

Supplemento n. 1
a Brescia & Futuro n. 1/2009
Spedizione in A.P. 45% - Art. 2 comma 20/B
legge 662/96 Filiale di Brescia
Autor. del Tribunale di Brescia n. 33 del 1.7.1989

QUADERNI

DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BRESCIA

1/2009

REVERSE CHARGE IN EDILIZIA

A cura della Commissione Consultiva
Imposte Dirette ed Indirette

Autori:

Antonio Mossini, Paolo Vavassori, Claudia Contessa,
Stefano Begni, Fabio Bertoli, Emma Cancarini, Aldo Lonati,
Laura Mazzolari, Andrea Nolli, Andrea Soldera e Annarita Zola

Hanno collaborato:

Francesco Bettoni e Francesca Marsili



BRESCIA

ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI



REVERSE CHARGE IN EDILIZIA

**A cura della Commissione Consultiva
Imposte Dirette ed Indirette**

Autori:

Antonio Mossini, Paolo Vavassori, Claudia Contessa,
Stefano Begni, Fabio Bertoli, Emma Cancarini, Aldo Lonati,
Laura Mazzolari, Andrea Nolli, Andrea Soldera e Annarita Zola

Hanno collaborato:

Francesco Bettoni e Francesca Marsili



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

Supplemento a **BRESCIA & FUTURO**
Rivista quadrimestrale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Brescia
via Marsala, 17 - 25122 Brescia

PREMESSA: LE CONDIZIONI GENERALI DI APPLICABILITÀ DEL REVERSE CHARGE

Con la circolare 29/12/2006 n. 37/E l' Agenzia delle Entrate ha specificato che il meccanismo del *reverse charge* (inversione contabile) trova applicazione anche in edilizia dal 1° gennaio 2007, data di entrata in vigore della Finanziaria per l'anno 2007.

Il cosiddetto "obbligo rovesciato" consiste nel rendere il cliente debitore dell'imposta in luogo del fornitore.

Il nuovo art. 17, co. 6 lett. a) D. P. R. 633/72 prevede che il meccanismo del *reverse charge* "...è applicabile 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...".

Tale meccanismo comporta il pagamento dell'IVA da parte del soggetto che riceve la fattura.

Il *reverse charge* non è applicabile alle prestazioni di servizi rese, in forza di contratti d'appalto, direttamente nei confronti di imprese di costruzione/ristrutturazione.

Il *reverse charge* in edilizia si applica quindi alle prestazioni di servizi rese da un soggetto subappaltatore, che opera in uno dei settori edili indicati nella sezione F della Tabella Atecofin 2004 (dal 1° gennaio 2008 sostituita dalla nuova Tabella Ateco 2007), nei confronti di altro soggetto IVA, che opera anch'esso nel settore edile, che agisce a sua volta quale appaltatore o subappaltatore.

Con la Circolare n. 37/E del 29/12/2006 e con successiva n. 11/E del 16/02/2007 si chiarisce che non ha rilevanza la posizione del committente principale per il quale viene realizzata l'opera e acquisisce la proprietà dei beni impiegati nella prestazione: può essere un professionista, un privato od un'impresa che non agisce nel comparto edile.

Le attività comprese nella sezione F della Tabella Atecofin 2004 vanno dal codice 45.11.0 al codice 45.50.0 e sono le seguenti: 1) lavori generali di costruzione; 2) lavori speciali di costruzione per edifici e opere di ingegneria civile; 3) lavori di completamento di un fabbricato; 4) lavori di installazione dei servizi idraulici ed elettrici.

Sono inclusi, inoltre, i nuovi lavori, le riparazioni, i rinnovi ed i restauri, le aggiunte e le alterazioni, la costruzione di edifici e strutture prefabbricate in cantiere, le costruzioni temporanee, nonché, ai sensi della Risoluzione n. 154/E del 05.07.2007, le manutenzioni di impianti idraulici, sanitari, elettrici, di condizionamento e simili eseguite in regime di subappalto.

Con la Risoluzione n. 172/E del 13/07/2007, si sostiene che se un soggetto svolge nella sostanza un'attività rientrante nella predetta sezione F, alle prestazioni da questo rese è comunque applicabile il regime dell'inversione contabile, fermo restando l'obbligo dello stesso di comunicare all'Ufficio delle Entrate l'effettiva attività esercitata, ai sensi dell'art. 35, comma 3 D.P.R. 633/72. Il regime dell'inversione contabile, in presenza di tutti i requisiti previsti dalla norma, opera anche qualora la prestazione eseguita dal subappaltatore sia occasionale e resa per una sola operazione. Infatti. In base ad un consolidato orientamento della Corte di Cassazione, non può considerarsi occasionale un'attività che si protrae nel tempo per una durata apprezzabile, anche se finalizzata al compimento di un'unica operazione (Risoluzione n. 11/E del 28/03/2008).

Si ricorda brevemente ma si dirà meglio nei capitoli che seguono che il soggetto subappaltatore emette una fattura senza addebito dell'IVA, specificando che "l'operazione è senza addebito d'imposta poiché soggetta al regime del reverse charge ai sensi dell'art. 17, co. 6 del D.P.R. 633/72 e successive modifiche ed integrazioni. L'applicazione dell'IVA è a carico del destinatario della fattura". Le fatture emesse con il regime dell'inversione contabile art. 17 sono esenti da imposta di bollo. Il soggetto appaltatore (soggetto IVA) indica nei contratti, anche se appalti privati, che trattasi di subappalto, "...premesso che l'appaltatore ha ricevuto l'appalto per la costruzione di..." ed integra la fattura ricevuta, con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta. Per una corretta applicazione del regime è necessario che l'impresa committente attesti al subappaltatore quale sia il suo ruolo e conseguentemente come dovrà emettere le relative fatture. In assenza di attestazione, il subappaltatore, nel dubbio, emetterà fattura con applicazione dell'IVA. Considerato che nella prassi gran parte dei contratti di prestazione d'opera tra imprese edili avviene "verbalmente", è opportuno che l'attestazione venga rilasciata in forma scritta.

La trattazione che segue prende in esame innanzitutto l'ambito di applicazione del meccanismo del reverse charge, il requisito soggettivo ed oggettivo, per poi esporre in modo esaustivo la cessione di immobili strumentali, i contratti d'appalto e d'opera, l'analisi di alcuni soggetti e casi particolari, la definizione di subappalto nel codice dei contratti pubblici, l'efficacia del ricorso all'interpello che come si sa ha prodotto numerose risoluzioni a causa dei numerosi dubbi interpretativi e delle ancor più varie e numerose situazioni reali che si possono presentare di volta in volta durante le fasi lavorative. Appositi capitoli sono infine dedicati al rimborso ed alla compensazione ed al regime delle sanzioni.

Vi è un obiettivo di politica fiscale alla base dell'applicazione di questo meccanismo che consiste nell'evitare che l'emittente della fattura non provveda alla liquidazione ed al versamento dell'IVA che viene però correttamente detratta dal destinatario della stessa. Il fornitore si troverà a credito di IVA e si auspica che questi soggetti siano favoriti nei rimborsi potendo altresì compensare i crediti sino ad un milione di euro. Come si comprenderà negli approfondimenti dei vari capitoli il vero problema è quello di individuare i soggetti e le prestazioni ai quali si applica il reverse charge in edilizia. Circolari e risoluzioni come si vedrà si susseguono continuamente ed il rischio di errore rimane sempre, tanto più che l'emissione di una fattura "normale", sussistendo l'obbligo opposto, non consente la detrazione dell'IVA. Ed i termini per stornare una fattura errata o per la richiesta di rimborso da parte del fornitore sono più brevi dei termini per l'accertamento dell'indebita detrazione del tributo. L'IVA in edilizia è sempre più complicata e soggetta ad importanti e continue modifiche specie negli ultimi anni. Si sta assistendo infatti ad una "produzione" normativa notevole in questo settore.

Il presente Quaderno vuole essere solo una comprensibile sintesi dell'applicazione del reverse charge in edilizia e della normativa riguardante tale particolare e complesso meccanismo.

Commissione Imposte Dirette ed Indirette

REQUISITO OGGETTIVO E SOGGETTIVO PER L'APPLICAZIONE DEL REVERSE CHARGE IN EDILIZIA

Il meccanismo del reverse charge si applica in presenza di due condizioni che debbono sussistere contemporaneamente: l'esistenza di un contratto di subappalto (requisito oggettivo) e l'appartenenza al settore edile dell'appaltatore e del subappaltatore (requisito soggettivo)

REQUISITO OGGETTIVO

Bisogna verificare la presenza perlomeno di tre soggetti (committente, appaltatore e subappaltatore); il reverse charge non è infatti mai applicabile ai rapporti tra appaltatore e committente principale.

La circolare 37/E del 29.12.2006 precisa inoltre che il regime in esame riguarda le prestazioni di servizi rese sulla base di un contratto d'appalto o d'opera di natura non intellettuale restando quindi escluse le cessioni di beni con posa in opera. Per distinguere quest'ultimo contratto dai precedenti, bisogna fare riferimento alla risoluzione 5 luglio 1976 n. 360009 del Ministero delle Finanze (nell'appalto la prestazione consiste in un "facere" mentre nella fornitura di beni con posa in opera in un "dare"), alla più recenti risoluzioni (28 giugno 2007 n. 148, 13 luglio 2007 n. 172, 26 luglio 2007 n. 187, 10 agosto 2007 n. 220, 3 agosto 2007 n. 205) e alla sentenza della Corte di Giustizia UE depositata il 29 marzo 2007.

Sentenza della Corte di Giustizia UE depositata il 29 marzo 2007

La fornitura con la posa in opera di un bene deve essere considerata una cessione e non una prestazione di servizi quando: il bene dopo la posa sarà trasferito al cliente che potrà disporne come proprietario, il prezzo del bene rappresenta una parte preponderante del costo totale dell'operazione e la posa del bene avviene senza alterarne la natura e senza adattarlo alle esigenze del cliente.

Risoluzione 28 giugno 2007 n. 148

La società istante svolge l'attività di fornitura con posa in opera di armature in acciaio per cemento armato (codice attività 45.25.0 "altri lavori speciali di costruzione"); la posa è effettuata o direttamente o tramite imprese operanti con il medesimo codice attività 45.25.0 sulla base di contratti di appalto o d'opera.

Come più volte precisato dall'amministrazione finanziaria e già ribadito con sentenza n. 1114 del 17-4-1970 della Suprema Corte, per stabilire se il contratto è d'appalto o di cessione con posa in opera si deve verificare "se la volontà delle parti ha voluto dare maggior rilievo al trasferimento di un bene o al processo produttivo di esso".

Nel caso in esame poiché la posa in opera rappresenta solo un'operazione accessoria a quella principale di fornitura non trova applicazione il meccanismo del reverse charge né nei rapporti tra imprese clienti e impresa istante né in quelli tra impresa istante e imprese terze a cui è affidata la posa in opera.

Risoluzione 5 luglio 1976 n. 360009

"sono sempre da considerarsi contratti di vendita (e non di appalto) i contratti con-

cernenti la fornitura, ed eventualmente anche la posa in opera, di impianti di riscaldamento, condizionamento d'aria, lavanderia, cucina, infissi, pavimenti ecc., qualora l'assuntore dei lavori sia lo stesso fabbricante o chi fa abituale commercio di prodotti e materiali sopra menzionati. Tuttavia, nel caso particolare che le clausole contrattuali obbligassero l'assuntore degli indicati lavori a realizzare un "quid novi" rispetto alla normale serie produttiva, deve ritenersi prevalente l'obbligazione di "facere", in quanto si configurano gli elementi peculiari del contratto di appalto e, precisamente, l'"intuitus personae" e l'assunzione del rischio economico (cass. 17-2-1958, n. 507) da parte dell'appaltatore."

Risoluzione del 13 luglio 2007 n. 172:

La società istante svolge:

- in via prevalente, attività di produzione, commercializzazione e posa in opera di prodotti siderurgici, codice 28110 - Fabbricazione di strutture metalliche e parti di strutture;
- in via secondaria, la realizzazione di opere e lavori stradali nonché relativi alla sicurezza della viabilità, codice 45250 - Altri lavori speciali di costruzione.

Nello svolgimento della propria attività, la società stipula:

- contratti di fornitura con posa in opera, nei quali il valore dei beni forniti incide in modo preponderante sul corrispettivo complessivo del contratto (oltre il 70-75%);
- contratti d'appalto, affidando l'esecuzione dei lavori a terzi sulla base di contratti di subappalto;
- contratti di fornitura con posa in opera o di subappalto tra il committente e l'associazione temporanea d'impresе (ATI) nella quale la società istante riveste la qualifica di capogruppo.

Interpretazione del contratto secondo sostanza:

• Fornitura con posa in opera, in cui la posa è affidata a terzi

Stipula di un contratto di fornitura con posa in opera direttamente tra Alfa e Beta (o altro committente), con successivo conferimento (da parte di Alfa) 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:

- tra Alfa e Beta: Contratto principale: fornitura con posa in opera: **Fattura con Iva**
- tra Alfa e Y: Contratto subordinato: subappalto di sola posa in opera: **Fattura con Iva**

• Fornitura con posa in opera nell'ambito di un appalto, con la posa affidata a terzi

Stipula di un contratto di appalto tra la società Beta e l'impresa X, la quale stipula a sua volta un contratto di fornitura con posa in opera con Alfa, 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:

- tra X e Beta: Contratto irrilevante ai fini dell'analisi: appalto
- tra Alfa e X: Contratto principale: fornitura con posa in opera: **Fattura con Iva**
- tra Y ed Alfa: Contratto subordinato: subappalto di sola posa in opera: **Fattura con Iva**

Svolgimento effettivo di attività edile e codice Atecofin adottato:

Subappalto, nell'ambito di un appalto, con ulteriore subappalto a terzi con codice non del gruppo F.

