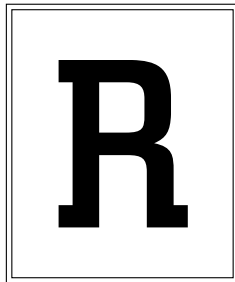


REVERSE CHARGE



RR1 RIFERIMENTI NORMATIVI

L'articolo 1, comma 44 della L. 27/12/2006, n. 296 ha introdotto nell'ordinamento il meccanismo del "reverse charge" 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". Il meccanismo di funzionamento è illustrato nei punti **RU1** e seguenti, mentre i requisiti per l'applicazione sono illustrati nei paragrafi seguenti.

RR2 SOGGETTI E RAPPORTI INTERESSATI

Il meccanismo del reverse charge trova applicazione solo in presenza di rapporti di subappalto nel settore dell'edilizia. Anticipiamo quindi che la prestazione resa dall'appaltatore nei confronti del committente è normalmente assoggettata ad IVA, mentre è applicato il meccanismo del reverse charge alla prestazione rese dal subappaltatore nei confronti dell'appaltatore principale o da un subappaltatore nei confronti di altro subappaltatore. Ai fini di una illustrazione schematica della materia, si approfondiranno separatamente le tematiche più complesse e cioè:

- quando si ha subappalto;
- quando si ha lavoro edile;

IL SUBAPPALTO**RS1 RIFERIMENTI NORMATIVI**

Il subappalto è disciplinato dall'art. 1656 del codice civile; tale disposizione prevede che l'appaltatore non può dare in subappalto l'esecuzione dell'opera o del servizio, se non è stato autorizzato dal committente. Il subappalto è quindi un contratto di appalto stipulato tra un soggetto (subappaltatore) nei confronti di un altro soggetto (appaltatore) che a sua volta ha in essere un rapporto di appalto con un altro soggetto (committente). Il reverse charge va applicato per le prestazioni rese dal subappaltatore nei confronti dell'appaltatore, mentre non va applicato nei rapporti tra appaltatore (principale) e committente. Per la corretta qualificazione di un contratto di appalto, e per le principali differenze da fattispecie similari (cessione con posa in opera, noli), si rinvia ad apposito paragrafo (**SS1**).

Nei paragrafi successivi verranno proposti degli schemi, nei quali la freccia indicherà la fatturazione, e con "R.C." saranno indicati i casi in cui andrà applicato il reverse charge.

RS2 SUBAPPALTO SEMPLICE

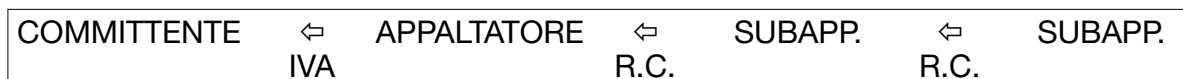
Il reverse charge va applicato, come detto, nei rapporti tra subappaltatore ed appaltatore, mentre non va applicato nei rapporti tra appaltatore e committente¹⁸⁰.

¹⁸⁰ Nel caso in cui un privato appalti ad un'impresa edile la costruzione di una scuola, e l'impresa edile, a sua vol-



RS3 SUBAPPALTO A CASCATA

Il meccanismo del reverse charge si estende anche alle ipotesi di subappaltatore che a sua volta subappalti ad altro subappaltatore l'esecuzione di tutta o parte dell'opera¹⁸¹.

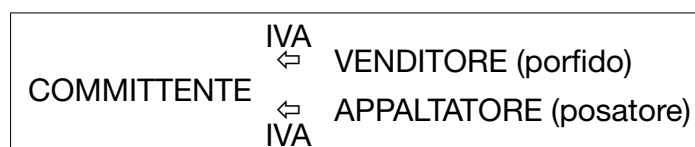


RS4 RELAZIONE TRA APPALTATORE E VENDITORE

Si applica il reverse charge solo in presenza di subappalto, cioè quando tre soggetti siano legati tra loro da rapporti di appalto. Nel caso in cui uno dei predetti rapporti non sia qualificabile come appalto non si applica il reverse charge¹⁸² (RM 28/06/2007, n. 148 e RM 01/07/2007, n. 164).



