Indice - Reverse charge in edilizia

Capitolo 1 - Reverse charge nei subappalti edili

- Subappalto nel settore edile pag. 8
- Adempimenti dichiarativi per subappalto nell'edilizia pag. 22

Capitolo 2 - Reverse charge nei servizi di demolizione, installazione impianti e completamento su edifici

- Reverse charge per prestazioni relative a edifici pag. 29
- Reverse charge per impianti unitari funzionali agli "edifici" pag. 52
- Prestazioni edili con unico contratto di appalto pag. 59
- Installazione e manutenzione di impianti antincendio pag. 62

Capitolo 3 - Sanzioni

- Disciplina sanzionatoria sul reverse charge pag. 66
- Fattura emessa con Iva anzichè in regime di reverse charge pag. 76

Capitolo 4 - Contratto di appalto e subappalto

- Contratto di appalto e subappalto (📎) pag. 82
- Elementi documentali minimi nel subappalto con reverse charge (📎) pag. 88

Per le prestazioni rese nel settore dell'edilizia un aspetto da valutare con particolare attenzione concerne l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile o "reverse charge".
Si tratta di quel meccanismo di applicazione dell'Iva, disciplinato dall'art. 17 del D.P.R. 633/1972, che - in deroga alle regole ordinarie del sistema Iva - si concretizza nell'inversione contabile dell'imposta attraverso il trasferimento dell'obbligazione tributaria Iva dal cedente al cessionario dell'operazione. Quest'ultimo soggetto è tenuto ad assolvere gli obblighi che sorgono ai fini impositivi ai sensi dell'art. 17, c. 5 del D.P.R. 633/1972. Operativamente, la fattura, emessa dal cedente senza addebito d'imposta, con l'annotazione «inversione contabile» e l'eventuale indicazione della norma di riferimento, deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata sia nel registro delle fatture emesse che nel registro degli acquisti rendendo in tal modo neutrale l'effetto dell'imposta.
Nel settore dell'edilizia (esistono, poi, ulteriori fattispecie di "reverse charge" relative ad altri settori, fra cui quello delle compravendite immobiliari), tale meccanismo si applica, alternativamente, alle:

- *prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici (art. 17, c. 6 lett. a-ter) del D.P.R. 633/1972);*
- *prestazioni di servizi diversi da quelli di cui alla lett. 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 (art. 17, c. 6 lett. a) del D.P.R. 633/1972).*

In particolare, il reverse charge di cui alla lettera a-ter) si applica a prescindere dal rapporto contrattuale stipulato dalle parti e dalla tipologia di attività esercitata (appalto, subappalto) rilevando, oltre alla sussistenza della soggettività passiva Iva in capo al committente, la riconducibilità di tali prestazioni a un edificio.
Resta fermo che il meccanismo dell'inversione contabile non trova applicazione, oltre che nelle prestazioni rese a privati e ad altri soggetti "non Iva" (condominii, enti non commerciali, ecc.), nei confronti di soggetti che, beneficiando di particolari regimi fiscali, sono di fatto esonerati dagli adempimenti Iva (annotazione delle fatture, tenuta del registro dei corrispettivi e del registro degli acquisti).

La presente monografia illustra la materia in modo esaustivo e con l'ausilio di esempi pratici, considerando le novità intervenute.

REVERSE CHARGE IN EDILIZIA - Centro Studi Castelli S.r.l. - Riproduzione vietata

Capitolo 1

REVERSE CHARGE NEI SUBAPPALTI EDILI

SUBAPPALTO NEL SETTORE EDILE

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- APPROFONDIMENTI
- CASI PRATICI

Art. 17 D.P.R. 26.10.1972, n. 633 *- Art. 35, cc. 5, 6, 6-bis e 6-ter D.L. 4.07.2006, n. 223 conv. L. 4.08.2006, n. 248 Art. 1 c. 44 L. 27.12.2006, n. 296 - C.M. 4.08.2006, n. 28/E, p. 3 - C.M. 29.12.2006, n. 37 C.M. 16.02.2007, n. 11/E - C.M. 4.04.2007, n. 19/E - Circ. Assonime 30.07.2007, n. 45*

Il meccanismo dell'inversione contabile (reverse charge) è esteso, dal 1.01.2007, alle prestazioni di servizi rese nel settore edile dai subappaltatori, rendendo l'appaltatore debitore dell'imposta e obbligandolo al relativo versamento, se soggetto passivo nel territorio dello Stato. Le prestazioni rese dal subappaltatore sono, quindi, fatturate senza addebito d'imposta e integrate con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta da parte dell'appaltatore, che sarà altresì tenuto ad annotare le stesse sia nel registro delle fatture di vendita (di cui all'art. 23), sia nel registro degli acquisti (di cui all'art. 25 D.P.R. 633/1972). La norma ha lo scopo di contrastare alcuni fenomeni evasivi che si manifestano in edilizia, ove non di rado accade che il subappaltatore non versi l'Iva addebitata all'appaltatore.