Stipula di un contratto di appalto tra la società Beta Spa e l'impresa X, la quale stipula a sua volta un contratto di subappalto con Alfa Spa, 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:

-tra X e Beta: Contratto principale: appalto

-tra Alfa e X: Contratto di subappalto di attività compresa nel gruppo F: **Fattura senza Iva**

-tra Y ed Alfa: Contratto subordinato: subappalto di attività compresa nel gruppo F: **Fattura senza Iva**

REQUISITO SOGGETTIVO

Ai fini dell'applicazione del reverse charge, l'appaltatore e il subappaltatore devono appartenere al settore edile mentre non assume nessuna rilevanza né la qualità del soggetto committente principale né il settore economico in cui lo stesso opera (circolare n. 11/2007).

Per individuare il settore edile bisogna fare riferimento alla sezione F della tabella Atecofin 2004 e a quella di raccordo con Ateco 2007.

Poiché ciò che importa è l'attività in concreto effettuata, il requisito soggettivo sussiste quando la prestazione rientra in quelle della citata sezione F qualunque codice attività sia stato dichiarato dal prestatore. L'Agenzia delle Entrate ha infatti chiarito che sono "tenuti all'applicazione del reverse charge i subappaltatori che svolgono, anche se in via non esclusiva o prevalente, attività identificate dai codici Atecofin riferite alla sezione Costruzioni".

Risposta dell'Agenzia delle Entrate: Circolare n° 11/E del 16/02/2007, punto 5.2

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.[...], 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 ai 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).

Risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-00621 del 31/01/2007

Il meccanismo del reverse charge in edilizia “si applica alla prestazioni di servizi rese da un soggetto subappaltatore che opera in uno dei settori indicati nella sezione F delle tabelle di classificazione della attività Atecofin (2004), nei confronti di un altro soggetto Iva, operante nei medesimi settori, che agisca, a sua volta, quale appaltatore, o subappaltatore”.

C.M. n. 37/E, par. 3

“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 subappaltatori in relazione alla realizzazione dell'intervento”

C.M. n. 11/E del 16/02/07, punto 5.2

“come chiarito con la C.M. n. 37/E del 29/12/06, 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”.

Resta da chiarire se il codice attività che rileva per i soggetti coinvolti è quello dichiarato (o che si sarebbe dovuto dichiarare sulla base dell'esercizio abituale di un'attività riconducibile al settore F) all'Anagrafe tributaria, oppure quello che individua, dal punto di vista oggettivo, il tipo di prestazione effettivamente svolta.

Si ritiene che dovrà aversi riguardo alla situazione effettiva:

C.M. n. 37, punto 2, ultimo paragrafo: “sono tenuti all'applicazione del reverse-charge i subappaltatori che svolgono, anche se in via non esclusiva o prevalente, attività identificate dai codici Atecofin della sezione costruzioni. Logicamente l'obbligo attiene alle sole prestazioni rese nell'ambito delle medesime attività edili ...”.

Risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-00661 del 7/2/2007

“l'attività svolta dal suddetto contribuente (posa di cavi sotterranei ed aerei per il collegamento degli utenti dalle centrali Enel e Telecom alle prime prese e dalle cabine al contatore) potrebbe essere ricondotta alla categoria 45.21.2 ...” e non, invece, all'attività 32.20.2 e 32.20.3 dichiarate dal contribuente.

Risposta all'interrogazione n. 5-00753 del 21/02/2007

(fra l'altro riferita sempre al medesimo soggetto di cui al punto precedente) si ricava il medesimo principio e viene aggiunto che le “attività richiamate con l'interrogazione sembrano difficilmente riconducibili ai codici da ultimo richiamati (32.20.2 e 32.20.3), che individuano imprese le cui attività si caratterizzano per l'elemento produttivo, al quale l'operazione di installazione si ricollega in via meramente accessoria ed eventuale”.

REVERSE CHARGE - CESSIONE DI IMMOBILI STRUMENTALI

A) Tipologia di Immobili

A decorrere dal 1° ottobre 2007

Ai sensi dell'art. 1 del DM 25 maggio 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*”.

Dal testo della norma si evince che le cessioni di immobili cui si applica il meccanismo del reverse charge sono quelle relative a fabbricati, o loro porzioni:

Strumentali per natura, vale a dire i fabbricati che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni (che oggettivamente presentano il requisito della strumentalità)

Ai sensi della circolare n. 12/E del 01 marzo 2007 rientrano nella categoria dei “*fabbricati strumentali per natura*” le unità immobiliari catastalmente classificate o classificabili nelle categorie “B” (scuole e laboratori, magazzini), “C” (negozi e magazzini), “D” (opifici, impianti industriali, alberghi) ed “E” (stazioni per servizi di trasporto, edifici a destinazione particolare), nonché nella categoria “A/10” (uffici e studi privati);

Sono quindi esclusi “*fabbricati diversi da quelli strumentali per natura*” tra i quali rientrano le unità immobiliari ad uso abitazione catastalmente classificate o classificabili nella categoria “A” (abitazioni), con la esclusione della categoria “A/10” (uffici e studi privati).

- la cui cessione sarebbe, per legge, esente da IVA, ma il cedente opta, in sede di stipulazione dell'atto, per la sua imposizione ad iva. (*art. 10, primo comma, n. 8-ter, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*)

A decorrere dal 1° marzo 2008

La legge finanziaria 2008, agli art. 156 e 157, ha ampliato le ipotesi di applicazione del reverse charge anche per le cessioni di immobili strumentali di cui all'art. 10, primo comma, n. 8-ter), lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”.

Si tratta cioè di cessioni di fabbricati strumentali effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25 per cento.

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 27 del 4 agosto 2006 precisa che il cessionario nell'atto di acquisto deve comunicare se la propria percentuale di detraibilità superi o meno il 25%.

La percentuale di detraibilità è ricavabile provvisoriamente dal pro-rata dell'anno precedente; se non è possibile fare riferimento alla percentuale di detraibilità dell'anno precedente (ad esempio perché il soggetto ha iniziato l'attività nell'anno in cui è stato acquistato l'immobile) dovrà farsi riferimento ad una percentuale di detrazione calcolata in via presuntiva.

Qualora, al termine del periodo d'imposta la percentuale di detraibilità sia risultata non superiore al 25%, il cessionario deve comunicarlo al cedente in modo tale che il medesimo assoggetti l'operazione ad IVA sempreché l'operazione, in via opzionale, non sia già stata sottoposta ad IVA.

B) Quando si applica il Reverse Charge - DL 223/2006

In base a quanto disposto dall'art. 35, comma 8 del Decreto legislativo n. 223/2006 sono da considerarsi esenti iva le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, di cui all'art. 10, primo comma, n. 8-ter.

Sono soggette invece ad IVA le cessioni:

- effettuate, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e) della legge 5 agosto 1978, n. 457;
- effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione di imposta in percentuale pari o inferiore al 25%.
- effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni. Nell'atto il cessionario deve attestare che non agisce nell'esercizio di impresa ovvero di arti o professioni;
- per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.

Tabella di sintesi:

CEDENTE	ACQUIRENTE	REGIME IVA
Impresa di costruzione o di ristrutturazione che cede l'immobile entro 4 anni dall'ultimazione;	Nei confronti di chiunque	imponibile
Qualsiasi altra impresa	Soggetto passivo iva con pro-rata < 25%	Reverse charge
	Soggetto privato e cessionari non soggetti passivi d'imposta	Imponibile
Impresa di costruzione o di ristrutturazione che cede l'immobile dopo 4 anni dall'ultimazione;	Nei confronti di soggetti diversi dai precedenti (con opzione del cedente per l'imponibilità)	Reverse charge
	Nei confronti di soggetti diversi dai precedenti (senza opzione del cedente per l'imponibilità)	Esente

C) Applicazione del Reverse Charge

Il reverse charge viene disciplinato dall'art. 17, comma 5, DPR 633/72, il quale stabilisce che, in deroga al principio generale concernente la soggettività passiva IVA, come stabilito dal comma 1 dell'art. 17, D.P.R. n. 633/1972, l'obbligo al pagamento dell'imposta è posto in capo all'acquirente o committente (se soggetto passivo IVA) nel territorio dello Stato, anziché al cedente o prestatore.

In sostanza, “ il cedente emette la fattura 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, il cessionario deve integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve annotare la stessa 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.”

Lo scopo principale dell'inversione contabile è quello di evitare che determinati soggetti, dopo aver concluso la loro prestazione ed incassato la relativa IVA, non provvedano, successivamente, al versamento dell'imposta (Circolare 4 agosto 2006, n. 28).

D) Adempimenti in capo al Cedente

Per il cedente la vendita è considerata operazione imponibile a tutti gli effetti. Pertanto il venditore:

a) deve emettere **fattura senza applicazione dell'imposta**, indicando quale titolo di inapplicabilità dell'IVA l'art. 17, comma 6, Dpr 633/72

A tal fine si dovrà specificare espressamente che “*trattasi di cessione imponibile ex art. 10, n. 8-ter), lett. b), d), DPR n. 633/72, soggetta al reverse charge*”

- b) deve annotare la **fattura nel registro delle fatture emesse** e riportare il documento nella comunicazione dati iva e nella dichiarazione annuale iva;
- c) non subisce limitazioni per quanto riguarda la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti e sulle importazioni inerenti l'attività;
- d) può esercitare il diritto al rimborso dell'IVA secondo le modalità previste dall'art. 38-bis.

E) Adempimenti in capo al Cessionario

L'acquisto attribuisce all'acquirente la qualifica di soggetto passivo-debitore dell'imposta. Pertanto l'acquirente:

- a) deve **integrare la fattura ricevuta**, emessa dal cedente senza IVA, indicando sul documento l'aliquota ordinaria e la relativa imposta;
- b) deve annotare **la fattura integrata nel registro delle fatture emesse** o dei corrispettivi entro il mese di ricevimento della fattura o comunque entro 15 giorni dal suo ricevimento, con riferimento al relativo mese, e **nel registro degli acquisti** anteriormente alla liquidazione periodica, o alla dichiarazione annuale nella quale viene computata la detrazione;
- c) deve contabilizzare la fattura integrata nelle liquidazioni periodiche, nella comunicazione dati iva e nella dichiarazione iva annuale.

I CONTRATTI INTERESSATI DAL REVERSE-CHARGE: I CONTRATTI D'APPALTO E D'OPERA

Il regime del reverse-charge (**Circolare n° 37/E 29/12/2006**) 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. **Non va, invece, applicato** 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**. La differenza fondamentale tra il contratto d'appalto e quello d'opera riflette le differenti caratteristiche strutturali e dimensionali dell'impresa.

Tali 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
- l'assenza del vincolo di subordinazione
- 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 contratto di prestazione d'opera, prevale l'attività lavorativa del prestatore secondo il modulo organizzativo della piccola impresa.

Il riferimento alle prestazioni di manodopera abbraccia le ipotesi in cui l'attività del subappaltatore consiste nel fornire:

- la **manodopera dei dipendenti**,
- **direttamente la propria opera**, cosicché 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 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;
- 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.

L'aspetto di maggiore difficoltà operativa riguarda la distinzione fra:

- (sub) fornitura con posa in opera (**cessione**) e
- (sub) **appalto**,

considerato che, nella pratica, molto spesso i contratti non vengono redatti in forma

scritta e, quindi, è difficile stabilire se le parti **intendessero** concludere l'una piuttosto che l'altra tipologia contrattuale. Come precisato nella **R.M. 05/07/1976 n. 360009**, gli elementi caratterizzanti devono essere ricercati

- sulla prevalenza del “fare” (**appalto**)
- sul “dare” (**cessione**).

Più in particolare, come chiarito ulteriormente dalla **Suprema Corte con sentenza n. 1114 del 17-4-1970**, “*deve desumersi dalle clausole contrattuali se la volontà delle parti ha voluto dare maggior rilievo al trasferimento di un bene o al processo produttivo di esso*”, quindi rilevanza della destinazione ultima della prestazione. Nella medesima risoluzione l'Amministrazione finanziaria precisava, inoltre, che “*sono sempre da considerarsi contratti di vendita (e non di appalto) i contratti concernenti la fornitura, ed eventualmente anche la posa in opera, di impianti di riscaldamento, condizionamento d'aria, lavanderia, cucina, infissi, pavimenti ecc., qualora l'assuntore dei lavori sia lo stesso fabbricante o chi fa abituale commercio di prodotti e materiali sopra menzionati. Tuttavia, nel caso particolare che le clausole contrattuali obbligassero l'assuntore degli indicati lavori a realizzare un “**quid novi**” rispetto alla normale serie produttiva, deve ritenersi prevalente l'obbligazione di “**facere**”, in quanto si configurano gli elementi peculiari del contratto di appalto e, precisamente, l' “**intuitus personae**” e l'assunzione del rischio economico (Cass. 17-2-1958, n. 507) da parte dell' appaltatore.*”

Per quel che concerne:

- **l'inquadramento nel settore edile**: non rileva il codice Ateconfin con cui il contribuente si è identificato presso l'A.F., bensì l'attività effettivamente svolta;
- **l'individuazione della tipologia di contratto**: è sempre necessario verificare l'accordo principale; se questo è una fornitura di beni con posa in opera, non rileva il fatto che venga successivamente subappaltata la sola posa. In sostanza, ai fini della qualificazione del rapporto giuridico come contratto di 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 le stesse siano in contrasto con il comportamento complessivo posteriore alla conclusione del contratto, conformemente a quanto disposto dall'art. 1362 c.c.;
- gli eventuali **rapporti di natura associativa**: si applica il criterio della “trasparenza”, ma solo nel caso in cui non si possa individuare una specifica soggettività passiva.