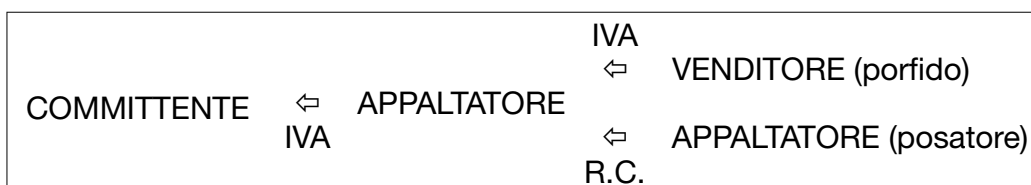
In alcuni casi, quando le normative di settore lo consentono, si provvede ad acquistare il materiale da un soggetto e farlo posare da un altro soggetto. In tal caso, mentre è evidente che il venditore del materiale non applicherà mai il reverse charge, il posatore/montatore/installatore dello stesso realizzerà una prestazione dipendente da contratto di appalto, per cui dovrà porsi il problema se applicare il reverse charge a seconda che l'impresa che gli ha commissionato il lavoro sia a sua volta appaltatore (si applica il reverse charge) o direttamente committente (non si applica il reverse charge) del lavoro, secondo quanto illustrato nei seguenti schemi.



ta, subappalti l'esecuzione dell'impianto elettrico ad un elettricista, l'elettricista applica il reverse charge nei confronti dell'impresa edile (fattura senza IVA), mentre l'impresa edile fattura con IVA al privato.

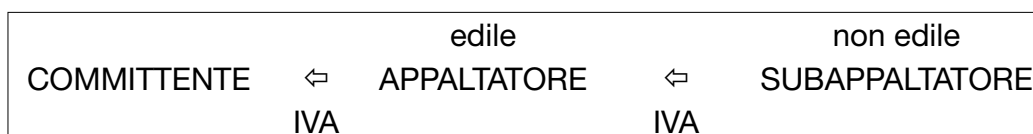
¹⁸¹ Pertanto, se l'elettricista appaltasse ad altra impresa l'esecuzione di parte dell'opera (ad esempio materiale esecuzione delle "tracce" con demolitore), tale ultima impresa applicherebbe il reverse charge all'elettricista, il quale a sua volta continuerebbe ad applicare il reverse charge all'impresa edile, la quale continuerebbe a fatturare con IVA al committente.

¹⁸² Si pensi al caso in cui un installatore (di finestre) installi le stesse per conto di un venditore presso un terzo. Benché il montatore esegua una prestazione dipendente da contratto di appalto nei confronti del commerciante di finestre, se quest'ultimo intrattiene un rapporto di vendita con il proprio cliente non si applicherà il reverse charge in nessun rapporto, in quanto nessuno potrà qualificarsi come subappaltatore. In questo caso il terzo soggetto deve essere a conoscenza del rapporto tra il secondo soggetto ed il primo.



RS5 APPALTO E LAVORO EDILE

Come detto in premessa, il lavoro di subappalto deve essere reso nel settore dell'edilizia. Gli approfondimenti riguardo a tale concetto saranno esposti più oltre. Giova a tale riguardo ricordare che l'Agenzia delle Entrate, in risposta a specifici quesiti della stampa specializzata posti nel corso di "Videofisco" 2007, (vedi Italia Oggi del 24/01/2007) e poi ripresi nella CM 16/02/2007, n. 11, ha precisato che il reverse charge va applicato solo qualora sia il soggetto appaltatore che il soggetto subappaltatore rendono prestazioni rientranti nell'edilizia. Inoltre, in risposta ad interrogazione parlamentare, il Governo ha chiarito che il reverse charge "si applica alle prestazioni di servizi rese da un soggetto subappaltatore che opera in uno dei settori indicati nella sezione F delle tabelle di classificazione delle attività economiche ATECOFIN (2004), nei confronti di un altro soggetto IVA, operante nei medesimi settori, che agisca, a sua volta, quale appaltatore, o subappaltatore"¹⁸³. Si riportano gli esempi in cui l'appaltatore o il subappaltatore non realizzano lavori edili¹⁸⁴.

