

Reverse Charge nell'edilizia - Chiarimenti Ministeriali

Ambito applicativo ed entrata in vigore

Le disposizioni della Legge Finanziaria 2007 relative all'applicazione del "reverse charge" (art. 1, commi 44-45 e 308 della legge 27 dicembre 2006, n. 296) si applicano esclusivamente per le prestazioni di subappalto rese nei confronti di soggetti appaltatori e non trovano, invece, applicazione per le prestazioni rese direttamente, in forza di contratti d'appalto, nei confronti di imprese di costruzione o ristrutturazione.

L'interpretazione resa dall'Agenzia delle Entrate, con la **Circolare n. 37/E del 29/12/2006**, accoglie integralmente le tesi sostenute dalla CONFARTIGIANATO che aveva messo in evidenza, nelle competenti sedi, i gravi effetti finanziari ed operativi, nell'ipotesi in cui fosse prevalsa una interpretazione estensiva della disposizione.

Allo stesso modo, viene esclusa l'applicazione del nuovo meccanismo dell'inversione contabile in relazione ai contratti di fornitura con posa in opera e per le prestazioni rese dai consorziati nei confronti del consorzio o società consortile.

1. Decorrenza

Alla luce delle disposizioni in materia di "reverse charge" contenute nella Legge Finanziaria 2007 (legge 296/2006) l'Agenzia delle Entrate, nella Circolare n. 37/E/2006 conferma che **il meccanismo dell'inversione contabile si rende applicabile dal 1° gennaio 2007** (data di entrata in vigore della legge finanziaria):

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

2. Ambito applicativo

Il "reverse charge" nell'edilizia è disciplinato dall'art. 17, comma 6, lettera a) del D.P.R. 633/1972 che stabilisce che l'inversione contabile trova applicazione "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 sostanza, la norma prevede l'applicazione del meccanismo alle prestazioni di servizi rese nel settore edile dai subappaltatori, con l'effetto di rendere l'appaltatore, non solo debitore dell'Iva, ma anche soggetto obbligato al relativo versamento dell'imposta.

La Circolare 37/E/2006 chiarisce, innanzitutto, che **il settore edile, cui fa riferimento la citata norma, vada identificato nell'attività di costruzione**, individuabile nella **sezione F** della tabella di classificazione delle attività economiche **ATECOFIN 2004**, 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, sono interessati i contribuenti (subappaltatori) che, nell'esercizio dell'attività commerciale, utilizzano 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

Dal punto di vista oggettivo (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 manutenzione, restauro e ristrutturazione di edifici e opere;
- 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.

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.

L'Amministrazione finanziaria precisa, inoltre, che sono tenuti alla applicazione del "reverse charge" i subappaltatori che svolgono attività identificate dai codici ATECOFIN 2004, riferiti alla sezione "COSTRUZIONI", anche se in via non esclusiva o prevalente, fermo restando l'obbligo di applicazione del meccanismo dell'inversione contabile alle sole prestazioni rese nell'ambito delle medesime attività edili.

Ciò premesso, l'Agenzia delle Entrate, con la citata Circolare 37/E/2006, stabilisce che «*il regime del "reverse charge" va applicato nelle ipotesi in cui soggetti subappaltatori rendono servizi ad imprese del comparto dell'edilizia che si pongono quali appaltatori o, a loro volta, quali subappaltatori, in relazione alla realizzazione dell'intervento edilizio*».

In sostanza, **il meccanismo dell'inversione contabile è 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 nel rapporto tra l'impresa appaltatrice ed il soggetto subappaltatore.

Al contrario, **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 appaltante/committente).

In sostanza, il meccanismo risulta applicabile ai soli rapporti tra:

- subappaltatore e appaltatore che svolge abitualmente l'attività di costruzione o di ristrutturazioni di immobili;
- subappaltatore e soggetti che comunque risultano appaltatori di lavori immobiliari;
- subappaltatore ed altri eventuali suoi subappaltatori, cosiddetto "subappalto a cascata" (ipotesi questa contemplata espressamente dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 28/E del 4 agosto 2006).