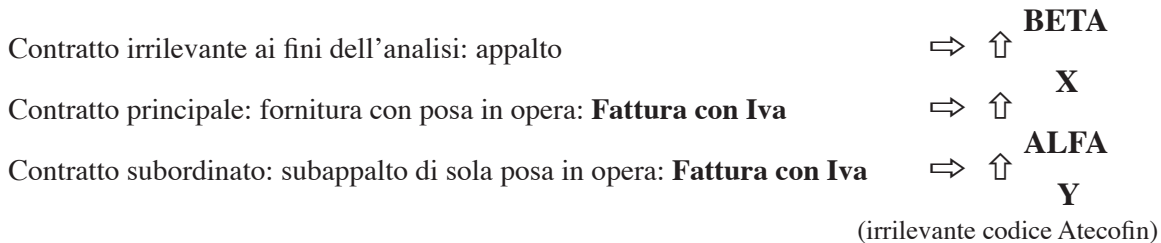
Contratto principale: fornitura con posa in opera: Fattura con Iva	⇒	↑	BETA
Contratto subordinato: subappalto di sola posa in opera: Fattura con Iva	⇒	↑	ALFA
			Y

(irrelevante codice Atecofin)

Fornitura con posa in opera nell'ambito di un appalto, con la posa affidata a terzi

Stipula di un contratto di appalto tra la società Beta e l'impresa X, la quale stipula a sua volta un contratto di fornitura con posa in opera con Alfa, 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:

- tra X e Beta: Contratto irrilevante ai fini dell'analisi: appalto
- tra Alfa e X: Contratto principale: fornitura con posa in opera: **Fattura con Iva**
- tra Y ed Alfa: Contratto subordinato: subappalto di sola posa in opera: **Fattura con Iva**

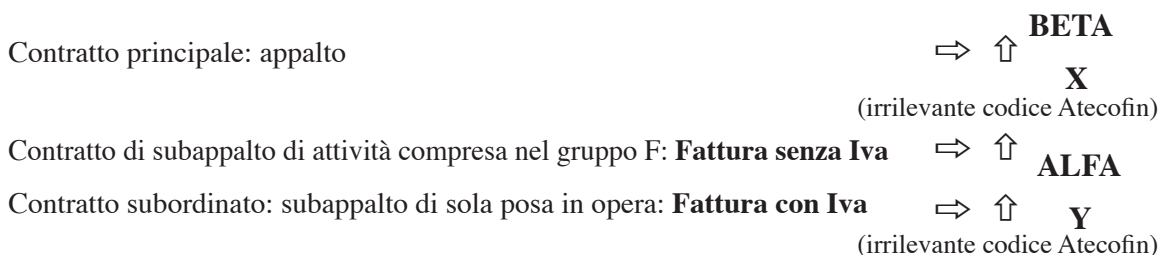


Svolgimento effettivo di attività edile e codice Atecofin adottato

Subappalto, nell'ambito di un appalto, con ulteriore subappalto a terzi con codice non del gruppo F

Stipula di un contratto di appalto tra la società Beta Spa e l'impresa X, la quale stipula a sua volta un contratto di subappalto con Alfa Spa, 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:

- tra X e Beta: Contratto principale: appalto
- tra Alfa e X: Contratto di subappalto di attività compresa nel gruppo F:
Fattura senza Iva
- tra Y ed Alfa: Contratto subordinato: subappalto di attività compresa nel gruppo F:
Fattura senza Iva



- L'intervento dell'Associazione Temporanea tra Imprese

Secondo l'art. 37, co. 17, del D.Lgs. n. 163/06, (“**Codice dei contratti pubblici** relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE”), il rapporto di mandato che si viene a creare nella struttura dell'**ATI** 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. Pertanto l'**ATI**, in linea di principio, deve ritenersi, civilisticamente e fiscalmente, soggetto trasparente, che non dà vita ad un autonomo soggetto di diritto. Il concetto è già stato chiarito con la **R.M. n. 550231 del 28 giugno 1988**, ove è stato affermato che:

1. 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;

2. non assume, invece, 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.

Pertanto, come già chiarito ai fini dei consorzi con la **C.M. 19/E/07**, 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*.

LA DEFINIZIONE DI SUBAPPALTO NEL CODICE DEI CONTRATTI PUBBLICI

L'ambito applicativo della disciplina sul *reverse charge* è reso ancor più problematico per la sovrapposizione di disposizioni normative relative al settore degli appalti pubblici.

Il Codice dei Contratti Pubblici per lavori, servizi e forniture (Decreto Legislativo 12 aprile 2006, n.163), fornisce, infatti, una definizione della fornitura con posa in opera e dei noli a caldo (noleggio di macchine con manovratore) ai fini della loro assimilazione al subappalto.

In particolare, l'art.118, comma 11, prevede che *“è considerato subappalto qualsiasi contratto avente ad oggetto attività ovunque espletate che richiedono l'impiego di manodopera, quali le forniture con posa in opera e i noli a caldo, se singolarmente di importo superiore al 2 per cento dell'importo delle prestazioni affidate o di importo superiore a 100.000 euro e qualora l'incidenza del costo della manodopera e del personale sia superiore al 50 per cento dell'importo del contratto da affidare”*.

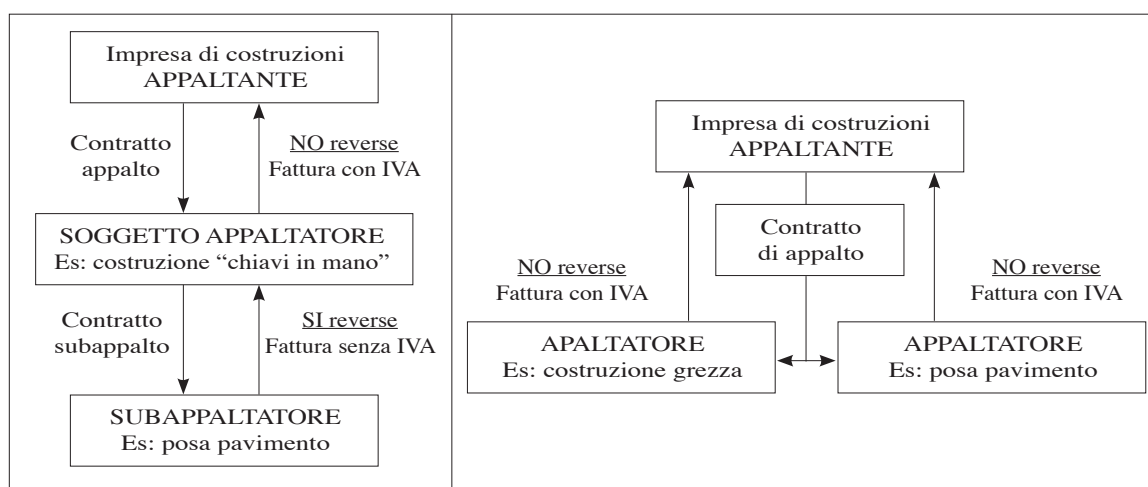
L'Agenzia delle Entrate sembra non abbia voluto tener conto di tale definizione considerando, evidentemente, limitata (e non estensiva) l'operatività della norma menzionata. In realtà è la norma stessa (il comma 11, *cit*) che limita il proprio campo di applicazione nell'inciso *“ai fini del presente articolo è considerato subappalto ...”*. Salvo diverse future indicazioni da parte dell'Agenzia delle Entrate, si **ritiene** pertanto **che**, ai fini della disciplina sul reverse charge in edilizia contenuta nell'articolo 17, co.6, del DPR n. 633/72, **non debba** essere considerata la definizione di subappalto contenuta nel citato Codice dei Contratti pubblici, bensì quanto indicato nel precedente paragrafo 1).

Riassumendo:

- Il reverse charge trova applicazione nei casi in cui i **subappaltatori effettuano servizi nei confronti di imprese del comparto edilizio** che si pongono, in relazione all'intervento realizzato quali:
 - appaltatori;**
 - a loro volta subappaltatori.**
- deve trattarsi di interventi caratterizzati dalla presenza di **3 o più soggetti**: sulla base di chiarimenti ad oggi emanati, appare chiaro che il nuovo sistema del reverse charge **trova applicazione solamente in presenza di una “catena” di tre o più soggetti, non rileva** in alcun modo la **tipologia di committente principale** (è cioè irrilevante che quest'ultimo sia un'impresa di costruzione o ristrutturazione, un'altra impresa o un privato).
- sia il prestatore (subappaltatore) che il suo committente (appaltatore o subappaltatore) devono svolgere una prestazione riconducibile (anche occasional-

mente) alle attività della sezione F delle costruzioni (codici attività 45.XX.X) del **manuale Atecofin 2004**;

- il reverse charge **non è applicabile** alle prestazioni di servizi rese in forza di contratti d'appalto **direttamente** nei confronti delle imprese di costruzione/ristrutturazione: si applica solo nei rapporti fra subappaltatori ed appaltatori (o altri subappaltatori) e mai fra appaltatore e committente principale;



- **Contratti:** la circolare 37/E precisa che i servizi agli appaltatori/subappaltatori nel settore edile sono soggetti al reverse charge sia se resi sulla base di un **contratto di appalto**, sia se resi sulla base di un **contratto di prestazione d'opera**;
- **Appalto:** l'esecutore si avvale di una struttura organizzativa tendenzialmente articolata;
- **Contratto di prestazione d'opera:** prevale l'attività lavorativa del prestatore secondo il modulo organizzativo della piccola impresa: il lavoro personale del prestatore risulta prevalente rispetto alla organizzazione dei mezzi approntati per l'esecuzione del servizio;
- **Esclusioni:** sempre la circolare N. 37/E precisa che **sono escluse** dal meccanismo del reverse charge:
 - **forniture di beni con posa in opera:** la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene, infatti ai fini IVA costituiscono cessioni di beni e non prestazioni di servizi;
 - **prestazioni d'opera intellettuale** rese da professionisti;
 - **rapporti posti in essere all'interno dei consorzi e delle altre strutture associative** analoghe.

Check list verifica

1. Esiste una “catena” di almeno 3 soggetti coinvolti nell’operazione?

Sì: Prosegui con la domanda 2

No: Arresta analisi e Fatture con Iva

2. Quale posizione della “catena” stai analizzando ?

La fatturazione del soggetto 2 su 1: Arresta analisi e Fatture con Iva

La fatturazione di posizioni successive: Prosegui con la domanda 3

3. L’operazione di cui sopra può considerarsi effettuata nell’ambito del settore edile? Si considerano tali le prestazioni rese da un soggetto (prestatore) con codice ATECOFIN del gruppo F ad altro soggetto (suo committente) con codice ATECOFIN del gruppo F

Sì: Prosegui con la domanda 4

No: Arresta analisi e Fatture con Iva

4. Il rapporto giuridico che lega i soggetti numero 2 e 3 della “catena” (oppure il 4 con il 3, e così via) è riconducibile al contratto di subappalto o di prestazione d’opera (diverso, quindi, dalla cessione con posa in opera accessoria)?

Sì: Fattura Art. 17 comma 6

No: Fattura con iva

CAMPO DI APPLICAZIONE DEL REVERSE CHARGE PER ALCUNI SOGGETTI PARTICOLARI

Soggetti minimi in franchigia

Come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella C.M. n. 37/E/06, il reverse charge nell'edilizia non trova applicazione per le prestazioni rese da subappaltatori che adottano il regime in franchigia, previsto dall'art. 32-*bis* del DPR n. 633/72, considerato che per le prestazioni effettuate in regime in franchigia il committente non può assumere il ruolo di debitore d'imposta dal momento che, in base alla peculiarità di tale regime, l'imposta non deve essere versata. Peraltro, il reverse charge troverà, invece, applicazione nell'ipotesi (alquanto improbabile) in cui il contribuente minimo in franchigia assuma la veste di committente. In tal caso il medesimo dovrà integrare la fattura e versare l'Iva entro il giorno 16 del mese successivo.

Soggetti consortili, cooperative e A.T.I.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che il *reverse charge* non trova applicazione in relazione alle prestazioni rese nell'ambito di taluni rapporti associativi (ritenendo che i rapporti posti in essere all'interno di tali strutture non configurino subappalti o ipotesi affini) come, ad esempio:

- ❖ nell'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.

Nei rapporti esterni dovranno, invece, trovare applicazione le normali regole ed il reverse charge potrà trovare applicazione in presenza, ovviamente, di tutte le condizioni precedentemente illustrate. Analoghe considerazioni si ritengono applicabili nel caso di Associazioni Temporanee di Impresa.

In proposito la **R.M. 10.10.2008 n. 380/E:**

- L'Agenzia delle Entrate ha confermato che, ai soli fini del reverse-charge, i rapporti posti in essere all'interno dei consorzi e delle altre strutture associative analoghe non configurano subappalti o ipotesi affini.
- Infine, per aversi applicazione del meccanismo del reverse-charge, occorre che vi sia un rapporto di subappalto, ossia la presenza di almeno 3 soggetti: committente, appaltatore e subappaltatore e che gli ultimi 2 operino nel quadro di

un'attività riconducibile alla sezione F della tabella ATECO 2007. Pertanto, i terzi che eseguono in favore della società consortile le prestazioni riferibili all'esecuzione complessiva dell'opera, in virtù dell'esistenza del rapporto consortile (che omogeneizza le prestazioni delle consorziate e della società consortile), si configurano alla stregua dei soggetti subappaltatori; pertanto, detti terzi, ove ricorra la condizione riferita all'attività svolta, dovranno applicare ai servizi resi il regime del reverse-charge.

