

***“Reverse Charge”:
disciplina applicabile al settore edile***

- Settembre 2007 -

APPENDICE

Normativa e prassi amministrativa

Normativa:

- Art.17, commi 5-7, del D.P.R. n. 26 ottobre 1976 n. 633
- Decreto 22 marzo 2007
- Decreto 25 maggio 2007

Prassi:

- C.M. n. 28/E del 4 agosto 2006 (estratto)
- C.M. n. 37/E del 29 dicembre 2006
- C.M. n. 11/E del 16 febbraio 2007 (estratto)
- C.M. n. 19/E del 4 aprile 2007
- R.M. n. 148/E del 28 giugno 2007
- R.M. n. 154/E del 5 maggio 2007
- R.M. n. 155/E del 5 maggio 2007
- R.M. n. 164/E dell'11 luglio 2007
- R.M. n. 172/E 13 luglio 2007
- R.M. n. 187/E del 26 luglio 2007
- R.M. n. 205/E del 3 agosto 2007
- R.M. n. 220/E del 10 agosto 2007
- R.M. n. 243/E dell'11 settembre 2007

D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633

Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto.

(G.U. 11 novembre 1972 n. 292)

17. Soggetti passivi

(omissis)

5. In deroga al primo comma, per le cessioni imponibili di oro da investimento di cui all'articolo 10, numero 11), nonché 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'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, è annotato anche nel registro di cui all'articolo 25.

6. Le disposizioni di cui al quinto comma si applicano anche:

a) 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 ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore;

b) alle cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative di cui all'articolo 21 della tariffa annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, come sostituita, da ultimo, dal decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1995, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 1995, nonché dei loro componenti ed accessori;

c) alle cessioni di personal computer e dei loro componenti ed accessori;

d) alle cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere.

7. Le disposizioni di cui al quinto comma si applicano alle ulteriori operazioni individuate dal Ministro dell'economia e delle finanze, con propri decreti, in base alla direttiva 2006/69/CE del Consiglio, del 24 luglio 2006, ovvero individuate con decreto emanato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, nelle ipotesi in cui necessita la preventiva autorizzazione comunitaria prevista dalla direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977.

(omissis)

DECRETO 22 marzo 2007

Individuazione, in relazione all'attività esercitata ed alle tipologie di operazioni effettuate, delle categorie di contribuenti ammessi al rimborso, in via prioritaria, entro tre mesi dalla richiesta, ai sensi dell'articolo 38-bis, nono comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

(G.U. 31 marzo 2007 n. 76)

Preambolo

Testo: in vigore dal 31/03/2007

IL VICE MINISTRO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

Visto il decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, concernente l'istituzione e la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto;

Visto l'art. 30 del citato decreto n. 633 del 1972, in materia di versamento di conguaglio e rimborso dell'eccedenza;

Visto l'art. 38-bis del citato decreto n. 633 del 1972, in materia di esecuzione dei rimborsi, e, in particolare, il comma nono con il quale è stabilito che con decreti del Ministro dell'economia e delle finanze sono individuate, anche progressivamente, in relazione all'attività esercitata ed alle tipologie di operazioni effettuate, le categorie di contribuenti per i quali i rimborsi di cui al primo ed al secondo comma del predetto art. 38-bis sono eseguiti in via prioritaria entro tre mesi dalla richiesta;

Visto l'art. 17, sesto comma, lettera a), del citato decreto n. 633 del 1972, che stabilisce l'applicazione del meccanismo del reverse-charge, previsto dal quinto comma del medesimo articolo, alle prestazioni di servizi rese nel settore edile da soggetti subappaltatori;

Visto l'art. 7-bis del decreto-legge 23 settembre 1994, n. 547, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 novembre 1994, n. 644, in materia di crediti d'imposta relativi all'IVA;

Visto il decreto del Presidente della Repubblica 7 giugno 2006, con l'unità delega di funzioni, registrato alla Corte dei conti il 13 giugno 2006 - Ministeri istituzionali, Presidenza del Consiglio dei Ministri, registro n. 7, foglio n. 397, concernente l'attribuzione all'on. prof. Vincenzo Visco del titolo di vice ministro presso il Ministero dell'economia e delle finanze;

Ritenuta la necessità di determinare, in relazione all'attività esercitata ed alle tipologie di operazioni effettuate, in sede di prima applicazione, una categoria di contribuenti beneficiari dell'erogazione in via prioritaria, entro tre mesi dalla richiesta, dei rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto;

Decreta:

art. 1 - Contribuenti ammessi al rimborso in via prioritaria

1. La disposizione di cui all'art. 38-bis, nono comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, che prevede l'erogazione dei rimborsi in via prioritaria entro tre mesi dalla richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile, si applica, dall'anno d'imposta 2007, ai soggetti che effettuano in modo prevalente nel periodo di riferimento della richiesta, le prestazioni di servizi di cui all'art. 17, sesto comma, lettera a), del citato decreto n. 633 del 1972, fermo restando quanto previsto dall'art. 2 e nel rispetto dei presupposti di cui all'art. 30, terzo comma, lettera a), del predetto decreto n. 633 del 1972.

art. 2 - Condizioni richieste per ottenere la liquidazione dei rimborsi in via prioritaria

1. I rimborsi di cui al primo e al secondo comma dell'art. 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono eseguiti in via prioritaria a favore dei contribuenti

individuati nell'art. 1, qualora al momento della richiesta sussistano contestualmente le seguenti condizioni:

- a) esercizio dell'attività da almeno tre anni;
- b) eccedenza detraibile richiesta a rimborso d'importo pari o superiore a:
 - 10.000,00 euro in caso di richiesta rimborso annuale
 - 3.000,00 euro in caso di richiesta di rimborso trimestrale;
- c) eccedenza detraibile richiesta a rimborso di importo pari o superiore al 10 per cento dell'importo complessivo dell'imposta assoluta sugli acquisti e sulle importazioni effettuati nell'anno o nel trimestre a cui si riferisce il rimborso richiesto.

2. I rimborsi annuali o per periodi inferiori all'anno richiesti dai contribuenti che rientrano nella categoria individuata dall'art. 1, sono eseguiti in via prioritaria rispetto agli altri rimborsi previsti dall'art. 30 del citato decreto n. 633 del 1972 relativi allo stesso periodo di riferimento.

Il presente decreto sarà pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

DECRETO 25 Maggio 2007

Individuazione di una ulteriore operazione cui applicare il meccanismo del "reverse charge", ai sensi dell'articolo 17, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

(G.U. 3 luglio 2007 n. 152)

II MINISTRO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

Visto il decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, concernente l'istituzione e la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto;

Visto l'art. 17, quinto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, che disciplina le ipotesi in cui il debitore dell'imposta e' individuato nel soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le operazioni;

Visto l'art. 1 della direttiva n. 69/2006/CE del Consiglio del 24 luglio 2006, trasfuso nell'art. 199 della direttiva n. 112/2006/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, che attribuisce agli Stati membri la possibilita' di individuare il debitore d'imposta nel soggetto nei cui confronti sono effettuate le operazioni;

Visto l'art. 1, comma 44, lettera b), della legge 27 dicembre 2006, n. 296, che ha aggiunto, infine, all'art. 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, un comma con il quale e' stabilito che le disposizioni di cui al quinto comma del medesimo art. 17 si applicano alle ulteriori operazioni individuate dal Ministro dell'economia e delle finanze, con propri decreti, in base alla direttiva n. 69/2006/CE del Consiglio, del 24 luglio 2006;

Visto il decreto del Presidente della Repubblica 7 giugno 2006, con l'unita delega di funzioni, registrato alla Corte dei conti il 13 giugno 2006 - Ministeri istituzionali, Presidenza del Consiglio dei Ministri, registro n. 7, foglio n. 397, concernente l'attribuzione all'On.le prof. Vincenzo Visco del titolo di Vice Ministro presso il Ministero dell'economia e delle finanze;

Ritenuta la necessita' di individuare le operazioni per le quali risulta gia' possibile estendere le disposizioni di cui all'art. 17, quinto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;

Decreta:

1. A decorrere dal 1° ottobre 2007, le disposizioni di cui all'art. 17, quinto comma del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 si applicano anche alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali di cui all'art. 10, primo comma, n. 8-ter), lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Il presente decreto sara' pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

Roma, 25 maggio 2007

Il Vice Ministro: Visco

Registrato alla Corte dei conti il 6 giugno 2007

Ufficio controllo Ministeri economico-finanziari, registro n. 4

Economia e finanze, foglio n. 22

Circolare Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 4-08-2006, n. 28/E

OGGETTO : Decreto –legge n. 223 del 4 luglio 2006 – Primi chiarimenti (ESTRATTO)

(omissis)

3 DISCIPLINA IVA NEL SUBAPPALTO (Art. 35, commi 5, 6, 6-bis e 6-ter)

Il comma 5 dell'articolo 35 del decreto ha aggiunto all'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il seguente comma sesto: “Le disposizioni di cui al comma precedente si applicano anche 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 ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore” .

In sostanza, la nuova disposizione estende alle prestazioni di servizi rese nel settore edile dai subappaltatori il meccanismo dell'inversione contabile, rendendo l'appaltatore debitore dell'imposta e obbligandolo al relativo versamento, se soggetto passivo nel territorio dello Stato.

Le prestazioni rese dal subappaltatore verranno, 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 cui all'articolo 23, sia nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 del DPR n. 633 del 1972.

Il meccanismo dell'inversione contabile si applicherà anche agli eventuali rapporti di subappalto posti in essere dal subappaltatore.

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.

Il comma 6 prevede che l'efficacia della disposizione è subordinata all'autorizzazione in deroga alla sesta direttiva comunitaria (direttiva 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977) da parte degli organismi comunitari preposti; essa si applicherà, quindi, alle prestazioni effettuate successivamente alla data di autorizzazione.

Il comma 6-bis, inserito in sede di conversione in legge del decreto, estende la facoltà di richiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione annuale IVA, prevista dall'articolo 30, terzo comma, lettera a), del DPR n. 633 del 1972, anche alle ipotesi in cui, nel settore edile, siano rese le prestazioni di servizi disciplinate dal citato sesto comma dell'articolo 17 del medesimo decreto.

Il successivo comma 6-ter, anch'esso inserito in sede di conversione, consente esplicitamente al subappaltatore che rientra nell'ambito applicativo del sesto comma dell'articolo 17 del DPR n. 633 del 1972 di effettuare la compensazione infrannuale ai sensi dell'articolo 8, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542. Ciò in quanto il subappaltatore, non potendo fatturare con IVA le prestazioni rese all'appaltatore, avrà normalmente una posizione IVA a credito.

La norma, inoltre, eleva il limite di 516.456,90 euro, di cui all'articolo 34, comma 1, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, ad un milione di euro a favore dei subappaltatori il cui volume d'affari registrato nell'anno precedente riguardi per almeno l'80 per cento prestazioni rese “in esecuzione di contratti di subappalto”.

Anche le disposizioni di cui ai richiamati commi 6-bis e 6-ter si applicheranno successivamente all'autorizzazione dell'Unione europea prevista dal predetto comma 6 dell'articolo 35.

(omissis)

Circolare Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 29-12-2006, n. 37/E

OGGETTO: IVA – Applicazione del sistema del reverse-charge nel settore dell’edilizia. Articolo 1, comma 44, della legge finanziaria per il 2007 (legge n. 296 del 27 dicembre 2006).