SCHEMA DI SINTESI

SETTORE EDILE	Soggetti subappaltatori.	Prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera.	• Verso imprese che svolgono attività di costruzione o ristrutturazione di immobili. • Nei confronti dell'appaltatore principale. • Nei confronti di altri subappaltatori.
INVERSIONE CONTABILE Reverse charge	Il subappaltatore emette fattura senza addebito Iva.	Fattura.	Il destinatario integra la fattura con l'indicazione dell'aliquota Iva e della relativa imposta. Il destinatario registra la fattura sia nel registro Iva vendite(1) sia nel registro Iva acquisti.
	Il meccanismo dell'inversione contabile si applica anche agli eventuali rapporti di subappalto posti in essere dal subappaltatore.		
DECORRENZA	1.01.2007	L'applicazione del reverse-charge nel campo delle costruzioni non è subordinata ad autorizzazioni comunitarie. Ciò in quanto l'art. 1, n. 7) lett. i) della direttiva 24.07.2006, n. 69, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea del 12.08.2006, consente agli Stati di adottare tale misura in relazione alle prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili, nonchè alla consegna dei lavori immobiliari considerati "cessioni di beni".	
RIMBORSO IVA	Il subappaltatore può richiedere il rimborso risultante dalla dichiarazione annuale quando esercita esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad Iva con aliquote inferiori a quelle sugli acquisti e importazioni, computando anche le operazioni effettuate con il meccanismo dell'inversione contabile (*reverse charge*).		
COMPENSAZIONE INFRANNUALE	Al subappaltatore che applica il *reverse charge* è consentito di effettuare la compensazione infrannuale poiché, non potendo fatturare con Iva le prestazioni rese all'appaltatore, avrà normalmente una posizione Iva a credito.	• Il limite è stato innalzato a € 2 milioni per il solo 2021 dal D.L. 73/2021 e, dal 2022, a regime, dalla L. 234/2021 (Art. 1, c. 72). • Il nuovo limite di 2 milioni di euro assorbe anche quello previsto dall'art. 35 c. 6-ter del D.L. 223/2006, per i subappaltatori edili che abbiano registrato, nell'anno precedente, un volume d'affari costituito per almeno l'80% da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto. Tali soggetti beneficiavano, infatti, di base, di un limite massimo per le compensazioni di 1 milione di euro annui.	

Nota(1)	Entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese.

APPROFONDIMENTI

PRESTAZIONI DI SERVIZI NEL SETTORE EDILE

- **Ambito applicativo**
  - Il reverse-charge si applica alle prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti:
    - .. delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili;
    - .. dell'appaltatore principale;
    - .. di un altro subappaltatore.
- **Fattura del prestatore di servizi**
  - I prestatori dei servizi sono tenuti ad emettere **fattura senza addebito d'imposta**, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli artt. 21 e seguenti del D.P.R. 633/1972 e con l'indicazione della norma che prevede l'applicazione del reverse-charge (art. 17, c. 6 D.P.R. 633/1972).

Imposta di bollo: esenzione

- Le fatture emesse in applicazione del regime del reverse-charge, essendo riferite ad operazioni soggette ad imposta, anche se con il particolare meccanismo della inversione contabile, sono esenti dall'imposta di bollo, in applicazione del criterio di alternatività.

- **Adempimenti del destinatario della fattura**
  - Il committente dovrà integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e ad annotarla nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi, di cui agli artt. 23 o 24 D.P.R. 633/1972, entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 del D.P.R. 633/1972.

Esclusioni per soggetti in regime di "franchigia"	• Il meccanismo del reverse-charge non trova applicazione per le prestazioni rese da soggetti (subappaltatori) che operano in regime di franchigia previsto per i contribuenti minimi (art. 32-bis D.P.R. 633/1972). • Per le prestazioni di servizi effettuate in regime di franchigia, infatti, il committente non può assumere il ruolo di debitore d'imposta, dal momento che, in base al disposto normativo, per tali operazioni l'imposta non deve essere versata. È previsto, tuttavia, l'obbligo di certificazione del corrispettivo, che dovrà essere adempiuto dal prestatore senza recare l'addebito dell'imposta. • Peraltro, nell'ipotesi (invero alquanto improbabile) che il contribuente minimo (che opera in regime di franchigia) dovesse assumere la veste di **committente** dei servizi in discorso, la fattura emessa nei suoi confronti in regime di reverse-charge, comporta l'obbligo di integrazione della fattura e versamento dell'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (C.M. 4.08.2006, n. 28/E, punto 52.5).

DECORRENZA

- La Legge Finanziaria 2007, modificando l'art. 17, c. 6, lett. a) del D.P.R. 633/1972, ha di fatto introdotto una nuova previsione normativa, con la quale dispone l'applicazione del sistema del reverse-charge alle prestazioni rese per la realizzazione di appalti aventi ad oggetto opere edili.
- Tale previsione trova applicazione dal 1.01.2007, data di entrata in vigore della medesima Legge Finanziaria e, pertanto, il meccanismo dell'inversione contabile si rende applicabile alle operazioni per le quali a partire dal 1.01.2007 è emessa fattura, ovvero è stato effettuato il pagamento del corrispettivo o di parte di esso.

Operazioni anteriori al 1.01.2007	• L'applicazione del reverse-charge nell'ambito del settore edile era stata inizialmente prevista dall'art. 35, c. 5 del D.L. 4.07.2006, n. 223, conv. L. 4.08.2006, n. 248, che, tuttavia, non ha trovato applicazione in quanto l'entrata in vigore della norma era rinviata alla data in cui la Commissione Europea ne avesse autorizzato l'adozione da parte dello Stato italiano. • Si ritiene, tuttavia, che possano considerarsi emesse correttamente anche le fatture per le quali, a seguito dell'entrata in vigore della direttiva comunitaria n. 69/2006, le modalità dell'inversione contabile siano state applicate anteriormente al 1.01.2007. Ciò al fine di tutelare il legittimo affidamento sulla vigenza della norma recata dall'art. 35, c. 5 del D.L. 223/2006, suscitato nei contribuenti dalla introduzione della richiamata normativa comunitaria, nelle more della richiesta dell'autorizzazione degli Organi comunitari, prevista dallo stesso art. 35.

C.M. 29.12.2006, n. 37 p. 1

IMPRESE DEL SETTORE EDILE

C.M. 16.02.2007, n. 11/E

• Ambito applicativo

- Il meccanismo del reverse charge in edilizia, si applica alle prestazioni di servizi rese da un soggetto subappaltatore che opera in uno dei settori indicati nella sezione F delle tabelle di classificazione delle attività economiche ATECOFIN (2004), nei confronti di un altro soggetto Iva, operante nel settore edile, che agisce a sua volta quale appaltatore o subappaltatore.
- Non assume rilevanza, invece, la qualità del soggetto che si pone quale committente principale, né il settore economico in cui lo stesso opera.

Pertanto il regime dell'inversione contabile deve trovare applicazione, ricorrendo i presupposti sopra richiamati, anche nelle ipotesi in cui il committente dei lavori sia una impresa alberghiera o un professionista, ma ovviamente non nei suoi confronti (l'appaltatore applicherà regolarmente l'Iva nei suoi confronti, in quanto il rapporto tra committente e appaltatore non è interessato dalla norma).

