

ANCE

ASSOCIAZIONE NAZIONALE COSTRUTTORI EDILI

I Dossier Fiscali

Reverse Charge: disciplina applicabile al settore edile

Settembre 2007

INDICE

PREMESSA	3
1. DECORRENZA E MODALITÀ DI FATTURAZIONE	3
2. AMBITO APPLICATIVO.....	5
2.1 Definizione del “settore edile”	5
2.2 Soggetti coinvolti	7
2.3 Contratti interessati dal “reverse charge”	9
2.4 Contratti esclusi dal “reverse charge”	10
2.4.1 Prestazioni d’opera intellettuale.....	10
2.4.2 Fornitura con posa in opera	10
2.4.3 Contratti di noleggio.....	12
3. GENERAL CONTRACTOR.....	15
4. RAPPORTI ASSOCIATIVI	17
4.1 Consorzi	17
4.2 Associazioni Temporanee di Imprese (A.T.I.).....	18
4.3 Società cooperative	18
5. RIMBORSO E COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA	19
6. ERRORI DI FATTURAZIONE	20
7. “REVERSE CHARGE” ESTESO ALLE CESSIONI DI IMMOBILI PER OPZIONE	21

PREMESSA

L'art. 35, comma 5, del D.L. 4 luglio 2006 n. 223, convertito, con modificazioni nella legge 4 agosto 2006 n. 248, ha introdotto l'art. 17, comma 6, lett.a) del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, relativo al meccanismo dell'inversione contabile (cosiddetto "*reverse charge*") nel settore edile, che è stato riscritto e reso definitivamente operativo, da 1° gennaio 2007, dall'art. 1, comma 44, della legge 27 dicembre 2006 n. 296 (legge Finanziaria 2007).

La norma, contenuta nell'attuale art.17, comma 6, lett.), del D.P.R. 633/1972, dispone che il "*reverse charge*" si applica alle "*prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori, nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili, ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore*".

In particolare, il meccanismo opera in relazione alle prestazioni di servizi, o alle prestazioni di manodopera, rese in dipendenza di contratti di subappalto, ed è, invece, escluso per le prestazioni rese direttamente dall'appaltatore principale nei confronti del committente, in base ad un contratto d'appalto.

Sul tema, i primi chiarimenti ministeriali sono stati forniti dalla **Circolare 28/E del 4 agosto 2006**, nella quale è stata richiamata l'attenzione degli operatori interessati sull'introduzione della nuova norma.

Successivamente, con la **Circolare 37/E del 29 dicembre 2006**, le modalità operative del meccanismo sono state approfondite, con riguardo, tra l'altro, ai contratti interessati dall'inversione contabile, ai contratti esclusi ed alle modalità di rimborso dei crediti IVA sorti in capo al subappaltatore in seguito all'effettuazione di operazioni in regime di "*reverse charge*".

Nella **Circolare 11/E del 16 febbraio 2007**, l'Amministrazione finanziaria ha specificato ulteriormente l'operatività del meccanismo, illustrando ipotesi particolari relative all'attività eseguita dal subappaltatore nei confronti dell'appaltatore principale.

In relazione a specifiche prestazioni di servizi, eseguite nell'ambito di rapporti associativi, la **Circolare 19/E del 4 aprile 2007** ha fornito chiarimenti sull'applicabilità dell'inversione contabile, alle prestazioni rese da Consorzi che agiscono in virtù di un mandato senza rappresentanza.

Pertanto, nel corso dell'anno, l'Agenzia delle Entrate ha emanato diverse **Risoluzioni**, in risposta a quesiti formulati dai contribuenti, aventi ad oggetto ipotesi specifiche di applicazione del "*reverse charge*", che hanno contribuito a chiarire molte delle numerose incertezze interpretative sorte in seguito all'applicazione del meccanismo.

1. DECORRENZA E MODALITÀ DI FATTURAZIONE

Inizialmente, l'Amministrazione finanziaria aveva previsto, con un Comunicato stampa del 6 ottobre 2006, l'entrata in vigore del sistema dell'inversione contabile a partire dal 12 ottobre 2006, in base alle disposizioni di cui all'art. 1, n. 7), lett. i), della Direttiva 2006/69/CE¹, che consente agli Stati membri la possibilità di designare, come debitore dell'IVA, il soggetto passivo nei cui confronti siano effettuate determinate prestazioni di servizi nel settore immobiliare, in deroga alle disposizioni riguardanti la soggettività d'imposta.

Tuttavia, la tempestiva entrata in vigore della disposizione avrebbe finito con il creare un blocco dei lavori e del pagamento dei corrispettivi dei contratti in corso, oltre che pesanti difficoltà nella gestione amministrativa degli appalti.

¹ La Direttiva 2006/69/CE del 24 luglio 2006, in vigore dal 13 agosto 2006, ha modificato l'art. 21 (ora art. 199) della Direttiva 77/388/CEE, rifiuta nella Direttiva 2006/112/CE (Direttiva IVA).

Grazie all'azione dell'ANCE presso i vertici dell'Amministrazione finanziaria, volta ad un rinvio dell'efficacia della norma, si è giunti ad un successivo Comunicato ministeriale del 12 ottobre 2006, nel quale il Dipartimento per le Politiche Fiscali e l'Agenzia delle Entrate hanno differito l'applicazione del "reverse charge" a data da stabilirsi legislativamente.

Pertanto, **l'applicabilità del "reverse charge" nel settore edile è stata definitivamente fissata a decorrere dal 1° gennaio 2007**, data di entrata in vigore della legge 296/2006, come confermato dalla Circolare 37/E/2006, la quale ha chiarito che l'inversione contabile si applica:

- **alle operazioni per le quali, a partire dal 1° gennaio 2007, viene emessa fattura;**
- **alle operazioni per le quali, a partire dal 1° gennaio 2007, è effettuato il pagamento del corrispettivo o di parte di esso.**

In tal ambito, è stato inoltre chiarito che possono, in ogni caso, considerarsi emesse correttamente le fatture per le quali, a seguito dell'entrata in vigore della Direttiva 2006/69/CE, le modalità dell'inversione contabile siano state già applicate prima del 1° gennaio 2007.

Come chiarito dalla Circolare 37/E/2006, l'inversione contabile costituisce un'eccezione al principio di carattere generale, di cui all'art. 17, comma 1, del D.P.R. 633/1972, secondo il quale il debitore dell'IVA è il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi.

Con riferimento al settore edile, l'inversione contabile comporta che l'appaltatore principale è tenuto all'assolvimento dell'imposta, diventando non solo debitore dell'IVA relativa alla prestazione ricevuta dal subappaltatore, ma anche il soggetto obbligato al versamento del tributo.

Tale meccanismo determina una variazione delle ordinarie modalità di fatturazione, relative all'operazione effettuata dal subappaltatore nei confronti dell'appaltatore principale, o di un altro subappaltatore. In particolare, in base all'art. 17, comma 5, del D.P.R. 633/1972, il meccanismo opera nel modo seguente:

- **il subappaltatore emette fattura all'appaltatore senza applicazione dell'IVA**, in osservanza delle disposizioni sulla fatturazione delle operazioni effettuate (artt. 21 e seguenti del D.P.R. 633/1972), indicando la norma che lo esenta dall'applicazione dell'imposta (art. 17, comma 6, lett. a, del D.P.R. 633/1972);
- **l'appaltatore integra la fattura ricevuta con l'indicazione dell'aliquota IVA e della relativa imposta dovuta**, con i connessi obblighi formali di registrazione della stessa, da effettuare sia nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi, entro il mese di ricevimento della fattura o, comunque, entro 15 giorni dal ricevimento con riferimento al relativo mese (di cui all'art. 23 o 24 del D.P.R. 633/1972), sia in quello degli acquisti (di cui all'art. 25 del citato D.P.R. 633/1972).

È opportuno ricordare che, in generale, la responsabilità per la corretta applicazione dell'aliquota IVA (aliquote del 4%, 10% e 20% per il settore edilizio) grava su colui che esegue la cessione del bene o la prestazione del servizio, che è tenuto al versamento dell'imposta all'Erario.

In caso di applicazione del "reverse charge", nello specifico, relativamente a prestazioni di servizi nel settore edile, l'onere di versamento è trasferito dal subappaltatore (prestatore del servizio) all'appaltatore (soggetto a favore del quale viene resa la prestazione).