PREMESSA

L’art. 1, comma 44, della legge finanziaria per il 2007, ha sostituito il sesto comma dell’art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972, prevedendo che il meccanismo dell’inversione contabile (cosiddetto reverse-charge) si applichi a talune prestazioni di servizi rese nel settore edile, nonché ad ulteriori fattispecie, per le quali ultime è necessaria la preventiva autorizzazione da parte dei competenti organi dell’Unione europea.

In particolare, per quanto riguarda il settore edile la lett. a) del citato art. 17, sesto comma, dispone che il reverse-charge si applica *“a) 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 ovvero nei confronti dell’appaltatore principale o di un altro subappaltatore”*.

A differenza di quanto previsto in relazione alle altre fattispecie introdotte dalla finanziaria nelle lettere b), c), d), dell’art. 17, sesto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 concernenti, in sintesi, le cessioni inerenti la telefonia radiomobile, i personal computer e i prodotti lapidei direttamente provenienti da cave o miniere, 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 luglio 2006, n. 69, pubblicata nella gazzetta ufficiale dell’Unione europea del 12 agosto 2006, concernente talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell’imposta sul valore aggiunto e di contribuire a contrastare la frode o l’evasione fiscale, 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 nonché alla consegna dei lavori immobiliari considerati “cessioni di beni”.

L’applicazione del meccanismo dell’inversione contabile comporta che il destinatario della cessione o della prestazione, se soggetto passivo d’imposta nel territorio dello Stato, sia obbligato all’assolvimento dell’imposta, in luogo del cedente o del prestatore.

In deroga, infatti, al principio di carattere generale secondo cui debitore d’imposta nei confronti dell’erario, ai fini IVA, è il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi, per le operazioni previste dall’art. 17, sesto comma, debitore d’imposta è il soggetto passivo nei cui confronti tali operazioni sono rese. Per tale fattispecie, pertanto, i prestatori dei servizi sono tenuti ad emettere fattura senza addebito d’imposta, con l’osservanza delle disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti del D.P.R. n. 633 e con l’indicazione della norma che prevede l’applicazione del reverse-charge (art. 17, sesto comma); 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 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, è annotato anche nel registro degli acquisti di cui all’articolo 25.

Il meccanismo del reverse-charge non trova applicazione per le prestazioni rese da soggetti che operano in regime di franchigia previsto per i contribuenti minimi dall’art. 32-bis del D.P.R. n. 633 del 1972 (introdotto, a partire dal 1° gennaio 2007, dall’art. 37, commi da 15 a 17, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248) i quali sono esonerati dal versamento dell’imposta e dagli altri adempimenti previsti dal D.P.R. n. 633 del 1972 ad eccezione degli obblighi di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, dell’obbligo di certificazione e comunicazione telematica dei corrispettivi all’Agenzia delle Entrate

e degli obblighi previsti per le operazioni intracomunitarie. 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. E' previsto, tuttavia, l'obbligo di certificazione del corrispettivo, che dovrà essere adempiuto dal prestatore senza recare l'addebito dell'imposta. Peraltro, qualora si dovesse verificare l'ipotesi (invero alquanto improbabile), che il contribuente minimo (che opera in regime di franchigia di cui al citato art. 32-bis del D.P.R. n. 633 del 1972) 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, come già chiarito nella circolare n. 28/E del 4 agosto 2006 al punto 52.5.

Si ritiene opportuno precisare, infine, che 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.

1. DECORRENZA

L'applicazione del reverse-charge nell'ambito del settore edile era stata inizialmente prevista dall'art. 35, comma 5, del decreto legge n. 223 del 4 luglio 2006 convertito dalla legge 4 agosto 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.

La legge finanziaria, modificando l'art. 17, sesto comma, ha di fatto introdotto (mediante la formulazione della lettera a) 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, in assenza di uno specifico termine di decorrenza, trova applicazione dal 1° gennaio 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 da tale data sarà emessa fattura, o sarà effettuato il pagamento del corrispettivo o di parte di esso.

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 del 2006, le modalità dell'inversione contabile siano state applicate anteriormente al 1° gennaio 2007. Ciò al fine di tutelare il legittimo affidamento sulla vigenza della norma recata dall'art. 35, comma 5, del decreto legge n. 223 del 2006, suscitato nei contribuenti dalla introduzione della richiamata normativa comunitaria, nelle more della richiesta dell'autorizzazione degli Organi comunitari, prevista dallo stesso art. 35.

2. INDIVIDUAZIONE DEL SETTORE EDILE

I soggetti destinatari della modalità di assolvimento dell'imposta in discorso, secondo quanto previsto dall'art. 17, sesto comma, lett. a), devono essere individuati in relazione alle prestazioni rese nell'ambito del settore edile.

Pertanto, anche alla luce della direttiva CE del 24 luglio 2006 n. 69, che consente agli Stati di prevedere l'applicazione del reverse-charge alle prestazioni di servizi di costruzione (estesi fino a comprendervi anche i servizi di pulizia), si deve ritenere che il settore edile, cui fa riferimento la normativa nazionale, vada identificato nell'attività di costruzione.

In particolare, per delimitare, sulla base di criteri oggettivi, le prestazioni per le quali deve essere adottato il sistema del *reverse-charge* occorre fare riferimento alla tabella di classificazione delle

attività economiche ATECOFIN (2004), che deve essere utilizzata dai contribuenti negli atti e nelle dichiarazioni da presentare all'Agenzia delle Entrate, ed alle relative note esplicative, entrambe consultabili sul sito www.agenziaentrate.it.

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.

I lavori generali di costruzione riguardano la costruzione di alloggi, edifici adibiti ad uffici, negozi, edifici pubblici, edifici agricoli ecc., nonché la costruzione di opere del genio civile come autostrade, strade, ponti, gallerie, strade ferrate, campi di aviazione, porti e altre opere idrauliche, la costruzione di sistemi di irrigazione e di fognatura, impianti industriali, condotte e linee elettriche, impianti sportivi ecc..

Restano escluse da tale ambito alcune attività che, anche se attinenti alla realizzazione di edifici, quali, ad esempio, la 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.

Diversamente da quanto previsto nella direttiva comunitaria n. 69 del 2006, inoltre, ai sensi dell’art. 17, sesto comma, 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.

Si fa presente che 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”. Logicamente l’obbligo attiene alle sole prestazioni rese nell’ambito delle medesime attività edili ed è escluso, come chiarito in premessa, per i soggetti che operino nel regime di franchigia previsto per i contribuenti minimi.

3. CONTRATTI INTERESSATI DAL SISTEMA DEL REVERSE CHARGE

L’estensione del meccanismo dell’inversione contabile alle prestazioni di servizi rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti di imprese che svolgono attività di costruzione e ristrutturazione di immobili, ovvero nei confronti dell’appaltatore principale o di un altro subappaltatore, impone di verificare l’ambito oggettivo di applicazione della disposizione.

Si precisa in premessa che, considerato il tenore letterale della norma, il regime del reverse-charge va 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.

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.

Si ritiene, peraltro, che, ai fini dell’applicazione del reverse-charge, i servizi forniti ai soggetti appaltatori o ad altri subappaltatori assumano 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.

Come è noto, 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.

Ciò premesso, occorre considerare che 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 del c.c..

Il riferimento alle prestazioni di manodopera, in particolare 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 e cioè in base a contratti in cui il lavoro personale del prestatore risulta prevalente rispetto alla organizzazione dei mezzi approntati per la esecuzione del servizio.

In ogni caso, restano escluse dal reverse-charge le prestazioni d'opera intellettuale, rese da professionisti (ad es. prestazioni rese da ingegneri, architetti, geometri, etc.), 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.

Devono ritenersi, inoltre, 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.

4. RIMBORSO E COMPENSAZIONE DI ECCEDENZE DETRAIBILI

Il comma 6 bis, dell'art. 35 del decreto legge n. 223 del 2006 ha esteso la facoltà di chiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione annuale IVA anche alle ipotesi in cui, nel settore edile, siano rese le prestazioni di servizi assoggettate al regime del reverse-charge. A tal fine è stato inserito nell'art. 30, terzo comma, lettera a), del D.P.R. n. 633 del 1972, che prevede la possibilità di chiedere il rimborso nelle ipotesi in cui vengano 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” il richiamo al sesto comma dell'articolo 17. Ciò comporta che le operazioni attive fatturate senza applicazione d'imposta da parte del subappaltatore vengono di fatto qualificate, ai fini in esame, come operazioni ad “aliquota zero”.

L'eccedenza annuale d'imposta detraibile, può essere chiesta a rimborso ai sensi dell'art. 30, comma 3, lett. a) del D.P.R. n. 633 del 1972, 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 per cento.

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, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, il rimborso del credito IVA in relazione a periodi inferiori all'anno.

L'art. 35, comma 6-ter del decreto legge n. 223 del 2006 dispone che resta ferma, per i soggetti che fatturino le prestazioni edili in regime di reverse-charge, la possibilità di effettuare la compensazione infrannuale del credito IVA con altri tributi e contributi, nel limite di euro 516.456,90 (art. 34, l. 388/2000), ai sensi dall'articolo 8, comma 3, del regolamento approvato con D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542.

Si deve ritenere che la norma recata dal decreto legge, nel ribadire che 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, conferma che anche ai fini della compensazione devono sussistere le condizioni richieste dal richiamato art. 30 del D.P.R. n. 633 del 1972 per ottenere il rimborso.

Il comma 6-ter, prevede, infine, che la compensazione possa essere effettuata nel limite di un milione di euro, anziché nel limite di 516.456,90 euro, qualora il volume d'affari registrato nell'anno precedente sia costituito per almeno l'80 per cento, da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto. Il richiamo della norma all'art. 34, legge 388 del 2000 che indica i limiti massimi dei crediti d'imposta compensabili ovvero rimborsabili, fa ritenere che detto limite sia innalzato, oltre che per la compensazione, anche per il rimborso annuale dell'imposta, nel rispetto delle condizioni previste dall'art. 30.

5. RAPPORTI ASSOCIATIVI

Il reverse charge non trova applicazione in relazione alle prestazioni rese nell'ambito di taluni rapporti associativi, come ad esempio:

- nella ipotesi in cui la società consortile assume la funzione di coordinamento per la gestione unitaria del lavoro e procede al ribaltamento dei costi alle società consorziate consentendo loro di concorrere alle spese in base alle rispettive quote di partecipazione;
- nelle ipotesi in cui il consorzio di cooperative, affidi l'esecuzione dei lavori ai soci.

Si ritiene, in linea generale che i rapporti posti in essere all'interno dei consorzi e delle altre strutture associative analoghe non configurino subappalti o ipotesi affini.

Circolare Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 16-02-2007, n. 11/E

OGGETTO: Profili interpretativi emersi nel corso di incontri con la stampa specializzata tenuti nel mese di Gennaio 2007 (ESTRATTO)

Di seguito si riportano, raggruppate per argomento, le risposte fornite dalla scrivente in occasione di recenti incontri con gli esperti della stampa specializzata, relative a quesiti concernenti l'applicazione delle disposizioni contenute nel decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262 e della legge 27 dicembre 2006 n. 296 (legge finanziaria 2007).

