

Normativa e prassi

Sul reverse charge si va nel concreto

13 Luglio 2007

Rilevanti gli effetti del contratto e non solo il nomen iuris attribuito allo stesso

Thumbnail
Image not found or type unknown

Per qualificare esattamente il rapporto giuridico in essere tra le parti, è necessario attribuire rilevanza agli effetti da questo prodotti in base alla comune intenzione delle stesse, senza limitarsi al dato formale del *nomen iuris* attribuito all'accordo quando tale elemento appaia in contrasto con la funzione economico sociale, ossia la causa, del rapporto stesso. E' questo, sinteticamente, il contenuto della **risoluzione n. 172/E** del 13 luglio 2007, con la quale l'Agenzia delle entrate ha spiegato, attraverso la soluzione di casi pratici, quando, ai fini dell'applicazione del meccanismo del *reverse charge*, un contratto configuri un appalto, una prestazione d'opera o una fornitura con posa in opera.

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⁽¹⁾, alle cessioni di personal computer e dei loro componenti e accessori, alle cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere⁽²⁾, come risulta dal novellato articolo 17 del Dpr 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modifiche.

Il meccanismo rappresenta una deroga al principio generale previsto in materia Iva dall'articolo 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'articolo 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 29 dicembre 2006, fornendo i primi chiarimenti, in seguito con la circolare n. 19/E del 4 aprile 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".

Il regime in esame trova applicazione 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. Per converso, non si applica alle prestazioni rese direttamente, in forza di contratti d'appalto, nei confronti di imprese di costruzione o di ristrutturazione.

A tale 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. Diversamente, rimangono escluse le forniture di beni con posa in opera, posto che, in tali operazioni, la posa in opera assume di regola una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene.

Si è detto all'inizio delle modalità di individuazione della natura del rapporto in essere fra le parti e della necessità di non limitarsi al dato formale del *nomen iuris* attribuito al contratto. Il pregio del documento di prassi in commento è proprio quello di chiarire, attraverso la soluzione di casi pratici proposti dal contribuente, come il regime trovi applicazione in diverse fattispecie.

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 potrà trovare applicazione. Infatti, come già accennato, 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'articolo 17 del Dpr n. 633 del 1972. Anche l'impresa Y, del resto, è tenuta a emettere fattura secondo la regola generale, posto che la stessa non rende, nel caso di specie, servizi a un'impresa che si pone come appaltatore o, a sua volta, subappaltatore, in relazione alla realizzazione dell'intervento edilizio.

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, posto che il meccanismo del *reverse charge* trova applicazione 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, posto che 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, stante 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.

Nel caso prospettato, l'Agenzia delle entrate ha preliminarmente chiarito che la circostanza 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. Rimane fermo, peraltro, l'obbligo dell'impresa di comunicare, ai sensi dell'articolo 35, comma 3, del Dpr n. 633 del 1972, l'effettiva attività esercitata.

Quanto al 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'articolo 17, sesto comma, lettera a) del Dpr n. 633/1972. Lo stesso regime trova applicazione con riferimento alle 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, nella quale la società A riveste la qualifica di capogruppo.

Prima di dare la soluzione al caso concreto, l'Amministrazione finanziaria ha fornito chiarimenti sulla soggettività giuridica delle associazioni temporanee d'impresa. In particolare è stato precisato che l'articolo 37, comma 17, del Dlgs 12 aprile 2006 n. 163 - *"Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE"* che ha abrogato il decreto legislativo 17 marzo 1995 n. 158 (*"Attuazione delle direttive 90/531/CEE e 93/38/CEE relative alle procedure di appalti nei settori esclusi"*) - con specifico riferimento alle 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"*, con ciò riprendendo la testuale formulazione dell'abrogato articolo 23 del decreto legislativo 17 marzo

1995, n. 158.