Ciò comporta che su quest'ultimo, essendo tenuto al versamento dell'imposta, ricada la responsabilità dell'individuazione della corretta aliquota IVA da applicare.

Al riguardo, si ricorda che, in generale, alle prestazioni oggetto di contratti di subappalto si applica la medesima aliquota prevista per l'appalto principale (cfr. C.M. 19/E/2001 e C.M. 20/1973).

Unica eccezione è costituita dalla realizzazione di interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria sulle abitazioni, per i quali transitoriamente (fino al 31 dicembre 2007) è prevista

l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata del 10%, ai sensi dell'art.7, comma 1, lett.b, della legge 488/1999. Infatti, in questo caso, l'aliquota IVA agevolata si applica solo nei confronti del consumatore finale e non nelle fasi intermedie (subappalti) di realizzazione dell'intervento (cfr. R.M. 243/E/2007 e C.M. 71/E/2000).

2. AMBITO APPLICATIVO

L'introduzione dell'art. 17, comma 6, lett. a), del D.P.R. 633/1972, che prevede l'applicazione del "reverse charge" alle prestazioni di servizi ed alle prestazioni di manodopera rese da subappaltatori nel settore edile, rende necessaria l'identificazione delle attività, dei soggetti e dei rapporti contrattuali interessati dal meccanismo.

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate, già nell'ambito della Circolare n.37/E/2006, il *reverse charge* si applica infatti:

- per le **prestazioni di servizi**, compresa la prestazione di manodopera, **rese nel settore edile**
- nei **rapporti tra**:
 - ✓ **subappaltatore e appaltatore principale** (impresa di costruzione o ristrutturazione), entrambi operanti nel quadro di un'attività riconducibile al settore edile;
 - ✓ **subappaltatore** ed eventuali **altri subappaltatori**
- in presenza di **contratti**:
 - ✓ di subappalto;
 - ✓ d'opera (di cui all'art.2222 del Codice Civile).

2.1 Definizione del "settore edile"

La Circolare 37/E/2006 ha chiarito, innanzitutto, che **il settore edile, cui fa riferimento la disposizione di legge, vada identificato nell'attività di costruzione**, individuabile nella **Sezione F** della tabella di classificazione delle attività economiche **ATECOFIN 2004**, e nelle relative note esplicative, che indica i codici riferibili alle attività di "COSTRUZIONI", utilizzati dai soggetti interessati negli atti e nelle dichiarazioni presentate all'Agenzia delle Entrate.

In sostanza, **i destinatari della norma sono i contribuenti che**, nell'esercizio dell'attività commerciale, **utilizzano, anche se in via non esclusiva o prevalente**, i seguenti codici di attività:

45.11.0 - Demolizione di edifici e sistemazione del terreno
45.12.0 - Trivellazioni e perforazioni
45.21.1 - Lavori generali di costruzione di edifici
45.21.2 - Lavori di ingegneria civile
45.22.0 - Posa in opera di coperture e costruzione di ossature di tetti di edifici
45.23.0 - Costruzioni di autostrade, strade, campi di aviazione e impianti sportivi
45.24.0 - Costruzione di opere idrauliche

45.25.0 - Altri lavori speciali di costruzione
45.31.0 - Installazione di impianti elettrici e tecnici
45.32.0 - Lavori di isolamento
45.33.0 - Installazione di impianti idraulico-sanitari
45.34.0 - Altri lavori di installazione
45.41.0 - Intonacatura
45.42.0 - Posa in opera di infissi
45.43.0 - Rivestimento di pavimenti e di muri
45.44.0 - Tinteggiatura e posa in opera di vetri
45.45.0 - Altri lavori di completamento degli edifici
45.50.0 - Noleggio di macchine e attrezzature per la costruzione o la demolizione, con manovratore

Con riferimento alla tipologia dei lavori e delle opere eseguite, l'inversione contabile trova applicazione in relazione a tutte le **tipologie di lavori edili, pubblici e privati**. In particolare, sono soggetti alla nuova disciplina le prestazioni di subappalto inerenti la:

- costruzione di alloggi, edifici adibiti ad uffici, negozi, edifici pubblici, edifici agricoli ecc.,
- 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.,
- lavori di ampliamento e di modifica di edifici e opere;
- lavori di costruzione di edifici e strutture prefabbricate in cantiere e anche le costruzioni temporanee,
- i nuovi lavori, le riparazioni i rinnovi, i restauri e la ristrutturazione di edifici e opere.

Tra l'altro, il settore delle Costruzioni include anche le "attività di installazione" le quali, in base alle note esplicative della Sezione F della Tabella di classificazione, comprendono *"tutti i lavori necessari al funzionamento di una costruzione"*, fra cui ad esempio:

- l'installazione di impianti idraulico-sanitari, di riscaldamento e condizionamento dell'aria, di antenne, di sistemi di allarme, di altri apparati elettrici, di sistemi antincendio, di ascensori e scale mobili, ecc.;
- i lavori di isolamento (idraulico, termico, sonoro), i lavori di lattoneria, l'installazione di impianti di refrigerazione commerciale, di sistemi di illuminazione segnaletica per strade, ferrovie, aeroporti e porti, ecc.;
- le opere di riparazione degli impianti in parola.

In relazione a tale ultima ipotesi di interventi, l'Amministrazione finanziaria, ribadendo che le citate note esplicative annoverano tra le attività incluse nella Sezione F anche le **riparazioni** (rese su impianti o opere rientranti nella medesima Sezione F), ha chiarito che l'attività di **manutenzione di impianti** è assimilabile alla riparazione (cfr. R.M. n.154/E/2007 e R.M. n.164/E/2007) e, come tale, compresa tra le prestazioni riconducibili al settore edile.

Anche se attinenti alla realizzazione di edifici, restano invece **escluse** dall' ambito applicativo del "reverse charge" le attività che non sono comprese nella Sezione F, in quanto non si sostanziano in attività edilizie, quali, ad esempio, la installazione e manutenzione di prati e giardini, la costruzione o installazione di attrezzature industriali (es. realizzazione di impianti anche infissi al suolo non accatastabili come fabbricati).

2.2 Soggetti coinvolti

Definito, quindi, il "settore delle costruzioni" come insieme di attività potenzialmente interessate dal meccanismo contabile, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che il "reverse charge" trova applicazione nei rapporti tra:

- subappaltatore e appaltatore, entrambi operanti nel quadro di un'attività riconducibile al settore edile;
- subappaltatore ed altri eventuali subappaltatori.

Il meccanismo dell'inversione contabile è pertanto applicabile **esclusivamente in presenza di un rapporto di subappalto**, avente ad oggetto prestazioni di servizi, compresa la manodopera, rese nel settore edile.

Ciò implica che, nel caso in cui un'impresa di costruzioni assuma lavori in appalto e a sua volta affidi in subappalto ad un'altra impresa la realizzazione totale o parziale dell'opera, il meccanismo dell'inversione contabile trova applicazione esclusivamente nel rapporto tra l'impresa appaltatrice ed il soggetto subappaltatore.

Di contro, l'Agenzia delle Entrate (cfr. C.M. n.37/E/2006) ha chiarito che **il regime dell'inversione contabile non si applica alle prestazioni rese direttamente, in forza di contratti d'appalto, nei confronti di imprese di costruzione o di ristrutturazione**, ovverosia nel rapporto tra l'impresa edile che costruisce direttamente in proprio e che affida totalmente o parzialmente l'esecuzione dei lavori in appalto. In tal ipotesi, pertanto, restano ferme le modalità ordinarie di applicazione e versamento dell'IVA (l'impresa appaltatrice fattura con IVA la prestazione eseguita nei confronti dell'impresa di costruzioni committente).

In particolare, come precisato nella Circolare n.37/E/2006, sono tenuti all'applicazione del "reverse charge" i **subappaltatori che svolgono**, anche se in via non esclusiva o prevalente, **attività identificate dai codici ATECOFIN, riferiti alla Sezione F (Costruzioni)**.

Con tale affermazione, sembrava che, ai fini dell'applicazione dell'inversione contabile, l'Agenzia delle Entrate avesse voluto attribuire rilevanza allo specifico codice attività utilizzato dal subappaltatore.