• Tabella "ATECONFIN"

- Sono tenuti alla applicazione del reverse-charge i subappaltatori che svolgono, anche se in via non esclusiva o prevalente, attività identificate dai codici ATECOFIN riferiti alla **sezione "Costruzioni"**.
- L'obbligo attiene alle sole prestazioni rese nell'ambito delle medesime attività edili.

- La **sezione F** della richiamata tabella indica i codici riferiti alle attività di "Costruzioni" le quali, secondo le indicazioni fornite dalle note esplicative, comprendono:
  - **..** i lavori generali di costruzione;
  - **..** 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.

• Esclusioni

- Restano escluse da tale ambito alcune attività che, anche se attinenti alla realizzazione di edifici, quali, ad esempio, **l'installazione e manutenzione di prati e giardini, la costruzione o installazione di attrezzature industriali,** non sono comprese nella sezione F in quanto non si sostanziano in attività edilizie.
- Non sono soggette al reverse-charge **le attività di pulizia di immobili**, in quanto dette attività, non comprese nei codici della sezione F, non sono espressamente menzionate dalla normativa nazionale.

Tavola n. 1

Classificazione dell'attività economiche interessate - ATECO 2007

Sezione "F" costruzioni

41 COSTRUZIONE DI EDIFICI
- 41.10.00 Sviluppo di progetti immobiliari senza costruzione
- 41.20.00 Costruzione di edifici residenziali e non residenziali

42 INGEGNERIA CIVILE
- 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.

43 LAVORI DI COSTRUZIONE SPECIALIZZATI
- 43.11.00 Demolizione
- 43.12.00 Preparazione del cantiere edile e sistemazione del terreno
- 43.13.00 Trivellazioni e perforazioni
- 43.21.01 Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione)
- 43.21.02 Installazione di impianti elettronici (inclusa manutenzione e riparazione)
- 43.21.03 Installazione impianti di illuminazione stradale e dispositivi elettrici di segnalazione, illuminazione delle piste degli aeroporti (inclusa manutenzione e riparazione)
- 43.22.01 Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione
- 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)
- 43.22.04 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 casseforti, forzieri, porte blindate
- 43.32.02 Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili
- 43.33.00 Rivestimento di pavimenti e di muri
- 43.34.00 Tinteggiatura e posa in opera di vetri
- 43.39.01 Attività non specializzate di lavori edili (muratori)
- 43.39.09 Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici 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.

CONTRATTI INTERESSATI DAL REVERSE CHARGE

C.M. 29.12.2006, n. 37 p. 3

- **Contratti di subappalto**
  - Il regime del reverse-charge deve essere applicato nelle ipotesi in cui soggetti **subappaltatori** rendono servizi ad imprese del comparto dell'edilizia che si pongono **quali appaltatori** o, **a loro volta, quali subappaltatori**, in relazione alla realizzazione dell'intervento edilizio.

Esclusioni	Per converso, il regime dell'inversione contabile non si applica alle prestazioni rese direttamente, in forza di contratti d'appalto, nei confronti di imprese di costruzione o di ristrutturazione.

- **Contratti d'opera**
  - Ai fini dell'applicazione del reverse-charge, i servizi forniti ai soggetti appaltatori o ad altri subappaltatori assumono rilevanza non solo se resi sulla base di un **contratto** riconducibile alla tipologia dell'**appalto** ma anche se effettuati in base ad un **contratto di prestazione d'opera**.
  - La norma in commento, specificando che sono incluse nel campo di applicazione del reverse-charge **le prestazioni di manodopera**, di fatto estende l'obbligo dell'inversione contabile anche alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera di cui all'art. 2222 C.C.

La differenza fondamentale tra il contratto d'appalto e quello d'opera riflette le differenti caratteristiche strutturali e dimensionali dell'impresa. Entrambi i contratti hanno in comune l'assunzione, nei confronti di un committente, di un'obbligazione avente ad oggetto la realizzazione, dietro corrispettivo, di un'opera o di un servizio. Sono, inoltre, elementi comuni ai due contratti l'assenza del vincolo di subordinazione e l'assunzione di rischio da parte di chi esegue la prestazione. La **differenza fondamentale** tra i due contratti riguarda, invece, la circostanza che **nell'appalto l'esecutore si avvale di una struttura organizzativa tendenzialmente articolata** mentre, **nel secondo, prevale l'attività lavorativa del prestatore** secondo il modulo organizzativo della piccola impresa.

  - Il riferimento alle prestazioni di manodopera abbraccia sia l'ipotesi in cui l'attività del subappaltatore consiste nel fornire la manodopera dei dipendenti, sia la diversa ipotesi in cui detta attività consista nel rendere direttamente la propria opera.
  - Ne consegue che, in generale, il reverse-charge trova applicazione anche in relazione ai servizi resi nel settore edile sulla base di contratti d'opera, ossia in base a contratti in cui il lavoro personale del prestatore risulta prevalente rispetto all'organizzazione dei mezzi approntati per la esecuzione del servizio.

Esclusioni	
Prestazioni d'opera intellettuale	Restano escluse dal reverse-charge le prestazioni d'opera intellettuale, rese da professionisti (es.: prestazioni rese da ingegneri, architetti, geometri, ecc.), che per la loro natura non possono essere definite come prestazioni di manodopera, e risultano comunque estranee alle tipologie di attività considerate dalla norma, che si estrinsecano in apporti materiali che concorrono alla realizzazione del manufatto.
Forniture di beni con posa in opera	Devono ritenersi escluse dal reverse-charge le forniture di beni con posa in opera poiché tali operazioni, nelle quali la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene, ai fini Iva costituiscono cessioni di beni e non prestazioni di servizi.

