

APPLICAZIONE DEL SISTEMA DEL REVERSE CHARGE NEL SETTORE DELL'EDILIZIA

Premessa

In considerazione dei numerosi chiarimenti emanati dall'Agenzia delle Entrate sull'applicazione del meccanismo del reverse charge nel settore dell'edilizia, lo scrivente ritiene utile riepilogare con la presente circolare le nuove disposizioni in materia in aggiunta a quanto già comunicato alla clientela nel corso dei primi giorni dell'anno 2007.

Come è noto, a decorrere dal 1° gennaio 2007 le 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 devono essere fatturate con applicazione del sistema del reverse charge. Tale sistema prevede l'emissione della fattura senza evidenziazione dell'Iva, che sarà assolta dal destinatario della prestazione attraverso l'indicazione del tributo sia nel registro degli acquisti che in quello delle fatture emesse.

In sintesi si espongono gli elementi principali della citata innovazione normativa.

1 – SETTORE DI APPLICAZIONE.

La norma prevede l'ambito di applicazione della nuova norma riconducendosi alla tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN 2004, sezione F – Costruzioni, nella quale sono comprese le seguenti attività:

- Demolizione di edifici e sistemazione del terreno;
- Trivellazioni e perforazioni;
- Lavori generali di costruzione di edifici;
- Lavori di ingegneria civile;
- Posa in opera di coperture e costruzione di ossature di tetti di edifici;
- Costruzione di autostrade, strade, campi di aviazione e impianti sportivi;
- Costruzione di opere idrauliche;
- Altri lavori speciali di costruzione;
- Installazione di impianti elettrici e tecnici;
- Lavori di isolamento;
- Installazione di impianti idraulico-sanitari;
- Altri lavori di installazione;
- Intonacatura;
- Posa in opera di infissi;
- Rivestimento di pavimenti e di muri;
- Tinteggiatura e posa in opera di vetri;
- Altri lavori di completamento degli edifici;
- Noleggio di macchine e attrezzature per la costruzione o la demolizione, con manovratore.

Sono inclusi, inoltre, i nuovi lavori, le riparazioni, i rinnovi e restauri, le aggiunte e alterazioni, la costruzione di edifici e strutture prefabbricate in cantiere e anche le costruzioni temporanee. I lavori generali di costruzione riguardano la costruzione di alloggi, edifici adibiti a uffici, negozi, edifici pubblici, edifici agricoli, ecc., nonché la costruzione di opere del genio civile come autostrade, strade, ponti, gallerie, strade ferrate, campi di aviazione, porti e altre opere idrauliche, la costruzione di sistemi di irrigazione e di fognatura, impianti industriali, condotte e linee elettriche, impianti sportivi, ecc..

3 – AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE

Il nuovo regime va applicato nelle ipotesi in cui soggetti subappaltatori rendono servizi a imprese del comparto dell'edilizia che si pongono quali appaltatori o, a loro volta, quali subappaltatori, in relazione alla

realizzazione dell'intervento edilizio. Tali servizi assumono rilevanza non solo se resi sulla base di un contratto d'appalto ma anche se effettuati in base ad un contratto di prestazione d'opera.

Sono escluse dall'ambito di applicazione del nuovo regime, oltre che le prestazioni d'opera intellettuale rese da professionisti, anche 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. Altresì sono esclusi l'installazione e manutenzione di prati e giardini, la costruzione o installazione di attrezzature industriali, la pulizia degli immobili.

4 – ULTERIORI CHIARIMENTI

Come già detto, l'Agenzia delle Entrate ha emanato numerosi chiarimenti sulla materia nel corso dell'anno 2007. Sulla scorta dei medesimi, e prima di segnalare talune fattispecie specifiche per le quali la ripetuta Agenzia ha espressamente previsto l'applicazione o meno del regime in esame, si ritiene opportuno riportare le opportune precisazioni che seguono.

