

Il commercialista telematico

EDILIZIA: QUANDO SI RIENTRA NEL MECCANISMO DEL *REVERSE CHARGE*

- a cura Vincenzo D'Andò -

Il contribuente, che svolge un'attività nel settore delle costruzioni, rientra nel meccanismo dell'inversione contabile Iva anche se ha comunicato all'Agenzia delle Entrate un codice Atecofin diverso.

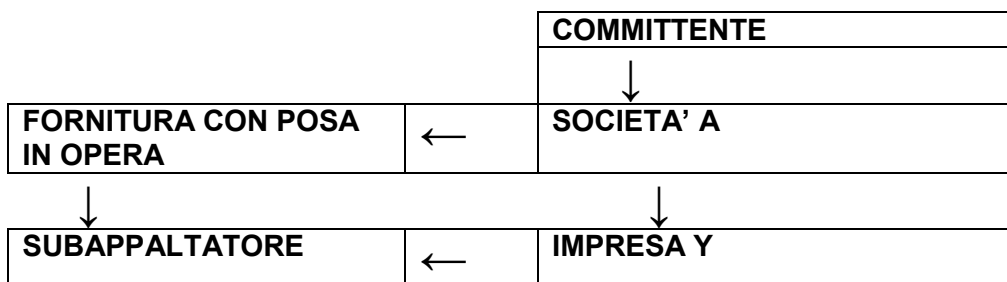
E' questo uno dei tanti chiarimenti contenuti nella risoluzione, n. 172/E del 13/7/2007, dell'Agenzia delle Entrate, la quale ha illustrato, con casi pratici, il momento in cui, ai fini dell'applicazione del meccanismo del reverse charge (1), un contratto configuri un appalto, una prestazione d'opera o una fornitura con posa in opera.

Riguardo le modalità di individuazione della natura del rapporto in essere tra le parti, occorre non limitarsi al dato formale del nomen iuris attribuito al contratto.

A tal fine, proprio tale neo risoluzione ha chiarito, mediante dei casi pratici proposti dal contribuente, quando il particolare regime fiscale si deve applicare. Vediamoli qui di seguito.

Caso 1

Viene stipulato un contratto di fornitura con posa in opera direttamente tra la società che ha promosso istanza di interpello (che, per comodità espositiva, sarà denominata società A) e il committente. La società istante conferisce, successivamente, 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. La società A, peraltro, svolge in via prevalente attività di produzione, commercializzazione e posa in opera di prodotti siderurgici e, in via secondaria, realizza opere e lavori stradali nonché relativi alla sicurezza della viabilità.



In questo caso, il regime dell'inversione contabile non si applica. A prescindere dalla qualificazione giuridica data dalle parti al contratto, lo stesso si sostanzia in un contratto di fornitura con posa in opera, pertanto escluso dal nuovo regime.