IMPRESE CONSORZIATE

C.M. 4.04.2007, n. 19/E

- Mentre da un lato si deve evidenziare che un consorzio al quale sia attribuita una funzione esterna abbia rilevanza giuridica nei rapporti con i terzi, escludendo che le imprese consorziate possano fatturare direttamente all'appaltatore o subappaltatore con il meccanismo del reverse-charge, dall'altro si deve affermare che, in virtù della funzione propria dell'organizzazione consortile, le prestazioni rese dai consorziati al consorzio assumono la medesima valenza delle prestazioni rese dal consorzio ai terzi, in analogia con quanto previsto dall'art. 3, c. 3, del D.P.R. 633/1972, con riferimento al mandato senza rappresentanza.
- Qualora il consorzio agisca sulla base di un contratto di subappalto assoggettabile alla disciplina del reverse-charge, tale modalità di fatturazione, riverberandosi anche nei rapporti interni, è applicabile anche da parte delle società consorziate, sempreché le prestazioni da esse rese al consorzio siano riconducibili alla specifica disciplina delineata con riferimento al settore edile dall'art. 17, c. 6, del D.P.R. 633/1972.

SOGGETTI ESTERI

C.M. 16.02.2007, n. 11/E, p. 5.1

- **Appaltatore estero**
- **Subappaltatore estero**

• Nel caso in cui l'appaltatore ed il subappaltatore siano entrambi soggetti esteri, non stabiliti in Italia, soltanto l'appaltatore, in quanto debitore d'imposta in virtù dell'applicazione del regime di reverse-charge, è tenuto ad identificarsi direttamente in Italia, ovvero, in alternativa, a nominare un rappresentante fiscale, ai sensi dell'art. 17, c. 2, del D.P.R. 633/1972.

- **Subappaltatore comunitario**
- **Appaltatore italiano**

• Il subappaltatore, ove sia un soggetto comunitario senza stabile organizzazione in Italia, che abbia effettuato esclusivamente prestazioni di servizi nell'ambito del settore edile (assoggettate al regime di reverse-charge) nei confronti di un appaltatore (o altro subappaltatore) stabilito in Italia, potrà chiedere il rimborso ai sensi della VIII direttiva comunitaria, recepita nell'art. 38-ter del D.P.R. 633/1972.

RIMBORSO IVA

Art. 30, c. 3, lett. a) D.P.R. 633/1972

- **Facoltà**

• È prevista la possibilità di chiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile nelle ipotesi in cui siano esercitate esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni.

• Le operazioni attive fatturate senza applicazione di Iva da parte del subappaltatore sono qualificate ai fini Iva come operazioni ad "aliquota zero".

- **Aliquota media**

• L'eccedenza **annuale** d'imposta detraibile può essere chiesta a rimborso, qualora l'aliquota mediamente applicata sugli acquisti e sulle importazioni superi quella mediamente applicata su tutte le operazioni attive effettuate (comprese le operazioni in esame, da conteggiare ad aliquota zero), maggiorata del 10%.

- **Rimborso trimestrale**

• In presenza di tale condizione i contribuenti che abbiano effettuato, esclusivamente o prevalentemente, operazioni attive ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni, possono inoltre chiedere, ai sensi art. 38-bis, c. 2 del D.P.R. 633/1972, il rimborso del credito Iva in relazione a periodi inferiori all'anno.

Trattazione prioritaria dei rimborsi

• Con decreto del 22.03.2007 il Ministro dell'Economia e delle Finanze ha disposto, a partire dall'anno d'imposta 2007, la trattazione prioritaria dei rimborsi Iva per i soggetti (subappaltatori e prestatori d'opera) che effettuano in modo prevalente nel periodo di riferimento della richiesta (trimestre o anno solare) le prestazioni rientranti nell'ambito applicativo del sitema del "reverse charge".

• Tali soggetti possono, però, usufruire di tale "corsia preferenziale" nell'ambito delle procedure seguite dagli uffici per la liquidazione dei rimborsi delle eccedenze di credito Iva, sia annuali che infrannuali, soltanto se ricorrono le condizioni previste dall'art. 2 di tale decreto, che, peraltro, devono sussistere congiuntamente al momento della richiesta, e cioé:

.. esercizio dell'attività da almeno 3 anni;

.. eccedenza detraibile richiesta a rimborso di importo pari o superiore a € 10.000, in caso di richiesta rimborso annuale, e a € 3.000, in caso di richiesta di rimborso trimestrale;

.. eccedenza detraibile richiesta a rimborso di importo pari o superiore al 10% dell'importo complessivo dell'imposta assolta sugli acquisti e sulle importazioni, effettuati nell'anno o nel trimestre a cui si riferisce il rimborso richiesto.

COMPENSAZIONE INFRANNUALE DEL CREDITO IVA

• Per i soggetti che fatturano le prestazioni edili in regime di reverse-charge, è possibile effettuare la compensazione infrannuale del credito Iva con altri tributi e contributi, nel limite di € 2 milioni (a decorrere dal 2022, per effetto dell'art. 1, c. 72 L. 734/2021).

• L'istituto della compensazione costituisce una modalità per il recupero del credito Iva (che emerge in corso d'anno) alternativa rispetto alla richiesta di rimborso infrannuale; anche ai fini della compensazione devono sussistere le condizioni richieste dal richiamato art. 30 del D.P.R. 633/1972 per ottenere il rimborso.

CASI PRATICI

Esempio n. 1 — **Fattura elettronica emessa dal subappaltatore di servizi edili**

Cedente/prestatore (fornitore)	Cessionario/committente (cliente)
Identificativo fiscale ai fini Iva: IT00475100201 Codice fiscale: 00475100201 Denominazione: Edil Greco di Greco Lidia & C. Snc Regime fiscale: RF01 (ordinario) Indirizzo: Via Pascoli, 50 Comune: Goito - Prov.: (MN) - Cap: 46044 Nazione: IT	Identificativo fiscale ai fini Iva: IT01234567890 Codice fiscale: 01234567890 Denominaz.: Edilcasa Srl Indirizzo: Via Garibaldi n. 8 Comune: Asola - Prov. (MN) Cap: 46041 Nazione: IT

Tipologia documento	Art. 73	Numero documento	Data documento	Codice destinatario
TD01 - Fattura immediata		08	22.06.2026	H1CBQR1

Cod. art.	Descrizione	Quantità	Prezzo unitario	UM	Sconto o magg.	% Iva	Prezzo totale
	Prestazioni di servizi edili in esecuzione di contratto di subappalto per costruzione di immobile commerciale.					N6.3	10.000,00