In nessun caso, quindi, viene preso in considerazione, ai fini della definizione dell'ambito applicativo della disposizione, il rapporto tra appaltatore e committente principale (impresa) che, pertanto, è estraneo alla stessa.

2.1 Contratti a cui si applica il "reverse charge"

Diventa a questo punto estremamente rilevante l'individuazione giuridica della prestazione eseguita, per evitare erronee applicazioni delle disposizioni in vigore dal 1° gennaio 2007.

In particolare, occorre che risulti dal contratto che la prestazione che si sta eseguendo sia di subappalto e, quindi, soggetta all'inversione contabile, allo scopo di mettere il subappaltante in condizione di adempiere correttamente all'obbligo di fatturazione.

Circa la definizione di "subappalto", l'Amministrazione si è in passato espressa, in modo non esaustivo e non risolutivo, affermando in sostanza che l'**appalto** (e, quindi, anche il subappalto) si differenzia dalla mera cessione di beni, in quanto in esso è prevalente l'elemento "lavoro", piuttosto che la fornitura dei materiali.

Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria, nella Circolare 37/E/2006 chiarisce che, ai fini dell'applicazione del "reverse charge", **i servizi forniti ai soggetti appaltatori o ad altri subappaltatori assumano rilevanza** non solo se resi sulla base di un contratto riconducibile alla tipologia dell'appalto, ma **anche se effettuati in base ad un contratto di prestazione d'opera**.

L'art. 17, comma 6, lettera a) del D.P.R. 633/1972 estende, infatti, l'inversione contabile anche alla prestazione di manodopera resa nel settore edile, ponendo l'obbligo di applicazione del "reverse charge" con riferimento alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, di cui all'art. 2222 del Codice Civile, in base ai quali il lavoro personale del prestatore risulta prevalente rispetto all'organizzazione dei mezzi approntati per l'esecuzione del servizio. A questi ultimi si applica, quindi, il "reverse charge" sia che si tratti della fornitura diretta del lavoro personale del prestatore (subappaltatore), sia che si sostanzino nella fornitura di manodopera dei dipendenti dello stesso (subappaltatore).

2.2 Contratti esclusi dal "reverse charge"

L'Amministrazione finanziaria esclude dall'applicazione del "reverse charge" le **forniture di beni con posa in opera**, in quanto dette prestazioni si configurano come cessioni di beni, dove la posa in opera costituisce prestazione meramente accessoria.

Restano, inoltre, escluse dal "reverse charge" anche 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 estrinsecano in apporti materiali che concorrono alla realizzazione del manufatto.

Anche nell'ipotesi di affidamento di lavori ad un **Consorzio** o ad una **Società consortile**, l'Agenzia delle Entrate esclude l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile in relazione alle prestazioni rese nell'ambito di tali rapporti associativi, poiché questi non configurano in nessun caso contratti di subappalto.

3. Modalità di fatturazione

Operando il meccanismo del "*reverse charge*", come chiarito dalla Circolare n. 37/E/2006, in deroga al principio di carattere generale secondo cui debitore d'imposta nei confronti dell'Erario, ai fini IVA, è il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi (subappaltatore), per le operazioni previste dall'art. 17, comma 6, lettera a), del D.P.R. 633/1972 debitore d'imposta è il soggetto passivo nei cui confronti tali operazioni sono rese (appaltatore).

In altri termini, il versamento dell'IVA non è più eseguito dal subappaltatore, ma direttamente dall'appaltatore, il quale quindi è tenuto non solo al pagamento, ma anche al versamento dell'imposta.

In pratica:

- il subappaltatore fattura i lavori all'appaltatore senza addebito dell'IVA, in osservanza delle disposizioni sulla fatturazione delle operazioni effettuate (di cui agli artt. 21 e seguenti del D.P.R. 633/1972) e con l'indicazione della norma che lo esenta dall'applicazione dell'imposta (art. 17, comma 6, lett. a del D.P.R. 633/1972, così come inserito dall'art. 35, comma 5, del D.L. 223/2006, convertito con modificazioni dalla legge 248/2006 e riscritto dall'art. 1, comma 44 della legge 296/2006);
- l'appaltatore 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 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 DPR 633/1972), sia in quello degli acquisti (di cui all'art. 25 del citato DPR 633/1972).