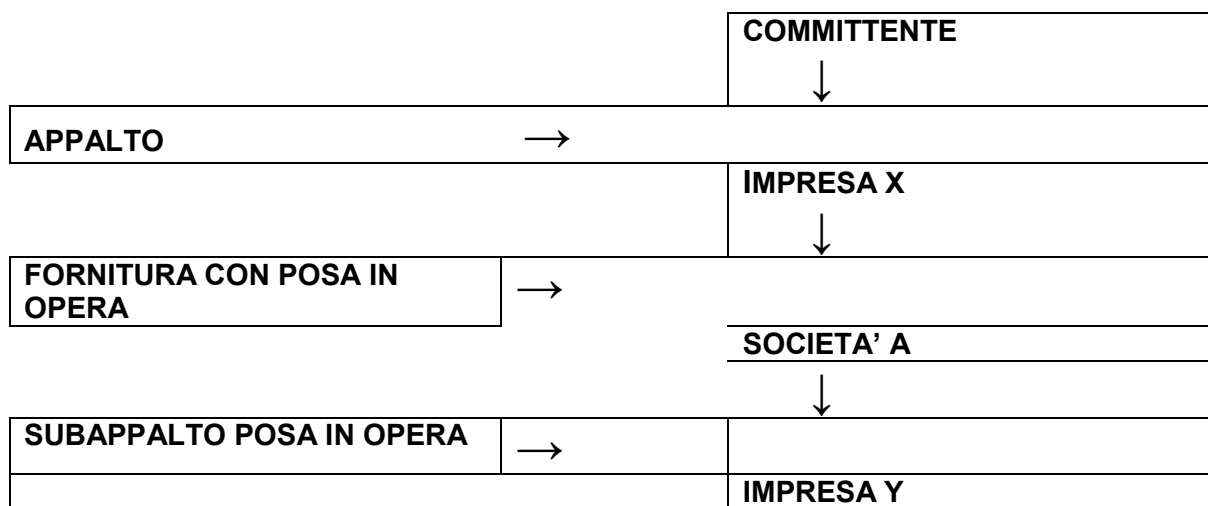
Pertanto, la società A, per le prestazioni effettuate direttamente nei confronti della società committente, è tenuta a emettere fattura con applicazione dell'Iva secondo la regola generale prevista dall'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972. Anche l'impresa Y deve emettere fattura secondo la regola generale.

Il commercialista telematico

Caso 2

Viene stipulato un contratto d'appalto tra committente e appaltatore (impresa X).

Quest'ultimo stipula, a sua volta, un contratto di fornitura con posa in opera con la società istante (società A), che conferisce l'incarico di posa in opera ad altra impresa Y sulla base di un contratto che, per espressa pattuizione convenzionale, viene qualificato come contratto di subappalto.



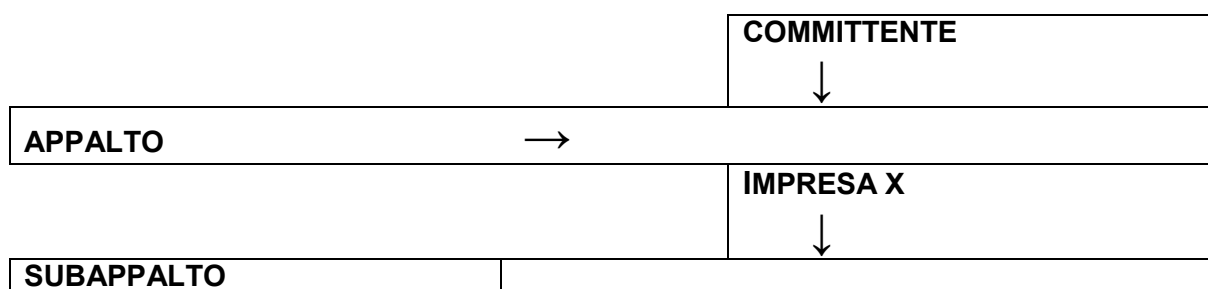
Anche in questo caso, le operazioni poste in essere dovranno essere fatturate secondo le regole ordinarie, assodato che il meccanismo del *reverse charge* si applica nel solo caso in cui i soggetti subappaltatori rendano servizi a imprese del comparto dell'edilizia che si pongono quali appaltatori o, a loro volta, subappaltatori, in relazione alla realizzazione dell'intervento edilizio.

Nel caso sopra prospettato, infatti, la società A non può qualificarsi né appaltatore né subappaltatore, poiché la stessa assume con l'impresa X obbligazioni derivanti da un rapporto di fornitura con posa in opera, espressamente escluse dal sistema di inversione contabile, per la loro equiparazione alle cessioni di beni.

Pertanto, sia per operazioni effettuate dalla società A nei confronti dell'impresa appaltatrice X, sia per le prestazioni rese dalla società subappaltatrice direttamente alla società A, dovrà essere emessa fattura secondo le regole ordinarie.

