

Dott. Carlo Agosta
Dott. Enrico Pogolotti
Dott. Davide Mancardo
Dott.ssa Chiara Valente
Dott.ssa Stefania Neirotti

Torino, lì 6 settembre 2007

Circolare n. 19/2007

OGGETTO: Chiarimenti fornito dall'Agenzia delle Entrate sul reverse charge nel settore dell'edilizia e applicazione del reverse charge alle cessioni di fabbricati strumentali con decorrenza dal 1° ottobre 2007

CHIARIMENTI FORNITI DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE SUL REVERSE CHARGE NELL'EDILIZIA

Dal 1° gennaio 2007 l'art. 17 comma 6 del D.P.R. 633/1972 ha introdotto il meccanismo dell'inversione contabile (reverse charge) nel settore dei subappalti edili. In particolare tale meccanismo opera per le prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti di imprese che svolgono attività di costruzione o ristrutturazione di immobili, ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore.

Individuazione dei soggetti interessati

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 37/E del 29/12/2006 ha chiarito che il reverse charge in edilizia si applica alle prestazioni di servizi rese da un soggetto subappaltatore che opera in uno dei settori edili individuati nella sezione F della tabella Atecofin 2004 nei confronti di altro soggetto IVA, operante nel settore edile, che agisce a sua volta come appaltatore o subappaltatore.

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:



- lavori generali di costruzione;
- lavori speciali di costruzione per edifici e opere di ingegneria civile;
- lavori di completamento di un fabbricato;
- lavori di installazione dei servizi idraulici ed elettrici.

Secondo la risoluzione ministeriale n. 154/E del 5/7/2007 sono incluse anche le manutenzioni di impianti idraulici, sanitari, elettrici e di condizionamento purché inserite in un contratto di subappalto.

Con la risoluzione n. 172/E del 13/7/2007 l’Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti in merito all’attività esercitata dal soggetto subappaltatore. In particolare un soggetto, che svolge di fatto un’attività rientrante nella sezione F della Tabella Atecofin 2004, rientra nel meccanismo del reverse charge, anche se ha comunicato all’Agenzia delle Entrate un codice Atecofin errato.

Pertanto per applicare o meno il meccanismo del reverse charge è necessario che il prestatore del servizio verifichi la natura della prestazione resa, a nulla rilevando che l’appaltatore abbia un codice attività rientrante nella sezione F della Tabella Atecofin 2004.

Fornitura di beni con posa in opera

Il meccanismo del reverse charge si applica quando si è in presenza di 4 requisiti:

- si tratta di interventi edilizi;
- vi è un rapporto tra subappaltatore e appaltatore o tra subappaltatori;
- c’è un contratto di appalto o d’opera;
- il subappaltatore e l’appaltatore devono svolgere un’attività riconducibile a una di quelle contenute nella sezione F della tabella Atecofin 2004.

Le circolari e le risoluzioni emanate dall’Agenzia delle Entrate negli ultimi mesi hanno chiarito che non rientrano nel meccanismo del reverse charge le forniture di beni con posa in opera.

La Corte di Giustizia UE ha stabilito che un’operazione riguardante la fornitura e la posa in opera di un bene deve essere considerata una cessione di beni e non una prestazione di servizi se:

- il prezzo del bene rappresenta una parte significativa del costo totale dell’operazione;
- i servizi del fornitore si limitano alla posa in opera di un bene senza alterarne la natura.

Nel caso siano poste in essere sia cessioni di beni sia prestazioni di servizi occorre far riferimento alla volontà contrattuale espressa dalle parti. In particolare si ha cessione con posa in opera (esclusa dal reverse charge) se le parti stabiliscono nel contratto che lo scopo principale è la cessione del bene e la prestazione di servizio è solamente diretta ad adattare il bene alle esigenze del cliente senza alterarne la natura; si ha invece contratto di appalto (con applicazione del reverse



charge) nel caso in cui la volontà delle parti è quella di giungere ad un risultato diverso e nuovo rispetto al complesso dei beni utilizzati.