Ad ulteriore conferma di tale orientamento, con la successiva Circolare n.11/E del 16 febbraio 2007 (punto 5.3), è stata esclusa l'applicazione del meccanismo con riferimento alla produzione e posa in opera di infissi, effettuata da un soggetto che esercita attività di falegnameria contraddistinta dal codice 20.30.2 - *Fabbricazione di altri elementi di carpenteria in legno e falegnameria per l'edilizia* - della Sezione D della tabella ATECOFIN.

In tal ambito, infatti, l'Agenzia delle Entrate ha in sostanza escluso l'operatività del "reverse charge", a prescindere dalla tipologia contrattuale posta in essere tra le parti (quindi anche in caso di prestazione eseguita nell'ambito di un rapporto di subappalto), in quanto l'attività svolta dal prestatore, di cui alla voce 20.30.2 (attività di falegnameria), non è riconducibile alla Sezione F riferita al settore delle "Costruzioni".

Tuttavia, con la più recente Risoluzione 172/E del 13 luglio 2007, l'Amministrazione sembra contraddire quanto precedentemente chiarito, affrontando un caso specifico relativo ad una

prestazione riconducibile al settore edile, effettuata da un subappaltatore operante con un codice attività non compreso nella Sezione F².

In tal ambito, è stato affermato che *“se una società svolge nella sostanza un’attività rientrante nella predetta sezione F, alle prestazioni da questa rese sia comunque applicabile il regime dell’inversione contabile, fermo restando l’obbligo della stessa società di comunicare, ai sensi dell’articolo 35, comma 3, del D.P.R. 633/1972, l’effettiva attività esercitata”*.

Ne deriva che, a parere dell’Amministrazione finanziaria, ai fini dell’esistenza del requisito soggettivo dell’esercizio di un’attività rientrante nel settore edile, non sia rilevante l’effettivo possesso di uno dei codici della Sezione F della classificazione ATECOFIN, quanto piuttosto **l’esecuzione di fatto, nell’ambito della prestazione eseguita, di una delle attività ricadenti nel settore edile**.

E’ evidente, quindi, la necessità di un chiarimento definitivo, che permetta di superare le criticità ed i contrastanti orientamenti formulati in questi mesi di operatività del *“reverse charge”*.

Analogamente, le medesime incertezze riguardano anche l’attività che, ai fini del meccanismo, deve essere esercitata dall’appaltatore.

Nella Circolare n.37/E/2006 era stato, infatti, specificato che i requisiti soggettivi necessari per l’applicazione dell’inversione contabile, relativi all’esercizio di attività edilizie, dovessero essere presenti in capo ai soggetti subappaltatori ed appaltatori, come ribadito anche dalla Circolare 11/E/2007.

Sul tema, nella Risoluzione n.154/E/2007, relativa ad un quesito riguardante l’installazione e manutenzione di impianti idraulico-sanitari, è stato precisato che *“il sistema dell’inversione contabile nell’edilizia è applicabile solo **a condizione che il soggetto appaltatore e il soggetto subappaltatore** operino entrambi nel quadro di un’attività riconducibile alla Sezione F della tabella ATECOFIN 2004”*.

Tale indirizzo è stato confermato anche nella Risoluzione n.164/E/2007 e, da ultimo, nella Risoluzione n.243/E/2007, dove è stato ribadito che *“il meccanismo dell’inversione contabile è **circoscritto alle sole prestazioni di servizi rese da soggetti subappaltatori ad imprese edili che si pongono quali appaltatori** o, a loro volta, quali subappaltatori, in relazione alla realizzazione di un intervento edilizio”*.

In sostanza, con le citate Risoluzioni, pur non affermando espressamente l’obbligo di utilizzo di un codice F da parte dell’appaltatore e del subappaltatore, il Ministero ha ribadito che l’attività svolta da entrambi i soggetti deve essere riconducibile al settore edile.

In attesa di un definitivo chiarimento ministeriale, che permetta di superare le questioni applicative connesse alla rilevanza, o meno, degli specifici codici attività utilizzati dai soggetti coinvolti nell’esecuzione delle prestazioni, si consiglia alle imprese associate di porre particolare attenzione, prima di procedere alla fatturazione delle operazioni, alla tipologia di attività oggetto del contratto di subappalto.

In particolare, qualora la prestazione in concreto eseguita sia riconducibile ad una delle attività comprese nella Sezione F, si suggerisce comunque l’applicazione del *“reverse charge”*, a prescindere dai codici effettivamente posseduti dal subappaltatore e dall’appaltatore.

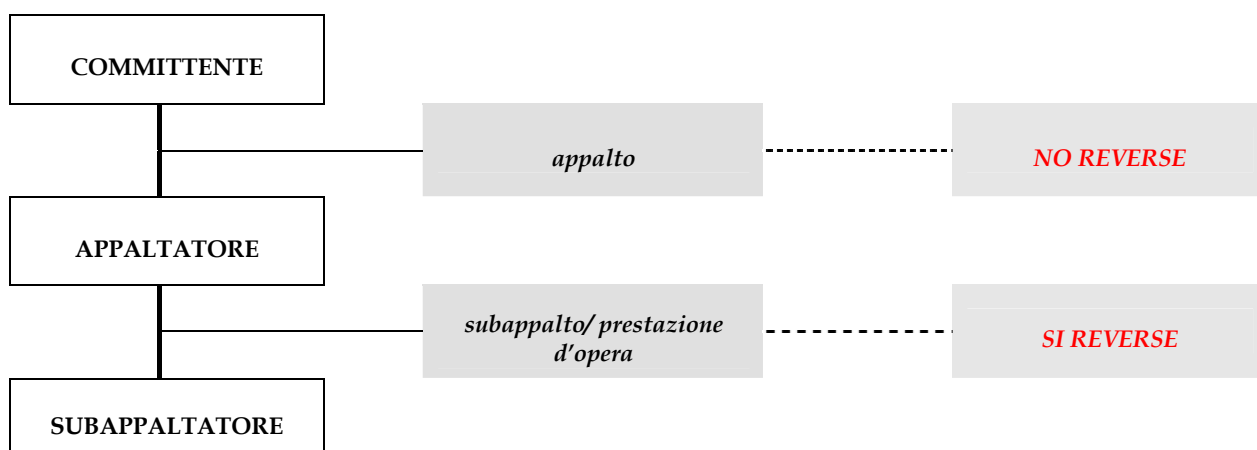
Resta fermo, in ogni caso, che l’ANCE ha già intrapreso le più opportune iniziative affinché si possa pervenire alla definizione di criteri certi in merito alla corretta applicazione del meccanismo e, allo stesso modo, all’esclusione di sanzioni in caso di erronea fatturazione, tenuto conto delle diverse incertezze tuttora esistenti sull’operatività di tale sistema contabile.

² Nell’ipotesi esaminata dalla R.M. 172/E/2007, l’impresa subappaltatrice opera con codice 28.11.0 (“fabbricazione di strutture metalliche e parti di strutture”) relativo alla sezione DJ della tabella dei codici ATECOFIN 2004.

In ogni caso, si ritiene che l'unico criterio che darebbe certezza sull'ambito applicativo del meccanismo, ed eviterebbe inutili e dispendiose indagini sull'attività svolta dalle imprese subappaltatrici, sia il rinvio al codice effettivamente utilizzato da queste ultime (criterio tra l'altro indicato dalla stessa Amministrazione finanziaria in risposta ad alcune interrogazioni parlamentari).

Si evidenzia, infine, che, per l'applicazione del “*reverse charge*”, non assume alcuna rilevanza la natura e l'attività esercitata dal committente principale (che può essere, pertanto, anche un privato o un'impresa non operante nel settore edile), in virtù del fatto che quest'ultimo non risulta in nessun caso coinvolto nell'ambito operativo del meccanismo (cfr. C.M. 11/E/2007 e R.M. 154/E/2007).

Lo schema seguente mostra l'applicazione del meccanismo nei rapporti tra committente, appaltatore principale e subappaltatore.



2.3 Contratti interessati dal “*reverse charge*”

Ai fini dell'applicazione dell'inversione contabile, è necessario che il subappaltatore esegua determinate attività nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore. Appare, dunque, di notevole importanza esaminare le tipologie contrattuali interessate dal “*reverse charge*”.

Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria, nella Circolare n.37/E/2006 ha chiarito, infatti, che ai fini dell'applicazione dell'inversione contabile, **i servizi forniti ai soggetti appaltatori o ad altri subappaltatori assumono rilevanza**, se resi sulla base di:

- **contratti di subappalto;**
- **contratti d'opera.**

Il subappalto costituisce un contratto derivato dal contratto d'appalto, di cui presenta, pertanto, i medesimi requisiti circa le modalità di esecuzione e gestione della prestazione.

Ai sensi dell'art. 1655 del Codice Civile, con il contratto d'appalto, una parte si obbliga, in assenza di vincoli di subordinazione, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, al compimento di un'opera o di un servizio, a fronte di un corrispettivo in danaro.

Diversamente, la prestazione di manodopera, di cui all'art. 2222 del Codice Civile³, ferme restando l'assenza di vincolo di subordinazione e l'assunzione del rischio in capo al prestatore, si caratterizza

³ Art.2222 Codice Civile (Libro V, Titolo III, Capo I)- Contratto d'opera

Quando una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente, si applicano le norme di questo Capo, salvo che il rapporto abbia una disciplina particolare nel Libro IV (Appalto-1655 e seguenti).

per l'esistenza di un'organizzazione d'impresa di dimensioni ridotte, tanto che questi esegue la prestazione richiesta, in genere, direttamente.

Infatti, come chiarito dalla Circolare n.37/E/2006, nel contratto di prestazione d'opera il lavoro personale del prestatore risulta prevalente rispetto all'organizzazione dei mezzi approntati per l'esecuzione del servizio.

Pertanto, la differenza fondamentale fra il contratto d'appalto e quello di prestazione d'opera consiste nelle caratteristiche strutturali dell'organizzazione d'impresa, che assume proporzioni minori se la prestazione è realizzata in base ad un contratto d'opera.

In tal ambito, con la Circolare n. 37/E/2006, è stato chiarito che il riferimento normativo alle prestazioni di manodopera (art. 17, comma 6, lett. a, del D.P.R. 633/1972) riguarda sia l'ipotesi in cui l'attività del subappaltatore consista nel fornire la manodopera di dipendenti, sia il diverso caso in cui l'attività consista nel rendere direttamente la propria opera.

Da ciò consegue che il "*reverse charge*" trova applicazione anche in relazione ai servizi resi nel settore edile sulla base di contratti d'opera, in cui il lavoro personale del prestatore risulta prevalente rispetto all'organizzazione dei mezzi approntati per l'esecuzione del servizio.

2.4 Contratti esclusi dal "*reverse charge*"

2.4.1 Prestazioni d'opera intellettuale

La Circolare 37/E/2006 esclude espressamente dall'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile le **prestazioni d'opera intellettuale rese da professionisti** (ad es. prestazioni rese da ingegneri, architetti, geometri, ecc.), che, per la loro natura, non possono essere definite come prestazioni di manodopera, e risultano comunque estranee alle tipologie di attività considerate dalla norma, che si caratterizzano in apporti materiali necessari alla realizzazione del manufatto.

Pertanto, l'effettuazione di tali prestazioni comporta, ai fini IVA, l'applicazione delle ordinarie modalità di fatturazione, con espressa indicazione dell'aliquota in fattura da parte del professionista.

2.4.2. Fornitura con posa in opera

Come precisato dell'Amministrazione finanziaria, le prestazioni di fornitura di beni con posa in opera sono escluse dall'applicazione del "*reverse charge*", qualora la posa in opera assuma una funzione accessoria rispetto alla fornitura del bene (*cfr. C.M. n.37/E/2006*).

In tali casi, infatti, l'operazione si configura come cessione di beni e non come prestazione di servizi, non rientrando, pertanto, nell'ambito di efficacia dell'art. 17, comma 6, lett.a, del D.P.R. 633/1972.

Sulle caratteristiche qualificanti la fornitura con posa in opera quale cessione di beni, si è espressa la Corte di Giustizia UE con la recente Sentenza C-111/2005, depositata il 29 marzo 2007.

In particolare, il giudice comunitario ha stabilito la differenza fra fornitura di beni con posa in opera e le prestazioni di servizi, specificando i requisiti che il contratto deve possedere per essere qualificato come una fornitura.

In particolare, il giudice comunitario ha affermato che **la fornitura con posa in opera rappresenta una cessione di beni quando si verificano le seguenti ipotesi:**

- il prezzo dei beni prevale sul costo totale dell'operazione;
- l'attività consiste nella mera posa dei beni, senza alterarne la natura;

- la posa in opera dei beni viene effettuata senza necessità di adattarli alle esigenze specifiche del cliente.

In materia, si è espressa da ultimo l'Agenzia delle Entrate che, con diverse Risoluzioni e in relazione a casi concreti di operatività del “*reverse charge*”, ha fornito alcuni criteri per l'esatta qualificazione del contratto stipulato tra le parti.

In particolare, è stato precisato che (cfr. R.M. n.148/E/2007, R.M. n.164/E/2007 e R.M. n.220/E/2007):

- il contratto si qualifica come una **fornitura con posa in opera** se “*il programma negoziale posto in essere dalle parti ha quale scopo principale la cessione di un bene e l'esecuzione dell'opera sia esclusivamente diretta ad adattare il bene alle esigenze del cliente, senza modificarne la natura*”
- diversamente, il contratto si qualifica come una **prestazione di servizi** se “*la volontà contrattuale è quella di ottenere un risultato diverso e nuovo rispetto al complesso dei beni utilizzati per l'esecuzione dell'opera*”⁴.

Inoltre, al fine di stabilire se sia prevalente l'obbligazione di dare (ossia la cessione del bene, tipica della fornitura con posa in opera) o quella di fare (ossia la prestazione di servizi, tipica dell'appalto), occorre far riferimento, **non tanto al “*nomen iuris*” attribuito al contratto, quanto piuttosto alla specifica volontà espressa dalle parti** ed agli effetti prodotti in base alla comune intenzione delle stesse (cfr. R.M. n.172/E/2007⁵).

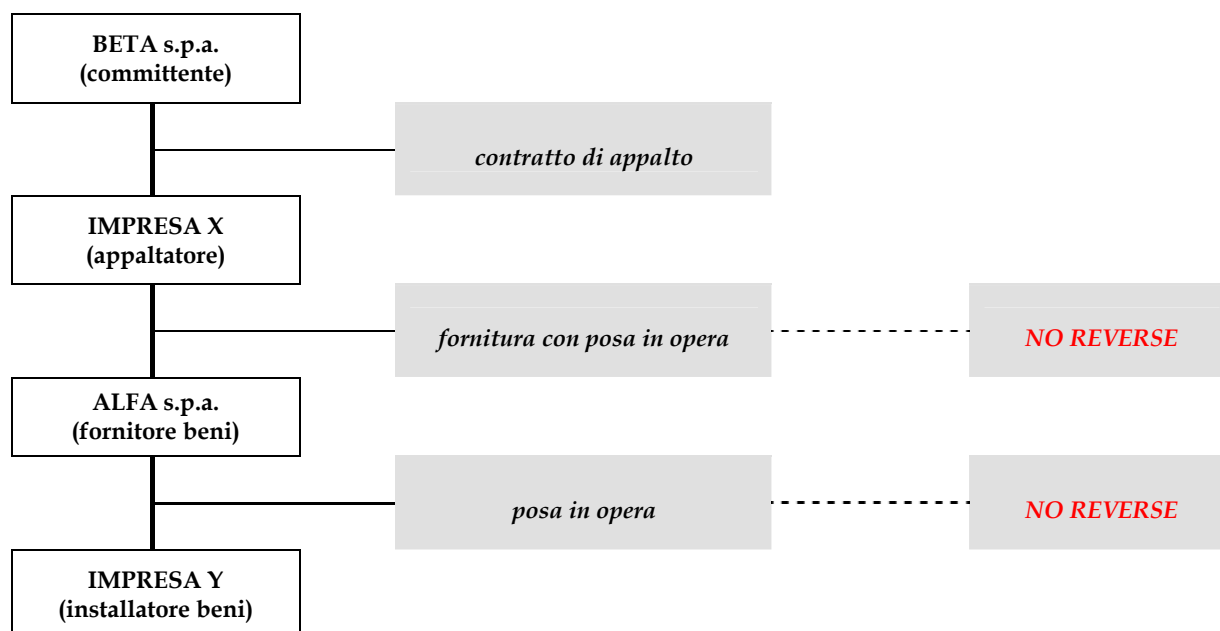
Sempre nell'ambito della fornitura di beni con relativa installazione, l'Amministrazione ha, poi, affrontato l'operatività del “*reverse charge*” nella particolare ipotesi in cui il fornitore affidi la posa in opera degli stessi ad un soggetto terzo (cfr. R.M. n.148/E/2007 e R.M. n.172/E/2007).