(omissis)

5 REVERSE CHARGE IVA IN EDILIZIA

5.1 Soggetti esteri

D. In seguito alla modifica dell'art. 17, sesto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, introdotta dall'art. 1, comma 44, della legge finanziaria per il 2007, il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. reverse-charge) è stato esteso alle prestazioni di servizi rese, nel settore dell'edilizia, da soggetti subappaltatori nei confronti di imprese che svolgono attività di costruzione e ristrutturazione di immobili, ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore.

In considerazione dell'estensione dell'ambito soggettivo di applicazione del meccanismo di reverse-charge, si pongono i seguenti quesiti:

- nel caso in cui sia l'appaltatore principale che il subappaltatore siano soggetti esteri non stabiliti in Italia, sono entrambi tenuti ad identificarsi o a nominare il rappresentante fiscale per assolvere gli obblighi del tributo, ovvero, è sufficiente che acquisisca la partita IVA soltanto l'appaltatore (o il subappaltatore) debitore dell'imposta che applica il meccanismo dell'inversione contabile di cui all'art. 17, comma sesto, del D.P.R. n. 633 del 1972?*
- il subappaltatore che è un soggetto comunitario, senza stabile organizzazione in Italia, e che effettua solo prestazioni edili nei confronti di appaltatori o subappaltatori stabiliti e, quindi, solo prestazioni assoggettate ad imposta con il meccanismo del reverse-charge, può chiedere il rimborso ai sensi della VIII direttiva comunitaria recepita nell'art. 38-ter del D.P.R. n. 633 del 1972?*
- nel caso in cui una fattura, relativa ad una prestazione di subappalto, che avrebbe dovuto essere assoggettata ad imposta dal committente con il meccanismo del reverse-charge, sia stata emessa erroneamente con IVA, è possibile correggere l'errore emettendo una nota di credito ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972 ed emettere una nuova fattura corretta? La variazione può intervenire anche oltre il termine di un anno di cui al terzo comma del richiamato art. 26?*

R. Il meccanismo del "reverse-charge" trasferisce dal cedente al cessionario gli obblighi connessi all'assolvimento dell'IVA, in deroga alla disposizione normativa contenuta nel primo comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Il meccanismo sopra descritto è stato esteso, ad opera dei recenti provvedimenti normativi, anche alle operazioni poste in essere nel settore edile tra subappaltatore e appaltatore (o altro subappaltatore).

Si ritiene che, 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", sia tenuto ad identificarsi direttamente in Italia, ovvero, in alternativa, a nominare un rappresentante fiscale, ai sensi dell'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972. Questa soluzione si muove nell'ottica di una semplificazione degli adempimenti e tende ad evitare una duplicazione di obblighi senza effettivi vantaggi per il fisco.

Per quanto riguarda il secondo quesito, si ritiene che 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. n. 633 del 1972.

Infatti, sebbene le prestazioni di servizi di costruzione non rientrino tra le operazioni espressamente indicate dall'art. 38-ter, la cui effettuazione nello Stato non preclude la possibilità di ottenere il rimborso, è necessario interpretare la normativa nazionale alla luce della disciplina prevista dalla direttiva comunitaria n. 2006/112/CEE.

In particolare, secondo il combinato disposto degli articoli 171 e 199 della suddetta direttiva, deve ammettersi il rimborso dell'IVA a favore dei soggetti passivi che abbiano posto in essere, nello Stato membro in cui effettuano acquisti di beni e servizi gravati da imposta, unicamente operazioni attive rispetto alle quali il destinatario di tali operazioni sia stato designato come debitore dell'imposta in virtù del meccanismo di "reverse charge".

Con riferimento all'ultimo quesito, si ritiene che, 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", sia possibile correggere l'errore emettendo una nota di accredito entro il termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione, ai sensi dell'art. 26, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, che obbliga il committente alle conseguenti variazioni.

In altri termini, il rispetto del termine previsto dal richiamato articolo 26, terzo comma, è necessario, in quanto l'indicazione di un ammontare di imposta differente rispetto a quello reale concretizza l'ipotesi di inesattezza della fatturazione prevista dalla norma in discorso.

5.2 Rilevanza della destinazione ultima della prestazione.

D. Si domanda se il meccanismo dell'inversione contabile trova o meno applicazione nelle ipotesi in cui il committente principale dei lavori edili è un'impresa alberghiera che effettua la ristrutturazione o la manutenzione del fabbricato strumentale, o nel caso di un professionista che provvede alla manutenzione del proprio studio.

R. 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. Infatti, il nuovo comma 6 dell'art. 17 del D.P.R. 633 del 1972, ai fini dell'applicazione del regime del *reverse charge* non richiede che il committente principale sia necessariamente un'impresa che opera nel settore della costruzione o ristrutturazione di immobili. Come chiarito con la circolare n. 37/E del 29 dicembre 2006, affinché il sistema dell'inversione contabile trovi applicazione, occorre che ricorrano requisiti soggettivi specifici, relativi all'appartenenza al comparto edilizio, solo in capo ai soggetti appaltatori e subappaltatori e non anche a coloro che risultano committenti degli interventi edili.

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 di cui all’art. 17, comma 6).

5.3 Costruzione e installazione infissi

D. Si chiede di confermare se la produzione di infissi, accompagnata dalla posa in opera, rientrando fra le attività di falegnameria (c.a. 20.30.2), non sia soggetta al reverse charge, indipendentemente dalla circostanza che il rapporto contrattuale con il committente si configuri come fornitura con posa in opera oppure appalto.

R. La circolare n. 37 del 2006, individua le prestazioni per le quali deve essere adottato il sistema del "reverse charge" attraverso il riferimento alla tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN (2004). Più precisamente, occorre far riferimento alla sezione F, che individua le prestazioni rese nell’ambito del settore edile, intitolata “Costruzioni”.

Il meccanismo del "reverse charge" è applicabile, quindi, solo nei casi in cui il soggetto subappaltatore opera nel quadro di un’attività riconducibile alla predetta Sezione F.

La produzione di infissi, rientrante nell’attività di falegnameria di cui alla voce 20.30.2, non è riconducibile al settore edile e, pertanto, non è soggetta al "reverse charge" a prescindere dalla tipologia contrattuale che lega il prestatore e il committente.

(omissis)

Circolare Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 04-04-2007, n. 19/E

OGGETTO: IVA –Articolo 1, comma 44, della legge finanziaria per il 2007 (legge n. 296 del 27 dicembre 2006) – applicazione del sistema del reverse-charge nel settore edile - prestazioni rese dalle imprese consorziate.

PREMESSA

Con circolare del 29 dicembre 2006, n. 37 questa Agenzia, fornendo chiarimenti in merito all’ambito applicativo dell’art. 1, comma 44, della legge finanziaria per il 2007, concernente l’introduzione del meccanismo dell’inversione contabile (cosiddetto reverse-charge) per le prestazioni di subappalto rese nel settore edile, ha precisato che sono estranee all’applicazione di tale meccanismo le prestazioni poste in essere all’interno dei rapporti associativi, quali quelli consortili, in quanto non configurabili come subappalti o ipotesi affini.

Secondo le indicazioni fornite con la circolare richiamata, nella ipotesi in cui il consorzio affidi l’esecuzione dei lavori ai soci, le prestazioni effettuate dalle società consorziate restano assoggettate ad IVA secondo le ordinarie modalità di applicazione del tributo mentre i consorzi operanti nel settore edile, qualora abbiano rilevanza esterna, per le prestazioni rese a terzi (appaltatori o subappaltatori) in esecuzione di contratti di subappalto, sono tenuti ad applicare l’IVA mediante il meccanismo del *reverse-charge*.

Tenuto conto, tuttavia, delle difficoltà operative rappresentate dalle associazioni di categoria, a parziale rettifica di quanto rappresentato con la predetta circolare, si reputa opportuno fornire ulteriori precisazioni al riguardo.

1. APPLICAZIONE DEL REVERSE CHARGE DA PARTE DELLE SOCIETA’ CONSORZIATE

Nell’individuare l’ambito di applicazione del meccanismo dell’inversione contabile nelle ipotesi in cui nella esecuzione dei lavori edili intervengano organismi di natura associativa, occorre tener conto dell’assetto funzionale degli stessi.

In questa ottica, ferma restando la qualificazione associativa del rapporto consortile, assume rilievo la circostanza che il consorzio tra imprese si sostanzia in una organizzazione alla quale è rimesso il coordinamento dell’attività dei singoli consorziati, e che, qualora il consorzio abbia rilevanza esterna, tale organizzazione si inserisce nello svolgimento dell’attività tra i consorziati e i terzi.

Pertanto, 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 assumano la medesima valenza delle prestazioni rese dal consorzio ai terzi, in analogia con quanto previsto dall’art. 3, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972, con riferimento al mandato senza rappresentanza.

In particolare 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’articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972.

2. PRESTAZIONI RESE DALLE SOCIETA' CONSORZIATE APPLICANDO L'IVA NEI MODI ORDINARI

Per quanto concerne le prestazioni rese dalle imprese consorziate al consorzio senza applicazione del meccanismo del reverse-charge, in ottemperanza alle indicazioni fornite con la richiamata circolare n. 37, si ritiene che, sulla base del criterio del legittimo affidamento sancito dalla legge n. 212 del 2000 (concernente Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente), le stesse debbano essere considerate regolarmente fatturate.

Pertanto, ai sensi dell'articolo 10, comma 2, della medesima legge n. 212 *“Non sono irrogate sanzioni nè richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima”*.

Risoluzione Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 28-06-2007, n. 148/E

OGGETTO: Istanza di interpello - Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Interpretazione dell'articolo 17, comma 6 del D.P.R. 633/1972.

QUESITO

La società interpellante premette di esercitare l'attività di "fornitura di armature in acciaio per cemento armato, pre-sagomate o pre-assemblate", in taluni casi anche con la relativa posa in opera, e di aver adottato il codice attività 45.25.0 ("altri lavori speciali di costruzione"), mentre altre imprese del settore avrebbero adottato il diverso codice 28.11.0 ("fabbricazione di strutture metalliche o di parti di strutture").

Con i propri clienti, la società stipula dei contratti di "fornitura con posa", definito come "un contratto di vendita con prestazione accessoria di posa", che si distinguerebbe dal contratto d'opera o di appalto in quanto non prevede "obbligazioni di risultato".

È altresì precisato nell'istanza che l'attività di posa in opera può essere eseguita, oltre che dal personale "regolarmente assunto" dipendente dalla società, anche da "ditte terze specializzate, che trovano inquadramento nella sezione F della tabella Atecofin con codice attività 45.25.0 - altri lavori speciali di costruzione". In tale ultima ipotesi, "il rapporto che si instaura tra le parti è di appalto, ex art. 1655 del codice civile, o di opera, ex art. 2222 del codice civile".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

È opinione dell'interpellante che il comportamento corretto nei confronti dei propri "partners" commerciali sia il seguente:

1. nei confronti delle imprese di costruzione, proprie clienti, emetterà fatture ordinarie con IVA esposta, "in quanto il rapporto instauratosi fra le parti è di vendita, con prestazione accessoria di posa";
2. dalle aziende artigiane, che all'interpellante forniscono il servizio di posa in opera delle armature, riceverà fatture ordinarie con IVA esposta, in quanto tali imprese operano, nei confronti della società istante, "in relazione ad un rapporto che discende (---) da un contratto di vendita e non di appalto".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 35, comma 5, del D.L. 4 luglio 2006, convertito con modificazioni dalla Legge n. 248 del 4 agosto 2006, ha esteso il meccanismo dell'inversione contabile (cosiddetto reverse charge), previsto dall'art. 17, comma 5 del D.P.R. 633/1972 anche "*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 ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore*".