Riepiloghi Iva e totali					
Esigibilità Iva / Riferimenti normativi	**% Iva**	**Spese accessorie**	**Arr.**	**Totale imponibile**	**Totale imposta**
I (esigibilità immediata)	N6.3			10.000,00	

Importo bollo	Sconto/Maggiorazione	Arr.	Valuta	Totale documento
			Eur	10.000,00

Modalità pagamento	Coordinate bancarie	Istituto	Data scadenza	Importo
MPO5 - Bonifico	IT00000000000000000000000	Banca di Credito	30.06.2026	10.000,00

Esempio n. 2 — **Integrazione fattura da reverse change interno**

Cessionario/committente (cliente)	Cedente/prestatore (fornitore)
Identificativo fiscale ai fini Iva: IT01234567890 Codice fiscale: 01234567890 Denominaz.: Edilcasa Srl Indirizzo: Via Garibaldi n. 8 Comune: Asola - Prov. (MN) Cap: 46041 Nazione: IT	Identificativo fiscale ai fini Iva: IT00475100201 Codice fiscale: 00475100201 Denominazione: Edil Greco di Greco Lidia & C. Snc Regime fiscale: RF01 (ordinario) Indirizzo: Via Pascoli, 50 Comune: Goito - Prov.: (MN) - Cap: 46044 Nazione: IT

Tipologia documento	Art. 73	Numero documento	Data documento	Codice destinatario
TD16 - Integrazione fattura reverse charge interno		2RC	23.06.2026	Z9XYCR9

Identificativo fattura collegata	Data fattura collegata
55053301705	22.06.2026

Cod. art.	Descrizione	Quantità	Prezzo unitario	UM	Sconto o magg.	% Iva	Prezzo totale
	Prestazioni di servizi edili in esecuzione di contratto di subappalto per costruzione di immobile commerciale. Autofattura emessa ai sensi art.17, c. 6 D.P.R. 633/1972.					22%	10.000,00

Riepiloghi Iva e totali					
Esigibilità Iva / Riferimenti normativi	**% Iva**	**Spese accessorie**	**Arr.**	**Totale imponibile**	**Totale imposta**
I (esigibilità immediata)	22%			10.000,00	2.200,00

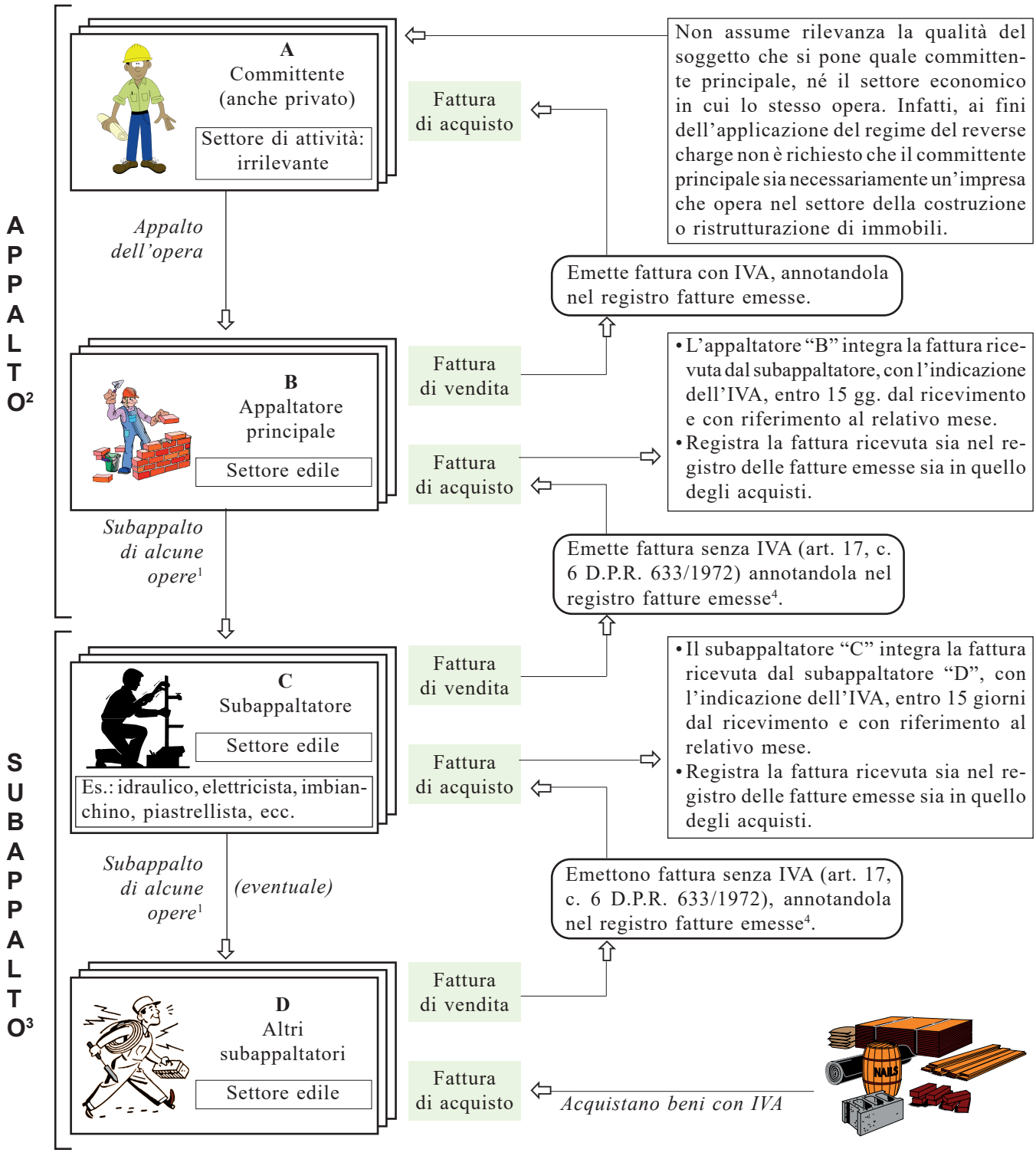
Importo bollo	Sconto/Maggiorazione	Arr.	Valuta	Totale documento
			Eur	12.200,00