In tal caso, il meccanismo non trova applicazione né nel rapporto tra appaltatore e fornitore dei beni (in quanto regolato da un contratto di cessione con posa in opera), né in quello intercorrente tra il fornitore ed il soggetto terzo che esegue l'installazione dei medesimi beni. Anche in quest'ultima ipotesi, infatti, non opera il “*reverse charge*”, in quanto la prestazione di servizi (installazione dei beni) non è resa a favore di un appaltatore di lavori edili, come vuole la norma di cui al citato art.17, comma 6, lett.a, del D.P.R. 633/1972, bensì nei confronti di un fornitore di beni.

⁴ Al riguardo, è stato ad esempio qualificato, come cessione di beni con prestazione d'opera accessoria, un contratto di fornitura di armature in acciaio per cemento armato, comprensivo della relativa posa (cfr. R.M. n.148/E/2007).

Diversamente, l'installazione di controsoffitti e pareti in cartongesso è stata considerata quale prestazione di servizi, in quanto la volontà espressa dalle parti era quella di realizzare un'opera complessa, diretta ad ottenere un risultato diverso rispetto al complesso dei beni utilizzati (cfr. R.M. 220/E/2007).

⁵ Con la R.M. 172/E/2007 è stata infatti riconosciuta, per diverse prestazioni, la qualifica di forniture di beni con posa in opera (escluse dal “*reverse charge*”), seppure oggetto di contratti formalmente denominati di “subappalto”.



Chiaramente, la prestazione di installazione di beni deve essere assoggettata ad inversione contabile, nella diversa ipotesi in cui la stessa sia resa direttamente nei confronti dell'appaltatore principale.

2.4.3 Contratti di noleggio

Numerosi dubbi interpretativi sono stati sollevati, sin dall'introduzione del "reverse charge", con riferimento all'applicabilità del nuovo meccanismo contabile ai cosiddetti contratti di "nolo a caldo", aventi ad oggetto il noleggio di attrezzature con manovratore.

In particolare, infatti, se è pacifica l'esclusione dall'inversione contabile per quei contratti di semplice noleggio di attrezzature (cosiddetto "nolo a freddo"), caratterizzati dall'assenza di prestazione d'opera accessoria, più incerta era l'inapplicabilità del meccanismo per i contratti di "nolo a caldo", tenuto conto che, tra i codici attività contenuti nella Sezione F della Tabella ATECOFIN, è compreso il 45.50.0 – *Noleggio di macchine e attrezzature per la costruzione o la demolizione, con manovratore*.

Sul punto, l'ANCE ha sempre sostenuto l'esclusione di tali contratti dall'ambito operativo dell'inversione contabile, in considerazione del fatto che il contratto di "nolo a caldo" si configura come una prestazione di servizi, diversa dal contratto di appalto.

Si tratta, infatti, di un contratto atipico non previsto dal Codice Civile, non assimilabile né ai contratti d'appalto, né ai contratti d'opera che rientrano, invece, nella categoria dei cosiddetti "contratti di risultato".

Ciò ha portato a ritenere esclusi dal meccanismo i contratti di nolo a caldo, in cui il debitore della prestazione si impegna esclusivamente a mettere a disposizione un veicolo con il relativo conducente. Diversamente, sempre a parere dell'ANCE, avrebbe dovuto operare il "reverse charge" qualora le imprese con codice attività 45.50.0 avessero sottoscritto contratti d'appalto o d'opera con l'appaltatore principale.

Confermando pienamente tale orientamento, l'Agenzia delle Entrate, con riferimento ai **contratti di noleggio con operatore o compresi di montaggio e/o smontaggio** ha precisato che (*cfr. R.M. 205/E2007*):

- se il prestatore è chiamato ad eseguire **il servizio in qualità di “mero esecutore” materiale delle direttive del committente**, venendo a mancare uno degli elementi tipici del contratto d'appalto, ossia l'autonomia organizzativa, il meccanismo del **“reverse charge” non deve essere applicato**;
- nel caso in cui **l'oggetto del contratto sia, non** tanto il **mero noleggio** (anche a caldo) di attrezzature, **ma la realizzazione di lavori edili** (ad esempio, sbancamento, sistemazione di terreni, demolizione di edifici e simili), per i quali sia stabilita un'obbligazione di risultato, in assenza di vincoli di subordinazione e con assunzione dei relativi rischi da parte del prestatore, **il meccanismo del “reverse charge” si rende applicabile**, qualora tale prestazione sia resa nei confronti di un appaltatore di lavori edili.

Allo stesso modo, è stata confermata l'esclusione del meccanismo in presenza di un contratto di **noleggio di ponteggi con relativa installazione** (*cfr. R.M. 187/E/2007*).

Al riguardo, l'Amministrazione ha chiarito, in particolare, che:

- il **noleggio di propri ponteggi**, con relativa installazione, **è escluso** dal meccanismo dell'inversione contabile, **in quanto la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto al noleggio**;
- **l'installazione di ponteggi per conto terzi** è assoggettata al **“reverse charge”**, se resa nei confronti di appaltatori di lavori edili, quale prestazione d'opera.

Tenuto conto dei diversi chiarimenti ministeriali che, al fine di identificare le prestazioni soggette o escluse dal meccanismo, attribuiscono rilevanza alla volontà delle parti ed agli effetti che le stesse intendono conseguire con l'accordo, si evidenzia l'opportunità di delineare con certezza l'oggetto della prestazione e la comune intenzione delle parti all'atto della conclusione del contratto.

A tal fine, si consiglia di stipulare gli accordi in forma scritta, così da evitare eventuali errori nella fatturazione delle operazioni e, allo stesso modo, poter fornire, in caso di verifica circa la correttezza del comportamento assunto, prova documentale dell'effettiva volontà contrattuale.

In conclusione, si riporta, a scopo di sintesi, uno schema riepilogativo delle principali fattispecie e tipologie contrattuali analizzate dall'Amministrazione finanziaria, nell'ambito dei diversi chiarimenti sino ad ora forniti circa l'ambito di operatività del meccanismo contabile.

ATTIVITÀ EFFETTUATA	CONTRATTO STIPULATO	PRASSI	MODALITÀ FATTURAZIONE
<i>Prestazioni d'opera intellettuale rese da professionisti</i>	Prestazione d'opera	C.M.37/E/2006	NO REVERSE CHARGE
<i>Costruzione e installazione di infissi codice 20.30.2 - sez. D – Tab. Atecofin 2004</i>	Qualsiasi tipologia contrattuale	C.M.11/E/2007	NO REVERSE CHARGE
<i>Fornitura di armature d'acciaio con posa in opera</i>	Fornitura con posa in opera	R.M.148/E/2007	NO REVERSE CHARGE
<i>Installazione, manutenzione, riparazione di impianto idraulico</i>	Subappalto	R.M.154/E/2007	SI REVERSE CHARGE
<i>Installazione di impianti di allarme</i>	Subappalto	R.M.164/E/2007	SI REVERSE CHARGE
<i>Installazione di soffitti e pareti in cartongesso</i>	Subappalto	R.M.220/E/2007	SI REVERSE CHARGE - se la prestazione è diretta ad ottenere una struttura diversa dal mero assemblaggio dei materiali utilizzati
<i>Noleggio di attrezzature con manovratore</i>	Nolo a caldo	R.M.205/E/2007	NO REVERSE CHARGE - se il prestatore è un mero esecutore delle direttive del committente SI REVERSE CHARGE - se il prestatore esegue i lavori senza vincolo di subordinazione e con obbligo di risultato
<i>Noleggio di attrezzature senza manovratore</i>	Nolo a freddo	R.M.205/E/2007	NO REVERSE CHARGE
<i>Noleggio e installazione di ponteggi</i>	Noleggio	R.M.187/E/2007	NO REVERSE CHARGE
<i>Installazione di ponteggi</i>	Prestazione d'opera	R.M.187/E/2007	SI REVERSE CHARGE - se il prestatore installa i ponteggi per conto terzi

3. GENERAL CONTRACTOR

Con la Risoluzione n.155/E del 5 luglio 2007, in risposta ad una specifica istanza di interpello, l'Agenzia delle Entrate si è espressa in merito all'applicazione del "reverse charge" in caso di lavori affidati da *General Contractor*.