Percorso a tappe

Per la verifica della sussistenza delle condizioni per l'applicazione del regime di inversione contabile dell'Iva è opportuno procedere attraverso un cosiddetto "percorso a tappe". In particolare:

1. In primis è necessario verificare il requisito oggettivo, ossia la presenza di **almeno tre soggetti coinvolti**, in quanto la presenza di un **subappaltatore** richiede necessariamente la contemporanea presenza di almeno altri due soggetti, il **committente** ed un **appaltatore**. In assenza di una catena di almeno tre soggetti, è necessario interrompere il percorso e procedere all'applicazione dell'Iva nei modi ordinari;
2. Poi è indispensabile verificare che l'operazione sia stata posta in essere nel **settore edile**, nel senso che la prestazione eseguita deve rientrare in quelle previste nel **gruppo "F"** (Costruzioni) dei codici attività desumibile dalle tabelle Atecofin. Se la prestazione non rientra fra quelle elencate nel citato gruppo "F" l'Iva dovrà essere applicata nei modi ordinari;
3. Infine va eseguita l'analisi del **contenuto giuridico dell'accordo** che lega il subappaltatore con l'appaltatore principale, nel senso che il reverse charge, applicabile alle sole prestazioni di servizi, esplica i suoi effetti solo in presenza di accordo contrattuale rientrante nella fattispecie del **contratto d'appalto** o della **prestazione d'opera**. Restano invece **sempre escluse le cessioni di beni con posa in opera**.

Prestazioni di servizi o forniture di beni con posa in opera

Il punto 3 di cui sopra rappresenta, in maniera non infrequente, il problema di maggiore complessità. Non sono pochi, infatti i casi in cui risulta non facile sciogliere il nodo della qualificazione del rapporto negoziale come prestazione di servizi piuttosto che cessione di beni con posa in opera, storico dilemma dell'Iva anche in ambiti diversi dal nuovo sistema del reverse charge.

In materia l'Agenzia delle Entrate non ha fornito particolari delucidazioni. Un aiuto per la soluzione del problema può essere ricercato nella giurisprudenza della Cassazione e nella prassi dell'Amministrazione finanziaria:

- a) Oggetto del contratto di appalto è il risultato di un facere (anche se comprensivo di un dare) che può concretarsi così sia nel compimento di un'opera che di un servizio che l'appaltatore assume verso il committente, mentre oggetto del contratto di vendita può consistere sia in un dare che in un'obbligazione di dare e di fare (Cassazione, 28.10.1958, n. 3517);
- b) Deve desumersi dalle clausole contrattuali se la volontà delle parti ha voluto dare maggiore rilievo al trasferimento di un bene o al processo produttivo di esso (Cassazione, 17/04/1970, n. 1114);
- c) 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 dei 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 personam e l'assunzione del rischio economico da parte dell'appaltatore (Ris. Min. 5.7.1976, n. 360009).

La Corte di Giustizia UE, inoltre, ha dato rilevanza preminente al fatto che nella qualificazione della natura contrattuale del negozio giuridico assume rilievo la prevalenza del valore della prestazione rispetto a quello del bene ai fini dell'applicazione del reverse charge. Il citato criterio di valutazione, a parere dello scrivente, non deve essere preso a riferimento tout court, ma valutato caso per caso. In via generale il medesimo criterio potrebbe essere considerato anche valido, ma nei casi pratici non è difficile riscontrare i limiti di tale impostazione. Esempio: un'impresa affida ad un subappaltatore la realizzazione di un impianto elettrico in un immobile mediante stipula di un contratto di appalto. Nella fattispecie, il corrispettivo globale della prestazione può essere costituito in via prevalente dal lavoro svolto dal prestatore rispetto ai beni utilizzati oppure, al contrario, dal materiale impiegato rispetto alla prestazione d'opera effettuata, e ciò a seconda dei beni scelti dal committente principale. Nella fattispecie, secondo la Corte di Giustizia UE, nel primo caso si applica il reverse charge, nel secondo invece si applica l'Iva ordinaria. E ciò non è corretto, perché in ambedue i casi, essendo il negozio giuridico sempre lo stesso, la normativa Iva applicabile è una soltanto.

Per quanto sopra, si ritiene indispensabile far riferimento in via prevalente **sempre alla volontà contrattualmente prevista dalle parti** per stabilire se sia prevalente l'obbligazione di **dare**, tipica delle vendite, ovvero quella di **facere**, tipica dei servizi. **A tal fine, onde evitare qualsiasi fraintendimento, si consiglia vivamente di stipulare i contratti sempre in forma scritta, in maniera tale da evidenziare con chiarezza la volontà delle parti.**

5 – CASI PRATICI

Alla luce dei recenti chiarimenti emanati dall'Agenzia delle Entrate, si sottopongono una serie di casi pratici con le relative soluzioni applicative.