General contractor

L'art. 176 del D. Lgs. 12.04.2006, n. 163 (codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture) prevede che nei lavori pubblici il soggetto aggiudicatore (cioè l'ente pubblico stazione appaltante), anziché appaltare l'esecuzione dei lavori ad una impresa aggiudicatrice (appaltatore), può affidare la realizzazione dell'opera ad un soggetto dotato di adeguata esperienza e qualificazione nella costruzione di opere nonché di adeguata capacità organizzativa, tecnico-realizzativa e finanziaria (contraente generale o general contractor). Nei rapporti tra general contractor e imprese affidatarie, sino al 31.1.2008, l'IVA doveva essere applicata con il meccanismo dell'inversione contabile. Dall'1.2.2008 invece, per effetto delle modifiche introdotte dalla Finanziaria 2008, le prestazioni effettuate nei confronti del contraente generale devono essere assoggettate al regime IVA ordinario.

Riassumendo:

Il contraente generale provvede: allo sviluppo del progetto definitivo; all'acquisizione di aree di sedime; alla progettazione esecutiva; alla esecuzione con qualsiasi mezzo dei lavori e loro direzione; all'individuazione delle modalità gestionali dell'opera e selezione dei soggetti gestori; al prefinanziamento, in tutto o in parte, dell'opera da realizzare.

Fino al 31/1/2008 (R.M. 5.7.2007, n. 155): Il rapporto tra stazione appaltante e general contractor è inquadrabile nella figura del contratto di appalto; le prestazioni di servizi rese in esecuzione di tale contratto nei confronti del general contractor sono da assoggettare al meccanismo del reverse charge in quanto assimilabili ai subappalti.

Dall'1/2/2008 (Art. 1 c. 162 L. 244/2007): Non si applica il reverse charge alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale a cui sia affidata la totalità dei lavori.

- La nuova disposizione si applica alle prestazioni di servizi effettuate dal 1.2.2008.
- Ai fini IVA una prestazione di servizi si considera effettuata nel momento del pagamento o, se antecedente, nel momento di emissione della fattura, limitatamente all'importo pagato o fatturato.

REVERSE CHARGE: ANALISI DI ALCUNI CASI PARTICOLARI

L'affidamento dei servizi **“in house providing”** (traduzione letterale “gestione in proprio” - si intende quel modello di organizzazione e gestione dei pubblici servizi che le pubbliche amministrazioni adottano attraverso propri organismi, cioè senza ricorrere al libero mercato) non esclude automaticamente dall'applicazione del reverse charge. Per verificare se il rapporto tra società affidataria ed ente appaltante sia soggetto al reverse charge, è necessario verificare se tale rapporto sia un contratto di appalto. Questo è quanto ha affermato l'Agencia delle Entrate con la **Risoluzione 155/E del 16 aprile 2008**:

Il caso riguarda una società multiutility che opera nel settore dell'energia - fornendo servizi di fognatura e depurazione, gas, acquedotto, gestione calore e servizi dell'area elettrica - e che effettua anche prestazioni accessorie di natura edilizia riconducibili alla sezione F della tabella Atecofin 2004.

La società chiede se agli eventuali subappalti posti in essere per la realizzazione dei lavori edili deve applicarsi il meccanismo del reverse charge e se tale meccanismo contabile vada applicato anche agli interventi edilizi accessori ai servizi svolti dalla società.

L'Agencia ricorda che l'art. 35, comma 5, del DL 223/2006 (convertito dalla legge 248/2006) ha esteso il meccanismo del reverse charge 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”.

Nel caso in esame, concernente l'affidamento dei servizi secondo il modello dell'“in house providing”(che presuppone una assoluta mancanza, nel soggetto affidatario, di autonomia imprenditoriale e di potere decisionale distinto da quello dell'amministrazione) sul piano fiscale non comporta l'effetto automatico di escludere l'applicazione del regime del reverse charge. Quindi, per verificare se il rapporto tra società ed ente sia soggetto al reverse charge, è necessario appurare se tale rapporto sia riconducibile al contratto di appalto. In caso affermativo, il diverso rapporto intercorrente tra la società multiutility ed i soggetti terzi, chiamati ad eseguire i lavori edili, deve essere configurato quale subappalto. Ne deriva che dovrà essere applicato il meccanismo del reverse charge.

Fabbricazione ed installazione di infissi e simili (posizione del fabbricante)

Nella **C.M. n. 11/E del 16/02/07, par. 5.3**, l'Agencia Entrate ha precisato che la **costruzione e installazione di infissi effettuata dal produttore (cod. 20.30.2), non è soggetta al reverse charge né nell'ipotesi di fornitura con posa in opera (cessione), né nell'ipotesi di (sub) appalto (prestazione di servizi), trattandosi di attività non riconducibile al settore edile. Indipendentemente dalla tipologia contrattuale realizzata, la fornitura effettuata dal fabbricante (la cui produzione sia riconducibile ad un codice attività estraneo alla sezione F) non rientra nell'applicazione del reverse charge anche se il suo committente (appaltatore o eventuale subappaltatore) vi ricade.**

Tale risposta è in linea con la precisazione della C.M. n. 37/E che esclude l'applicazione del *reverse charge* nelle seguenti attività non comprese nella sezione F (codici 45) del manuale Atecofin 2004:

- installazione e manutenzione di prati e giardini (codice 01.41.3);
- costruzione o installazione di attrezzature industriali (codice 28.52.0);
- pulizia di immobili (codice 74.70.1).

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

- ❖ Fabbricazione di articoli in plastica – 25.23.0 – **Reverse charge escluso**
- ❖ Fabbricazione di porte e finestre in metallo – 28.12.1 - **Reverse charge escluso**
- ❖ Fabbricazione di porte e finestre in legno – 20.30.1 - **Reverse charge escluso**
- ❖ Fabbricazione di altri elementi di carpenteria in legno e falegnameria per l'edilizia – 20.30.2 - **Reverse charge escluso,**

nonché ad altre forniture con relativa installazione/montaggio effettuata direttamente dal “fabbricante”, in tutti quei casi dove la posa/installazione **rappresenta una operazione “naturalmente” ricompresa nel codice attività che identifica la produzione del manufatto** (settore D manifatture). Dalla lettura del manuale Atecofin, infatti, si ricava che dalla sezione F “costruzioni” sono esclusi:

- ❖ il montaggio di edifici e strutture prefabbricati completi con elementi prodotti in proprio;
- ❖ le installazioni di elementi di carpenteria e falegnameria, fabbricati in proprio, che sono collocate nell'apposita sezione delle attività manifatturiere, a seconda del materiale utilizzato.

A titolo esemplificativo si possono elencare:

- ❖ Fabbricazione di prodotti in calcestruzzo per l'edilizia (lastre, elementi prefabbricati in cemento, calcestruzzo o pietra artificiale, ecc.) – 26.61.0 – **Reverse charge escluso**
- ❖ Fabbricazione di strutture metalliche e di parti di strutture (ossature metalliche per le costruzioni, edifici prefabbricati prevalentemente in metallo, tettoie, ecc.) – 28.11.0 – **Reverse charge escluso**

Installazione di infissi e simili, senza fabbricazione (il posatore/montatore)

Ripartendo dai concetti espressi nel caso precedente, si ritiene importante evidenziare che rientra, invece, a pieno titolo nell'ambito applicativo del *reverse charge* (in presenza ovviamente di subappalto), l'attività di installazione (o posa in opera) resa

da ditte non costruttrici (posatori/installatori), la cui prestazione è riconducibile alle attività identificate nel settore delle costruzioni. Riportiamo, a titolo esemplificativo, i seguenti codici:

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

Peraltro è necessario precisare che per i soggetti sopra indicati (i posatori/installatori), che si trovano nella posizione di subappaltatore, la **modalità di emissione della fattura** (con o senza Iva) **può variare a seconda della posizione ricoperta dal loro committente** (appaltatore o subappaltatore). Si ritiene, infatti, che affinché il reverse charge trovi applicazione, è necessario **che entrambi** i soggetti esercitino **attività edile riconducibile ai codici che iniziano per 45**. Riprendendo l’esempio degli infissi o dei serramenti, se questi vengono installati da un posatore che non li ha prodotti, la fattura andrà emessa come segue:

- 1) se il posatore fattura all’appaltatore impresa edile (cod. 45.21.1), andrà sicuramente applicato il reverse charge;
- 2) se il posatore fattura alla fabbrica di serramenti (o al commerciante), non andrà applicato il reverse charge.

Fornitura di infissi, serramenti, pavimenti e altri materiali da costruzione, effettuata dal commerciante

Il commercio di tali prodotti è riconducibile ai seguenti codici:

- ❖ Commercio all’ingrosso di materiali da costruzione (compresa l’eventuale consegna e installazione della merce in conto proprio) – 51.53.2 – **Reverse charge escluso**
- ❖ Commercio al dettaglio di materiali da costruzione – 52.46.3 - **Reverse charge escluso**

L’appartenenza di tali soggetti al settore G (commercio) anziché a quello F (costruzioni) permettere di concludere che per tali forniture non trova applicazione il sistema del reverse charge, tanto nelle ipotesi di cessione, che di cessione con posa in opera (ipotesi peraltro confermata nella C.M. n. 37/E/06), nonchè, riteniamo, nell’eventuale ipotesi di fornitura voluta, fra le parti, nel contesto di un contratto di (sub) appalto¹⁷. Nelle istruzioni Atecofin¹⁸ si legge, infatti, che “*l’installazione effettuata come un*

servizio connesso alla vendita di un'attrezzatura o di un bene è un'attività accessoria ed è classificata come l'attività principale”.

Il fabbro e il lattoniere

L'attività svolta da tali soggetti ricade generalmente nei codici seguenti che non si collocano nella sezione F (costruzioni):

- ❖ Fabbricazione di oggetti in ferro, in rame ed altri metalli e relativi lavori di riparazione (lavorazione artistica del ferro battuto e peltro, officine da ramaio, fabbro ferraio, maniscalco) - 28.75.5 - **Reverse charge escluso**
- ❖ Fabbricazione di porte, finestre e loro telai, imposte e cancelli metallici - 28.12.1 - **Reverse charge escluso**
- ❖ Fabbricazione di strutture metalliche e di parti di strutture (ossature metalliche per le costruzioni, edifici prefabbricati prevalentemente in metallo, tettoie, ecc., comprese le grondaie) - 28.11.0 - **Reverse charge escluso.**

In linea di principio, quindi, per le forniture effettuate da tali “fabbricanti” non trova mai applicazione il reverse charge, tanto nell'ovvia situazione di cessione con posa in opera che in presenza di contratto di (sub) appalto.

Sembra corretto ritenere, tuttavia, che eventuali lavori di lattoneria resi direttamente da un'impresa edile sono, invece, riconducibili al settore F e, quindi, in tale ipotesi troverà applicazione, in presenza di tutte le altre condizioni, il reverse charge. Si pensi ad esempio, al codice 45.22.0 per posa in opera di coperture e ossature di tetti di edifici o al codice 45.25.0 per la posa in opera di elementi in acciaio non fabbricati in proprio.

L'idraulico e l'elettricista

Tali categorie realizzano solitamente contratti d'appalto o contratti d'opera. La loro attività è riconducibile nei codici della sezione F e quindi per costoro trova applicazione, a pieno titolo, il regime del reverse charge (ovviamente in presenza di subappalto).

- ❖ Installazione di impianti elettrici e tecnici - 28.30.2 – **Applicabilità reverse charge**
- ❖ Installazione di impianti idraulico sanitari - 28.30.2 – **Applicabilità reverse charge**

L'idraulico o l'elettricista che si limita a fornire un bene (ad esempio la caldaia) e ad installarlo, realizza, a nostro giudizio, in tale semplice contesto, una cessione di beni con prestazione accessoria (è come si trovasse nella posizione del commerciante analizzata in precedenza).

In quest'ultimo caso si ritiene non trovi pertanto applicazione il reverse charge. Non trova, inoltre, applicazione il reverse charge nel caso di fornitura dei beni con installazione effettuata dal fabbricante dell'impianto (es. 29.23.1 per l'aria condizionata per

uso non domestico; 29.71.0 per quelli di uso domestico).

Rimane esclusa dal reverse charge anche la manutenzione effettuata dal fabbricante di attrezzature industriali (29.23.2), mentre rientra quella effettuata dall'idraulico (45.33.0).

La tinteggiatura effettuata dal giardiniere

Si ritiene che la tinteggiatura (45.44.0) effettuata in via occasionale (quindi senza dichiarare il codice attività all'Agenzia delle Entrate e/o al Registro imprese) dal giardiniere (01.41.3), ricada, in presenza delle altre condizioni, nell'applicazione del reverse charge (C.M. n. 37, punto 2, ultimo paragrafo).