In particolare, a parere dell'Amministrazione finanziaria, i contratti stipulati tra un *General Contractor* ed i soggetti terzi affidatari dei lavori sono giuridicamente inquadrabili come contratti di subappalto e, come tali, assoggettati ai fini IVA al "reverse charge", in base all'art.17, comma 6, del D.P.R. 633/1972.

L'Agenzia perviene a tale conclusione sulla base della disciplina dell'istituto dell'affidamento a Contraente Generale, di cui all'art.176 del D.Lgs. 163/2006 (Nuovo Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, forniture e servizi), in base al quale:

- i rapporti tra soggetto aggiudicatore e contraente generale sono regolati, tra l'altro, dalle norme del codice civile regolanti l'appalto (**art. 176, comma 4⁶**, del Codice dei contratti pubblici);
- il Contraente Generale può eseguire i lavori direttamente oppure mediante affidamento a soggetti terzi ed, in tal caso, i relativi rapporti contrattuali devono essere inquadrati nello schema del contratto di subappalto (**art. 176, comma 7⁷**, del Codice dei contratti pubblici).

In altri termini, sintetizza l'Amministrazione, *"dal contratto di appalto principale che si instaura tra il soggetto aggiudicatore-committente ed il Contraente Generale-appaltatore derivano gli eventuali contratti di subappalto con i quali il Contraente Generale affida a terzi l'esecuzione di tutta o parte dell'opera ad esso affidata dal committente"*.

Alla luce di tali considerazioni, secondo l'Agenzia, i contratti stipulati tra l'impresa Contraente Generale-appaltatore ed i soggetti terzi affidatari dei lavori sono giuridicamente inquadrabili come contratti di subappalto e, pertanto, assoggettati al meccanismo dell'inversione contabile.

L'Amministrazione finanziaria, a sostegno della propria interpretazione, richiama infine le indicazioni rese nella Relazione governativa al decreto legge 223/2006 (cd. Decreto "Visco-Bersani"), secondo le quali la finalità dell'estensione della disciplina del "reverse charge" alle

⁶ **D.Lgs. 12-4-2006 n. 163**

Art. 176- Affidamento a contraente generale.

(omissis)

4. Il contraente generale risponde nei confronti del soggetto aggiudicatore della corretta e tempestiva esecuzione dell'opera, secondo le successive previsioni del presente capo. I rapporti tra soggetto aggiudicatore e contraente generale sono regolati, per quanto non previsto dalla legge 21 dicembre 2001, n. 443, dal presente capo e dal regolamento, dalle norme della parte II che costituiscono attuazione della direttiva 2004/18 o dalle norme della parte III, dagli atti di gara e dalle norme del codice civile regolanti l'appalto.

(omissis)

⁷ **D.Lgs. 12-4-2006 n. 163**

Art. 176- Affidamento a contraente generale.

(omissis)

7. Il contraente generale può eseguire i lavori affidati direttamente, nei limiti della qualificazione posseduta a norma del regolamento, ovvero mediante affidamento a soggetti terzi. I terzi affidatari di lavori del contraente generale devono a loro volta possedere i requisiti di qualificazione prescritti dal regolamento, e possono subaffidare i lavori nei limiti e alle condizioni previste per gli appaltatori di lavori pubblici; l'articolo 118 si applica ai predetti subaffidamenti. Il soggetto aggiudicatore richiede al contraente generale di individuare e indicare, in sede di offerta, le imprese esecutrici di una quota non inferiore al trenta per cento degli eventuali lavori che il contraente generale prevede di eseguire mediante affidamento a terzi.

(omissis)

prestazioni rese nel settore dell'edilizia e' quella di contrastare fenomeni fraudolenti, pertanto, *"l'attribuzione della qualità di debitore d'imposta al soggetto capofila, sia esso un costruttore o un general contractor, garantisce adeguata tutela all'erario attesa la normale affidabilità dei contribuenti maggiori"*.

L'orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate contrasta con quanto sostenuto dall'ANCE, secondo la quale le funzioni svolte dal Contraente Generale attengono all'intero *iter* amministrativo diretto alla realizzazione di un'opera.

Infatti, il Contraente Generale svolge tutta una serie di funzioni pubblicistiche tipiche della Stazione appaltante, quali la progettazione, l'acquisizione delle aree, il prefinanziamento dell'opera (**art. 176, comma 2⁸, del Codice dei contratti pubblici**). Ciò conferma che la posizione del contraente generale non è quella tipica dell'appaltatore, ma di un soggetto destinatario di funzioni tipiche della Pubblica Amministrazione.

Infine si fa notare che l'**art. 176, comma 7** del nuovo Codice dei contratti pubblici prevede che l'affidatario dei lavori da parte del contraente generale possa subappaltare in senso stretto lavori a terzi secondo la disciplina pubblicistica.

Di conseguenza, se il Contraente Generale dovesse essere considerato appaltatore in senso stretto ci troveremmo di fronte ad un *"subappalto a cascata"* (subappalto al terzo esecutore ed ulteriore subappalto da parte di questi ad altri soggetti), che, come noto, è vietato dalla legislazione sui lavori pubblici, considerato che la predetta norma fa esplicito riferimento alla disciplina pubblicistica del subappalto, ai sensi dell'**art. 118** dello stesso *Codice dei contratti pubblici*.

Si sottolinea, infine, che, trattandosi di una risoluzione ministeriale, l'orientamento espresso rappresenta un mero atto di indirizzo agli uffici in sede di verifiche fiscali e, come tale, contestabile in sede giurisdizionale, sulla base delle considerazioni sovresposte.

In ogni caso, l'ANCE ha già intrapreso le più opportune iniziative affinché la tesi sostenuta dall'Amministrazione finanziaria possa essere rivista, tenuto anche conto dell'obiettivo conseguito dal Governo con l'introduzione dell'inversione contabile, che è quello di combattere le frodi IVA da parte delle imprese che operano soprattutto come subappaltatrici e che non presentano strutture organizzative stabili, tipiche invece di quelle che risultano affidatarie di lavori da parte del *General Contractor*.

⁸ D.Lgs. 12-4-2006 n. 163

Art. 176- Affidamento a contraente generale.

(omissis)

2. Il contraente generale provvede:

- a) allo sviluppo del progetto definitivo e alle attività tecnico amministrative occorrenti al soggetto aggiudicatore per pervenire all'approvazione dello stesso da parte del CIPE, ove detto progetto non sia stato posto a base di gara;
- b) all'acquisizione delle aree di sedime; la delega di cui all'articolo 6, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 8 giugno 2001, n. 327, in assenza di un concessionario, può essere accordata al contraente generale;
- c) alla progettazione esecutiva;
- d) all'esecuzione con qualsiasi mezzo dei lavori e alla loro direzione;
- e) al prefinanziamento, in tutto o in parte, dell'opera da realizzare;
- f) ove richiesto, all'individuazione delle modalità gestionali dell'opera e di selezione dei soggetti gestori;
- g) all'indicazione, al soggetto aggiudicatore, del piano degli affidamenti, delle espropriazioni, delle forniture di materiale e di tutti gli altri elementi utili a prevenire le infiltrazioni della criminalità, secondo le forme stabilite tra quest'ultimo e gli organi competenti in materia.

(omissis)

4. RAPPORTI ASSOCIATIVI

In presenza di prestazioni effettuate da strutture associative che si pongano quali subappaltatrici di lavori edili, la disciplina del “*reverse charge*” trova applicazione con modalità particolari, differenziate a seconda della tipologia di raggruppamento costituito.

4.1 Consorzi

Particolare attenzione è stata posta, anche dalla stessa Amministrazione finanziaria, sulle modalità operative del meccanismo dell’inversione contabile in presenza di strutture associative, quali Consorzi e Associazioni Temporanee di Imprese (A.T.I.).

In un primo tempo, con la Circolare n.37/E/2006, l’Agenzia delle Entrate aveva genericamente precisato che il meccanismo non dovesse mai operare nei rapporti interni tra imprese associate e Consorzio, in quanto gli stessi non potevano considerarsi quali subappalti.