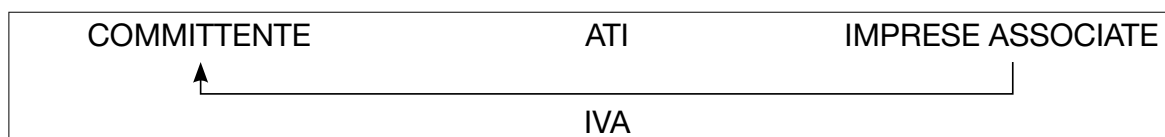


RS6 APPALTO E ATI

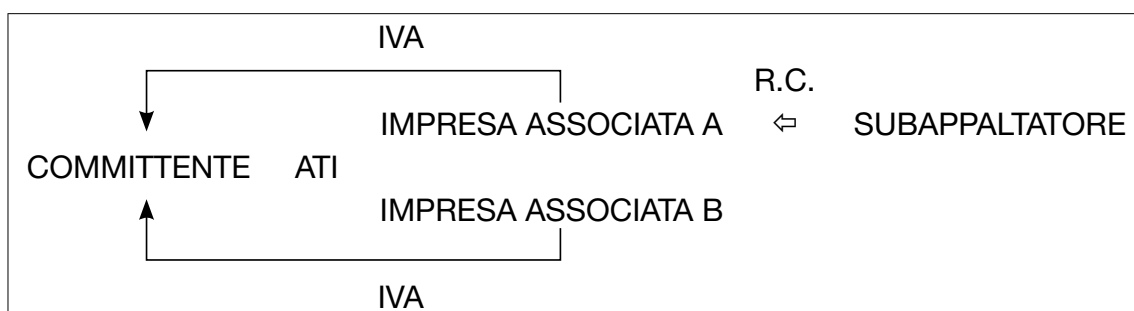
Posto che all'interno di un'associazione temporanea di imprese le singole imprese associate fatturano direttamente alla stazione appaltante (vedi **QQ3**), nel caso semplice di impresa associata che fattura direttamente alla stazione appaltante non si applica il reverse charge.

¹⁸³ Si propongono gli esempi sulla base dell'interpretazione fornita dal Governo. Anticipando fin d'ora, a titolo esemplificativo, che la realizzazione di giardini non rientra nel comparto edile, si propongono i seguenti esempi.