Altri servizi utilizzati in edilizia (esclusi dal reverse charge)

Sulla base dell'individuazione del settore edile in quello del settore F (costruzioni) dei codici Atecofin, anche se non espressamente indicate nella circolare, sono, pertanto, da ritenersi **escluse** dall'applicazione del sistema del reverse charge le prestazioni riconducibili alle seguenti attività:

- ❖ Trasporto di merci su strada (compreso il trasporto con veicoli speciali quali autobetoniere, autocisterne, ecc. oppure il trasporto di beni alla rinfusa quali cemento, sabbia, ecc.) - 60.24.0 - **Reverse charge escluso**
- ❖ Gestione di deposito merci conto terzi - 63.12.1 - **Reverse charge escluso**
- ❖ Noleggio di ponteggi e piattaforme di lavoro *senza* montaggio e smontaggio - 71.32.0 - **Reverse charge escluso**
- ❖ Noleggio di macchine e attrezzature per lavori edili, *senza* operatore - 71.32.0 - **Reverse charge escluso**
- ❖ *Leasing* operativo di macchine ed attrezzature edili - 71.32.0 - **Reverse charge escluso**
- ❖ *Leasing* finanziario - 65.21.0 - **Reverse charge escluso**

Altre Casistiche ed Applicazione del reverse charge:

1. Appalto per la costruzione di un edificio (o la realizzazione dei relativi impianti) dove committente è un'impresa che abitualmente svolge attività di costruzione o ristrutturazione di immobili. Applicazione reverse charge: No, trattasi del rapporto appaltatore-committente.
2. Appalto per la costruzione di un edificio (o la realizzazione dei relativi impianti) dove committente principale è un'impresa che non svolge abitualmente attività di costruzione o ristrutturazione di immobili. Applicazione reverse charge: No, trattasi del rapporto appaltatore-committente.
3. Appalto per la costruzione di un edificio (o la realizzazione dei relativi impianti) dove committente principale è un privato. Applicazione reverse charge: No, trattasi del rapporto appaltatore-committente.
4. Subappalto relativo alla fornitura di prestazioni di manodopera per la costru-

- zione dell'edificio di cui ai casi 1, 2 o 3. Applicazione reverse charge: Sì, nel rapporto subappaltatore-appaltatore.
5. Subappalto relativo alla realizzazione di impianti (idraulico, elettrico e simili) nell'edificio di cui ai casi 1, 2 o 3. Applicazione reverse charge: Sì, nel rapporto subappaltatore-appaltatore.
 6. Fornitura con posa in opera di infissi e serramenti nell'edificio di cui ai casi 1, 2 o 3. Applicazione reverse charge: No.
 7. Subappalto relativo alla fornitura di infissi e serramenti nell'edificio di cui ai casi 1, 2 o 3. Applicazione reverse charge: No (chiarimento C.M. n. 11/E del 16/02/2007, par. 5.3).
 8. Prestazione di noleggio di ponteggi e piattaforme per l'edilizia senza montaggio e smontaggio, oppure di macchine e attrezzature per lavori edili, senza operatore (nolo a freddo). Applicazione reverse charge: No.
 9. Prestazione di noleggio di ponteggi e piattaforme per l'edilizia con montaggio e smontaggio, oppure di macchine e attrezzature per lavori edili, con operatore (nolo a caldo). Applicazione reverse charge: Dovrebbe essere escluso (si auspicano conferme ufficiali).
 10. Subappalto riguardante servizi di escavazione per la realizzazione di sbancamenti, sistemazione di terreni, demolizione edifici e simili. Applicazione reverse charge: Sì.
 11. Impresa di compravendita immobiliare (70.12.0) a cui viene appaltata la costruzione di un edificio. L'impresa immobiliare subappalta la costruzione ad un'impresa edile (45.21.1). Applicazione reverse charge: No, nel rapporto appaltatore-committente principale, ma applicazione reverse charge: Sì, nel rapporto subappaltatore-appaltatore (che si trova occasionalmente ad esercitare attività riconducibile alla sezione F).
 12. Impresa metalmeccanica (28.52.0) a cui viene appaltata la costruzione di un edificio. L'impresa metalmeccanica subappalta la costruzione ad un'impresa edile (45.21.1). Applicazione reverse charge: Come caso 11).

Fornitura di materiale per l'edilizia (es. sabbia, mattoni, calcestruzzo, ecc.)

Sezione C (Estrazione di minerali)

- Estrazione di pietre (ornamentali e da costruzione, per calce, pietra da gesso ecc.) - 14.1x.x - **Reverse charge escluso**
- Estrazione di ghiaia, sabbia, argilla e caolino - 14.2x.x - **Reverse charge escluso**
- Estrazione di altri minerali e prodotti di cava (pomice, quarzite, asfalto e bitume naturale, ...) - 14.50.x - **Reverse charge escluso**

Per le cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere, il reverse charge troverà applicazione solamente dopo l'eventuale autorizzazione UE (art. 17, co.7, del DPR n. 633/72).

Sezione D (Manifatture)

- Fabbricazione di piastrelle in ceramica per pavimenti e rivestimenti - 26.30.0 - **Reverse charge escluso.**
- Fabbricazione di mattoni, tegole ed altri prodotti per l'edilizia in terracotta - 26.40.0 - **Reverse charge escluso.**
- Produzione di cemento, calce, gesso (clinkers, calce viva, calce spenta, calce idraulica, ...) - 26.5x.xx - **Reverse charge escluso.**
- Fabbricazione di prodotti in calcestruzzo, cemento o gesso (lastre, tavole, fogli, pannelli, tubi, colonne, elementi prefabbricati, ecc.) - 26.6x.xx - **Reverse charge escluso.** Per le forniture dei prodotti sopra indicati, effettuate dalle imprese che li fabbricano, non trova applicazione il reverse charge e quindi andrà addebitata l'imposta in fattura.

Attività di produzione e installazione di prefabbricati in calcestruzzo



La **Risoluzione dell' Agenzia delle Entrate 4.3.2008, n. 76/E** riguarda la società Alfa che svolge l'attività di produzione di prefabbricati in cemento armato precompresso, utilizzando il codice attività 26.61.0 (23.61.00 - ATECO 2007).

Tale società stipula un **contratto di appalto** (in qualità di appaltatrice) con un'impresa (committente) che svolge lavori generali di costruzione, identificata dal codice attività 45.21.1 (41.20.00 – ATECO 2007), che a sua volta aveva ricevuto in appalto l'esecuzione dell'opera dal committente principale della stessa.

La società Alfa, **oltre alla produzione di detti elementi prefabbricati** deve provvedere anche al loro **trasporto e montaggio per la realizzazione del fabbricato**.

Per il trasporto, installazione e montaggio, la società Alfa si avvale anche di imprese terze specializzate.

La questione riguarda la necessità o meno di applicare il meccanismo del reverse charge, considerata:

- la tipologia dell'attività svolta dalle società coinvolte;
- la tipologia di rapporto/contratto intercorrente tra i predetti soggetti.

1) Con riferimento alla tipologia e quindi alla **classificazione dell'attività svolta** dalla società Alfa, considerato che i **prefabbricati prodotti sono in calcestruzzo e che il loro montaggio avviene nel cantiere edile**, l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato che la **classificazione dell'attività** con il codice 26.61.0 (23.61.00 – ATECO 2007), ricompreso nella sezione D “Attività manifatturiere” **non è da ritenersi corretta** in quanto:

- *“dalla sezione D sono escluse le attività di costruzione di strutture e operazioni di fabbricazione eseguite nel cantiere edile, classificate correttamente nella sezione F”*;
- il codice 26.61.0 è da riferirsi alla *“completa costruzione presso lo stabilimento del fabbricante (e quindi fuori cantiere) di strutture prefabbricate in cemento”*;
- va ricompresa **nella sezione F** *“l'attività di montaggio di edifici e strutture prefabbricati completi con elementi prodotti in proprio se il principale materiale utilizzato è il calcestruzzo”*.

Considerato quanto sopra, la società Alfa dovrebbe quindi utilizzare il **codice 45.21.1** (41.20.00 – ATECO 2007) attribuibile anche al *“montaggio e installazione in cantiere di opere prodotte in fabbrica”*.

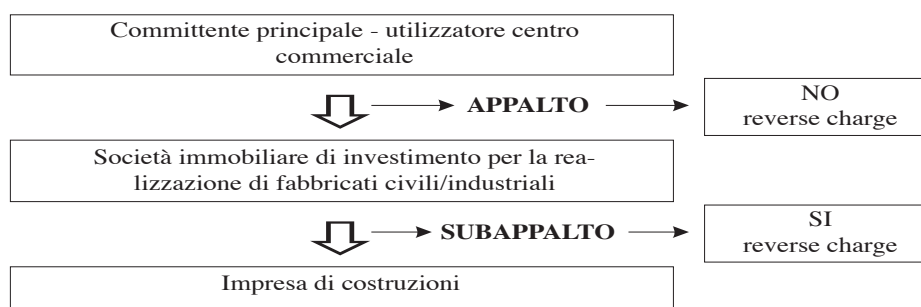
Le attività poste in essere dagli operatori coinvolti sono quindi **ricomprese nella Sezione F della Tabella ATECOFIN 2004** e quindi è soddisfatto il requisito in base al quale, per rientrare nell'ambito di applicazione del reverse charge, appaltatore e subappaltatore devono **operare entrambi nel settore edile**.

2) Con riferimento alla condizione legata alla tipologia del contratto stipulato, poiché:

- dal contratto *“emerge che le parti non hanno voluto pattuire una cessione di materiali con relativa posa in opera, ma hanno inteso affidare l'esecuzione di un'opera con strutture prefabbricate e che costituisce un risultato diverso rispetto al complesso dei beni utilizzati”*, e quindi il contratto è da considerarsi un contratto d'appalto;
- **esiste a monte un committente principale** che ha appaltato l'opera all'impresa di costruzione che a sua volta ha dato in appalto alla società Alfa la produzione, trasporto, montaggio ed installazione dei prefabbricati; il **rapporto tra impresa costruttrice e società Alfa** configura un rapporto di **subappalto nell'ambito del quale trova applicazione il meccanismo del reverse charge**.

Allo stesso meccanismo saranno soggette anche le prestazioni di trasporto, montaggio ed installazione rese dai soggetti terzi ai quali la società Alfa subappalta tali operazioni, a condizione comunque che anche detti soggetti svolgano un'attività ricompresa nella Sezione F.

Attività di costruzione di un fabbricato oggetto di un contratto di vendita di cosa futura



La **Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 14.3.2008, n. 97/E** riguarda l'impresa di costruzioni Alfa che collabora con una società immobiliare di investimento per la realizzazione di fabbricati civili/industriali. In linea generale, tale collaborazione prevede che, se l'acquirente finale è noto, la società immobiliare stipula:

- un contratto di compravendita di cosa futura con l'acquirente finale;
- un contratto d'appalto con l'impresa di costruzione Alfa che si assume l'obbligo di eseguire i lavori secondo le specifiche dell'acquirente finale (il corrispettivo relativo al lavoro svolto è pagato dalla società immobiliare).

A seguito di tale collaborazione si è verificata la seguente situazione:

- una **società ha stipulato un preliminare di compravendita di un terreno di proprietà della società immobiliare di investimento e contestualmente ha affidato a quest'ultima la costruzione di un complesso commerciale** da realizzare sullo stesso;
- la **società immobiliare di investimento incarica della realizzazione del complesso commerciale l'impresa di costruzioni Alfa**.

L'istanza di interpello è volta a chiarire se debba essere applicato il meccanismo del reverse charge nei rapporti intercorrenti tra impresa di costruzione Alfa e la società immobiliare di investimento.

1) Dopo aver analizzato l'attività esercitata dai due soggetti, l'Agenzia delle Entrate ha concluso che **entrambi i soggetti sono operanti nel comparto dell'edilizia** e pertanto è da ritenere soddisfatto il requisito relativo all'attività svolta (Sezione F).

2) Per determinare se il rapporto esistente tra l'impresa di costruzione Alfa e la società immobiliare di investimento sia qualificabile come subappalto va inquadrato anche il rapporto esistente a monte tra la società committente e la società immobiliare.

Poiché:

- nel contratto **tra la società committente e la società immobiliare** per la progettazione e realizzazione del complesso immobiliare le parti hanno espressamente indicato **la volontà di porre in essere un contratto di appalto** in base al quale la realiz-

zazione dell'opera è affidata alla società immobiliare, nel rispetto delle specifiche del committente;

- nel contratto tra la **società immobiliare** e **l'impresa di costruzione Alfa**, quest'ultima **accetta di eseguire i lavori di costruzione oggetto del citato contratto d'appalto** e:

- da tale contratto risulta che **le parti intendono porre in essere un subappalto** con conseguente assunzione dei diritti, doveri e rischi connessi;
- l'impresa di costruzione **Alfa rimane estranea al contratto di compravendita** del terreno richiamato nel **contratto principale** intercorrente **tra la società committente e la società immobiliare**; il rapporto **tra la società immobiliare e l'impresa di costruzione Alfa** costituisce un contratto di **subappalto**, nell'ambito del quale **va applicato il meccanismo del reverse charge**.

Esecuzione lavori a seguito di contratto di concessione di lavori pubblici



La **Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 18.3.2008, n. 101/E** riguarda la **società Alfa** che si è aggiudicata un contratto di concessione avente ad oggetto la progettazione ed esecuzione di lavori di completamento ed ampliamento di un ospedale con successiva gestione dei servizi "no core" e commerciali compatibili.

La **società Alfa** ha affidato l'esecuzione dei lavori sia a terzi sia ad un consorzio costituito da alcuni soci della società stessa. Detto consorzio fattura alla società Alfa le prestazioni eseguite ed accredita i relativi corrispettivi ai consorziati in base alle quote di partecipazione.

Analogamente, il consorzio riceve fatture dai fornitori ed addebita ai consorziati i costi, sempre in base alla quota di partecipazione.

Considerato che l'esecuzione dei lavori di completamento ed ampliamento dell'ospedale rientrano tra le attività comprese nella sezione F, la questione riguarda l'applicazione del meccanismo del reverse charge:

- nei rapporti tra la società Alfa che si è aggiudicata il contratto di concessione ed i terzi ovvero il consorzio cui è affidata l'esecuzione dei lavori;
- nei rapporti intercorrenti tra il consorzio ed i consorziati.

Per verificare se nella situazione in esame debba applicarsi il meccanismo del reverse charge va innanzitutto verificato:

- se il rapporto esistente tra la società Alfa ed il consorzio possa essere definito un subappalto, a tal fine va verificato se, a monte:
- il contratto stipulato tra la società Alfa e l'Amministrazione pubblica possa essere qualificato come un contratto di **“appalto pubblico”** ovvero un contratto di **“concessione pubblica”**.