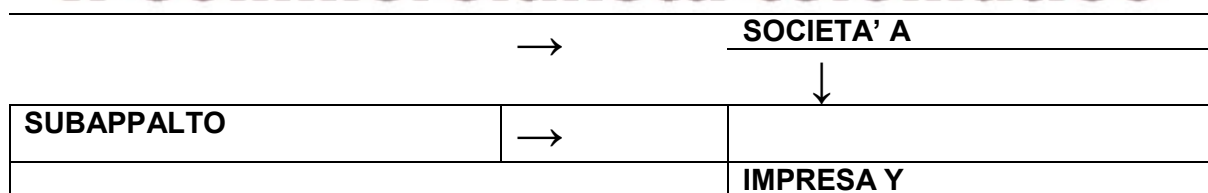
Caso 3

Viene stipulato un contratto d'appalto tra committente e l'impresa X, che stipula a sua volta un contratto di subappalto con la società A, che affida successivamente l'esecuzione dei lavori all'impresa Y sulla base di un contratto di subappalto. Nel caso di specie, l'impresa Y pure svolgendo, nel caso concreto, prestazioni classificabili nella lettera F della tabella Atecofin 2004, non dispone del relativo codice attività.



www.commercialistatelematico.com

Il commercialista telematico



Nel suddetto caso, l'Agenzia delle Entrate ha preliminarmente chiarito che il fatto che l'impresa Y non abbia comunicato di svolgere un'attività rientrante nella sezione F della tabella di classificazione delle attività economiche Atecofin (2004), pur svolgendo di fatto un'attività classificabile in tale sezione, non preclude l'applicazione del regime dell'inversione contabile al ricorrere dei presupposti di legge.

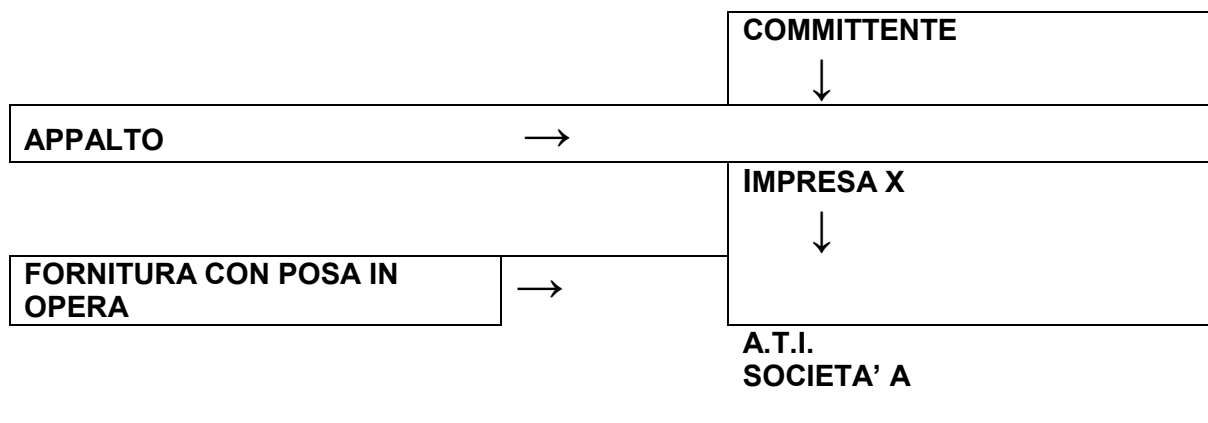
L'impresa ha, comunque, l'obbligo di comunicare, ai sensi dell'art. 35, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, l'effettiva attività esercitata.

Riguardo il regime Iva da applicare al caso concreto, la società A, per le prestazioni effettuate nei confronti dell'impresa appaltatrice in esecuzione del contratto di appalto, è tenuta a emettere fattura senza applicazione dell'Iva, ai sensi dell'art. 17, sesto comma, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972.