In quest'ultimo caso la prestazione di servizi deve essere considerata preponderante rispetto al materiale impiegato.

Contratti di noleggio

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione 205/E del 3/8/2007, ha fornito alcuni chiarimenti in merito ai contratti di noleggio esistenti nel settore dell'edilizia. Vi sono due tipi di contratto di noleggio:

- contratti di noleggio senza aggiunta di manodopera, pertanto senza operatore e senza montaggio/smontaggio (cosiddetto "nolo a freddo") che sono esclusi dall'applicazione del reverse charge;
- contratti di noleggio con operatore o compreso di montaggio/smontaggio (cosiddetto "nolo a caldo"). Per determinare il trattamento IVA è necessario analizzare le clausole del contratto. Nel caso in cui il prestatore del servizio è un mero esecutore delle direttive del committente la prestazione è esclusa dal meccanismo del reverse charge; mentre se l'oggetto del contratto non è il mero noleggio delle attrezzature ma un contratto di appalto o subappalto il regime IVA applicabile è quello dell'inversione contabile.

Consorzi e reverse charge

L'Agenzia delle Entrate con la circolare 19/E del 4/4/2007 ha riconosciuto che, nel caso in cui il consorzio agisca sulla base di un contratto di subappalto al quale si applica la disciplina del reverse charge, la stessa modalità di fatturazione viene trasferita anche nei rapporti interni.

Il meccanismo di inversione contabile viene applicato anche dalle imprese consorziate sempre che le prestazioni rese siano riconducibili alla disciplina contenuta nell'art. 17 comma 6 del D.P.R. 633/72.

APPLICAZIONE DEL REVERSE CHARGE ALLE CESSIONI DI FABBRICATI STRUMENTALI

Dal prossimo 1° ottobre 2007 la disciplina del reverse charge si estenderà anche alle cessioni di fabbricati strumentali (classificabili nelle categorie catastali B, C, D e A/10) nel caso in cui le imprese cedenti optino per l'imponibilità IVA come disciplinato dall'art. 10 comma 1 n. 8-ter lett. d) del D.P.R. 633/72.



Il regime introdotto con il D.L. 223/2006 convertito nella Legge 248/2006 prevede che le cessioni di fabbricati strumentali siano esenti ai fini IVA, con alcune eccezioni disciplinate dall'art. 10 comma 1 n. 8-ter lett. a), b) e c) del D.P.R. 633/72:

- a) cessioni di fabbricati strumentali effettuate da imprese costruttrici o che eseguono lavori di ristrutturazione, entro 4 anni dal termine dei lavori;
- b) cessioni effettuate nei confronti di soggetti passivi d'imposta che svolgano un'attività dalla quale derivi un diritto alla detrazione dell'IVA in misura pari o inferiore al 25%;
- c) cessioni effettuate nei confronti di soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione

Nei tre casi evidenziati in precedenza l'applicazione dell'IVA è obbligatoria.

Il meccanismo del reverse charge si applicherà soltanto nei casi disciplinati dall'art. 10 comma 1 n. 8-ter lett. d) e pertanto alle cessioni di fabbricati strumentali per le quali è concessa, al soggetto cedente, la facoltà di optare per l'imponibilità IVA. In tal caso l'opzione deve risultare dal contratto di vendita e ha valore solo per le cessioni indicate nell'atto.

L'emissione di fatture in regime di reverse charge, quando doveva essere applicata l'IVA ordinaria o ridotta, comporta, per la società emittente, una sanzione che va dal 100% al 200% dell'importo dell'IVA non evidenziata in fattura con un minimo di Euro 516,00.

Alla stessa sanzione è soggetto chi acquista un fabbricato con emissione di fattura irregolare a meno che, entro 30 giorni dalla registrazione della fattura irregolare, non effettui il versamento dell'IVA e presenti all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate un documento integrativo della fattura originaria.

Restiamo a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e porgiamo cordiali saluti.

Studio Associato Agosta