In merito nella **Risoluzione n. 101/E** è evidenziato che i due rapporti sono così identificati:

-Appalti Pubblici: *“... aventi ad oggetto ... l'esecuzione, ovvero la progettazione esecutiva e l'esecuzione, ovvero la progettazione definitiva, la progettazione esecutiva e l'esecuzione di lavori pubblici o di pubblica utilità, e di lavori ad essi strutturalmente e direttamente collegati, nonché la loro gestione funzionale ed economica, che presentano le stesse caratteristiche di un appalto pubblico di lavori, ad eccezione del fatto che il corrispettivo dei lavori consiste unicamente nel diritto di gestire l'opera o in tale diritto accompagnato da un prezzo”*

-Concessioni Pubbliche: *“... hanno di regola, ad oggetto, la progettazione definitiva, la progettazione esecutiva e l'esecuzione di opere pubbliche o di pubblica utilità, e di lavori ad essi strutturalmente e direttamente collegati, nonché la loro gestione funzionale ed economica. La controprestazione a favore del concessionario consiste, di regola, unicamente nel diritto di gestire funzionalmente e di sfruttare economicamente tutti i lavori realizzati. Tuttavia, il soggetto concedente stabilisce, in sede di gara, anche il prezzo, qualora al concessionario venga imposto di praticare nei confronti degli utenti prezzi inferiori a quelli corrispondenti alla remunerazione degli investimenti e alla somma del costo del servizio e dell'ordinamento utile d'impresa”*

Da quanto sopra si può desumere che, nel caso in esame, il **rapporto tra l'Amministrazione pubblica e la società Alfa che ha vinto la gara** va qualificato come una **concessione pubblica** e non come un appalto.

Con riferimento al **rapporto tra la società Alfa ed i soggetti ai quali la stessa appalta i lavori** (soggetti terzi e soci della stessa riuniti in un consorzio), ai fini in esame, non assume rilevanza il fatto che parte di detti soggetti siano soci della società stessa.

La Risoluzione in esame chiarisce infatti che: “... *i soci sotto il profilo fiscale effettuano prestazioni nei confronti della società concessionaria, e pertanto, si considerano comunque soggetti autonomi rispetto alla società.*”

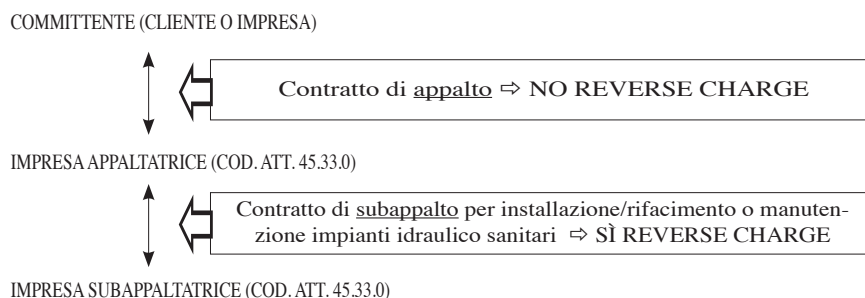
Il contratto con cui la società ... affida lavori e servizi ai soci, al pari dei contratti stipulati con soggetti terzi, si qualifica, quindi, come contratto di appalto”.

Quindi, sia il rapporto intercorrente **tra la società Alfa e terzi**, che il rapporto **tra la stessa ed il consorzio**, va qualificato come **appalto e non subappalto**, per cui il meccanismo del **reverse charge non va applicato**.

Per quanto riguarda i rapporti tra consorzio e consorziati, la Risoluzione in esame richiama i chiarimenti contenuti nella Circolare 29.12.2006, n. 37/E in base ai quali: “*il meccanismo del reverse charge non può trovare applicazione in relazione alle prestazioni rese nell’ambito di taluni rapporti associativi, quali quelli consortili, in quanto non configurabili come subappalti o ipotesi affini.*”.

Come chiarito dalla **Circolare 4.4.2007, n. 19/E**, soltanto nel caso in cui **il consorzio operi sulla base di un subappalto** e quindi applichi il meccanismo del reverse charge, tale modalità di fatturazione **si riflette anche nei rapporti interni tra consorzio e consorziati**, sempreché le prestazioni rese rientrino in quelle comprese nella Sezione F.

Attività di installazione e manutenzione di impianti idraulico sanitari



La **Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate 5.7.2007, n. 154/E** riguarda un’impresa che svolge l’attività di installazione e manutenzione di impianti idraulico sanitari, contraddistinta dal codice attività 45.33.0, mediante contratti di **subappalto** con una società operante nel medesimo settore (appaltatrice). L’impresa istante assume quindi il ruolo di subappaltatrice in quanto la società che procura i lavori ha un contratto di appalto con il committente.

Nell’ambito di tale attività, la stessa effettua anche interventi di mera manutenzione di impianti esistenti. Al riguardo l’Agenzia delle Entrate, considerando che:

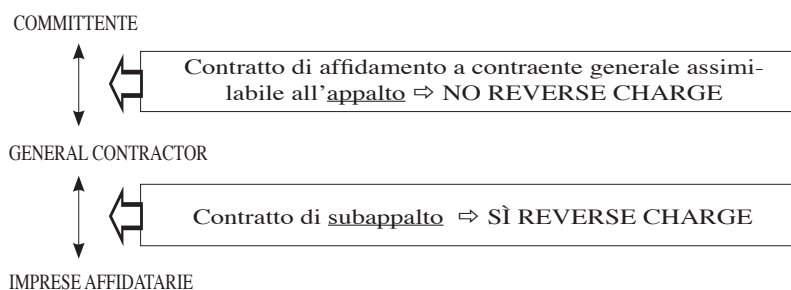
- come precisato nella citata Circolare n. 37/E, le attività di costruzioni di cui alla predetta sezione F comprendono anche le riparazioni;
- dal punto di vista soggettivo, ai fini dell’applicazione del reverse charge è

necessario che entrambe le parti (appaltatore e subappaltatore) operino nel settore edile;

ha affermato che **l'attività di mera manutenzione di impianti idraulici già esistenti**, riconducibile nella categoria delle riparazioni inerenti il settore delle costruzioni, è **soggetta al meccanismo del reverse charge**. Più in generale, **anche alle altre attività** svolte dall'impresa istante (subappaltatrice), vale a dire:

- installazione dell'impianto idraulico in un immobile in corso di costruzione, in cui l'appaltatore ha ottenuto l'incarico dal proprietario dell'immobile (privato ovvero impresa edile);
- rifacimento dell'impianto idraulico per conto di un appaltatore che ha ottenuto l'incarico dal proprietario dell'immobile (privato), senza che tale intervento faccia parte di un intervento di costruzione o ristrutturazione; risulta applicabile il meccanismo del reverse charge, a nulla rilevando il fatto che il soggetto appaltatore abbia ricevuto l'incarico da un privato o da un'impresa edile. Infatti, secondo quanto già chiarito nella Circolare 16.2.2007, n. 11/E ***“non assume rilevanza la qualità del soggetto che si pone quale committente principale, né il settore economico nel quale lo stesso opera”***.

Affidamento dei lavori ad un “general contractor”



La **Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 5.7.2007, n. 155/E** esamina l'applicabilità del meccanismo del reverse charge in relazione alle prestazioni di servizi rese, nei confronti di un “general contractor” (o contraente generale), da imprese terze affidatarie dei lavori. La figura del general contractor è prevista nell'ambito del D.Lgs n. 163/2006 relativo agli appalti pubblici, in base al quale (art. 176) 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 di opere nonché di adeguata capacità organizzativa, tecnico-realizzativa e finanziaria la realizzazione con qualsiasi mezzo dell'opera.....”*. Tale contratto costituisce quindi una tipologia di contratto di appalto pubblico, all'interno della quale **il contraente generale svolge il ruolo di appaltatore**, con i compiti specificati dalla norma. Il contraente generale può eseguire i lavori:

- direttamente
- ovvero

- mediante affidamento a soggetti terzi, nei confronti dei quali, quindi, il rapporto si configura quale **subappalto**.

In considerazione del fatto che trattasi di contratti di subappalto, alle prestazioni rese dalle imprese affidatarie nei confronti del contraente generale è applicabile il meccanismo del reverse charge. Pertanto:

- le imprese affidatarie devono emettere nei confronti del contraente generale fattura senza IVA, specificando l'applicazione del meccanismo del reverse charge;
- il contraente generale deve provvedere ad integrare tali fatture con indicazione dell'aliquota e della relativa imposta.

Attività di installazione e manutenzione ordinaria di impianti di allarme

Con la **Risoluzione 11.7.2007, n. 164/E** l'Agenzia delle Entrate esamina il caso di un'impresa che svolge l'attività di installazione e manutenzione ordinaria di impianti di allarme. In particolare, le problematiche oggetto dell'istanza in esame riguardano:

1. l'individuazione del codice attività da utilizzare;
2. l'applicabilità o meno del meccanismo del reverse charge all'attività di manutenzione esercitata in subappalto;
3. la necessità di distinguere, ai fini dell'applicabilità del meccanismo del reverse charge, tra:
 - l'attività di installazione eseguita per conto di una società che svolge solo l'attività di installazione, che, a sua volta, ha ottenuto l'appalto per l'installazione dal cliente finale;
 - l'attività di installazione eseguita per conto di una società produttrice di sistemi di allarme, che li cede direttamente al cliente finale.

Individuazione del codice attività

Al fine di contraddistinguere l'attività in esame, l'Agenzia delle Entrate ritiene applicabile, in linea generale, il codice attività **45.31.0** corrispondente all'installazione di impianti elettrici e tecnici, tra i quali sono espressamente ricompresi anche i sistemi di allarme antifurto.

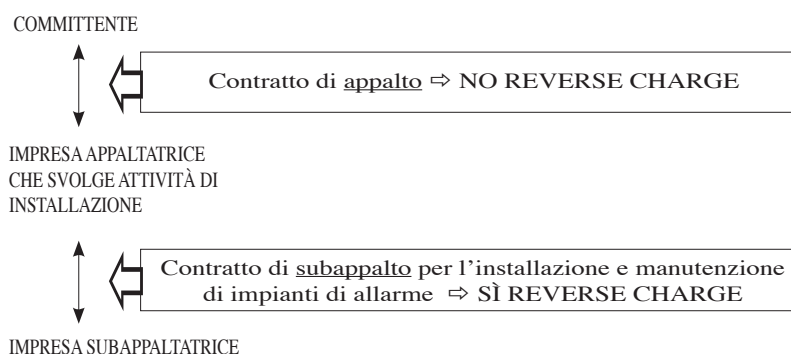
Attività di manutenzione

Per individuare il corretto trattamento dell'attività di manutenzione ordinaria, svolta in subappalto, va tenuto presente che dalle note esplicative della classificazione ATECOFIN delle attività economiche risulta che sono incluse nella sezione F anche le **riparazioni** rese sugli impianti e le opere rientranti nella medesima sezione. Secondo l'Agenzia delle Entrate pertanto anche l'attività di manutenzione, essendo assimilabile alla riparazione, è riconducibile alla predetta sezione F, con la conseguente applicabilità del reverse charge essendo svolta in subappalto.

Attività di installazione per conto di altra società

Relativamente all'attività di installazione, è necessario distinguere in base al contratto stipulato "a monte" con il cliente finale, se l'attività di installazione è svolta dalla società istante:

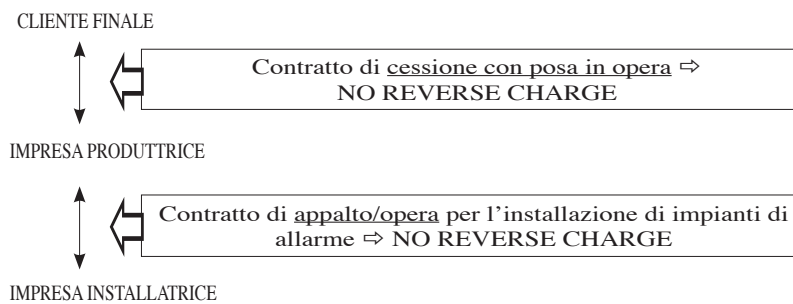
- per conto della società appaltatrice che, a sua volta, esercita l'attività di installazione, si configura un'ipotesi di **subappalto** con conseguente applicazione del meccanismo del reverse charge;



- per conto della società produttrice di impianti di allarme, incaricata della vendita con relativo montaggio, va verificata la natura giuridica del rapporto contrattuale tra la società produttrice e il cliente finale. Analogamente a quanto affermato con riferimento al caso di fornitura di armature in acciaio per cemento armato di cui alla Risoluzione n. 148/E, infatti, va tenuto presente che *“il sistema dell’inversione contabile trova applicazione solo se la prestazione dell’installazione è resa nei confronti di un appaltatore”*.

La Risoluzione in esame fornisce anche un'utile precisazione in merito alla fondamentale questione della distinzione tra contratto di vendita e contratto di appalto, affermando che tale distinzione, in linea generale *“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 modificare 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 soggetta al regime del reverse charge”*

Nell'ipotesi in esame, quindi, il meccanismo del reverse charge **non trova applicazione** trattandosi di attività di installazione posta in essere nei confronti della ditta produttrice che effettua una cessione con posa in opera.