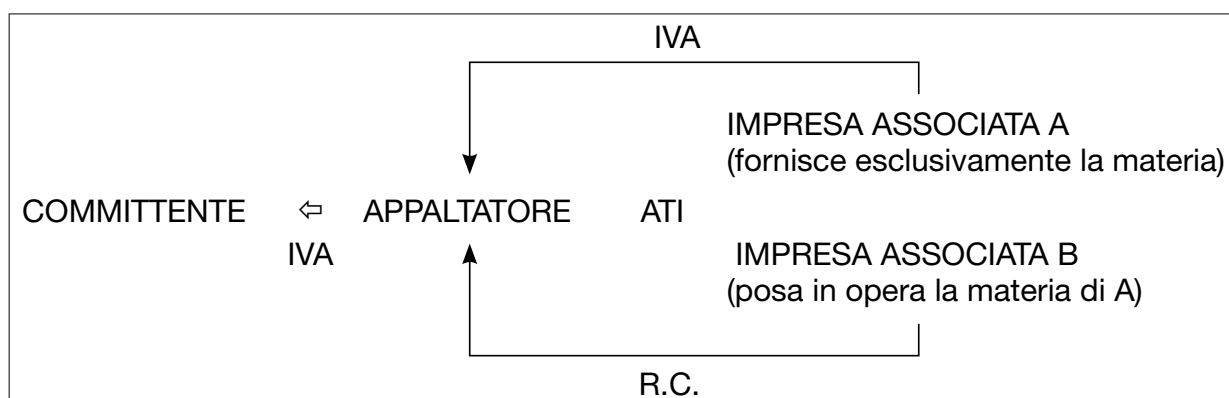
¹⁸⁴ Il primo esempio è quello in cui un soggetto appaltatore realizza un lavoro edile, ad esempio la costruzione di una casa. Ai predetti fini subappalta la realizzazione di un giardino ad un'impresa terza. In tal caso il subappaltatore, non realizzando una prestazione che rientra nel campo dell'edilizia, applica l'IVA alle proprie prestazioni e non il reverse charge. Il caso contrario è quello in cui il soggetto appaltatore non realizza un lavoro edile, ad esempio perché si impegna nei confronti di un comune a realizzare un giardino. Il subappaltatore, invece, dovendo ad esempio realizzare i muri di sostegno dei predetti giardini, realizza un lavoro edile; anche in tal caso il subappaltatore applica l'IVA e non il reverse charge, nonostante stia effettuando un lavoro edile in subappalto, in quanto l'appartenenza al settore edile deve riguardare sia il soggetto subappaltatore che il soggetto appaltatore (cioè sia la prestazione resa dal subappaltatore all'appaltatore che quella resa dall'appaltatore al committente).



Problemi di reverse charge possono porsi qualora un'impresa appartenente ad un'associazione temporanea d'impresa subappalti una parte dei lavori ad un'altra impresa¹⁸⁵.



L'Agenzia delle Entrate ha inoltre affrontato il problema del reverse charge nel caso in cui l'ATI sia un soggetto subappaltatore (RM 13/07/2007, n. 172) precisando che al fine di individuare l'applicabilità o meno del meccanismo del reverse charge (nella fatturazione fra impresa appartenente all'ATI e l'impresa appaltatrice), occorre verificare i consueti presupposti (soggettivo ed oggettivo) in capo a ciascuna impresa facente parte dell'ATI, ed ha fornito il seguente esempio.



Nel caso specifico trattato dalla risoluzione l'appaltatore aveva stipulato un contratto di subappalto con l'ATI, nella quale un'impresa forniva esclusivamente i beni, mentre l'altra impresa provvedeva all'installazione degli stessi. Per l'Agenzia delle Entrate, posto che ogni impresa associata fattura distintamente all'appaltatore, solamente la seconda impresa ap-

¹⁸⁵ "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 casi, infatti, si ravvisano gli estremi di un contratto di subappalto", Reverse charge, disciplina applicabile al settore edile, dossier fiscale ANCE – settembre 2007.

plicherà il reverse charge, posto che la prima pone in essere una attività di mera fornitura¹⁸⁶.

RS7 APPALTO E SOCIETÀ CONSORTILE

La C.M. 29/12/2006, n. 37 ha espressamente previsto che il reverse charge non trova applicazione nella ipotesi in cui la società consortile assuma la funzione di coordinamento per la gestione unitaria del lavoro e proceda al ribaltamento dei costi alle società consorziate (vedasi **QR1** e seguenti). È infatti previsto che la società consortile può subentrare ad un'ATI nell'esecuzione di un'opera, senza che ciò costituisca subappalto. La società consortile viene costituita per la gestione comune di alcune fasi del lavoro. La società consortile quindi ha rapporti con i terzi che le fatturano le loro prestazioni ed ha rapporti con le imprese consorziate in quanto fattura loro i costi sostenuti in base alla quota di partecipazione delle stesse alla società. Per tale ultima fattispecie l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la fatturazione tra la società consortile e le imprese consorziate non va effettuata applicando il meccanismo del reverse charge, in quanto non si è in presenza di un subappalto ma di un semplice ribaltamento di costi¹⁸⁷.



