

**STUDIO DOTT. BONVICINI**  
**Circolare n. 14 del 28 Settembre 2007**

**ULTERIORI CHIARIMENTI SULL'APPLICAZIONE DEL MECCANISMO DEL REVERSE CHARGE PER IL SETTORE EDILE**

L'Agenzia delle Entrate è nuovamente intervenuta per definire l'ambito di applicazione del meccanismo del reverse charge nel settore edile in due particolari casi riguardanti:

- l'attività di installazione di ponteggi per conto terzi e di noleggio di ponteggi con relativa installazione;
- l'attività di noleggio di mezzi per lavori edili con operatore (c.d. "nolo a caldo");
- l'attività di realizzazione di controsoffitti e pareti in cartongesso.

Sono stati così forniti ulteriori criteri generali per determinare la necessità o meno di applicare l'inversione contabile.

Come noto, dal 2007, alle **prestazioni di servizi** rese dai **subappaltatori nel settore edile** è applicabile il meccanismo del reverse charge (inversione contabile) di cui all'art. 17, comma 5, DPR n. 633/72, in base al quale:

- **debitore dell'imposta è il soggetto passivo IVA destinatario della prestazione;**
- il **prestatore del servizio** deve emettere la **fattura senza applicazione dell'IVA**, specificando espressamente che *"trattasi di prestazione di servizi soggetta al reverse charge ex art. 17, comma 6, DPR n. 633/72 – l'applicazione dell'IVA è a carico del destinatario della fattura"*.

Si rammenta che, secondo quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 29.12.2006, n. 37/E, il settore edile interessato dall'applicazione del reverse charge va identificato **nelle attività di costruzione** di cui alla **sezione F** della Tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN 2004 (codici attività 45.xx.x).

Con specifici interventi l'Agenzia delle Entrate è già intervenuta esaminando le seguenti fattispecie riguardanti l'applicazione del meccanismo del reverse charge nel settore edile.

- attività di fornitura di armature in acciaio pre-sagomate o pre-assemblate per cemento armato;
- attività di installazione e manutenzione di impianti idraulico sanitari;
- contratto di affidamento dei lavori ad un contraente generale nell'ambito degli appalti pubblici;
- attività di installazione e manutenzione di impianti di allarme.

Recentemente l'Agenzia delle Entrate è nuovamente intervenuta per definire l'ambito di applicazione della norma in esame analizzando altri casi specifici e fornendo i chiarimenti di seguito riportati.

**INSTALLAZIONE DI PONTEGGI PER CONTO TERZI E  
NOLEGGIO DI PONTEGGI CON RELATIVA INSTALLAZIONE**

Nella **Risoluzione 26.7.2007, n. 187/E** l'Agenzia delle Entrate risponde all'istanza di interpello presentata da una società che svolge le attività di **installazione di ponteggi per conto terzi** e di **noleggio di ponteggi con relativa installazione**.

In merito alla necessità o meno di applicare il reverse charge l'Agenzia delle Entrate, ribadendo che:

- **l'inclusione nel campo di applicazione del reverse charge** delle 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 del c.c."*;
- *"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”;*

è giunta alla conclusione che, nel caso proposto:

- ⇒ il **noleggio dei ponteggi con installazione** degli stessi è **escluso dall'applicazione del reverse charge**, in quanto la posa in opera è da considerare accessoria rispetto al noleggio delle impalcature;
- ⇒ l'**installazione di ponteggi per conto terzi** (codice attività **45.34.0**), rappresentando una prestazione di servizi, **rientra nell'ambito applicativo del reverse charge** al verificarsi delle restanti condizioni richieste dalla normativa.

## NOLEGGIO DI MACCHINE PER LAVORI EDILI CON OPERATORE

Nella **Risoluzione 3.8.2007, n. 205/E** l'Agenzia delle Entrate risponde all'istanza di interpello presentata da una società cooperativa che effettua lavori di scavo, sbancamento, sistemazione di terreni, demolizione di edifici e similari, trasporto di materiali quali sabbia e terra conto terzi, in forza di **contratti di noleggio del mezzo** necessario per il lavoro da eseguire **con il relativo operatore**.

Il **corrispettivo** pattuito tra le parti è **commisurato alle ore di utilizzo del mezzo con l'operatore**.

L'agenzia delle Entrate ribadisce innanzitutto che i **contratti di mero noleggio** (senza operatore o senza montaggio/smontaggio) sono **comunque esclusi dall'applicazione del reverse charge** in quanto gli stessi non configurano prestazioni di subappalto e non sono nemmeno ricompresi tra le attività della sezione F della Tabella ATECOFIN 2004.

Diversamente, nei casi di **contratto di noleggio con operatore o comprensivo di montaggio e/o smontaggio (c.d. “noli a caldo”)** poiché dette attività sono riconducibili ai codici:

- **45.25.0** *“altri lavori di costruzione, tra i quali rientrano il noleggio di ponteggi e piattaforme di lavoro con montaggio e smontaggio”;*
- **45.50.0** *“noleggio di macchine e attrezzature per lavori edili, con operatore, tra i quali rientrano il noleggio di gru, macchine movimento terra, macchine per il pompaggio di calcestruzzo, etc.”;*

**rientranti nella sezione F** della Tabella ATECOFIN 2004, al verificarsi delle restanti condizioni richieste dalla normativa, si rende necessaria l'**applicazione del reverse charge**.