Installazione di ponteggi per conto terzi e noleggio di ponteggi con relativa installazione

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

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

- **l'inclusione nel campo di applicazione del reverse charge** delle prestazioni di manodopera, *“di fatto estende l'obbligo dell'inversione contabile anche alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera di cui all'art. 2222 del c.c.”*;
- *“devono ritenersi escluse dal reverse charge le forniture di beni con posa in opera poiché tali operazioni, nelle quali la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene, ai fini Iva costituiscono cessioni di beni e non prestazioni di servizi”*;

è giunta alla conclusione che, nel caso proposto:

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

Noleggio di macchine per lavori edili con operatore

Nella **Risoluzione 3.8.2007, n. 205/E** l'Agenzia delle Entrate risponde all'istanza di interpello presentata da una società cooperativa che effettua lavori di scavo, sbancaamento, sistemazione di terreni, demolizione di edifici e similari, trasporto di materiali quali sabbia e terra conto terzi, in forza di **contratti di noleggio del mezzo** necessario per il lavoro da eseguire **con il relativo operatore**. Il **corrispettivo** pattuito tra le parti è **commisurato alle ore di utilizzo del mezzo con l'operatore**. L'agenzia delle Entrate ribadisce innanzitutto che i **contratti di mero noleggio** (senza operatore o senza montaggio/smontaggio) sono **comunque esclusi dall'applicazione del reverse charge** in quanto gli stessi non configurano prestazioni di subappalto e non sono nemmeno ricompresi tra le attività della sezione F della Tabella ATECOFIN 2004. Diversamente, nei casi di **contratto di noleggio con operatore o comprensivo di**

montaggio e/o smontaggio (c.d. “noli a caldo”) poiché dette attività sono riconducibili ai codici:

- **45.25.0** “*altri lavori di costruzione, tra i quali rientrano il noleggio di ponteggi e piattaforme di lavoro con montaggio e smontaggio*”;
- **45.50.0** “*noleggio di macchine e attrezzature per lavori edili, con operatore, tra i quali rientrano il noleggio di gru, macchine movimento terra, macchine per il pompaggio di calcestruzzo, etc.*” ; **rientranti nella sezione F** della Tabella ATECOFIN 2004, al verificarsi delle restanti condizioni richieste dalla normativa, si rende necessaria l'**applicazione del reverse charge**.

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

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

Nello specifico caso analizzato dall’Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 205/E in esame, poiché il contratto di noleggio dei mezzi con l’operatore prevede la **quantificazione del corrispettivo in base alle ore di utilizzo** del mezzo, **a nulla rilevando il risultato** il prestatore è da ritenersi “mero esecutore materiale dei lavori” che si attiene alle direttive del committente. Conseguentemente, alla luce di quanto sopra, il **reverse charge non va applicato** e la prestazione va fatturata con IVA.

Realizzazione di controsoffitti e pareti in cartongesso

Con la **Risoluzione 10.8.2007, n. 220/E** l’Agenzia delle Entrate analizza il caso di una società che esercita quale attività prevalente il commercio all’ingrosso ed al dettaglio di materiali per l’edilizia e come **attività secondaria quella di rivestimento di pavimenti e muri**, identificata, nella sezione F della Tabella ATECOFIN 2004, con il **codice 45.43.0**. In particolare, il caso esaminato riguarda un **contratto per la fornitura e la posa in opera di controsoffitti e pareti di cartongesso** stipulato con un’impresa che effettua lavori di ristrutturazione e ampliamento di un immobile a seguito della stipula di uno specifico contratto di appalto con il proprietario dell’immobile. La società in esame, in veste di subappaltatore, chiede se l’attività svolta debba essere considerata prestazione di servizi ovvero cessione di beni con posa in opera e di conseguenza se debba essere o meno applicato il reverse charge. L’Agenzia delle Entrate, dopo aver ribadito, come già chiarito nelle Circolari 29.12.2006, n. 37/E e 16.2.2007, n. 11/E, che **la fornitura di beni con posa in opera è esclusa** dall’applicazione del reverse charge (normativamente riferito alle “prestazioni di servizi” rese nel settore

edile), **in quanto** considerata **cessione di beni** per la quale la manodopera risulta accessoria rispetto al bene fornito, riconferma il principio già espresso nei precedenti interventi in base al quale: *“nelle ipotesi in cui sussistono contemporaneamente prestazione di servizi e cessione di beni occorrerà far riferimento alla volontà contrattualmente espressa dalle parti per stabilire se sia prevalente l’obbligazione di dare o quella di fare. Si fa presente che in linea di principio la distinzione tra contratto di vendita e contratto di appalto dipende dalla causa contrattuale, rintracciabile dal complesso delle pattuizioni negoziali e dalla natura delle obbligazioni dedotte dalle parti”*. In altre parole, come specificato dalla stessa Agenzia nella Risoluzione n. 220/E in esame:

qualora la **cessione del bene costituisce lo scopo principale** e l’**esecuzione dell’opera** è esclusivamente volta:

- **a consentire la fruizione** del bene;
- **all’adattamento** del bene alle esigenze del cliente;

il contratto è qualificabile come **“cessione con posa in opera”** con la conseguente **esclusione** dall’ambito di applicazione del reverse charge;

diversamente, nel caso in cui la volontà contrattuale è quella di **ottenere un risultato nuovo e diverso** rispetto ai beni utilizzati per la realizzazione dell’opera, il contratto è qualificabile come **“prestazione di servizi”** con la **possibilità di dover applicare il reverse charge**.

Nel caso specifico, secondo l’Agenzia delle Entrate dal contratto emerge la volontà di affidare alla società in esame *“l’esecuzione di un’opera complessa consistente nell’esecuzione di controsoffitti e pareti in cartongesso, da eseguire ad arte, che costituiscono palesemente un risultato diverso rispetto al complesso dei beni utilizzati”*. Tale considerazione porta a configurare l’attività come una **prestazione di servizi** che, essendo resa sulla base di un **contratto di subappalto**, rende necessaria l’**applicazione del reverse charge**.

APPLICAZIONE DEL MECCANISMO DEL REVERSE CHARGE NELL'EDILIZIA ED EFFICACIA DEL RICORSO ALL'INTERPELLO

Il continuo proliferare di istanze di interpello in tema di reverse charge nell'edilizia non fa altro che evidenziare ad oggi un quadro normativo poco chiaro agli operatori del settore. Nel solo periodo marzo – giugno 2008 si sono avvicendate numerose risoluzioni ministeriali in risposta a differenti quesiti posti dai contribuenti. Si citano la R.M. 4.3.2008 n.76/E relativa all'installazione di prefabbricati, la R.M. 28.03.2008 n. 113/E relativa alla installazione di impianti elettronici e sulle prestazioni edili nei confronti del general contractor, la R.M. 24.4.2008 n. 173/E relativa al cambio codice attività ed al riferimento alla effettiva attività svolta per l'applicazione del reverse, la R.M. 24.4.2008 n. 174/E relativa alla applicazione del reverse charge per attività edile non principale, la R.M. 16.6.2008 n.245/E sull'installazione di impianti antincendio ed idraulici, la R.M. 16.6.08 n. 246/E sulla posa in opera di materiali per l'edilizia, la R.M. 255/E/2008 del 20.6.2008, consolida il concetto enunciato nella 246, dove si esclude il reverse charge per le operazioni nel settore edile che prevedono la posa in opera dei beni ceduti indipendentemente dall'inserimento di un soggetto terzo che materialmente effettua la prestazione, purché questa sia connotata dal requisito di accessoria e di conseguenza equiparata alla medesima cessione dei beni, solo per citarne alcune. La stessa Commissione Tributaria del Consiglio Nazionale per il Notariato è intervenuta in materia di cessione di fabbricati strumentali e applicazione del reverse charge. Anche la Corte di Giustizia UE con la Sentenza dell'8.5.2008 si è interessata dell'argomento ed in sintesi ha stabilito che al contribuente che commette errori contabili e dichiarativi nell'applicazione del reverse – charge a seguito di operazioni intracomunitarie non può negarsi il diritto alla detrazione dell'imposta. Interessante è l'intervento della R.M. 246/E/2008 con la quale l'Agenzia delle Entrate, rispondendo ad una domanda di interpello, ha precisato che la cessione di beni con posa in opera, laddove la manodopera risulti accessoria rispetto al bene fornito, non integra l'ipotesi del reverse charge e, quindi, deve essere assoggettata ad IVA con le modalità ordinarie a nulla rilevando che la posa in opera sia effettuata da terzi su un contratto di appalto o subappalto, proprio perché in detta ipotesi si realizza una cessione di beni e non una prestazione di servizi. Nella diversa ipotesi in cui l'attività prestata vada oltre la semplice posa in opera dei materiali prodotti, concretizzandosi nella realizzazione di beni diversi e nuovi rispetto al complesso dei materiali impiegati e rientri nel settore edile, qualora ricorrano anche le altre circostanze, si realizza in toto il presupposto per applicare il regime speciale del reverse charge. In tal caso, la società è obbligata a comunicare all'Agenzia delle Entrate anche l'ulteriore attività svolta. La stessa risoluzione è intervenuta anche in materia di appalti a fornire migliori chiarimenti quando vi siano in corso contratti di subappalto. In relazione a quest'ultimo aspetto è intervenuta ad esempio, in seguito ad interpello, la Risoluzione N. 380/E del 10.10.2008 la quale ha assunto una rilevanza molto importante in quanto ha chiarito alcuni dubbi interpretativi ed, in particolare, ha sottolineato che per avvalersi del meccanismo del reverse occorre che vi sia un rapporto di subappalto ossia la presenza di almeno tre soggetti: committente, appaltatore e subappaltatore e che gli ultimi due operino nel quadro di un'attività riconducibile alla sezione F della tabella

ATECO 2007. Nella medesima si ritiene inoltre che i terzi che eseguono in favore della società consortile le prestazioni riferibili all'esecuzione complessiva dell'opera, in virtù dell'esistenza del rapporto consortile (che omogeneizza le prestazioni delle consorziate e della società consortile) si configurino alla stregua dei soggetti subappaltatori. Pertanto, detti terzi, ove ricorra la condizione riferita all'attività svolta (sia l'appaltatore che il subappaltatore devono svolgere un'attività riconducibile alla sezione F della tabella ATECO 2007), dovranno applicare ai servizi resi il regime del reverse charge. Tra le risoluzioni più recenti vi è infine la n. 432/E del 12.11.2008 che interviene sul contratto di Global Service cui si rende applicabile il reverse-charge se i lavori edili risultano prevalenti rispetto agli altri servizi accessori resi. Se l'appaltante stipula un contratto di franchising con l'impresa appaltatrice, il contratto in esame è ininfluenza ai fini dell'applicazione dell'inversione contabile. Il contratto di affiliazione commerciale produce i suoi effetti solo nell'ambito dei rapporti interni tra le parti in materia di utilizzo di brevetti, marchi ecc.. L'obbligo di realizzare le opere edili non discende dal contratto di franchising ma dai differenti ed autonomi patti stipulati per iscritto ed intervenuti tra l'impresa appaltante e quella appaltatrice. Il gran numero di quesiti sollevati dai contribuenti operanti nel settore trae origine dalle predette condizioni di incertezza interpretativa ma anche dal fatto che il regime del reverse charge non è facoltativo in quanto ricorrendone i presupposti deve essere applicato a pena l'applicazione di sanzioni (l'aspetto sanzionatorio viene trattato in altro capitolo). Il contribuente dubbioso o in difficoltà ad interpretare una norma può presentare un'istanza di interpello per chiarire se il suo caso ricada o meno nell'ambito della disciplina del reverse charge al fine di sottrarsi appunto al rischio della sanzione che lo colpirebbe anche quando l'IVA fosse stata pagata seppure irregolarmente. Il contribuente una volta ottenuta la risposta all'istanza ed adeguatosi alla stessa sarebbe "salvo" da ogni atto sanzionatorio emanato in difformità della risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate. Questo percorso appare semplice mentre invece non lo è affatto. Innanzitutto il contribuente è tenuto a presentare l'istanza relativamente ad un caso concreto e prima di porre in essere il comportamento o di dare attuazione alla norma oggetto di interpello. È indubbio che l'aspetto della concretezza e quello della preventività limitino il ricorso a tale soluzione poiché i citati requisiti appaiono contemporaneamente soddisfatti solo dove, ad esempio, i contratti di appalto (o subappalto) siano già stati stipulati, ma il pagamento delle relative prestazioni non sia ancora intervenuto. Inoltre si aggiunge che il pagamento dei primi corrispettivi non deve essere previsto prima di quattro mesi dalla data di ricevimento dell'istanza da parte dell'Agenzia delle Entrate. Si rammenta, infatti, che la disciplina della procedura d'interpello dispone che la risposta deve essere fornita "entro centoventi giorni decorrenti dalla data di consegna o di ricezione dell'istanza di interpello da parte dell'ufficio" o che ove la risposta non pervenga al contribuente entro tale data "si intende che l'amministrazione concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente". Diversamente il contribuente potrebbe trovarsi nella condizione di dover comunque decidere quale trattamento IVA applicare senza aver ottenuto i richiesti chiarimenti ministeriali. A ciò si aggiunga che non è detto che i quattro mesi siano definitivi, poiché gli uffici possono chiedere l'integrazione dei documenti e in tal caso il termine di 120 giorni decorre dalla data di ricezione da parte dell'Ufficio della

documentazione integrativa consegnata o spedita. Infine non è raro che il Ministero reputi non sufficienti le informazioni e la documentazione ricevute al fine di fornire la risposta al quesito proposto dal contribuente. A complicare ulteriormente il non semplice percorso dell'interpello contribuiscono le risposte dell'Agenzia delle Entrate successivamente ritratte dalla stessa (revirement interpretativo). Il "ripensamento" dell'Amministrazione può riguardare le risposte fornite in seguito ad interpello ma anche una precedente circolare o risoluzione non da interpello. Nel caso del reverse si era verificato ad esempio che la C.M. 29.12.2006 n. 37/E avesse dato un'interpretazione in merito alle prestazioni rese nell'ambito di alcuni rapporti associativi, ad esempio quelli consortili, in quanto non configurabili come subappalti. Con tale circolare furono date delle indicazioni successivamente rettificata con la C.M. 04.04.2007 n. 19/E e con la R.M. 18.03.2008 n. 101/E. Quando avvengono tali casi interviene parzialmente l'art.10 c.2 L.212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) che prevede la non applicabilità di sanzioni e di interessi moratori qualora il contribuente si sia conformato alle indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria ancorché successivamente da essa modificati. Nulla però si dice in merito alla eventuale imposta dovuta per effetto del "ripensamento" o revirement. Secondo un orientamento giurisprudenziale che si va sempre più consolidando la correttezza e la buona fede nei confronti del contribuente costituiscono i principi generali dell'ordinamento tributario che impongono all'Amministrazione finanziaria ed al Legislatore tributario di osservare il divieto di irretroattività delle norme tributarie.