L'applicazione del meccanismo è stata sospesa fino al 1 gennaio 2007, data di entrata in vigore dell'art. 1, comma 44, della legge Finanziaria per il 2007.

La circolare n. 37/E del 29 dicembre 2006 e la circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007 hanno chiarito che il reverse charge in edilizia si applica alle prestazioni di servizi rese da un soggetto subappaltatore, che opera in uno dei settori edili indicati nella sezione F della Tabella Atecofin, nei confronti di altro soggetto IVA, operante nel settore edile, che agisce a sua volta, quale appaltatore o subappaltatore.

Le medesime circolari chiariscono che nello speciale regime non rientrano le forniture di beni con posa in opera in quanto non consistono in prestazioni di servizi, ma in cessioni di beni per i quali la manodopera risulta accessoria rispetto al bene fornito.

Poiché dal tipo di contratto dipende l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile 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 *facere*.

L'esatta qualificazione si rende necessaria anche nelle ipotesi in cui i codici che identificano le attività delle imprese contraenti appartengano alla sezione F predetta. Tanto premesso la scrivente ritiene che il meccanismo di inversione contabile non trova applicazione nel rapporto tra l'impresa appaltatrice e quella istante che si occupa di fornire armature in acciaio pre-sagomate per cemento armato, in quanto la posa in opera rappresenta solo un' operazione accessoria a quella principale di fornitura.

Il reverse charge non si applica nemmeno al rapporto tra l'impresa istante e le imprese, alle quali affida la posa in opera, in quanto non risulta soddisfatta una delle condizioni applicative, dato che il contratto a monte tra l'impresa appaltatrice e l'impresa istante non si configura come contratto di subappalto, ma di fornitura.

Tanto premesso, sulla base della qualificazione giuridica dei contratti posti in essere dall'istante, troveranno applicazione le norme generali contenute nel comma 1 dell'art.17

La presente risposta, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale , viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.

Risoluzione Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 05-07-2007, n. 154/E

OGGETTO: Istanza di interpello - Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Interpretazione dell'articolo 1, comma 44 della legge n.296 del 2006-Reverse charge.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente, è stato esposto il seguente

QUESITO

La ditta Alfa svolge attività di installazione e manutenzione di impianti idraulico sanitari.

Più precisamente la ditta istante svolge attività di manutenzione ordinaria su impianti esistenti o di installazione di impianti nuovi non fatturando direttamente al cliente finale ma ad un'altra società di idraulici, che a sua volta fattura al cliente finale.

La ditta assume, quindi, il ruolo di subappaltatore poiché la società che le procura lavoro ha a sua volta con il committente un rapporto di appalto.

L'attività della ditta è contraddistinta dal codice di attività ATECOFIN 45.33.0 ("Istallazione di impianti idraulico-sanitari" compresa nella sezione F intitolata "Costruzioni"), e tale codice coincide con quello della società (idraulica) appaltante.

Tanto premesso, l'istante chiede di conoscere se il regime del "reverse-charge", così come previsto dall'art. 1, comma 44, della legge n. 296 del 2006 (finanziaria per il 2007), trovi applicazione con riferimento alle seguenti prestazioni:

- mera manutenzione di un impianto idraulico già esistente;
- istallazione dell'impianto idraulico di un immobile in costruzione, in cui l'appaltatore ha ottenuto la commessa direttamente da un privato, proprietario dell'immobile;
- istallazione dell'impianto idraulico di un immobile in costruzione, in cui l'appaltatore ha ottenuto la commessa direttamente dall'impresa edile, proprietaria dell'immobile;
- rifacimento dell'impianto idraulico per conto di un appaltatore che ha ottenuto la commessa direttamente dal privato, proprietario dell'immobile, senza che tale intervento faccia, però, parte di un intervento più ampio di costruzione o ristrutturazione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La ditta istante ritiene che il meccanismo del "reverse-charge" non sia applicabile alla prestazione relativa alla mera manutenzione di un impianto già esistente, poiché in tale ipotesi verrebbe a mancare il concetto di attività di costruzione.

Il meccanismo in discorso sarebbe, invece, applicabile con riferimento a tutte le altre prestazioni sopra elencate.

.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 1, comma 44, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, (legge finanziaria 2007), ha sostituito il sesto comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972, prevedendo che il meccanismo dell'inversione contabile, c.d. "reverse charge", si applichi anche a talune prestazioni e servizi rese nel settore edile.

In particolare, la lett. a) del citato art. 17, sesto comma, prevede l'estensione dell'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile "a) 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 ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore”.

L'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile comporta, quindi, che il destinatario della cessione o della prestazione, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato, sia obbligato all'assolvimento dell'imposta in luogo del cedente o del prestatore.

In deroga, infatti, al principio generale, secondo il quale, ai fini IVA, il 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, sesto comma, il debitore d'imposta è il soggetto passivo nei cui confronti tali operazioni sono rese.

Al riguardo, con circolare n. 37 del 29 dicembre 2006, consultabile sul sito www.agenziaentrate.it, è stato, tra l'altro, precisato che i soggetti destinatari della modalità di assolvimento dell'Iva, secondo quanto previsto dalla norma da ultimo citata, devono essere individuati in relazione alle prestazioni rese nell'ambito del settore edile, in linea di massima riconducibile all'attività di costruzione.

Detta circolare, ha, inoltre, precisato che devono intendersi rese nel comparto dell'edilizia le prestazioni, dipendenti da subappalti, riconducibili alle attività elencate nella sezione F ("costruzioni") della tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN (2004). Inoltre, ha chiarito che le attività di costruzioni 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 di servizi. Sono, anche, inclusi i nuovi lavori, le riparazioni, i rinnovi e i restauri, le aggiunte e le alterazioni, la costruzione di edifici e strutture prefabbricate in cantiere, nonché le costruzioni temporanee.

In relazione all'ambito soggettivo di applicazione del regime del reverse-charge, con la circolare n. 11 del 16 febbraio 2007, (punto n. 5.2), è stato precisato che il sistema dell'inversione contabile nell'edilizia è applicabile solo a condizione che il soggetto appaltatore e il soggetto subappaltatore operino entrambi nel quadro di un'attività riconducibile alla sezione F della tabella ATECOFIN.

Con riferimento al caso di specie, la scrivente ritiene che l'attività di installazione di impianti idraulico-sanitari debba essere considerata attività resa nel comparto delle costruzioni.

Infatti, così come prospettato dall'istante, le prestazioni dallo stesso rese, dipendenti da contratti di subappalto, si concretizzano in attività contraddistinte dal codice di attività ATECOFIN 45.33.0 ("Installazione di impianti idraulicosanitari" compresa nella sezione F intitolata "Costruzioni").

È opportuno ribadire, peraltro, che ineriscono al comparto delle costruzioni anche le prestazioni relative alle "riparazioni", così come chiarito nel punto 2 della circolare n. 37 del 29 dicembre 2006.

Ne consegue che 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.

Sulla base delle sopra esposte considerazioni, la scrivente ritiene, pertanto, che il meccanismo del "reverse-charge", così come previsto dall'art. 1, comma 44, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, (legge finanziaria 2007), sia applicabile alle prestazioni relative all'attività di installazione e di manutenzione di impianti idraulico-sanitari.

Pertanto, tutte le attività a cui si riferiscono i quesiti proposti dall'istante rientrano nel campo di applicazione del *reverse charge*, senza che assuma alcuna rilevanza la circostanza che il soggetto appaltatore abbia a sua volta ricevuto l'incarico da un privato o da una impresa edile.

La presente risposta, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.

Risoluzione Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 05-07-2007, n. 155/E

OGGETTO: Istanza di interpello - Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. ALFA S.P.A. Interpretazione dell'art. 17, sesto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - Applicazione del regime di reverse-charge nell'ipotesi di affidamento dei lavori conferito ad un Contraente Generale.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 17 comma 6 del DPR n. 633 del 1972, e' stato esposto il seguente

QUESITO

Con il contratto stipulato con ANAS per la realizzazione della tratta autostradale XX-YY la ALFA s.p.a. ha assunto la qualifica di *general contractor*.

L'attività cui e' tenuta, in base al predetto contratto, l'Impresa istante e' classificata tra le attività di "Costruzioni" di cui alla sezione F della tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN 2004.

L'art. 1, comma 44, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria per il 2007), ha sostituito l'art. 17, sesto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, estendendo, ai fini IVA, il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. *reverse-charge*) anche a talune prestazioni di servizi rese nel settore edile.

In ragione di tale modifica normativa, debitore d'imposta nei confronti dell'erario, ai fini IVA, e' il destinatario di dette prestazioni di servizi, purché lo stesso sia soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato.

Premesso che il contraente generale può eseguire i lavori direttamente oppure mediante affidamento a soggetti terzi, l'Impresa istante chiede di conoscere se il regime del reverse-charge deve essere applicato in relazione alle prestazioni di servizi rese dai soggetti affidatari nei confronti del *general contractor*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso della ALFA s.p.a., il meccanismo dell'inversione contabile si applica alle prestazioni di servizi rese, nel settore edile, dai soggetti terzi affidatari nell'ambito dei contratti stipulati con la medesima impresa, in qualità di contraente generale.

Pertanto, le fatture relative a dette prestazioni devono essere emesse dagli affidatari senza addebito dell'IVA e l'Impresa e' tenuta ad integrare le fatture con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta.

L'istante esprime, invece, le proprie perplessità in merito alla posizione assunta al riguardo dall'ANCE con la circolare n. 280 del 2007.

In particolare, secondo i chiarimenti forniti dall'ANCE, l'inversione contabile non trova applicazione nelle ipotesi di affidamento dei lavori ad un *General Contractor*, in quanto, relativamente alla parte dei lavori affidati a terzi, si ravvisano gli estremi di un contratto di appalto in senso stretto e non di subappalto, in quanto, in questa specifica funzione, il *General Contractor* e' destinatario di funzioni proprie dell'ente appaltante.

Al riguardo, l'istante osserva che la circostanza che il Contraente Generale svolga funzioni che sono proprie dell'ente appaltante non vale a modificarne la natura giuridica, in quanto il General Contractor continua ad essere un'impresa dotata di adeguata esperienza nel settore delle costruzioni, la cui obbligazione consiste nella realizzazione con qualsiasi mezzo dell'opera.

Inoltre, ad avviso dell'istante la tesi restrittiva sostenuta dall'ANCE contrasta con la finalità sottesa all'estensione del *reverse-charge* alle prestazioni di servizi rese nel settore dell'edilizia, che è quella di contrastare alcuni fenomeni evasivi particolarmente diffusi in detto settore.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Al fine di rendere una corretta soluzione alla questione interpretativa prospettata, è necessario classificare, preliminarmente, il rapporto contrattuale che si instaura tra la ALFA, contraente generale, ed i terzi affidatari dei lavori, in quanto dall'inquadramento di detto rapporto deriva il regime applicabile ai fini IVA.

In particolare, qualora detto rapporto corrisponda allo schema contrattuale del subappalto, troverà applicazione il regime del *reverse-charge* di cui all'art. 17, sesto comma, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972.

Infatti, detto regime è stato esteso dall'art. 35, comma 5, del decreto-legge n. 223 del 2006, ripreso dall'art. 1, comma 44, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, anche *"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"*.