Modalità pagamento	Coordinate bancarie	Istituto	Data scadenza	Importo

Esempio n. 3 **Scritture contabili**

		A • Registrazioni a carico del subappaltatore				
			22.06			
SP C II 1	**CE** A 1	**CREDITI V/CLIENTI**	a	**PRESTAZIONI EDILI**		**10.000,00**
		Emessa fattura n. 08 Casa S.r.l.				
		B • Registrazioni a carico dell'appaltatore (subappaltante)				
			22.06			
		DIVERSI	a	**DIVERSI**		
CE B **7**		**LAVORAZIONI ESTERNE**			**10.000,00**	
SP C II 4-bis		**IVA C/ACQUISTI**			**2.200,00**	**12.200,00**
	SP D 7		a	**DEBITI V/FORNITORI**	**10.000,00**	
	SP D 12		a	**IVA C/VENDITE**	**2.200,00**	
		Fattura n. 08 Casa S.r.l. integrata.				

Tavola riepilogativa **Schema delle operazioni**



Note

[1]Prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera resa 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.
[2]Il reverse-charge non si applica tra le parti del solo contratto di appalto.
[3]Il reverse-charge interessa l'emissione della fattura del soggetto 3° o 4° nella "catena" di prestazioni edili.
[4]Nel caso in cui il subappaltatore abbia emesso erroneamente con IVA una fattura relativa ad una prestazione che avrebbe dovuto essere assoggettata ad imposta dal committente secondo il meccanismo del reverse-charge, è possibile correggere l'errore emettendo una nota di accredito entro il termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione, ai sensi dell'art. 26, c. 3, del D.P.R. 633/1972, che obbliga il committente alle conseguenti variazioni (C.M. 16.02.2007, n. 11/E, p. 5.1).

Tavola n. 2 **Esempi di applicazione del reverse charge in edilizia (rif. codici Ateco 2007)**

Casistiche

FABBRICAZIONE E INSTALLAZIONE DI INFISSI E SIMILI

Posizione del fabbricante

La produzione di infissi non è riconducibile al settore edile (sezione F) e, pertanto, non è soggetta al reverse charge né nell'ipotesi di fornitura con posa in opera (cessione) né nell'ipotesi di (sub)appalto (prestazione di servizi).

Il caso del fabbricante di infissi e serramenti in legno (20.30.1 o 20.30.2) è sicuramente estendibile anche alle ipotesi di fabbricazione dei medesimi prodotti con diversi materiali quali plastica o alluminio.

Fabbricazione articoli in plastica	25.23.0	Reverse charge escluso
Fabbricazione di porte e finestre in metallo	28.12.1	
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 E INSTALLAZIONE DI STRUTTURE PREFABBRICATE

Posizione del fabbricante

L'esenzione è sicuramente estendibile anche ad altre forniture con relativa installazione/montaggio effettuata direttamente dal "fabbricante", in tutti quei casi dove la posa/installazione rappresenta una operazione "naturalmente" ricompresa nel codice attività che identifica la produzione del manufatto (settore D manifatture).

A titolo esemplificativo si elencano:

Fabbricazione di prodotti in calcestruzzo per l'edilizia (lastre, elementi in cemento, calcestruzzo o pietra artificiale, ecc.)	26.61.0	Reverse charge escluso
Fabbricazione di strutture metalliche e di parti di strutture (ossature metalliche per le costruzioni, edifici prefabbricati prevalentemente in metallo, tettoie, ecc.)	28.11.0	
Fabbricazione di altri elementi di carpenteria in legno e falegnameria per l'edilizia (vi rientra, ad esempio, la struttura del tetto in legno)	20.30.2	

INSTALLAZIONE DI INFISSI E SIMILI, SENZA FABBRICAZIONE

Posizione del posatore/ montatore

Rientra a pieno titolo nell'ambito applicativo del reverse charge (in presenza, ovviamente, di subappalto) l'attività di installazione (o posa in opera) resa da ditte non costruttrici (posatori/installatori), la cui prestazione è riconducibile[2] alle attività identificate nel settore delle costruzioni.

Posa in opera di coperture e costruzione di ossature di tetti di edifici	45.22.0	Reverse charge applicabile
Rivestimento di pavimenti e di muri	45.43.0	
Posa in opera di infissi	45.42.0	
Lavori generali di costruzione di edifici (fra i quali rientra anche il montaggio e l'installazione in loco di opere prefabbricate)	45.21.1	

- Affinché il reverse charge trovi applicazione è necessario che entrambi i soggetti esercitino attività edile riconducibile ai codici che iniziano per 45.
- Pertanto, il posatore che non ha prodotto i beni installati:
  - .. se fattura all'appaltatore impresa edile (cod. 45.21.1) sicuramente applicherà il reverse charge;
  - .. se fattura alla fabbrica di serramenti (o al commerciante) non applicherà il reverse charge.

Note

- La fornitura con posa in opera realizza una cessione di beni con prestazione accessoria e non una prestazione di servizi.
- Non rileva tanto l'attività dichiarata all'Agenzia delle Entrate quanto quella che "oggettivamente" ricomprende il tipo di prestazione resa.