Pertanto, l'Ati, in linea di principio, deve ritenersi, civilisticamente e fiscalmente, soggetto trasparente, che non dà vita a un autonomo soggetto di diritto. Con risoluzione n. 550231 del 28 giugno 1988, da ritenersi ancora attuale in considerazione dell'odierna formulazione della norma, è stato chiarito che elemento decisivo affinché possa determinarsi un'autonomia soggettiva in capo all'Ati è il fatto che le imprese raggruppate si comportino, nell'esecuzione dell'appalto, in modo unitario e indistinto, sia all'interno del raggruppamento stesso sia nei confronti dei terzi, perdendo la propria autonomia gestionale nei complessi rapporti giuridici posti in essere.

Né, a tal fine, assume rilievo determinante la circostanza che l'opera da eseguire abbia il carattere della indivisibilità oggettiva e funzionale, potendosi validamente realizzare, in una ripartizione percentuale dell'opera, la divisibilità contabile, tecnica e gestionale.

Pertanto, poiché l'Ati è, naturalmente, soggetto trasparente, in cui la soggettività giuridica deve essere riconosciuta alle singole imprese facenti parte dell'associazione, in via generale - salvo che l'Ati assuma soggettività nel senso sopra precisato - non trovano applicazione i principi espressi con la circolare n. 19/E del 4 aprile 2007. In tale sede, è stato chiarito che, quando nella esecuzione dei lavori edili intervengano organismi di natura associativa ai quali sia attribuita una funzione esterna, da un lato si deve escludere che le imprese consorziate possano fatturare direttamente all'appaltatore o subappaltatore con il meccanismo del *reverse charge*, dall'altra che le prestazioni rese dai consorziati al consorzio assumono la medesima valenza delle prestazioni rese dal consorzio ai terzi, in analogia con quanto previsto dall'articolo 3, comma 3, del Dpr n. 633/1972, con riferimento al mandato senza rappresentanza.

Conseguentemente, solo quando l'Ati assume funzione esterna e, dunque, soggettività giuridica, gli obblighi di fatturazione debbono essere posti in capo alla capogruppo, diversamente rilevando le singole imprese associate come autonomi soggetti di diritto.

Ciò premesso, nel caso 4, poiché il rapporto tra appaltatore e società A (capogruppo dell'Ati) ha natura di contratto di fornitura con posa in opera, non potrà trovare applicazione il meccanismo del *reverse charge*, per mancanza del presupposto oggettivo. Pertanto, per le prestazioni effettuate dall'Ati nei confronti dell'impresa appaltatrice, trovano applicazione le ordinarie regole di fatturazione, con applicazione dell'Iva secondo la regola ordinaria.

Caso 5

Viene stipulato un contratto d'appalto tra committente e l'impresa X, che stipula un contratto di

subappalto con l'Associazione temporanea d'impresе, nella quale la società A (quale capogruppo) fornisce esclusivamente i beni, che verranno installati da altra società dell'Ati, ed emette fattura nei confronti dell'impresa X.

Salve le considerazioni sopra espresse nel caso 4, in questa fattispecie ricorrono i presupposti per l'applicazione del meccanismo del *reverse charge* solamente in relazione alle prestazioni rese dalla società Y, posto che la società A pone in essere un'attività di mera fornitura di beni, sottratta, per le ragioni anzidette, al regime dell'inversione contabile.

NOTE

1. Di cui all'articolo 21 della tariffa annessa al Dpr 26 ottobre 1972, n. 641, come sostituita, da ultimo, dal decreto del ministro delle Finanze 28 dicembre 1995.

2. Le disposizioni previste dall'articolo 17, quinto comma (e, dunque, il regime dell'inversione contabile), si applicano alle ulteriori operazioni individuate dal ministro dell'Economia e delle Finanze, con propri decreti, in base alla direttiva 2006/69/Ce del Consiglio, del 24 luglio 2006, ovvero individuate con decreto emanato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, nelle ipotesi in cui necessita la preventiva autorizzazione comunitaria prevista dalla direttiva 77/388/Cee del Consiglio, del 17 maggio 1977.

di

Francesca Zaccaria

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/sul-reverse-charge-si-va-nel-concreto>