Per quanto concerne la figura giuridica del contraente generale, si rammenta che la stessa ha ricevuto una definitiva codificazione con il nuovo Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163.

In particolare, secondo il combinato disposto degli artt. 173 e 176 di detto Codice, con il *"contratto di affidamento a contraente generale"* per la realizzazione di infrastrutture, *"il soggetto aggiudicatore affida ad un soggetto dotato di adeguata esperienza e qualificazione nella costruzione delle opere, nonché di adeguata capacità organizzativa, tecnico-realizzativa e finanziaria, la realizzazione con qualsiasi mezzo dell'opera, nel rispetto delle esigenze specificate nel progetto preliminare o nel progetto definitivo redatto dal soggetto aggiudicatore e posto a base di gara, contro un corrispettivo pagato in tutto o in parte dopo l'ultimazione dei lavori"*.

Dall'art. 3, comma 7, del medesimo Codice, si desume che il contratto di affidamento a contraente generale è una tipologia di contratto di appalto pubblico.

Quindi, il *general contractor*, all'interno di tale schema contrattuale, assume il ruolo di appaltatore, con compiti e funzioni peculiari.

In particolare, fanno capo al contraente generale il prefinanziamento dell'opera, la progettazione, nonché la direzione dei lavori.

A conforto della tesi che qualifica il contraente generale come appaltatore, si può richiamare l'art. 176, comma 4, del Codice dei contratti pubblici, in base al quale i rapporti tra soggetto aggiudicatore e contraente generale sono regolati, tra l'altro, dalle norme del codice civile regolanti l'appalto.

In base al richiamato articolo 176, comma 7, il contraente generale può eseguire i lavori direttamente oppure mediante affidamento a soggetti terzi ed, in tal caso, i relativi rapporti contrattuali devono essere inquadrati nello schema del contratto di subappalto.

In sostanza, dal contratto di appalto principale che si instaura tra il soggetto aggiudicatore-committente ed il contraente generale-appaltatore derivano gli eventuali contratti di subappalto con i quali il contraente generale affida a terzi l'esecuzione di tutta o parte dell'opera ad esso affidata dal committente.

Alla luce di tali considerazioni, i contratti stipulati tra l'impresa istante ed i soggetti terzi affidatari dei lavori sono giuridicamente inquadrabili come contratti di subappalto.

Infatti, detti contratti hanno per oggetto la realizzazione dei lavori di cui la ALFA risulta affidataria, nella veste di appaltatore-*general contractor*, in base al contratto di appalto principale stipulato con il committente (ANAS), ai sensi dell'art. 176 del Codice dei contratti pubblici.

Pertanto, ad avviso della scrivente, nella fattispecie rappresentata dall'impresa istante sussistono tutti gli elementi richiesti dall'art. 17, sesto comma, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972, per l'applicazione del meccanismo di *reverse-charge*.

In sostanza, nel caso di specie si ravvisa quella "catena" di rapporti giuridici (committente – appaltatore - subappaltatore) presa in considerazione dalla norma ai fini dell'estensione dell'inversione contabile alle prestazioni rese nel settore dell'edilizia. Infatti, come precisato da questa Agenzia con la circolare 29 dicembre 2006, n. 37, considerato il tenore letterale della norma, il regime del *reverse-charge* si applica nei casi in cui soggetti subappaltatori rendono servizi ad imprese nel comparto dell'edilizia che si pongono quali appaltatori o, a loro volta subappaltatori, in relazione alla realizzazione dell'intervento edilizio.

Tale soluzione interpretativa e' avvalorata anche dalle indicazioni rese nella relazione governativa al decreto-legge n. 223 del 2006 secondo le quali la finalità dell'estensione della disciplina del *reverse-charge* alle prestazioni rese nel settore dell'edilizia e' quella di contrastare fenomeni fraudolenti, pertanto, *"l'attribuzione della qualità di debitore d'imposta al soggetto capofila, sia esso un costruttore o un general contractor, garantisce adeguata tutela all'erario attesa la normale affidabilità dei contribuenti maggiori"*.

Pertanto, i terzi affidatari dei lavori sono tenuti ad emettere fattura senza addebito d'imposta per le prestazioni rese nei confronti della ALFA, contraente generale, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti del D.P.R. n. 633 del 1972, indicando la norma che prevede l'applicazione del *reverse-charge* (art. 17, sesto comma, del medesimo decreto).

La ALFA, contraente generale, dovrà, infine, provvedere ad integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata dalla Direzione regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Risoluzione Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 11-07-2007, n. 164/E

OGGETTO: ART.11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Interpretazione dell'art. 1 comma 44 della L n. 296 del 2006 – Reverse-charge subappalti.

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

Il Sig. ALFA, titolare dell'impresa individuale....., svolge l'attività di installazione e di manutenzione ordinaria di impianti di allarme.

L'istante chiede di conoscere:

1. quali codici ATECOFIN debba utilizzare per lo svolgimento delle sue attività;
2. se sia corretto non applicare il meccanismo del reverse charge alle attività di manutenzione che esercita in subappalto.
3. se sia corretto distinguere, ai fini dell'applicabilità del meccanismo del reverse charge, tra attività di installazione eseguita per conto di una società che svolge solo attività di installazione e che a sua volta ha ottenuto l'incarico per l'installazione dal cliente finale, e tra attività di installazione eseguita per conto di una società produttrice di impianti di allarme che li cede direttamente al cliente finale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che i codici ATECOFIN da utilizzare relativamente alle sue attività siano "45.31.0", di cui alla sezione F (costruzioni) della tabella ATECOFIN per l'installazione degli impianti di allarme e "31.62.2", di cui alla sezione DL (fabbricazione di macchine elettriche e di apparecchiature elettriche, elettroniche ed ottiche) per l'attività di manutenzione ordinaria.

Ritiene, inoltre:

1. che non sia obbligato ad applicare il meccanismo del reverse charge all'attività di manutenzione svolta in subappalto, in quanto essa non rientrerebbe tra le prestazioni sottoponibili al reverse charge, considerato che tale attività non sarebbe inclusa nell'elenco di cui alla sezione F della tabella ATECOFIN.
2. di dovere adottare il meccanismo del reverse charge per l'attività di installazione di impianti eseguita per conto di una società che svolge attività di installazione in quanto, in tal caso, a suo parere, ci troviamo di fronte ad un'attività svolta in subappalto.
3. di non essere tenuto ad applicare il medesimo meccanismo del reverse charge nel caso in cui l'attività di installazione sia eseguita per conto di una società produttrice di impianti di allarme che li cede direttamente al cliente finale, in quanto, in tal caso, il suo rapporto con la società produttrice presenterebbe i requisiti dell'appalto e non del subappalto. L'istante evidenzia, infatti, che la società produttrice instaurerebbe col cliente finale una cessione di beni con posa in opera e non un appalto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 1, comma 44, della legge finanziaria per il 2007, ha sostituito il sesto comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972, prevedendo che il meccanismo dell'inversione contabile (cosiddetto reverse-charge) si applichi, tra l'altro, a talune prestazioni di servizi rese nel settore edile.

In particolare, per quanto riguarda il settore edile, la lett. a) del citato art. 17, sesto comma, dispone che 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 ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore”.

L'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile comporta che il destinatario della cessione o della prestazione, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato, sia obbligato all'assolvimento dell'imposta, in luogo del cedente o del prestatore. La circolare n. 37/E del 29 dicembre 2006 ha chiarito che i soggetti destinatari della modalità di assolvimento dell'imposta in discorso, secondo quanto previsto dall'art. 17, sesto comma, lett. a), devono essere individuati in relazione alle prestazioni rese nell'ambito del settore edile.

In particolare, per delimitare, sulla base di criteri oggettivi, le prestazioni per le quali deve essere adottato il sistema del reverse-charge occorre fare riferimento alla tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN (2004), che deve essere utilizzata dai contribuenti negli atti e nelle dichiarazioni da presentare all'Agenzia delle Entrate, ed alle relative note esplicative.

Se la prestazione resa dal subappaltatore è riconducibile ai codici compresi nella sezione F della predetta Tabella, 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.

In relazione al primo quesito posto dall'istante, si fa presente in via preliminare, che l'individuazione del codice di attività che il contribuente deve utilizzare implica la valutazione di situazioni di fatto e, per tale motivo, esula dalle competenze specifiche della scrivente.

Peraltro, in linea di massima, sulla base delle informazioni fornite dal contribuente, si esprime l'avviso che l'attività di installazione degli impianti di allarme su edifici possa essere ricondotto al codice ATECOFIN "45.31.0".

La stessa guida alla classificazione delle attività economiche chiarisce infatti che il codice "45.31.0" corrisponde all'installazione di impianti elettrici e tecnici, e, tra questi cita, tra l'altro, i sistemi di allarme antifurto.

Si fa presente, inoltre, che le note esplicative della classificazione delle attività economiche chiariscono che sono incluse nella sezione F anche le riparazioni rese sugli impianti e le opere rientranti nella medesima sezione F.

E' da ritenersi assimilabile alla riparazione anche l'attività di manutenzione.

Si fa presente, inoltre, che il codice ATECOFIN "31.62.2" è riferito all'attività consistente nel montaggio e nella riparazione degli impianti di allarme che non siano riconducibili alla sezione F.

Per quanto riguarda gli altri quesiti prospettati dall'istante, si rammenta che la circolare 16 febbraio 2007, n. 11 ha precisato, tra l'altro, che è applicabile il sistema dell'inversione contabile nel caso in cui il rapporto contrattuale intercorra tra un soggetto appaltatore e un soggetto subappaltatore che operino entrambi nel quadro di un'attività riconducibile alla sezione F della tabella ATECOFIN.

Ciò premesso, relativamente all'applicazione del reverse charge per l'attività di installazione eseguita per conto di una società che svolge attività di installazione e che a sua volta ha ottenuto l'incarico dal cliente finale (tramite appalto), si concorda con l'istante sull'applicabilità, in tale ipotesi, del sistema dell'inversione contabile.

Relativamente all'applicazione del reverse-charge per l'attività di installazione eseguita per conto di una società produttrice di impianti di allarme che, a sua volta, li cede al cliente finale fornendo altresì il montaggio, si evidenzia che al fine di determinare il regime applicabile, è necessario verificare la natura giuridica del rapporto contrattuale intercorrente tra il produttore/fornitore e il suo cliente finale posto che il sistema dell'inversione contabile trova applicazione solo se la prestazione dell'installazione è resa nei confronti di un appaltatore.

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.

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.

Si concorda, pertanto, con l'istante nel ritenere che il meccanismo del reverse charge non sia applicabile all'attività di installazione eseguita per conto di una società produttrice di impianti di allarme ove la stessa li ceda, con posa in opera, al cliente finale.

La presente risposta, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale....., viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.

Risoluzione Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 13-07-2007, n. 172/E

OGGETTO: Istanza di interpello- ALFA SPA Regime del reverse charge nel settore edile – art. 17, comma 6, del D.P.R. n. 633 del 1972

Con l’interpello specificato in oggetto, concernente l’interpretazione dell’art. 17, comma 6, del DPR n. 633 del 1972, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante svolge in via prevalente attività di produzione, commercializzazione e posa in opera di prodotti siderurgici ed, inoltre, realizza opere e lavori stradali nonché relativi alla sicurezza della viabilità.