Tavola n. 2 (segue)

Casistiche			
FORNITURA DI INFISSI SERRAMENTI PAVIMENTI E ALTRI MATERIALI DA, EFFETTUATA DAL COMMERCIALE	Commercio all'ingrosso di infissi, serramenti, pavimenti e altri materiali da costruzione, effettuata dal commerciante	51.53.2	Reverse charge escluso
	Commercio al dettaglio di materiali da costruzione	52.46.3	
	L'appartenenza di tali soggetti al settore G (commercio) anziché a quello F (costruzioni) permette di concludere che per tali forniture non trova applicazione il sistema del reverse charge, sia nelle ipotesi di cessione, sia di cessione con posa in opera.		
FABBRO E LATTONIERE	Fabbricazione di oggetti in ferro, in rame ed altri metalli e relativi lavori di riparazione (lavorazione artistica del ferro battuto e peltro, officine da ramaio, fabbro ferraio, maniscalco).	28.75.5	Reverse charge escluso
	Fabbricazione di porte, finestre e loro telai, imposte e cancelli automatici.	28.12.1	
	Fabbricazione di strutture metalliche e di parti di strutture (ossature metalliche per le costruzioni, edifici prefabbricati prevalentemente in metallo, tettoie, ecc., comprese le grondaie).	28.11.0	
	In linea di principio, quindi, per le forniture effettuate da tali "fabbricanti" non trova mai applicazione il reverse charge, tanto nell'ovvia situazione di cessione con posa in opera che in presenza di contratto di (sub) appalto.		
IDRAULICI ED ELETTRICISTI	• Tali categorie realizzano solitamente contratti d'appalto o contratti d'opera. • La loro attività è riconducibile nei codici della sezione F e, quindi, per costoro trova applicazione, a pieno titolo, il regime del reverse charge in presenza di subappalto.		
	Installazione di impianti elettrici e tecnici	45.31.0	Reverse charge applicabile
	Installazione di impianti idraulico e sanitari	45.33.0	
ALTRI SERVIZI UTILIZZATI IN EDILIZIA	Sulla base dell'individuazione del settore edile in quello del settore F (costruzioni) dei codici Atecofin, anche se non espressamente indicate nella circolare, sono da ritenersi escluse dall'applicazione del sistema del reverse charge le prestazioni riconducibili alle seguenti attività:		
	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	Reverse charge escluso
	Gestione di deposito merci conto terzi	63.12.1	
	Noleggio di ponteggi e piattaforme di lavoro senza montaggio e smontaggio	71.32.0	
	Noleggio di macchine e attrezzature per lavori edili, senza operatore	71.32.0	
	Leasing operativo di macchine ed attrezzature edili	71.32.0	
	Leasing finanziario	65.21.0	

Tavola n. 2 (segue)

Altre casistiche	Reverse charge
1- Appalto per la costruzione di un edificio (o la realizzazione dei relativi impianti) dove committente è una impresa che abitualmente svolge attività di costruzione o ristrutturazione di immobili.	• *Non si applica*: .. si tratta del rapporto appaltatore-committente.
2- Appalto per la costruzione di un edificio (o la realizzazione dei relativi impianti) dove committente principale è una impresa che non svolge abitualmente attività di costruzione o ristrutturazione di immobili.	
3- Appalto per la costruzione di un edificio (o la realizzazione dei relativi impianti) dove committente principale è un privato.	
4- Subappalto relativo alla fornitura di prestazioni di manodopera per la costruzione dell'edificio di cui ai casi 1, 2 o 3.	• *Si applica*: .. si tratta del rapporto subappaltatore-appaltatore.
5- Subappalto relativo alla realizzazione di impianti (idraulico, elettrico e simili) nell'edificio di cui ai casi 1, 2 o 3.	
6- Fornitura con posa in opera di infissi e serramenti nell'edificio di cui ai casi 1, 2 o 3.	*Non si applica*.
7- Subappalto relativo alla fornitura di infissi e serramenti nell'edificio di cui ai casi 1, 2 o 3.	
8- Prestazione di noleggio di ponteggi e piattaforme per l'edilizia senza montaggio e smontaggio oppure di macchine e attrezzature per lavori edili, senza operatore (nolo a freddo).	
9- Prestazione di noleggio di ponteggi e piattaforme per l'edilizia con montaggio e smontaggio, oppure di macchine e attrezzature per lavori edili, con operatore (nolo a caldo).	*Dovrebbe essere escluso*
10- Subappalto riguardante servizi di escavazione per la realizzazione di sbancamenti, sistemazione di terreni, demolizione di edifici e simili.	*Si applica.*
11- Impresa di compravendita immobiliare (70.12.0) a cui è appaltata la costruzione di un edificio. L'impresa immobiliare subappalta la costruzione ad un'impresa edile (45.21.1).	• *Non si applica* nel rapporto appaltatore-committente principale. • *Si applica* nel rapporto subappaltatore-appaltatore (che si trova occasionalmente ad esercitare attività riconducibile alla sezione F).
12- Impresa metalmeccanica (28.52.0) a cui è appaltata la costruzione di un edificio. L'impresa metalmeccanica subappalta la costruzione ad un'impresa edile (45.21.1).	• *Non si applica* nel rapporto appaltatore-committente principale. • *Si applica* nel rapporto subappaltatore-appaltatore (che si trova occasionalmente ad esercitare attività riconducibile alla sezione F).

Tavola n. 3 **Casi risolti dall'Agenzia delle Entrate**

Descrizione attività	Tipologia contrattuale	Prassi ministeriale	Reverse charge in edilizia
Costruzione e installazione di infissi (codice 20.30.2, Sez. D, Atecofin 2004).	Qualsiasi tipologia contrattuale.	Circ. 16.02.2007, n. 11/E	NO
Fornitura di armature d'acciaio con posa in opera.	Fornitura con posa in opera.	Ris. 28.06.2007, n. 148/E	NO
Installazione, manutenzione, riparazione di impianto idraulico.	Subappalto.	Ris. 5.07.2007, n. 154/E	SI
Installazione di impianti di allarme.	Subappalto.	Ris. 11.07.2007, n. 164/E	SI
Installazione di soffitti e pareti in cartongesso.	Subappalto.	Ris. 10.08.2007, n. 220/E	SI, sempre che la prestazione sia diretta ad ottenere una struttura diversa dal mero assemblaggio dei materiali utilizzati
Noleggio di attrezzature con manovratore.	Nolo a caldo.	Ris. 3.08.2007, n. 205/E	• NO, nel caso in cui il prestatore sia un mero esecutore delle direttive del committente. • SI, nel caso in cui il prestatore esegua i lavori senza vincolo di subordinazione e con obbligo di risultato.
Noleggio di attrezzature senza manovratore.	Nolo a freddo.	Ris. n. 205/E del 2007	NO
Noleggio e installazione di propri ponteggi.	Noleggio.	Ris. 26.07.2007, n. 187/E	NO
Installazione di ponteggi per conto terzi.	Prestazione d'opera.	Ris. n. 187/E del 2007	SI