RS8 APPALTO E CONSORZIO CHE AGISCE IN NOME PROPRIO

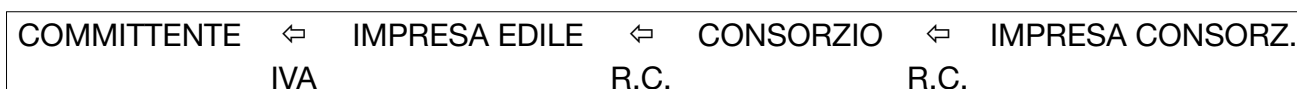
Nel caso in cui un consorzio (ma anche una società consortile) agisce nei confronti di terzi in nome proprio e per conto delle imprese consorziate, ma affida la materiale esecuzione dei lavori alle imprese consorziate (vedi **Q55**), le fatture dei terzi e delle imprese consorziate emesse nei confronti del consorzio non possono essere considerate come semplici ripartizioni di spese, ma rappresentano corrispettivi di prestazioni di servizi che le imprese stesse hanno effettuato nei confronti del consorzio e vanno assoggettate allo stesso regime ed alla stessa aliquota IVA prevista per la prestazione principale resa dal consorzio alla stazione appaltante. Infatti, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che in virtù della funzione propria dell'organizzazione consortile, le prestazioni rese dai consorziati al consorzio assumono la medesima valenza delle prestazioni rese dal consorzio ai terzi, in analogia con quanto previsto dall'art. 3, terzo comma, del D.P.R. 633/72 con riferimento al mandato senza rappresentanza (CM 04/04/2007, n. 19). Pertanto, nel caso in cui il consorzio sia appaltatore, le imprese consorziate fattureranno con IVA al consorzio e quest'ultimo fatturerà con IVA al committente.

¹⁸⁶ Con analogo ragionamento si può sostenere che qualora all'interno dell'ATI vi sia un'impresa che svolge un'attività edile ed un'impresa che svolge un'attività manifatturiera (ad esempio per la realizzazione di strutture in acciaio con elementi fabbricati in proprio), solo la prima applicherà il meccanismo del reverse charge.

¹⁸⁷ Il caso potrebbe essere differente qualora la società consortile, per l'esecuzione delle opere comuni, affidi ad imprese terze l'esecuzione di una parte delle opere. In tal caso, a parere di chi scrive, dovrebbe trovare applicazione il meccanismo del reverse charge, anche se la RM 229/2007 sembra poter mettere in dubbio tale soluzione (vedi **QR4**).



Nel caso in cui, invece, il consorzio agisca sulla base di un contratto di subappalto assoggettabile alla disciplina del reverse charge, tale modalità di fatturazione, riverberandosi anche nei rapporti interni, è applicabile anche da parte delle società consorziate sempre che le prestazioni da esse rese al consorzio siano riconducibili alla specifica disciplina delineata con riferimento al settore edile dall'articolo 17, sesto comma, del D.P.R. 633/72 (CM 04/04/2007, n. 19).



RS9 APPALTO E COOPERATIVA

Pur tenendo in debita considerazione le peculiarità che caratterizzano, differenziandolo, ciascun ente associativo (consorzio o cooperativa), l'Agenzia delle Entrate ritiene estensibile anche ai rapporti fra cooperativa e soci i principi espressi riguardo ai rapporti fra consorzio ed impresa consorziata espressi al numero precedente (RM 11/09/2007, n. 243).