L’attività principale rientra nel codice 28110 (Fabbricazione di strutture metalliche e parti di strutture) della tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN 2004, mentre l’attività secondaria rientra nel codice 45250 (altri lavori speciali di costruzione) della medesima tabella ATECOFIN 2004.

Nell’ambito attività di produzione, commercializzazione e posa in opera di prodotti siderurgici, la società ALFA s.p.a. stipula, secondo quanto emerge dall’istanza, contratti di fornitura con posa in opera nei quali il valore dei beni forniti incide in modo preponderante sul corrispettivo complessivo del contratto (in misura superiore al 70-75%).

Altre volte, l’istante stipula con i propri committenti dei contratti d’appalto e, in tal caso, l’esecuzione dei lavori viene affidata a terzi sulla base di contratti di subappalto. Altre volte ancora vengono stipulati dei contratti di fornitura con posa in opera o di subappalto tra il committente e l’associazione temporanea d’imprese (ATI) nella quale la società istante riveste la qualifica di capogruppo.

L’istante, viste le recenti modifiche introdotte all’articolo 17, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972, dall’articolo 1, comma 44, della legge 296 del 27 dicembre 2006 (finanziaria per il 2007) in materia di inversione contabile nel settore edile, ha chiesto di conoscere quale sia il comportamento da seguire ai fini Iva nei seguenti casi:

- A) stipula di un contratto di fornitura con posa in opera direttamente tra ALFA s.p.a. e BETA s.p.a. (o altro committente), con successivo conferimento (da parte della ALFA s.p.a.) dell’incarico di posa in opera ad altra impresa Y sulla base di un contratto che, per espressa pattuizione convenzionale, viene qualificato come contratto di subappalto;
- B) stipula di un contratto d’appalto tra la società BETA per l’Italia s.p.a. e l’impresa X, la quale stipula a sua volta un contratto di fornitura con posa in opera con ALFA s.p.a., che conferisce l’incarico di posa in opera ad altra impresa Y sulla base di un contratto che, per espressa pattuizione convenzionale, viene qualificato come contratto di subappalto;
- C) stipula di un contratto d’appalto tra la società BETA s.p.a. e l’impresa X, la quale stipula a sua volta un contratto di subappalto con ALFA s.p.a., che affida l’esecuzione dei lavori all’impresa Y sulla base di un contratto di subappalto. A tale riguardo viene altresì precisato che l’impresa Y pure svolgendo, nel caso esposto, prestazioni classificabili nella lettera F della tabella ATECOFIN 2004, dispone solo del codice attività 28110. Pertanto l’istante chiede se abbia o meno l’onere di verificare il codice attività del subappaltatore nonché la correttezza del predetto codice in relazione all’effettiva attività dallo stesso svolta;
- D) stipula un contratto d’appalto tra la società BETA s.p.a. (committente) e l’impresa X, la quale successivamente stipula un contratto di fornitura con posa in opera con l’Associazione Temporanea d’Imprese nella quale ALFA riveste la qualifica di capogruppo. Al riguardo

viene precisato che la fatturazione viene effettuata dalle società facenti parte dell’ATI, ciascuna per quanto di propria competenza, direttamente all’impresa appaltatore X;

- E) stipula un contratto d’appalto tra la società BETA s.p.a. (committente) e l’impresa X, che stipula un contratto di subappalto con l’Associazione Temporanea d’Imprese nella quale la società ALFA (quale capogruppo) fornisce esclusivamente i beni, che verranno installati da altra società dell’ATI ed emette fattura nei confronti dell’impresa X.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il contribuente, per i quesiti posti, prospetta le seguenti soluzioni:

Caso A):

la società ALFA s.p.a., nei confronti della società committente, emetterà fattura relativa alla propria fornitura con posa in opera, comprensiva delle prestazioni contrattualmente subappaltate, con applicazione della relativa Iva.

Con riferimento ai lavori subappaltati a terzi, contrattualmente qualificati come subappalto, troverà applicazione il meccanismo del reverse charge e, pertanto, la società subappaltatrice dovrà emettere fattura senza applicazione dell’Iva, ai sensi del nuovo articolo 17, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Caso B):

le prestazioni rese dalla società ALFA verso l’impresa appaltatrice X debbono essere regolarmente con applicazione dell’Iva, poiché le stesse rientrano in un contratto di fornitura con posa in opera e, pertanto, sono espressamente escluse dal meccanismo dell’inversione contabile; per le prestazioni rese dalla società Y direttamente alla scrivente, troverà al contrario applicazione il meccanismo dell’inversione contabile stante la qualificazione giuridica attribuita dalle parti al contratto quale contratto di subappalto.

Caso C):

poiché ai fini dell’applicazione del meccanismo dell’inversione contabile rileva l’effettiva attività svolta, indipendentemente dal codice attività utilizzato e comunicato all’Agenzia delle Entrate, la società ALFA (non tenuta a rilevare la rispondenza del codice attività comunicato dall’impresa rispetto all’attività in concreto esercitata) chiederà all’impresa subappaltatrice di emettere fattura con applicazione del meccanismo dell’inversione contabile.

Caso D):

in tale caso la scrivente è dell’avviso che il meccanismo del reverse charge non possa trovare applicazione posto che in regime di ATI le imprese associate risultano appaltatrici dei lavori e non anche subappaltatrici. Inoltre, in assenza di una specifica pattuizione contrattuale, il contratto di cui è parte l’ATI deve essere qualificato come contratto di posa in opera, con conseguente necessità di emissione di fattura con Iva nei confronti dell’impresa X;

Caso E):

la scrivente, pur ponendo in essere una fornitura di beni, in quanto capogruppo dell’ATI, emetterà fattura con applicazione del meccanismo dell’inversione contabile nei confronti dell’impresa X, che provvederà ad integrare il documento ai sensi dell’articolo 17, comma 6, del D.P.R. 633 del 1972.

PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

L’articolo 1, comma 44, lettera a), della legge 27 dicembre 2006, n. 296 ha esteso alle preprestazioni di servizi rese nel settore dell’edilizia l’applicazione dell’istituto del reverse charge, di cui

all'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.

Al ricorrere dei requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti dalla norma, per le prestazioni di servizi rese nel settore edile dal subappaltatore, il committente è tenuto ad integrare, con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, la fattura emessa nei suoi confronti dal prestatore del servizio senza addebito d'imposta, ai sensi dell'articolo 17, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972 citato.

Con la circolare n. 37/E del 29 dicembre 2006, è stato chiarito che il settore edile deve essere identificato nell'attività di costruzione e, per individuare le prestazioni per le quali deve essere adottato detto sistema, occorre fare riferimento alla tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN (2004), che deve essere utilizzata dai contribuenti negli atti e nelle dichiarazioni da presentare all'Agenzia delle Entrate e alle relative note esplicative, con particolare riferimento alla sezione F della richiamata tabella, che indica i codici riferiti alle attività di “Costruzioni”.

Il regime del reverse charge, come chiarito nella menzionata circolare, trova applicazione 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. Per converso, non si applica alle prestazioni rese direttamente, in forza di contratti d'appalto, nei confronti di imprese di costruzione o di ristrutturazione. A tale fine, 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, che si differenzia dall'appalto per la prevalenza dell'attività lavorativa del prestatore rispetto alla struttura organizzativa. Diversamente, rimangono escluse le forniture di beni con posa in opera posto che, in tali operazioni, la posa in opera assume di regola 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 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.

Infine, con circolare n. 19/E del 4 aprile 2007, a parziale rettifica di quanto chiarito con la predetta circolare n. 37/E del 2006, sono state fornite ulteriori precisazioni riferimento all'applicazione del regime del reverse charge da parte delle società consorziate.

In particolare è stato chiarito che, quando nella esecuzione dei lavori edili intervengano organismi di natura associativa ai quali sia attribuita una funzione esterna, da un lato si deve escludere che le imprese consorziate possano fatturare direttamente all'appaltatore o subappaltatore con il meccanismo del reverse charge, dall'altra 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, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, con riferimento al mandato senza rappresentanza.

Tutto ciò premesso, la scrivente è dell'avviso che, ai casi così come prospettati, debba essere applicata la seguente disciplina Iva.

Caso A)

Nel caso sub A), la società ALFA s.p.a, per le prestazioni effettuate direttamente nei confronti della società committente, è tenuta ad emettere fattura con applicazione dell'Iva secondo la regola generale prevista dall'articolo 17 del d.P.R. n. 633 del 1972. Con riferimento ai lavori subappaltati dalla società istante a terzi, non troverà applicazione il meccanismo del reverse charge e, pertanto, la società contrattualmente “subappaltatrice” dovrà emettere fattura con applicazione dell'Iva

secondo le regole ordinarie, posto che, a prescindere dalla qualificazione giuridica data dalle parti al contratto, lo stesso si sostanzia in un contratto di fornitura con posa in opera, pertanto escluso dal nuovo regime.

Caso B)

Anche nel caso sub B), non potrà trovare applicazione il meccanismo del reverse charge. Come, infatti, chiarito con la citata circolare n. 37/E del 2006, il predetto regime trova applicazione nelle sole ipotesi in cui soggetti subappaltatori rendano servizi ad imprese del comparto dell'edilizia che si pongono quali appaltatori o, a loro volta, subappaltatori, in relazione alla realizzazione dell'intervento edilizio.

Pertanto, sia per le prestazioni rese dalla società ALFA s.p.a nei confronti dell'impresa appaltatrice, sia per le prestazioni rese dalla società subappaltatrice direttamente alla società ALFA s.p.a., dovrà essere emessa fattura secondo le regole ordinarie.

Caso C)

Nel caso prospettato sub C), la società ALFA s.p.a, per le prestazioni effettuate nei confronti dell'impresa appaltatrice in esecuzione del contratto di appalto, è tenuta ad emettere fattura senza applicazione dell'Iva, ai sensi dell'articolo 17, sesto comma, lettera a) del d.P.R. n. 633 del 1972. Con riferimento alle prestazioni rese dalla società “subappaltatrice” direttamente alla società ALFA s.p.a., dall'istanza risulta che la citata società subappaltatrice non ha comunicato all'Agenzia delle Entrate di svolgere un'attività rientrante nella sezione F della tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN (2004), pur svolgendo effettivamente un'attività classificabile in tale sezione.

Al riguardo, si è dell'avviso che, se la società svolge nella sostanza un'attività rientrante nella predetta sezione F (circostanza non valutabile in tale sede), 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 d.P.R. n. 633 del 1972, l'effettiva attività esercitata. Al riguardo si ricorda, tuttavia, che, come chiarito con la circolare n. 37/E citata, restano escluse dalle attività di c.d. costruzione previste nella sezione F alcune attività che, anche se attinenti alla realizzazione di edifici, non si sostanziano in attività edilizie quali, ad esempio, la costruzione o installazione di attrezzature industriali.

Casi D) ed E)

Ai fini della soluzione dei casi prospettati sub D) ed E) sono necessarie talune precisazioni. L'articolo 37, comma 17, del d.lgs. 12 aprile 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 decreto legislativo 17 marzo 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 sé 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”, con ciò riprendendo la testuale formulazione dell'abrogato articolo 23 del decreto legislativo 17 marzo 1995 n. 158. Pertanto, l'ATI, in linea di principio, deve ritenersi, civilisticamente e fiscalmente, soggetto trasparente, che non dà vita ad un autonomo soggetto di diritto. Con risoluzione n. 550231 del 28 giugno 1988, da ritenersi ancora attuale in considerazione dell'attuale formulazione della norma, è stato chiarito che elemento decisivo affinché 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. Dall’istanza non emerge chiaramente se l’ATI costituita dalla scrivente possieda o meno tale soggettività e, dunque, se ricadano o meno sulla capogruppo i relativi obblighi fiscali di fatturazione. Valgano, a tal fine, le suddette considerazioni e i chiarimenti resi al riguardo con il richiamato documento di prassi. Va da sé che, 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’articolo 17, comma 6, del d.p.r. n. 633 del 1972.