- 1) **Un'impresa riceve in subappalto l'esecuzione di una fornitura di beni da mettere in opera.** – Se la posa in opera riveste carattere accessorio, non si applica il reverse charge;
- 2) **Alfa stipula con Beta un contratto di fornitura di beni con posa in opera, nel quale Alfa conferisce l'incarico della posa a Gamma con un contratto denominato come subappalto.** – Il meccanismo del reverse charge non si applica in nessun passaggio. Alfa emette fattura a Beta con Iva trattandosi di cessione di beni con prestazione accessoria di posa in opera. Anche Gamma fattura con Iva ad Alfa, nonostante la qualificazione giuridica del rapporto Alfa-Gamma come subappalto, perché quest'ultimo è accessorio di un contratto principale "a monte" (Alfa-Beta) consistente di una fornitura di beni con posa in opera e non di una prestazione di servizi;
- 3) **Beta stipula un contratto d'appalto con Gamma, che a sua volta stipula un contratto di fornitura con posa in opera con Alfa, il quale conferisce l'incarico di posa in opera a Delta sulla base di un contratto convenzionalmente qualificato subappalto.** – Il reverse charge non si applica. Sia la fornitura di beni da parte di Alfa a Gamma sia la posa in opera dei beni da parte di Delta per conto di Alfa devono essere fatturate con Iva;
- 4) **Beta stipula un contratto d'appalto con Delta, che stipula un contratto di fornitura con posa in opera con l'ATI nella quale Alfa è capogruppo. Ciascuna società dell'ATI fattura le operazioni di propria competenza direttamente all'impresa appaltatrice Delta.** - In primis, con riguardo alle ATI, il rapporto di mandato non determina di per sé organizzazione o associazione degli operatori economici riuniti, ognuno dei quali conserva la propria autonomia ai fini della gestione, degli adempimenti fiscali e degli oneri sociali. Perché possa determinarsi un'autonomia soggettiva in capo all'ATI è decisivo il fatto che le imprese raggruppate si comportino, nell'esecuzione dell'appalto, in modo unitario e indistinto, sia all'interno del raggruppamento che nei confronti dei terzi, perdendo la propria autonomia. Pertanto, se l'ATI non possiede una propria soggettività, le prestazioni rese dalle singole imprese associate soggiacciono alla disciplina fiscale per esse previste, anche ai fini del reverse charge. Nella fattispecie, poiché il

rapporto tra l'appaltatore Delta e Alfa ha natura di fornitura con posa in opera, il meccanismo del reverse charge non trova applicazione;