In materia di reverse charge nell'edilizia davvero numerose sono le risoluzioni ministeriali a disposizione del contribuente e qualora lo stesso identifichi il suo caso all'interno di una fattispecie trattata in una circolare o risoluzione e si conformi pertanto alle indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate all'interpello altrui, non sarebbero applicabili sanzioni e interessi di mora anche se il Ministero dovesse successivamente modificare il proprio orientamento. Il contribuente ricorrendo quindi alle risposte ad interpelli per casi altrui, anche non pubblicate sui siti dell'Agenzia delle Entrate ma di cui ne sia venuto a conoscenza, eviterebbe il rischio di incorrere nella macchinosa procedura dell'interpello evitando un percorso a volte non breve ed i rischi sopraccitati. Al contribuente resta però l'onere di verificare che la risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate riguardi una fattispecie in tutto simile alla propria e che non siano nel frattempo già intervenute modifiche nell'orientamento espresso dal Ministero. È appena il caso di ricordare, poiché l'argomento sarà trattato in apposito capitolo, che il nuovo regime sanzionatorio in materia di reverse charge è disciplinato dal nuovo comma 9 bis dell'art. 6 D.Lgs. 471/97 che è in vigore dal 1° gennaio 2008. Lo stesso è applicabile anche alle violazioni commesse anteriormente a tale data, sempre che non sia divenuto definitivo il provvedimento di irrogazione (favor rei).

RIMBORSO E COMPENSAZIONE

Le operazioni di cui all'art. 17 comma 6 DPR 633/72 sono comprese tra quelle che ai sensi dell'art. 30 comma 2 stesso decreto danno diritto al rimborso annuale o trimestrale dell'Iva.

Le fatture emesse senza Iva dalle imprese subappaltatrici devono essere considerate ad aliquota zero nel calcolo dell'aliquota media delle operazioni attive. Se quest'ultima, aumentata del 10%, è inferiore a quella media sugli acquisti e se il credito Iva è superiore a € 2.582,28, il contribuente può chiedere il rimborso (annuale o trimestrale) del credito o utilizzarlo in compensazione.

La compensazione trimestrale con altri tributi può avvenire nel limite di € 516.456,90, limite innalzato a € 1.000.000 a favore delle imprese con un volume d'affari dell'anno precedente costituito per almeno l'80% da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto. L'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'importo di € 1.000.000 vale anche per il rimborso annuale dell'imposta.

L'art. 38 bis prevede inoltre che i rimborsi avvengano entro tre mesi dalla richiesta quando le imprese:

- effettuano in modo prevalente le prestazioni soggette al regime dell'inversione contabile;
- soddisfano il requisito previsto all' art. 30 comma 3 lettera A in ordine all'aliquota media;
- esercitano l'attività da almeno tre anni;
- il credito Iva è pari o superiore a € 10.000 in caso di rimborso annuale e a € 3.000 in caso di rimborso trimestrale e al 10% dell'Iva a credito sugli acquisti effettuati nell'anno o nel trimestre di riferimento.

REGIME DELLE SANZIONI NEL REVERSE CHARGE

Il sistema sanzionatorio previsto nell'ambito della disciplina del reverse charge attualmente in vigore ha subito una significativa razionalizzazione con la Legge finanziaria 2008 (art. 1 comma 155 L. 24/12/2007 n. 244). Dall'1/1/2008 è stato introdotto il comma 9-bis nell'art. 6 del decreto legislativo 18/12/1997 n. 471 con il quale, in particolare, si è posto rimedio alla possibile, evidente sproporzione delle sanzioni per violazioni prive di effetti sul gettito erariale. L'assolvimento dell'IVA, sebbene irregolare, diviene circostanza idonea a differenziarne in modo netto il trattamento dalle altre fattispecie ben più gravi di evasione.

“Qualora l'imposta sia stata assolta, ancorché irregolarmente, dal cessionario o committente ovvero dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto alla detrazione ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, la sanzione amministrativa è pari al 3 per cento dell'imposta irregolarmente assolta, con un minimo di 258 euro, e comunque non oltre 10.000 euro per le irregolarità commesse nei primi tre anni di applicazione delle disposizioni del presente periodo” (terzo periodo art. 6 comma 9-bis D. Lgs. 471/1997).

La norma ha il pregio di depotenziare le conseguenze di errori relativi sia alla mancata sia all'indebita applicazione del reverse charge (in concreto: emissione di fattura con IVA quando invece l'operazione avrebbe richiesto l'inversione contabile oppure, all'opposto, emissione di fattura con reverse charge in luogo dell'IVA). Entrambe le situazioni producono una sanzione molto contenuta, 3% dell'IVA assolta irregolarmente, ma soprattutto riceve conferma esplicita il diritto alla detrazione IVA da parte del cessionario/committente (ovviamente ricorrendo gli ordinari presupposti di cui all'art. 19 DPR 633/72). Prima dell'entrata in vigore di detto intervento normativo, da più parti in dottrina era stato sollevato il rischio di indetraibilità dell'imposta¹, oltre a quello scontato della sanzione piena (100% dell'IVA illegittimamente detratta, ex art. 6 comma 6 D. Lgs. 471/97).

L'atteggiamento “comprensivo” del Legislatore verso comportamenti non fraudolenti da parte dei contribuenti² lo si desume anche dalla previsione di un periodo transitorio (3 anni, cioè esercizi 2008-2010) entro il quale la sanzione, pur ridotta al 3%, non può comunque superare i 10.000,00 euro. Si ricorda che la responsabilità del suo pagamento è solidale fra prestatore/cedente e committente/cessionario (soggetto passivo IVA). Trova applicazione inoltre il principio del *favor rei* ex art. 3 D. Lgs. 472/97 per cui detta disciplina si estende anche a violazioni commesse antecedentemente all'entrata in vigore della norma (sempre che il provvedimento di irrogazione non sia divenuto definitivo).

¹ L'Agenzia delle entrate aveva evitato di impartire istruzioni in merito al controverso tema delle sanzioni. Si era limitata a riconoscere l'obbligo della emissione di nota di credito ex art. 26 comma 3 DPR 633/72 entro un anno dall'effettuazione dell'operazione “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” (Circolare Agenzia entrate 16/2/2007 n. 11/E risposta 5.1).

² L'Agenzia delle entrate ha osservato al riguardo: “In linea generale, il nuovo impianto sanzionatorio introdotto risponde a criteri di coerenza sistematica con le sanzioni in materia di IVA, punendo in maniera incisiva le frodi e sanzionando in modo meno rigido le irregolarità formali. Tale previsione risulta conforme al principio di trasparenza e neutralità dell'IVA, più volte richiamato dai giudici comunitari, i quali hanno sempre affermato, per quanto riguarda le sanzioni, che queste devono essere proporzionali all'abuso commesso dal contribuente e al danno patito dall'Erario” (Circolare Agenzia entrate 19/2/2008 n. 12/E risposta 10.1).

Non è stato chiarito se fra le situazioni di irregolarità di cui sopra rientri, come pare probabile, anche l'integrazione, ex art. 17 comma 5 DPR 633/72, della fattura in reverse charge con applicazione di una aliquota IVA superiore a quella corretta (ad esempio integrazione con aliquota ordinaria in luogo di IVA ridotta 4%) o se invece tale circostanza non sia sanzionabile³.

Di tutt'altra misura le sanzioni previste per comportamenti che producono (anche solo potenzialmente) un danno erariale.

E così l'irregolare emissione da parte del prestatore/cedente della fattura con IVA (in luogo dell'inversione contabile), accompagnata però dall'omesso versamento dell'imposta, comporta una sanzione compresa fra il 100% ed il 200% dell'IVA. Per il committente/cessionario (soggetto passivo) non solo è prevista la solidarietà nel pagamento di detta sanzione ma la sua responsabilità si estende, sempre in solido con il prestatore/cedente, anche al versamento dell'imposta. Se ne ricorrono i presupposti il committente/cessionario potrà comunque dimostrare la propria buona fede e chiedere il riconoscimento delle esimenti (art. 6 D. Lgs. 472/97), ad esempio provando di avere adottato ogni ragionevole comportamento per accertare la correttezza dell'operazione ma di essere stato tratto in inganno da documentazione falsa prodotta dal prestatore/cedente.

Eguale sanzione compresa fra il 100% ed il 200% dell'IVA viene prevista per il committente/cessionario (soggetto passivo IVA) che non assolve l'imposta con l'inversione contabile, quando applicabile. In quest'ultima fattispecie la sanzione, com'è ovvio, colpisce esclusivamente il responsabile, senza solidarietà con altri soggetti.

La mancata emissione della fattura in regime di reverse charge da parte del prestatore/cedente espone lo stesso alla sanzione, compresa fra il 5% ed il 10% dei corrispettivi non documentati o non registrati, ordinariamente prevista per le ipotesi di operazioni non imponibili od esenti (art. 6 comma 2 D. Lgs. 471/97). Il committente/cessionario (soggetto passivo IVA) è invece obbligato, per non incorrere nella sanzione amministrativa pari al 100% dell'IVA dovuta (art. 6 comma 8 D. Lgs. 471/97), a presentare all'ufficio competente, nei 30 giorni successivi alla scadenza di quattro mesi dall'effettuazione dell'operazione, un'autofattura (c.d. "denuncia") in duplice copia con l'indicazione dell'operazione ex art. 17 comma 6 DPR 633/72 ed applicando l'inversione contabile.

³ Il Ministero delle Finanze con risoluzione del 5/1/1982 n. 334298 aveva riconosciuto la detrazione IVA, senza ulteriori conseguenze per il contribuente, nel caso di assoggettamento ad aliquota IVA superiore a quella dovuta.

Tabella riassuntiva

VIOLAZIONE	SANZIONE	NORMA
Mancata integrazione della fattura in reverse charge da parte del committente/cessionario (soggetto passivo IVA)	Compresa fra il 100% ed il 200% dell'IVA non assolta (importo minimo euro 258,00)	art. 6 comma 9-bis D. Lgs. 18/12/1997 n. 471
Emissione di fattura con IVA, in luogo dell'inversione contabile, e omesso versamento imposta	Compresa fra il 100% ed il 200% dell'IVA non assolta (importo minimo euro 258,00). Solidarietà fra prestatore/cedente e committente/cessionario per il pagamento dell'IVA e della sanzione	art. 6 comma 9-bis D. Lgs. 18/12/1997 n. 471
IVA assolta irregolarmente da prestatore/cedente o committente/cessionario (fuori dalla fattispecie precedente)	3% dell'IVA assolta irregolarmente (importo minimo euro 258,00). Fino al 31/12/2010 la sanzione comunque non può eccedere euro 10.000,00. Solidarietà fra prestatore/cedente e committente/cessionario per il pagamento della sanzione	art. 6 comma 9-bis D. Lgs. 18/12/1997 n. 471
Mancata emissione della fattura in reverse charge da parte del prestatore/cedente	Sanzione per prestatore/cedente compresa fra il 5% ed il 10% del corrispettivo non documentato (importo minimo euro 258,00)	art. 6 comma 2 e 9-bis D. Lgs. 18/12/1997 n. 471
Mancata emissione della fattura in reverse charge da parte del prestatore/cedente	Sanzione per committente/cessionario (soggetto passivo IVA) pari al 100% dell'IVA non assolta (importo minimo euro 258,00) qualora lo stesso non regolarizzi l'omissione presentando all'Ufficio competente entro 30 giorni dal termine di 4 mesi dall'effettuazione dell'operazione autofattura ed applichi il meccanismo dell'inversione contabile	art. 6 comma 8 e 9-bis D. Lgs. 18/12/1997 n. 471

Indice

• PREMESSA: LE CONDIZIONI GENERALI DI APPLICABILITÀ DEL REVERSE CHARGE	pag. 3
• REQUISITO OGGETTIVO E SOGGETTIVO PER L'APPLICAZIONE DEL REVERSE CHARGE IN EDILIZIA	pag. 5
- REQUISITO OGGETTIVO	pag. 5
- REQUISITO SOGGETTIVO	pag. 7
• REVERSE CHARGE - CESSIONE DI IMMOBILI STRUMENTALI	pag. 9
- TIPOLOGIA DI IMMOBILI	pag. 9
- QUANDO SI APPLICA IL REVERSE CHARGE	pag. 10
- APPLICAZIONE DEL REVERSE CHARGE	pag. 11
- ADEMPIMENTI IN CAPO AL CEDENTE	pag. 11
- ADEMPIMENTI IN CAPO AL CESSIONARIO	pag. 12
• I CONTRATTI INTERESSATI DAL REVERSE CHARGE: CONTRATTI D'APPALTO E D'OPERA	pag. 13
• LA DEFINIZIONE DI SUBAPPALTO NEL CODICE DEI CONTRATTI PUBBLICI	pag. 17
• CAMPO DI APPLICAZIONE DEL REVERSE CHARGE PER ALCUNI SOGGETTI PARTICOLARI	pag. 20
• REVERSE CHARGE: ANALISI DI ALCUNI CASI PARTICOLARI	pag. 22
• APPLICAZIONE DEL MECCANISMO DEL REVERSE CHARGE NELL'EDILIZIA ED EFFICACIA DEL RICORSO ALL'INTERPELLO	pag. 40
• RIMBORSO E COMPENSAZIONE	pag. 43
• REGIME DELLE SANZIONI NEL REVERSE CHARGE	pag. 44