ASSOCIAZIONI TEMPORANEE DI IMPRESE (ATI)

R.M. 13.07.2007, n. 172

- **Autonomia dei partecipanti**
  - L'art. 37, c. 17 del D. Lgs. 12.04.2006, n. 163 - "Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE" che ha abrogato il D. Lgs. 17.03.1995, n. 158 - "Attuazione delle direttive 90/531/CEE e 93/38/CEE relative alle procedure di appalti nei settori esclusi" - con specifico riferimento alle associazioni temporanee d'impresa (d'ora in avanti ATI), dispone che il rapporto di mandato non determina di per sè organizzazione o associazione degli operatori economici riuniti, ognuno dei quali conserva la propria autonomia ai fini della gestione, degli adempimenti fiscali e degli oneri sociali.
- **Trasparenza dell'ATI**
  - L'ATI, in linea di principio, deve ritenersi, civilisticamente e fiscalmente, soggetto trasparente, che non dà vita ad un autonomo soggetto di diritto.
- **Autonomia soggettiva**

  R.M. 28.06.1988, n. 550231
  - Elemento decisivo affinchè possa determinarsi un'autonomia soggettiva in capo all'ATI è il fatto che le imprese raggruppate si comportino, nell'esecuzione dell'appalto, in modo unitario e indistinto, sia all'interno del raggruppamento stesso che nei confronti dei terzi, perdendo la propria autonomia gestionale nei complessi rapporti giuridici posti in essere.
  - Né, a tal fine, assume rilievo determinante la circostanza che l'opera da eseguire abbia il carattere della indivisibilità oggettiva e funzionale, potendosi validamente realizzare, in una ripartizione percentuale dell'opera, la divisibilità contabile, tecnica e gestionale.

  Nel caso in cui l'ATI sia priva di autonomia soggettiva, le prestazioni rese dalle singole imprese associate soggiacciono alla disciplina fiscale per esse previste, anche ai fini dell'applicazione o meno del regime del reverse charge. In particolare, solo le prestazioni oggettivamente e soggettivamente rientranti nel nuovo regime di inversione contabile nel settore edile saranno fatturate con le modalità previste dall'art. 17, c. 6 del D.P.R. 633/1972.

Tavola n. 4 **Prestazioni di servizi su beni immobili in italia e reverse charge "interno"**

Subappalto in edilizia	• L'art. 17, c. 6, **lett. a)** del D.P.R. 633/1972 stabilisce che il meccanismo del reverse charge c.d. interno va applicato nelle ipotesi in cui i soggetti subappaltatori rendano servizi, compresa la manodopera, ad imprese del comparto dell'edilizia, che si pongono quali appaltatori o, a loro volta, quali subappaltatori, in relazione alla realizzazione dell'intervento edilizio. Il reverse charge è applicabile nel caso in cui ricorrano, allo stesso tempo, i presupposti di seguito elencati (circ. 29.12.2006, n. 37/E): 1. la prestazione di servizi deve avere **natura "edilizia"**. Restano, invece, escluse dal reverse charge le prestazioni d'opera intellettuale, rese da professionisti (ad esempio, prestazioni rese da ingegneri, architetti, geometri, ecc.), che per la loro natura non possono essere definite come prestazioni di manodopera, e risultano comunque estranee alle tipologie di attività considerate dalla norma, nonché le forniture di beni con posa in opera, sempre che il prezzo dei beni sia prevalente rispetto al costo totale dell'operazione e che la prestazione di servizi consista nella mera posa dei beni, senza alterarne la natura; 2. si deve essere in presenza di contratti di **subappalto** o d'opera. Infatti, la disposizione si applica non solo ai subappalti riconducibili alla tipologia dell'appalto, ma anche ai subappalti relativi ai contratti d'opera (come lavori di intonacatura o tinteggiatura), in cui il lavoro personale del prestatore risulta prevalente rispetto all'organizzazione dei mezzi approntati per l'esecuzione del servizio; 3. sia il subappaltatore, che l'appaltatore principale devono operare entrambi nel quadro di un'attività riconducibile al settore edile (ambito soggettivo).
Servizi edili relativi agli edifici	• L'art. 17, c. 6, **a-ter)** del D.P.R. 633/1972, prevede l'applicazione del meccanismo del reverse charge c.d. interno alle prestazioni di servizi di demolizione, di installazione di impianti, di completamento e di pulizia, relative ad edifici (**a prescindere dalla tipologia contrattuale: appalto, subappalto, contratto d'opera**)[(1)]. • Tale reverse charge è applicabile soltanto con riferimento alle prestazioni di servizi, dovendosi ritenere escluse dall'applicazione di tale meccanismo contabile le forniture di beni con posa in opera, queste ultime configurabili come cessioni di beni e non come prestazioni di servizi (per un approfondimento delle diverse casistiche si veda la CM del 27.03.2015, n. 14/E).
Nota[(1)]	• Pertanto: 1) il soggetto che costruisce un edificio applica: l'Iva in caso di contratto di appalto; il reverse charge **art. 17 lett. a) in caso di subappalto**; 2) il soggetto che **realizza un impianto elettrico** su un edificio applica il reverse charge di cui alla **lett. a-ter) sia in presenza di contratto di appalto** (sempre che all'interno della fattura il corrispettivo per il servizio di realizzazione dell'impianto sia suddiviso e non venga previsto un corrispettivo unico per tutto il servizio, comprendente, quindi, anche altre tipologie di lavori per i quali non torna applicabile il reverse), **sia in presenza di contratto di subappalto**; 3) il soggetto che effettua lavori di **manutenzione** su un impianto elettrico o idraulico, su un edificio, applica il reverse charge di cui alla **lett. a-ter) sia in presenza di contratto di appalto** (sempre che all'interno della fattura il corrispettivo per il servizio di manutenzione dell'impianto sia suddiviso e non venga previsto un corrispettivo unico per tutto il servizio, comprendente, quindi, anche altre tipologie di lavori per i quali non torna applicabile il reverse), **sia in presenza di contratto di subappalto**.