Tale principio, tuttavia, determinava rilevanti difficoltà operative, in particolare nell’ipotesi in cui il Consorzio rivestisse il ruolo di subappaltatore, agendo in nome proprio e per conto delle proprie consorziate in virtù di un mandato senza rappresentanza.

Infatti, nel caso in cui il Consorzio avesse affidato l’esecuzione dei lavori ai soci, le prestazioni effettuate dalle società consorziate restavano assoggettate ad IVA secondo le ordinarie modalità di applicazione del tributo, mentre il Consorzio era tenuto ad applicare il meccanismo del “*reverse charge*” per le prestazioni rese a terzi (appaltatori o subappaltatori) in esecuzione di contratti di subappalto⁹.

Tale procedura avrebbe certamente determinato un’eccedenza di credito IVA in capo al Consorzio (che, non ricevendo l’IVA dall’appaltatore, non avrebbe potuto compensare l’imposta pagata alle singole imprese consorziate), con la connessa difficoltà di recupero dello stesso, tenuto conto che, generalmente, le struttura associativa viene meno al termine dei lavori.

Con l’obiettivo di superare tale difficoltà, l’Amministrazione, con la Circolare 19/E/2007, è intervenuta in merito, modificando parzialmente l’orientamento fornito.

In particolare, è stato introdotto il criterio di “trasparenza”, in base al quale nei rapporti tra le singole imprese ed il Consorzio si rende applicabile la stessa modalità di fatturazione che regola il rapporto tra il Consorzio e l’appaltatore.

Di conseguenza, in presenza di un Consorzio subappaltatore che agisce in nome proprio e per conto delle consorziate, in virtù di un mandato senza rappresentanza:

- il Consorzio fattura direttamente all’appaltatore principale (o subappaltatore) con il meccanismo del “*reverse charge*”;
- ciascuna impresa consorziata fattura al Consorzio le prestazioni a questo rese con il meccanismo del “*reverse charge*”, semprechè tali prestazioni rientrino nell’ambito applicativo dell’inversione contabile di cui all’art.17, comma 6, lett.a, del D.P.R. 633/1972.

L’Amministrazione finanziaria ha poi affermato che, transitoriamente, le prestazioni rese dalle imprese consorziate al consorzio senza applicazione del meccanismo del “*reverse-charge*”, in ottemperanza alle indicazioni fornite con la Circolare n.37/E/2006, si considerano in ogni caso regolarmente fatturate, sulla base del principio del legittimo affidamento, ai sensi dell’art.10,

⁹ A tal proposito, si ricorda che, ai sensi dell’art.3, comma 3, del D.P.R. 633/1972 e di alcune pronunce ministeriali (R.M. 4 agosto 1987, n.460437 e R.M. 5 gennaio 1985, n.399932) la rilevanza IVA del rapporto Consorzio/Consorziate può essere così sintetizzato:

- ciascuna impresa consorziata fattura al Consorzio la parte dell’opera da essa compiuta;
- il Consorzio, a fronte delle diverse fatture delle Consorziate, fattura complessivamente i lavori al committente.

Diversamente, in presenza di Consorzio che agisce in nome e per conto delle Consorziate, in virtù di un mandato con rappresentanza, la fatturazione dei lavori deve essere eseguita dalle imprese associate direttamente nei confronti del committente.

comma 2 della legge 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente). Pertanto, in questi casi non saranno né irrogate sanzioni né richiesti interessi.

4.2 Associazioni Temporanee di Imprese (A.T.I.)

Analogamente al caso di costituzione di un Consorzio, l'Amministrazione finanziaria ha precisato le modalità operative del “reverse charge”, nell'ipotesi in cui sia costituita una Associazione Temporanea d'Imprese (A.T.I.).

In particolare, la Risoluzione 172/E del 13 luglio 2007 ha ribadito che, in linea di principio, in base all'art. 37, comma 17, del D.Lgs. 163/2006¹⁰ (*Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture*) le A.T.I. devono ritenersi, civilisticamente e fiscalmente, soggetti trasparenti, che non danno origine ad autonomi soggetti giuridici.

Conseguentemente, **le prestazioni rese dalle singole imprese associate devono essere fatturate direttamente nei confronti dell'appaltatore**, secondo le disposizioni fiscali per esse previste, anche ai fini dell'applicazione o meno del regime del “reverse charge”.

Pertanto, nel caso in cui **lavori edili** siano **affidati in appalto ad un'A.T.I.**, le imprese associate **devono fatturare direttamente nei confronti del committente**, in base alle ordinarie modalità di applicazione dell'IVA.

Diversamente, nel caso in cui **lavori edili** siano **affidati in subappalto ad un'A.T.I.**, le imprese associate **devono fatturare direttamente nei confronti dell'appaltatore principale**, applicando il meccanismo dell'inversione contabile.

Allo stesso modo, pur in assenza di specifici chiarimenti, si ritiene che l'inversione contabile trovi applicazione anche nelle ipotesi in cui:

- le imprese associate affidino l'esecuzione dei lavori ad un'impresa terza,
- ovvero, una delle imprese associate affidi la propria quota di lavori ad un'altra delle imprese associate medesime.

In tali due casi, infatti, si ravvisano gli estremi di un contratto di subappalto.

4.3 Società cooperative

L'Agenzia delle Entrate, nella Risoluzione 243/E dell'11 settembre 2007, ha affrontato la questione dell'applicabilità dell'inversione contabile alle prestazioni rese dai soci nei confronti delle società cooperative cui appartengono, nell'ipotesi in cui queste ultime assumano in subappalto lavori edili.

In tal ambito, il **principio di “trasparenza”** contenuto nella citata C.M. 19/E/2007, relativo **all'applicazione del “reverse charge”** alle prestazioni rese dalle imprese consorziate al Consorzio-subappaltatore **è stato esteso anche ai rapporti interni tra soci e cooperative**.

In particolare, l'Amministrazione ha chiarito che, in caso di lavori assunti in subappalto da società cooperative:

¹⁰ D.Lgs. 12-4-2006 n. 163

Art. 37- Raggruppamenti temporanei e consorzi ordinari di concorrenti.
(omissis)

17. 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.
(omissis)

- la società cooperativa subappaltatrice fattura con applicazione dell'inversione contabile nei confronti dell'appaltatore principale ;
- i soci della cooperativa che eseguono i lavori fatturano le prestazioni a questa rese, applicando anch'essi il meccanismo dell'inversione contabile.

5. RIMBORSO E COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA

Tenuto conto che il meccanismo dell'inversione contabile potrebbe provocare una rilevante eccedenza di crediti IVA in capo al subappaltatore¹¹, a livello normativo, già in sedi di conversione del Decreto "Visco Bersani" (art. 35, commi 6-*bis* e 6-*ter*, della legge 248/2006), anche grazie all'intervento dell'ANCE, sono state introdotte alcune misure correttive. In particolare:

- la possibilità di richiesta di rimborso annuale (ai sensi dell'art.30, comma 3, lett.a, del D.P.R. 633/1972, come appositamente modificato dall'art. 35, comma 6-*bis*, della legge 248/2006).
- la possibilità di richiesta di rimborso infrannuale (ai sensi dell'art. 38 *bis*, comma 2, del D.P.R. 633/1972);

L'eccedenza annuale d'imposta detraibile può essere chiesta a rimborso (annuale o infrannuale), qualora l'aliquota mediamente applicata sugli acquisti e sulle importazioni (operazioni passive) superi quella mediamente applicata su tutte le operazioni attive effettuate, comprese le operazioni a cui si applica il “*reverse charge*”, da conteggiare ad aliquota 0, maggiorata del 10% (*cfr. C.M. 37/E/2006*);

- la facoltà di effettuare la compensazione infrannuale tra diverse imposte e contributi (ai sensi dell'art.8, comma 3, del D.P.R. 542/1999) nel limite di 516.546,90 (previsto dall'art.34 della legge 388/2000), ferma restando la verifica della sussistenza di tutte le condizioni richieste dall'art.30 del D.P.R. 633/1972 per l'ottenimento del rimborso;
- l'estensione, a favore degli operatori con volume d'affari costituito per almeno l'80% da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto, del limite di compensazione e di rimborso annuale da 516.456,90 a 1.000.000 di euro (introdotta dall'art. 35, comma 6 *ter*, della legge 248/2006).