Ciò premesso, nel caso prospettato sub D), poiché il rapporto tra appaltatore e società ALFA s.p.a. (capogruppo dell’ATI) ha natura di contratto di fornitura con posa in opera, non potrà trovare applicazione il meccanismo del *reverse charge*, per mancanza del presupposto oggettivo. Pertanto, per le prestazioni effettuate dall’ATI nei confronti dell’impresa appaltatrice, troveranno applicazione le ordinarie regole di fatturazione, con applicazione dell’Iva secondo la regola ordinaria.

Infine, nel caso prospettato sub E), si è dell’avviso che i presupposti per l’applicazione del meccanismo del *reverse charge* ricorrano solamente in relazione alle prestazioni rese dalla società Y, posto che la società ALFA pone in essere un’attività di mera fornitura di beni sottratta, per le ragioni anzidette, al regime dell’inversione contabile.

A tale riguardo si ribadisce che il principio espresso con la circolare n. 19/E del 4 aprile 2007 - secondo cui, quando nell’esecuzione dei lavori edili interviene un organismo di natura associativa al quale è attribuita una funzione esterna, si deve escludere che le imprese consorziate possano fatturare direttamente all’appaltatore o subappaltatore con il meccanismo del *reverse charge* – potrà trovare applicazione solamente nel caso in cui l’ATI assuma soggettività giuridica nel senso sopra precisato.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza d’interpello presentata alla Direzione Regionale , viene resa dalla scrivente ai sensi dell’articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Risoluzione Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 26-07-2007, n. 187/E

OGGETTO: Istanza di interpello- Noleggio e installazione di ponteggi per conto terzi. Applicabilità del reverse charge . Art. 1, comma 44, della legge n.296 del 2006

Con l’interpello specificato in oggetto, concernente l’interpretazione dell’art. 1, comma 44, della legge n.296 del 2006, è stato esposto il seguente

QUESITO

L’istante è titolare di una ditta la cui attività, diretta all’installazione di ponteggi per conto terzi, rientra tra quelle della sezione F della tabella ATECOFIN (in particolare, il codice attività utilizzato è il n. 45.34.0 – altri lavori di installazione).

La ditta provvede, altresì, al noleggio di ponteggi, con relativa installazione, ed è in merito a tale ultima attività che l’istante chiede di sapere se sia corretto applicare il meccanismo del reverse charge di cui all’art. 17, comma 6, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L’istante ritiene corretto applicare il meccanismo dell’inversione contabile nella sola ipotesi in cui il soggetto appaltatore possiede i ponteggi e richiede alla ditta una prestazione di manodopera per l’installazione degli stessi.

Diversamente, nell’ipotesi in cui l’appaltatore richiede alla ditta sia il noleggio che l’installazione dei ponteggi, l’istante ritiene corretto non applicare il meccanismo dell’inversione contabile.

PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

L’art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972, così come modificato dall’art. 1, comma 44, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, prevede al comma 6), lett. a), l’estensione dell’applicazione del meccanismo dell’inversione contabile “*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 ovvero nei confronti dell’appaltatore principale o di un altro subappaltatore*”.

Circa l’ambito soggettivo di applicazione del regime del *reverse-charge*, la scrivente, con circolare 29 dicembre 2006, n. 37, ha precisato che i soggetti destinatari della modalità di assolvimento dell’Iva, secondo quanto previsto dalla norma sopra citata, devono essere individuati in relazione alle prestazioni rese nell’ambito del settore edile.

In particolare, per delimitare, sulla base di criteri oggettivi, le prestazioni per le quali deve essere adottato il sistema del reverse-charge occorre far riferimento alla sezione F - attività di costruzione - della tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN (2004).

Con la circolare n. 37 del 2006 sopra citata, la scrivente ha fornito chiarimenti anche in merito all’ambito oggettivo di applicazione del sistema del *reverse-charge*.

In particolare, la scrivente ha precisato che 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 del c.c..

Diversamente, 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.

Nella fattispecie in esame, i dubbi interpretativi dell’istante attengono proprio all’ambito oggettivo di applicazione del meccanismo del *reverse charge* atteso che la ditta di cui lo stesso è titolare, oltre a svolgere attività di installazione ponteggi per conto terzi, attività questa che rientra tra quelle della sezione F - attività di costruzione - della tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN (2004), provvede anche al noleggio di ponteggi, con relativa installazione.

Al riguardo, la scrivente fa presente che, atteso il tenore letterale della disposizione, i contratti di noleggio sono esclusi dall’ambito applicativo del meccanismo dell’inversione contabile di cui all’art. 17, comma 6, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972.

Ne consegue che nel caso in esame, in cui la ditta provvede al noleggio, con relativa installazione, di ponteggi, non trova applicazione il meccanismo dell’inversione contabile in quanto la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto al noleggio delle impalcature.

Il meccanismo del *reverse charge* troverà applicazione, invece, come correttamente ritenuto dall’istante e fermo restando il soddisfacimento degli altri requisiti richiesti, per i contratti relativi all’installazione di ponteggi per conto terzi.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale delle Entrate, viene resa dalla scrivente ai sensi dell’articolo 4, comma 1, ultimo periodo del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.

Risoluzione Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 03-08-2007, n. 205/E

OGGETTO: Istanza di interpello- Interpretazione dell'art. 17, comma 6, lettera a), del D.P.R. n. 633 del 1972 - reverse charge - contratti di noleggio con operatore.

Con l'interpello specificato in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il consorzio Alfa nella persona del Presidente del consiglio di amministrazione, Sig. ..., chiede se i contratti di noleggio di mezzi con operatore debbano rientrare nel meccanismo del *reverse charge*.

In particolare, l'istante precisa che:

- il consorzio Alfa. è un Consorzio di imprese costituito sotto forma di società cooperativa a responsabilità limitata ed opera prevalentemente nel settore edile;
- le prestazioni effettuate si sostanziano in scavi, sbancamenti, trasporto di terra, sabbia ed altri materiali, per conto terzi;
- il contratto utilizzato per realizzare tali prestazioni, non sempre redatto per iscritto, avuto riguardo alla rilevanza del lavoro da eseguire ed alla celerità dell'intervento, è un contratto di noleggio (c.d. nolo "a caldo"), mediante il quale Alfa si obbliga, dietro corrispettivo, a fornire al suo committente i mezzi di trasporto e d'opera (camion, escavatore, ecc...) con il relativo operatore, necessari all'espletamento della prestazione richiesta;
- il corrispettivo previsto nel contratto è commisurato alle ore di utilizzo del mezzo con il relativo operatore e non tiene, pertanto, conto del risultato.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il Consorzio istante ritiene che i contratti di noleggio di mezzi con operatore in cui il corrispettivo è commisurato alle ore di noleggio (ma la stessa cosa dovrebbe valere nel caso di noleggio di mezzi senza operatore, c.d. nolo "a freddo") non rientrino nell'ambito applicativo della nuova norma sul *reverse charge*. Ritiene, quindi, di dover fatturare le suddette prestazioni di noleggio addebitando al committente l'Iva nella misura del 20%.

Analogamente si comporterà il socio nei confronti del consorzio, avuto riguardo ai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate, con la recente Circolare n. 19/E del 2007.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La Legge n. 296/2006, finanziaria per il 2007, ha sostituito il sesto comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, tenendo conto di quanto previsto dalla Direttiva comunitaria 2006/69, entrata in vigore il 13/8/2006.

In particolare, la lett. a) del citato art. 17, sesto comma, prevede l'estensione dell'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile "a) 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 ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore”.

L'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile comporta, quindi, che il destinatario della cessione o della prestazione, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato, sia obbligato all'assolvimento dell'imposta in luogo del cedente o del prestatore.

In deroga, infatti, al principio generale, secondo il quale, ai fini IVA, il 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, sesto comma, il debitore d'imposta è il soggetto passivo nei cui confronti tali operazioni sono rese.

Al riguardo, con circolare n. 37 del 29 dicembre 2006, consultabile sul sito www.agenziaentrate.it, è stato, tra l'altro, precisato che i soggetti destinatari della modalità di assolvimento dell'Iva, secondo quanto previsto dalla norma da ultimo citata, devono essere individuati in relazione alle prestazioni rese nell'ambito del settore edile, in linea di massima riconducibile all'attività di costruzione.

La circolare da ultimo citata, ha, inoltre, precisato che devono intendersi rese nel comparto dell'edilizia le prestazioni, dipendenti da subappalti, riconducibili alle attività elencate nella sezione F (“costruzioni”) della tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN (2004).

Con la circolare richiamata è stato, anche, chiarito che sono tenuti alla applicazione del reverse-charge i subappaltatori che svolgono, anche se in via non esclusiva o prevalente, le attività identificate dai codici ATECOFIN riferiti alla sezione “Costruzioni”. Per tali soggetti l'obbligo attiene alle sole prestazioni rese nell'ambito delle medesime attività edili.

Con particolare riferimento ai contratti di noleggio senza aggiunta di manodopera (senza operatore o senza montaggio/smontaggio), la scrivente fa presente che, atteso il tenore letterale della disposizione, tali tipologie contrattuali sono escluse dall'ambito applicativo dell'inversione contabile di cui all'art. 17, comma 6, lettera a), del D.P.R. n. 633 del 1972, in quanto tali prestazioni non concretizzano subappalti. Inoltre, non rientrano tra quelle riconducibili alle attività classificate nella citata sezione F.

Rientrano, invece, nella sezione "F" delle Tabelle ATECOFIN i contratti di noleggio, c.d. noli “a caldo”, riconducibili alle attività contraddistinte dai seguenti 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 del calcestruzzo, etc..*

In particolare, con riferimento ai contratti di noleggio con operatore o compreso di montaggio e/o smontaggio (c.d. "nolo a caldo"), la scrivente ritiene opportuno chiarire che se il prestatore è chiamato ad eseguire il servizio in qualità di "mero esecutore" materiale delle direttive del committente, venendo a mancare quindi uno degli elementi tipici del contratto d'appalto, e cioè l'autonomia organizzativa, non deve applicarsi il meccanismo del *reverse-charge*.

Qualora, invece, oggetto del contratto fosse non tanto il mero noleggio (anche a caldo), ma la realizzazione di lavori di sbancamento, sistemazione di terreni, demolizione di edifici e simili, in funzione di un contratto di subappalto, caratterizzato, quindi, da un'obbligazione di risultato, dall'assenza del vincolo di subordinazione, dall'organizzazione in proprio con assunzione dei relativi rischi, si ritiene che torni applicabile il meccanismo del *reverse-charge*.

Ciò posto, nel caso di specie il consorzio istante (Alfa) ha stipulato con il committente un contratto di noleggio di mezzi con operatore, c.d. “nolo a caldo”, in cui il corrispettivo è commisurato alle ore di utilizzo effettivo del mezzo con il relativo operatore e non tiene, pertanto, conto del risultato.