- 5) **Beta stipula un contratto d'appalto con Delta, che affida l'opera in subappalto ad una ATI nella quale Alfa, capogruppo, fornisce esclusivamente i beni, installati da altra impresa dell'ATI (Gamma), ed emette fattura nei confronti dell'impresa Delta.** - Richiamate le osservazioni di cui al punto precedente, viene precisato che il reverse charge si applica solo alle prestazioni rese dalla società Gamma, in quanto Alfa effettua una mera fornitura di beni;
- 6) **Un ente affida la realizzazione di un'opera pubblica ad un "general contractor", il quale si avvale, per l'esecuzione dei lavori, di altre imprese.** - La figura giuridica del "general contractor", definitivamente codificata (dlgs 163/2006) delinea un soggetto dotato di adeguata esperienza e qualificazione nella costruzione delle opere, nonché di adeguata capacità organizzativa, tecnico-realizzativa e finanziaria, al quale il soggetto aggiudicatore affida la realizzazione con qualsiasi mezzo dell'opera, contro un corrispettivo pagato in tutto o in parte dopo l'ultimazione dei lavori. Si tratta, dunque, di uno schema riconducibile al contratto di appalto pubblico, nel quale il general contractor assume il ruolo di appaltatore, con facoltà di eseguire i lavori direttamente oppure mediante affidamento a soggetti terzi. In tale seconda ipotesi, i relativi rapporti contrattuali devono essere inquadrati nello schema del subappalto. Di conseguenza sussistono tutti i presupposti per l'applicazione del reverse charge nel rapporto tra le imprese affidatarie dei lavori (subappaltatrici) ed il general contractor (appaltatore);
- 7) **Alfa, al quale il proprietario dell'immobile ha affidato il servizio di manutenzione della caldaia termica, affida la materiale esecuzione del lavoro all'impresa Beta.** - Nella sezione F della tabella Atecofin sono menzionati, oltre alle attività di costruzione, quelle di riparazione degli edifici e degli impianti. Tra le operazioni di riparazione devono ritenersi incluse anche le semplici manutenzioni. Di conseguenza, la prestazione consistente nella manutenzione della caldaia, se oggetto di un rapporto di subappalto tra due imprese operanti nel settore delle costruzioni, è sottoposta al regime del reverse charge;
- 8) **L'impresa Alfa, esercente attività di installazione impianti idraulici, subappalta all'impresa Beta, operante nello stesso settore, la realizzazione od il rifacimento dell'impianto idraulico di un edificio.** - L'installazione di impianti idraulico-sanitari ricade nel comparto delle costruzioni, pertanto si rende applicabile il sistema del reverse charge;
- 9) **Un'impresa che svolge attività di installazione di ponteggi per conto terzi provvede, inoltre, al noleggio di ponteggi con relativa installazione.** - I contratti di noleggio sono esclusi dal regime del reverse charge. Di conseguenza, quando la ditta provvede al noleggio, con relativa installazione, di ponteggi, quest'ultima prestazione è accessoria a quella principale di noleggio, pertanto l'Iva si applica nei modi ordinari, senza reverse charge;
- 10) **Un'impresa appaltatrice di lavori edili ha affidato il montaggio dei propri ponteggi ad altra impresa.** - Sussistendo gli altri requisiti richiesti, a tali prestazioni è applicabile il reverse charge;
- 11) **Un'impresa effettua lavori di scavi, sbancamenti, trasporto di terra, sabbia ed altri materiali, sulla base di un contratto di noleggio (cd. "nolo a caldo"), con il quale si obbliga a fornire al committente i mezzi di trasporto ed opera (camion, ruspe, pale meccaniche, ecc.) con relativo operatore, a fronte di un corrispettivo commisurato alle ore di utilizzo dei mezzi, indipendentemente dal risultato.** - Preliminarmente osservando che il "nolo a freddo" è escluso dall'ambito di applicazione del reverse charge, per converso il "nolo a caldo", inteso nell'ambito di un contratto di esecuzione di opere, è soggetto al reverse charge. Tuttavia, qualora, nel contratto di noleggio il prestatore del servizio sia mero esecutore materiale delle direttive del committente, il meccanismo dell'inversione contabile non si applica, in quanto viene a mancare l'autonomia organizzativa, uno degli elementi tipici del contratto d'appalto. Se, invece, oggetto del contratto è non tanto il semplice nolo a caldo, ma la realizzazione di lavori di sbancamento, sistemazione di terreni, demolizione di edifici, ecc., in base a contratto di subappalto, caratterizzato da un'obbligazione di risultato, il meccanismo del reverse charge trova applicazione. Nel caso in esame, l'impresa ha stipulato con il committente un contratto di noleggio di mezzi con operatore, in cui il corrispettivo è commisurato alle ore di utilizzo del mezzo con il relativo operatore e non tiene, pertanto, conto del risultato. In tal caso, quindi, il reverse charge non si applica.

6 – ASPETTI SANZIONATORI

Con l'entrata in vigore della legge finanziaria 2008 l'applicazione dell'imposta da parte di soggetto "non competente" nelle operazioni sottoposte al reverse charge, è assoggettata ad un regime sanzionatorio ad hoc, che tiene conto dell'assenza di danno erariale. Qualora l'imposta relativa all'operazione sottoposta al reverse charge sia stata regolarmente versata dal cedente/prestatore si applica la sanzione pari al 3% dell'imposta stessa, con un minimo di 258 euro. La norma stabilisce, ancora, sempre nell'ipotesi di irregolare assolvimento dell'imposta, che resta fermo il diritto alla detrazione per il cessionario/committente e che al pagamento delle sanzioni e dell'imposta sono tenuti solidamente entrambi i soggetti obbligati all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile.

Salerno, 8 gennaio 2008

Giovanni Di Filippo