importo i crediti d'imposta derivanti dalle comunicazioni di cessione o di sconto in fattura, di cui all'art. 121 del D.L. 34/2020, inviate all'Agenzia delle Entrate **entro il 31.10.2022 e non ancora utilizzati, anziché in 4 o 5 rate.**

## Opzioni per la compensazione e per la detrazione in 10 anni (da D.L. 11/2023)

In sede di conversione in legge del D.L. 11/2023, la suddetta possibilità di “spalmare” la quota residua di ciascuna rata annuale, non utilizzata in compensazione nel periodo in cui avrebbe dovuto essere utilizzata in base alla disciplina ordinaria, in 10 rate annuali di pari importo per cessionari e fornitori è stata estesa:

- oltre agli interventi superbonus, di cui all'art. 119 del D.L. 34/2020, **anche al c.d. “bonus barriere 75%”,** di cui all'art. 119-ter del D.L. 34/2020, e **al sismabonus, di cui ai co. 1-bis - 1-septies dell'art. 16 del D.L. 63/2013;**
- ai crediti d'imposta derivanti dalle comunicazioni di cessione o di sconto in fattura inviate all'Agenzia delle Entrate entro il 31.3.2023 e non ancora utilizzati

**DISPOSIZIONE ATTUATIVA:** Con il Prov. Agenzia delle Entrate 18.4.2023 n. 132123 sono state fornite le disposizioni attuative per la fruizione in 10 rate annuali dei crediti residui derivanti dalla cessione o dallo sconto in fattura



# Alcune novità di periodo rilevanti (10/15)

## Blocco generalizzato delle cessione dei crediti fiscali 1/2

A decorrere dal 17.2.2023, ai sensi dell'art. 2 co. 1 del D.L. 16.2.2023 n. 11 non è più possibile optare per la cessione o lo sconto sul corrispettivo di cui all'art. 121 del D.L. 34/2020.

Sono previste diverse clausole di salvaguardia per cui, anche successivamente al 17.2.2023, è possibile optare per la cessione della detrazione o lo sconto sul corrispettivo, di cui alle lett. a) o b) dell'art. 121 co. 1 del DL 34/2020.

La possibilità di opzione, ex art. 121 del DL 34/2020, dal 17.2.2023 riguarda:

- gli interventi per i quali, alla data del 17.2.2023, risultano già presentati i titoli edilizi abilitativi (art. 2 co. 2 del DL 11/2023);
- gli interventi volti all'eliminazione di barriere architettoniche che danno diritto alla detrazione del 75% (bonus barriere 75%), di cui all'art. 119-ter del DL 34/2020 (art. 2 co. 1-bis del DL 11/2023 introdotto in sede di conversione);
- gli interventi effettuati dai soggetti di cui all'art. 119 co. 9 lett. c), d) e d-bis) ossia dalle ONLUS, Odv, APS, cooperative e IACP.

# Alcune novità di periodo rilevanti (11/15)

## Blocco generalizzato delle cessione dei crediti fiscali 2/2

Agevolazioni con superbonus (art. 119 del DL 34/2020)	Condizioni per poter optare per cessione o sconto dal 17.2.2023 (art. 121 co. 1 lett. a) e b) del DL 34/2020)
Interventi realizzati da condomini	<ul style="list-style-type: none"><li>• delibera assembleare di approvazione dei lavori adottata entro il 16.2.2023</li><li>• CILA presentata entro il 16.2.2023</li></ul>
Interventi diversi da quelli effettuati dai condomini	CILA presentata entro il 16.2.2023
Interventi di demolizione e ricostruzione degli edifici	Istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo presentata entro il 16.2.2023

Spettanza della cessione anche per i bonus di cui all'art. 16-bis comma 3 TUIR (bonus casa acquisti 50%), 16 comma 1-septies D.L. 63/2013 (sismabonus acquisti) e la detrazione del 50% di cui all'art. 16-bis comma 1 lett. d) TUIR (bonus acquisto posto auto/box pertinenziale). **Ovviamente occorre che il titolo edilizio sia stato richiesto ante 17.02.2023 dalla società costruttrice/venditrice.**

# Alcune novità di periodo rilevanti (12/15)

## Remissione in bonis – Novità 1/2

L'art. 2 co. 1 del D.L. 16/2012 disciplina una forma di ravvedimento (c.d. “remissione in bonis”) volto ad evitare che dimenticanze relative a comunicazioni e ad adempimenti formali non eseguiti tempestivamente precludano al contribuente, che abbia in ogni caso i requisiti sostanziali richiesti dalla norma, **la possibilità di fruire di benefici fiscali o di regimi opzionali.**

Con specifico riguardo alla comunicazione di cui all'art. 121 del DL 34/2020, quindi, la remissione in bonis trova applicazione, come peraltro evidenziato nella citata circ. 38/2012 oltre che nella circ. Agenzia delle Entrate 6.10.2022 n. 33, qualora al contempo:

- **il contribuente presenti tutti i requisiti sostanziali** per beneficiare della detrazione fiscale per cui intende esercitare l'opzione ex art. 121 del DL 34/2020;
- **il cedente e il cessionario abbiano tenuto un comportamento coerente** con l'esercizio dell'opzione (ciò, in particolare, se l'esercizio dell'opzione risulta da un accordo o da una fattura precedenti al termine di invio della comunicazione);
- **non siano già state attuate attività di controllo** con riferimento alla spettanza del beneficio fiscale;
- **sia versata contestualmente la misura minima della sanzione** di cui all'art. 11 del D.Lgs. 471/97 (pari a 250,00 euro) tramite modello F24 “Elementi identificativi” (ELIDE), indicando il codice tributo “8114” e osservando le indicazioni di compilazione recate dalla Risoluzione Agenzia delle Entrate 11.10.2022 n. 58.

# Alcune novità di periodo rilevanti (13/15)

## Remissione in bonis – Novità 2/2

In presenza di tutti questi requisiti, è consentito l'invio telematico della comunicazione di opzione entro il termine di presentazione della prima dichiarazione dei redditi utile successiva al termine "ordinario" di trasmissione dell'opzione. Per le spese sostenute nel 2022, quindi, il termine entro cui deve essere presentata la comunicazione ex art. 121 aderendo alla remissione in bonis coincide con il 30.11.2023.

Novità del D.L. 11/2023 (art. 2-quinques) è che la remissione può essere esperita anche "qualora il contratto di cessione non sia stato concluso alla data del 31 marzo 2023".

Tale possibilità di remissione in bonis, tuttavia, è subordinata dalla norma al fatto che l'opzione di cessione "senza contratto ante 31 marzo 2023" venga esercitata a favore di uno dei c.d. "soggetti qualificati", ossia:

- banche e intermediari finanziari iscritti all'albo previsto dall'art. 106 del D.Lgs. 385/93;
- società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'art. 64 del D.Lgs. 385/93;
- imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia ai sensi del D.Lgs. 209/2005.

# Alcune novità di periodo rilevanti (14/15)

## Norme di interpretazione autentica 1/2

### *Varianti*

**Con riguardo alle date “spartiacque”**, è stata introdotta una norma di interpretazione autentica sulle varianti alla CILA richiesto a gran voce dagli operatori del settore. L’art. 2-bis del D.L. 11/2023 introdotto in sede di conversione statuisce, infatti, che *“Le disposizioni dell’articolo 1, comma 894, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, e dell’articolo 2, commi 2 e 3, del presente decreto si interpretano nel senso che la presentazione di un progetto in variante alla CILA o al diverso titolo abilitativo richiesto in ragione della tipologia di intervento edilizio da eseguire non rileva ai fini del rispetto dei termini previsti. Con riguardo agli interventi su parti comuni di proprietà condominiale, non rileva, agli stessi fini, l’eventuale nuova deliberazione assembleare di approvazione della suddetta variante”*

### **SAL**

L’art. 2-ter co. 1 lett. a) del D.L. 11/2023, introdotto in sede di conversione, introduce una norma di interpretazione autentica del co. 1-bis dell’art. 121 del DL 34/2020, secondo cui la “liquidazione delle spese per i lavori in base a stati di avanzamento costituisce una mera facoltà e non un obbligo.

# Alcune novità di periodo rilevanti (15/15)

## **Norme di interpretazione autentica 2/2**

### ***Visto di conformità***

In sede di conversione del D.L. 11/2023 (art. 2-ter lett. b) viene introdotta una norma di interpretazione autentica dell'art. 119 co. 15 e dell'art. 121 co. 1-ter del D.L. 34/2020, ai sensi della quale, ai fini della detraibilità delle spese sostenute per il rilascio del visto di conformità, non è obbligatorio che le stesse siano ricomprese nel computo metrico e nell'asseverazione di congruità.

### ***Tardiva presentazione dell'allegato B (interventi sismici)***

Viene normativamente la possibilità (art. 2-ter lett. c del D.L. 11/2023) di avvalersi della c.d. "remissione in bonis" di cui all'art. 2 co. 1 del DL 16/2012 con riguardo all'omessa allegazione dell'Allegato B nei tempi previsti per gli interventi antisismici. Peraltro, viene specificatamente stabilito che *"la prima dichiarazione utile è la prima dichiarazione dei redditi nella quale deve essere esercitato il diritto a beneficiare della detrazione della prima quota costante dell'agevolazione"*.

### ***Estensione della possibilità di compensare i crediti fiscali da interventi edilizi***

Viene confermata la possibilità di utilizzare in compensazione i crediti fiscali da interventi edilizi per l'abbattimento di ogni tipologia di debito di natura erariale (art. 2-quater del D.L. 11/2023).

**Grazie per l'attenzione**