Il consorzio istante nell'adempimento delle proprie prestazioni non ha, quindi, autonomia organizzativa essendo "mero esecutore" materiale delle direttive del committente.

La scrivente ritiene, pertanto, che nel caso in esame, mancando uno degli elementi tipici del contratto d'appalto, e cioè l'autonomia organizzativa, non sia applicabile il meccanismo del *reverse-charge*, di cui all'art. 17, comma 6, lettera a), del D.P.R. n. 633 del 1972. Ne consegue che il consorzio istante dovrà, quindi, fatturare le suddette prestazioni addebitando al committente l'Iva nella misura del 20%.

Analogamente il socio, nel fatturare le suddette prestazioni al consorzio Alfa, dovrà addebitare l'Iva nella misura del 20%.

La presente risposta, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.

Risoluzione Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 10-08-2007, n. 220/E

OGGETTO: Istanza di interpello- ART. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212; interpretazione dell'art. 17, comma 6, del D.P.R. n. 633 del 1972; reverse charge in edilizia; realizzazione di controsoffitti e di pareti di cartongesso; applicazione.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell' art. 17, comma 6, del D.P.R. n. 633 del 1972.

QUESITO

La società istante svolge attività di commercio al dettaglio e all'ingrosso di materiali plastici per l'edilizia. Più precisamente, la sua attività prevalente risulta essere quella di commercio all'ingrosso di materiali per l'edilizia, identificata con il codice 51.90.0 delle Tabelle Atecofin 2004.

Tra le proprie attività secondarie c'è quella identificata con il codice 45.43.0 - rivestimento di pavimenti e di muri - della Sezione "F" delle Tabelle Atecofin 2004.

L'istante riferisce di aver stipulato un contratto per la fornitura e posa in opera di controsoffitti e pareti di cartongesso nei confronti di un'impresa affidataria dei lavori per l'ampliamento e la ristrutturazione di locali facenti parte dell' "Ospedale ALFA".

La realizzazione di controsoffitti e di pareti di cartongesso non costituirebbe, a detta dell'interpellante, una mera fornitura di materiale con relativa posa in opera, bensì, la realizzazione di un manufatto nuovo derivante dalla trasformazione del materiale impiegato. Per tali ragioni la prestazione da eseguire dovrebbe essere qualificata come una prestazione di servizi e non come una cessione di beni con posa in opera.

Considerato, inoltre, che l'impresa istante assume, nell'esecuzione del contratto principale, la veste di soggetto sub-appaltatore, si chiede quale sia il trattamento ai fini Iva dell'operazione in oggetto, con particolare riferimento all'applicazione del regime del reverse charge di cui all'art. 1, comma 44, della legge n. 296 del 2006 (finanziaria 2007), che ha modificato l'art. 17, comma 6, del D.P.R. n. 633 del 1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene, sulla base dell'art. 17, commi 5 e 6, del D.P.R. n. 633 del 72, delle circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 37/E del 29 dicembre 2006 e n. 11/E del 16 febbraio 2007 e della risoluzione n. 360009 del 05 giugno 1976, che l'operazione in oggetto rientri nell'ambito di applicazione del sistema del *reverse charge* e che la relativa fattura debba essere emessa senza addebito dell'IVA.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 35, comma 5, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge n. 248 del 4 agosto 2006, ha esteso il meccanismo dell'inversione contabile (cosiddetto reverse charge), previsto dall'art. 17, comma 5, del D.P.R. n. 633 del 1972 anche "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 ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore".

L'applicazione del meccanismo è stata sospesa fino al 1 gennaio 2007, data di entrata in vigore dell'art. 1, comma 44, della legge n. 296 del 2006 (finanziaria 2007).

La circolare n. 37/E del 29 dicembre 2006 e la circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007 hanno chiarito che il reverse charge in edilizia si applica alle prestazioni di servizi rese da un soggetto subappaltatore, che opera nel settore edile, nei confronti di altro soggetto IVA, operante anch'esso nel settore edile, che agisce a sua volta, quale appaltatore o subappaltatore.

Le richiamate circolari hanno chiarito che un soggetto deve ritenersi operante nel settore edile quando le prestazioni da esso rese sono riconducibili alle categorie di attività elencate nella Sezione F della Tabella Atecofin 2004.

Le medesime circolari hanno, inoltre, precisato che nello speciale regime non rientrano le forniture di beni con posa in opera in quanto non consistono in prestazioni di servizi, ma in cessioni di beni per i quali la manodopera risulta accessoria rispetto al bene fornito.

Poiché dalla tipologia di contratto dipende l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, si ritiene che, nelle ipotesi in cui siano poste in essere sia prestazioni di servizi che cessioni 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.

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.

Nel caso concreto sottoposto all'attenzione della scrivente, emerge che le parti contraenti non hanno voluto pattuire una cessione di materiali con relativa posa in opera, bensì hanno inteso affidare all'istante l'esecuzione di un'opera complessa consistente nell'esecuzione di controsoffitti e di pareti di cartongesso, da eseguire ad arte, che costituiscono palesemente un risultato diverso rispetto al complesso dei beni utilizzati.

Sulla scorta delle considerazioni sopra esposte, pertanto, si ritiene che l'esecuzione di controsoffitti o di pareti di cartongesso configuri una prestazione di servizi che se resa sulla base di un contratto di sub-appalto e, al ricorrere delle altre condizioni previste dalla norma, dà luogo all'applicazione del meccanismo del reverse charge ai sensi dell'art. 17, comma 6, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972.

La presente risposta, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.

Risoluzione Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 11-09-2007, n. 243/E

OGGETTO: Interpretazione art. 17, comma 6, del D.P.R. n. 633 del 1972: applicabilità del reverse charge alle cooperative.

Interpretazione dell'art. 17, comma 6, del D.P.R. n. 633 del 1972.

QUESITO

L'istanza di interpello involge problematiche relative all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile (c.d. "reverse charge") nell'ambito dei subappalti nel settore edilizio, previsto dal vigente articolo 17, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, come innovato dapprima dall'articolo 35, commi da 15 a 17, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223 (convertito con modificazioni dalla legge 248/2006), e successivamente dall'articolo 1, comma 44, della legge 27.12.2006, n. 296 (Finanziaria 2007).

La società cooperativa interpellante premette di esercitare la propria attività nel settore dell'edilizia, effettuando "lavori di completamento degli edifici quali tinteggiatura e stuccatura anche su condomini abitativi", ossia "lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria eseguiti su fabbricati a prevalente destinazione abitativa".

Nell'ambito di tale attività, i lavori sono "assunti" dalla cooperativa e "affidati per la maggior parte a soci della stessa, tutti imprenditori artigiani".

Trattandosi di lavori di manutenzione ordinaria o straordinaria, la cooperativa emette fattura nei confronti della propria clientela applicando, ai sensi dell'articolo 1, comma 387, lettera b), della legge 27.12.2006, n. 296, l'IVA nella misura del 10%, mentre i soci artigiani - anch'essi operanti nel settore dell'edilizia - emettono fattura nei confronti della cooperativa per il lavoro svolto.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Secondo l'interpellante:

- nel rapporto con i propri committenti, la cooperativa dovrebbe fatturare, in relazione ai lavori eseguiti su condomini abitativi, con aliquota IVA del 10%;
- nel rapporto con i propri soci, nonché con i non soci, che, eseguendo materialmente i lavori, rientrassero nell'ambito delle previsioni del vigente articolo 17, comma 6, del decreto IVA, questi ultimi (soci e non soci) dovrebbero emettere la propria fattura nei confronti della cooperativa senza applicazione dell'imposta, secondo il sistema del "reverse charge". La cooperativa dovrebbe pertanto integrare la fattura con l'IVA del 20%, registrandola sia nel registro delle fatture emesse che nel registro degli acquisti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, comma 44, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 - Legge finanziaria 2007 - ha esteso l'applicazione del meccanismo del "reverse charge" già presente nel sistema, 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 di ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di altro subappaltatore.

Trattasi di un meccanismo che, derogando ai principi generali di applicazione dell'IVA, trasferisce al cessionario gli obblighi relativi al pagamento del tributo.

In altri termini, il meccanismo del reverse charge introduce una deroga al principio di carattere generale in base al quale il debitore di imposta, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, è il soggetto che effettua la cessione dei beni o la prestazione di servizi.

Dal punto di vista soggettivo, il meccanismo dell'inversione contabile è circoscritto alle sole prestazioni di servizi rese da soggetti subappaltatori ad imprese edili che si pongono quali

appaltatori o, a loro volta, quali subappaltatori, in relazione alla realizzazione di un intervento edilizio.

La collocazione dell'operazione nel settore edile va verificata attraverso il riferimento al codice di attività della tabella Atecofin 2004.

In particolare, è necessario che, ai fini dell'applicazione del regime del reverse charge, tanto l'appaltatore, quanto il subappaltatore, realizzino prestazioni riconducibili alle attività cui si riferiscono i codici della sezione F della richiamata tabella Atecofin.

L'ambito applicativo del reverse charge, inoltre, si estende non solo alle prestazioni rese sulla base di contratti riconducibili alla tipologia dell'appalto ma anche a quelle relative a contratti di prestazioni d'opera.

Avuto riguardo alla fattispecie in cui la prestazione di servizi sia resa da soggetti aventi natura associativa che si avvalgono dell'opera degli associati, questa Agenzia, con la circolare n. 37 del 29 dicembre 2006 ha precisato, in linea generale, che nei rapporti associativi non trova applicazione il meccanismo del reverse charge in quanto non è configurabile un contratto di subappalto tra associati ed ente. Con la successiva circolare n. 19/E del 4 aprile 2007, è stato tuttavia precisato, con

riferimento specifico ai consorzi, che le prestazioni rese dagli associati al consorzio assumono la medesima valenza delle prestazioni rese dall'ente associativo a terzi, in analogia con quanto previsto dall'art. 3, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, con riferimento al mandato senza rappresentanza, fermo restando la qualificazione associativa del rapporto consortile.

Da ciò consegue che 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 della società associata, sempre che la prestazione sia riconducibile alla specifica disciplina delineata con riferimento al settore edile.

Ciò premesso, pur tenendo in debita considerazione le peculiarità che caratterizzano, differenziandolo, ciascun ente associativo (Consorzio o Cooperativa), questa Agenzia ritiene estensibile anche ai rapporti fra cooperativa e soci i principi espressi con le richiamate circolari.

Circa la misura dell'aliquota Iva applicabile alle prestazioni rese in subappalto, con la circolare n. 71/E del 7 aprile 2000, è stato precisato che in considerazione dei meccanismi applicativi previsti dall'art. 7, comma 1, lettera b) della legge 488/1999, l'aliquota IVA del 10% stabilita per gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria effettuati su immobili abitativi, non si applica nelle operazioni che costituiscono fasi intermedie nella realizzazione dell'intervento, quali subappalti bensì soltanto nei confronti del consumatore finale.

Alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi rese nei confronti dell'appaltatore o del prestatore d'opera, l'IVA resta pertanto applicabile l'aliquota ordinaria.

Resta inteso che tali beni e servizi verranno assoggettati ad aliquota del 10 per cento nella successiva fase di riaddebito al committente in quanto confluiranno nel corrispettivo globale dell'intervento di recupero agevolato.

La presente risposta viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 5, del D.M. 26 aprile 2001, n. 259, in risposta alla istanza di interpello presentata dalla Direzione regionale delle Entrate.