In particolare secondo l'Agenzia delle Entrate in tali ultimi casi **va verificato se**:

- ⇒ *“il prestatore è chiamato ed eseguire il servizio in qualità di **mero esecutore materiale** delle direttive del committente”*, per cui, **venendo a mancare l'autonomia organizzativa**, non è configurabile il contratto di subappalto e conseguentemente **non va applicato** il reverse charge;
- ⇒ il contratto per la realizzazione dei lavori da parte della società che presta il servizio di noleggio del mezzo (ad esempio, escavatore) con il relativo operatore è *“caratterizzato ... da un'**obbligazione di risultato**, dall'**assenza del vincolo di subordinazione**, dall'**organizzazione in proprio con assunzione dei relativi rischi**”*, per cui in caso di subappalto **si rende necessario applicare il reverse charge**.

Nello specifico caso analizzato dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 205/E in esame, poiché il contratto di noleggio dei mezzi con l'operatore prevede la **quantificazione del corrispettivo in base alle ore di utilizzo** del mezzo, **a nulla rilevando il risultato** il prestatore è da ritenersi “mero esecutore materiale dei lavori” che si attiene alle direttive del committente.

Conseguentemente, alla luce di quanto sopra, il **reverse charge non va applicato** e la prestazione va fatturata con IVA.

## REALIZZAZIONE DI CONTROSOFFITTI E PARETI IN CARTONGESSO

Con la **Risoluzione 10.8.2007, n. 220/E** l'Agenzia delle Entrate analizza il caso di una società che esercita quale attività prevalente il commercio all'ingrosso ed al dettaglio di materiali per l'edilizia e come **attività secondaria quella di rivestimento di pavimenti e muri**, identificata, nella sezione F della Tabella ATECOFIN 2004, con il **codice 45.43.0**.

In particolare, il caso esaminato riguarda un **contratto per la fornitura e la posa in opera di controsoffitti e pareti di cartongesso** stipulato con un'impresa che effettua lavori di ristrutturazione e ampliamento di un immobile a seguito della stipula di uno specifico contratto di appalto con il proprietario dell'immobile.

La società in esame, in veste di subappaltatore, chiede se l'attività svolta debba essere considerata prestazione di servizi ovvero cessione di beni con posa in opera e di conseguenza se debba essere o meno applicato il reverse charge.

L'Agenzia delle Entrate, dopo aver ribadito, come già chiarito nelle Circolari 29.12.2006, n. 37/E e 16.2.2007, n. 11/E, che **la fornitura di beni con posa in opera è esclusa** dall'applicazione del reverse charge

(normativamente riferito alle “prestazioni di servizi” rese nel settore edile), **in quanto** considerata **cessione di beni** per la quale la manodopera risulta accessoria rispetto al bene fornito, riconferma il principio già espresso nei precedenti interventi in base al quale:

*“nelle ipotesi in cui **sussistono contemporaneamente prestazione di servizi e cessione di beni** occorrerà far riferimento alla **volontà contrattualmente espressa dalle parti** per stabilire se sia prevalente l’obbligazione di dare o quella di fare.  
Si fa presente che in linea di principio la distinzione tra contratto di vendita e contratto di appalto **dipende dalla causa contrattuale, rintracciabile dal complesso delle pattuizioni negoziali e dalla natura delle obbligazioni dedotte dalle parti**”.*

In altre parole, come specificato dalla stessa Agenzia nella Risoluzione n. 220/E in esame:

- ◆ qualora la **cessione del bene costituisce lo scopo principale** e l’**esecuzione dell’opera** è esclusivamente volta:
  - **a consentire la fruizione** del bene;
  - **all’adattamento** del bene alle esigenze del cliente;il contratto è qualificabile come “**cessione con posa in opera**” con la conseguente **esclusione** dall’ambito di applicazione del reverse charge;
- ◆ diversamente, nel caso in cui la volontà contrattuale è quella di **ottenere un risultato nuovo e diverso** rispetto ai beni utilizzati per la realizzazione dell’opera, il contratto è qualificabile come “**prestazione di servizi**” con la **possibilità di dover applicare il reverse charge**.

Nel caso specifico, secondo l’Agenzia delle Entrate dal contratto emerge la volontà di affidare alla società in esame *“l’esecuzione di un’opera complessa consistente nell’**esecuzione di controsoffitti e pareti in cartongesso**, da eseguire ad arte, che costituiscono palesemente un **risultato diverso rispetto al complesso dei beni utilizzati**”.*

Tale considerazione porta a configurare l’attività come una **prestazione di servizi** che, essendo resa sulla base di un **contratto di subappalto**, rende necessaria l’**applicazione del reverse charge**. ■

Cordiali saluti

Dr. Bonvicini