RS10 APPALTO E GENERAL CONTRACTOR

Il Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, di cui al D.Lgs. 12.04.2006, n. 163, agli articoli 173 e 176, prevede che il soggetto aggiudicatore possa affidare ad un "soggetto dotato di adeguata esperienza e qualificazione nella costruzione delle opere, nonché di adeguata capacità organizzativa, tecnico-realizzativa e finanziaria" (contraente generale) la realizzazione dell'opera. L'Agenzia delle Entrate precisa che il rapporto che si pone in essere tra il soggetto aggiudicatore-committente ed il contraente generale-appaltatore è inquadrabile nella figura del contratto di appalto, con la conseguenza che i contratti (di subappalto) stipulati dal contraente generale con soggetti terzi rendono necessaria l'applicazione del meccanismo del reverse charge (RM 05/07/2007, n. 155). Con i commi 162 e 163 della L. 24/12/2007, n. 244 è stato però stabilito che a decorrere dal 01/02/2008 tali prestazioni sono soggette al normale regime IVA. La RM 28/03/2008, n. 111 non chiarisce se la figura del general contractor sia compatibile con un appalto privato.

RS11 APPALTO E CONTRATTO DI AVVALIMENTO

Nel caso trattato dalla RM 18/10/2007, n. 295, non ricorrendo lo schema tipico del contratto di avvalimento (atteso che il contratto medesimo è stato stipulato da una società che non ha partecipato alla gara per l'aggiudicazione dei lavori pubblici), si è in presenza di un contratto di subappalto e pertanto trova applicazione il reverse charge.

RS12 APPALTO E FRANCHISING DI SERVIZI

Nel caso di contratti di franchising di servizi stipulati nel rispetto delle regole fissate dalla L. 06/05/2004, n. 129, il franchisee (subappaltatore) sarà tenuto a fatturare al franchisor (appaltatore) l'importo totale della prestazione, senza cioè alcuna riduzione a titolo di royalty, con

l'applicazione del meccanismo del reverse charge, mentre il franchisor fatturerà al franchisee il 5% dell'importo di ciascuna prestazione a titolo di royalty, con l'applicazione dell'aliquota IVA fissata in misura ordinaria (RM 25/10/2007, n. 303).

RS13 APPALTO E CONCESSIONI DI LAVORI PUBBLICI

L'art. 156 del D.Lgs. 163/2006 prevede che il bando di gara per l'affidamento di una concessione per la realizzazione e/o gestione di una infrastruttura o di un nuovo servizio di pubblica utilità deve prevedere che l'aggiudicatario ha la facoltà, dopo l'aggiudicazione, di costituire una società di progetto in forma di società per azioni o a responsabilità limitata, anche consortile. La società così costituita diventa la concessionaria subentrando nel rapporto di concessione all'aggiudicatario senza necessità di approvazione o autorizzazione. Nel caso in cui i lavori siano affidati ai soci, ai fini della normativa sui lavori pubblici si intendono prestati in proprio dalla società di progetto. Sul punto l'Agenzia delle Entrate precisa che il rapporto tra la società di progetto e la stazione appaltante è un rapporto di concessione e non di appalto, mentre il contratto con cui la società di progetto affida lavori e servizi ai soci, al pari dei contratti stipulati con soggetti terzi, si qualifica come appalto (RM 18/03/2008, n. 101).

IL LAVORO EDILE

RT1 PREMESSA

Come già anticipato, il reverse charge si applica qualora la prestazione di subappalto sia resa nell'ambito del settore edile. Per delimitare, sulla base di criteri oggettivi, le prestazioni per le quali deve essere adottato il sistema del reverse charge, occorre fare riferimento alla tabella di classificazione delle attività economiche Atecofin 2004 fino al 31/12/2007, e poi all'Atecofin 2007 (vedi estratto in appendice). La divisione F della richiamata tabella indica i codici riferiti alle attività di "costruzioni" (CM 29/12/2006, n. 37). Ricordiamo inoltre che occorre che ricorrano i requisiti soggettivi specifici, relativi all'appartenenza al comparto edilizio in capo sia ai soggetti appaltatori che a quelli subappaltatori (vedi esempi al numero **RS5**). Non rileva invece l'appartenenza del committente, il quale può ben essere un soggetto non appartenente al settore delle costruzioni (CM 16/02/2007, n. 11, punto 5.2, RM 05/07/2007, n. 154).