Il medesimo regime si applica per le prestazioni rese, in esecuzione del contratto di subappalto, dall'impresa Y.

Caso 4

Viene stipulato un contratto d'appalto tra committente e l'impresa X, che successivamente stipula un contratto di fornitura con posa in opera con l'Associazione temporanea d'impresе (Ati), nella quale la società A riveste la qualifica di capogruppo.



Sul caso specifico, la risoluzione ha preliminarmente fornito chiarimenti sulla soggettività giuridica delle associazioni temporanee d'impresa.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'art. 37, comma 17, del D.Lgs. 12/4/2006 n. 163 (in attuazione delle direttive 90/531/CEE e 93/38/CEE relative alle procedure di appalti nei settori esclusi), riguardo le associazioni temporanee d'impresa, dispone che *"il rapporto di mandato non determina di per sé organizzazione o associazione degli operatori economici riuniti, ognuno dei quali conserva la propria autonomia ai fini della gestione, degli adempimenti fiscali e degli oneri sociali"*.

Pertanto, l'Ati, in linea di principio, è, civilisticamente e fiscalmente, un soggetto trasparente, che non dà vita a un autonomo soggetto di diritto.

Inoltre, la risoluzione n. 550231/1988 ha chiarito che elemento decisivo affinché possa determinarsi un'autonomia soggettiva in capo all'Ati è il fatto che le imprese raggruppate si

www.commercialistatelematico.com

Il commercialista telematico

Nota (1)

Il regime dell'inversione contabile, originariamente limitato alle cessioni imponibili di oro da investimento, di materiale d'oro e di prodotti semilavorati, è oggi applicabile, oltre al settore dell'edilizia, anche alle cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative, alle cessioni di personal computer e dei loro componenti e accessori, alle cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere, come risulta dal nuovo art. 17 del D.P.R. n. 633/1972.

Il meccanismo rappresenta una deroga al principio generale previsto in materia Iva dall'art. 17, comma 1, in base al quale l'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'Erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione (prevista nell'art. 19).

Infatti, al ricorrere dei presupposti di legge, al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato, vale a dire il destinatario delle cessioni o prestazioni; il cedente o prestatore emetterà fattura, senza addebito, al cessionario/committente, il quale dovrà integrarla con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta.

Con specifico riferimento al regime del reverse charge nell'edilizia, l'Agenzia si è pronunciata, a breve distanza di tempo, dapprima con la circolare n. 37/E del 2006, fornendo i primi chiarimenti, in seguito con la circolare n. 19/E del 4/4/2007, in cui è stata esaminata l'ipotesi di operazioni poste in essere mediante società consorziate.

In particolare, è stato chiarito che il settore edile deve essere identificato nell'attività di costruzione e, per individuare le prestazioni per le quali deve essere adottato detto sistema, occorre fare riferimento alla tabella di classificazione delle attività economiche Atecofin (2004), che deve essere utilizzata dai contribuenti negli atti e nelle dichiarazioni da presentare all'Agenzia delle entrate e alle relative note esplicative, con particolare riferimento alla sezione F della richiamata tabella, che indica i codici riferiti alle attività di "Costruzioni".

Tale regime si applica 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.

Viceversa, non si applica alle prestazioni rese direttamente, in forza di contratti d'appalto, nei confronti di imprese di costruzione o di ristrutturazione. A tal fine, i servizi forniti ai soggetti appaltatori o ad altri subappaltatori assumono rilevanza non solo se resi sulla base di un contratto riconducibile alla tipologia dell'appalto, ma anche se effettuati in base a un contratto di prestazione d'opera, che si differenzia dall'appalto per la prevalenza dell'attività lavorativa del prestatore rispetto alla struttura organizzativa.

Infine, restano escluse le forniture di beni con posa in opera, considerato che, in tali operazioni, la posa in opera assume di regola una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene.

Vincenzo D'Andò

Luglio 2007