Nella citata Circolare 37/E/2006, l'Agenzia delle Entrate precisa che il richiamo dell'art.35, comma 6 *ter* della legge 248/2006 all'art. 34 della legge 388/2000, che indica i limiti massimi dei crediti d'imposta compensabili ovvero rimborsabili, porta a ritenere che detto limite sia innalzato a 1.000.000 di euro, oltre che per la compensazione, anche per il rimborso annuale dell'imposta.

A questo riguardo, al fine di poter dimostrare l'esistenza del requisito relativo al fatturato, necessario per fruire del più alto importo di compensazione e rimborso annuale permesso, appare opportuno redigere il contratto di subappalto per iscritto (evitando la forma verbale dello stesso), controfirmato da entrambe le parti.

Successivamente, in un'ottica di garanzia di tempestivo recupero di tali crediti, la Finanziaria 2007 (art.1, comma 308, legge 296/2006) ha previsto, su espressa sollecitazione dell'ANCE, l'emanazione di specifici Decreti del Ministro dell'Economia e delle Finanze, al fine di individuare le categorie di contribuenti cui riconoscere il diritto al rimborso del credito IVA in via prioritaria entro 3 mesi dalla richiesta (norma attualmente contenuta nell'art.38 *bis*, comma 9, del D.P.R. 633/1972).

¹¹ Infatti, l'imposta assolta sull'acquisto di materiali, beni, etc., impiegati nelle prestazioni, non ha possibilità di essere compensata con l'IVA a debito relativa alle fatture emesse, poiché al versamento provvede direttamente l'appaltatore.

In attuazione a tale disposizione, è stato quindi emanato il D.M. 22 febbraio 2007, pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* n.76 del 31 marzo 2007 che, a decorrere dall'anno di imposta 2007, riconosce (all'art.1) la **priorità nel rimborso dei crediti IVA, entro 3 mesi dalla relativa istanza, a favore dei soggetti** che, nel periodo di riferimento della richiesta, effettuano in modo **prevalente prestazioni di subappalto** nel settore dell'edilizia, applicando il meccanismo del "*Reverse Charge*" (di cui all'art.17, comma 6, lett.a, del D.P.R. 633/1972).

Queste, in particolare, le **condizioni** per accedere in via prioritaria all'erogazione dei rimborsi (art.2, dello stesso D.M. 22 marzo 2007):

- a) esercizio dell'**attività** da **almeno 3 anni**;
- b) **eccedenza IVA** chiesta a rimborso **pari o superiore a:**
 - **10.000 euro**, in caso di **rimborso annuale**,
 - **3.000 euro**, in caso di richiesta di **rimborso trimestrale**;
- c) **eccedenza IVA** chiesta a rimborso di importo **pari o superiore al 10%** dell'**ammontare complessivo dell'IVA assolta sugli acquisti** e importazioni effettuati nell'anno o nel trimestre a cui si riferisce il rimborso richiesto.

6. ERRORI DI FATTURAZIONE

In ordine all'errata applicazione delle nuove regole di fatturazione di lavori edili in subappalto, l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n.11/E del 16 febbraio 2007, ha chiarito che, nell'ipotesi in cui un subappaltatore non applichi la disciplina del "*reverse charge*", e, pertanto, emetta erroneamente fattura con IVA al proprio committente, può emettere una **nota di accredito entro** il termine di **12 mesi** dall'effettuazione dell'operazione, ai sensi dell'**art. 26, comma 3, del D.P.R. 633/1972**.

Come sin dal principio indicato dall'ANCE, al prestatore viene in tal modo riconosciuta la possibilità, entro il termine stabilito dal dettato normativo (12 mesi), di rettificare la fattura, recuperando l'imposta versata e regolarizzando la situazione anche nei confronti del soggetto che ha ricevuto la prestazione.

Infatti, il destinatario della prestazione (appaltatore) che pagasse erroneamente l'IVA in via di rivalsa, non potrebbe portare in detrazione l'imposta che gli è stata addebitata, fermo restando il suo diritto al rimborso dell'imposta, che dovrebbe essergli corrisposto direttamente dal subappaltatore. Quest'ultimo, a sua volta, avrebbe in ogni caso diritto alla richiesta di rimborso all'Erario dell'IVA versata.

Sul punto, si ricorda che l'ANCE ha in ogni caso intrapreso le più opportune iniziative affinché si escluda, per un periodo transitorio, l'applicazione di sanzioni per errori nell'applicazione della disciplina dell'inversione contabile, nell'ipotesi in cui non sussista un danno economico per l'Erario, ovvero, in alternativa, si pervenga ad individuare, in tali casi, una specifica sanzione in misura fissa.

Tra l'altro, sussiste tuttora incertezza normativa sulle sanzioni applicabili in caso di errori di fatturazione in presenza di operazioni soggette a "*reverse charge*". In assenza di precisazioni in merito, sembrerebbero applicabili le disposizioni di cui agli artt.5 e 6 del D.Lgs. 471/1997¹².

¹² D.Lgs. 18-12-1997 n. 471

Art.5 - Violazioni relative alla dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto e ai rimborsi.

(omissis)

7. “REVERSE CHARGE” ESTESO ALLE CESSIONI DI IMMOBILI PER OPZIONE

Il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 25 maggio 2007 (pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* n.152 del 3 luglio 2007), in virtù di quanto previsto dall'art.17, comma 7, del D.P.R. 633/1972 e dalla Direttiva n.2006/69/CE, ha esteso, dal 1° ottobre 2007, l'applicazione dell'inversione contabile alle **cessioni di immobili strumentali per natura, per le quali il cedente abbia optato per l'IVA**, con le modalità previste dall'art.17, comma 5, del D.P.R. 633/1972.

Ciò è stato stabilito nell'ottica dell'estensione del “reverse charge” ad altre operazioni, come previsto dalla Manovra finanziaria per il 2007.

In particolare, è stato previsto che il “reverse charge” si applicherà anche **alle compravendite di immobili strumentali per natura**, nell'ipotesi in cui il **cedente opti per** l'assoggettamento ad IVA del trasferimento (ai sensi dell'art.10, comma 1, n.8-ter, lett.d, del D.P.R. 633/1972).

Anche in tal caso, operando il meccanismo del “reverse charge”, il versamento dell'IVA non è più eseguito dal cedente, ma direttamente dall'acquirente, il quale quindi è tenuto non solo al pagamento, ma anche al versamento dell'imposta.

Inoltre, i soggetti interessati dall'operazione dovranno osservare le specifiche modalità di fatturazione di cui all'art. 17, comma 5, del D.P.R. 633/1972 (*Cfr.* paragrafo 2):

- il cedente fattura all'acquirente il corrispettivo di vendita dell'immobile senza addebito dell'IVA e con l'indicazione della norma che lo esenta dall'applicazione dell'imposta (art.17, comma 5, del D.P.R. 633/1972);
- l'acquirente integra la fattura ricevuta, con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta dovuta, con i connessi obblighi formali di registrazione della stessa, da effettuare sia nel registro dei corrispettivi (di cui all'art.24 del D.P.R. 633/1972), sia in quello degli acquisti (di cui all'art.25 del citato D.P.R. 633/1972).

Restano, invece, comunque escluse dal meccanismo le altre cessioni di immobili strumentali assoggettate ad IVA “per obbligo” (ai sensi dell'art.10, comma 1, n.8-ter, lett a, b, c, del D.P.R. 633/1972) e non per opzione del cedente, ossia quelle:

- poste in essere dall'impresa costruttrice, o da quella che ha eseguito sul medesimo immobile interventi di incisivo recupero, entro 4 anni dall'ultimazione dei lavori;
- effettuate nei confronti di soggetti passivi IVA con “pro-rata” pari o inferiore al 25%;
- effettuate nei confronti di soggetti non esercenti attività d'impresa, arti o professioni (ipotesi che sarebbe in ogni caso esclusa dal “reverse charge”, in quanto l'acquirente non è soggetto passivo IVA).

4. Se dalla dichiarazione presentata risulta un'imposta inferiore a quella dovuta ovvero un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della differenza. Se la violazione riguarda la dichiarazione periodica si applica la sanzione prevista dal comma 3.

(omissis)

Art.6 - Violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto.

(omissis)

6. Chi computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, è punito con la sanzione amministrativa uguale all'ammontare della detrazione compiuta.

(omissis)