Per l'applicazione del meccanismo del reverse charge deve darsi rilevanza all'attività sostanzialmente svolta piuttosto che al codice attività dichiarato. Se infatti un soggetto subappaltatore svolge sostanzialmente attività rientranti nella sezione delle costruzioni, in presenza delle altre condizioni trova applicazione il meccanismo del reverse charge, fermo restando l'obbligo dello stesso soggetto di comunicare ai sensi dell'articolo 35, comma 3 del D.P.R. 633/72 l'effettiva attività esercitata (RM 13/07/2007, n. 172).

RT2 LAVORI OCCASIONALI EDILI

Si fa presente che sono tenuti alla applicazione del reverse charge i subappaltatori che svolgono, anche se in via non esclusiva o prevalente, attività identificate dai codici Atecofin riferi-

ta alla divisione “costruzioni”. Logicamente l’obbligo attiene alle sole prestazioni rese nell’ambito delle medesime attività edili (CM 29/12/2006, n. 37). Dubbi sono emersi in merito all’applicazione del reverse charge in caso di operazioni edili occasionali svolte da soggetti non appartenenti al settore delle costruzioni; non sussistendo l’obbligo di comunicare all’Agenzia delle Entrate una variazione dati ai fini IVA (art. 35 D.P.R. 633/72) per le operazioni occasionali (è invece previsto l’obbligo di comunicare le attività secondarie), il soggetto opera non utilizzando un codice attività edile.

Pur essendo vero che l’Agenzia delle Entrate ha precisato che per l’applicazione del reverse charge deve darsi rilevanza all’attività sostanzialmente svolta piuttosto che al codice attività dichiarato (RM 13/07/2007, n. 172), per l’Assonime (circolare n. 45/2007) è anche necessario che l’attività di “costruzione” sia una vera e propria “attività” economica, cioè deve essere svolta da soggetti la cui organizzazione produttiva si caratterizza per essere finalizzata alla realizzazione di opere edili¹⁸⁸. Con la RM 04/03/2008, n. 76 l’Agenzia delle Entrate ha precisato che l’impresa manifatturiera che produce prefabbricati in calcestruzzo, deve applicare il reverse charge qualora svolga (apparentemente in via occasionale) attività edili, anche se le stesse sono svolte appaltando l’esecuzione materiale dei lavori a terzi. Inoltre, con RM 28/03/2008, n. 11 è stato precisato che non può considerarsi occasionale una attività che si protragga nel tempo, per una durata apprezzabile, anche se finalizzata al compimento di un’unica operazione.

RT3 ATECOFIN COSTRUZIONI

Nella divisione costruzioni sono ricompresi i lavori generali di costruzione, i lavori speciali di costruzione, le attività di installazione ed i lavori di completamento. Dalla divisione costruzioni dell’Atecofin 2004 erano espressamente escluse, tra le altre, l’installazione e manutenzione di prati e giardini e interventi curativi su alberi e piante, la costruzione o installazione di attrezzature industriali, il montaggio di edifici e strutture prefabbricati completi con elementi prodotti in proprio, ad esclusione di quelle dove il principale materiale utilizzato è il calcestruzzo (vedi RM 04/03/2008, n. 76), l’attività degli studi tecnici e l’installazione di elementi di carpenteria e falegnameria fabbricati in proprio che va nell’apposita categoria delle attività manifatturiere a seconda del materiale utilizzato. È da tenere ben presente che le note introduttive dell’Atecofin 2004 delle costruzioni affermavano che “dalla divisione sono escluse le installazioni di elementi di carpenteria e falegnameria fabbricati in proprio che va nell’apposita categoria delle attività manifatturiere, a seconda del materiale utilizzato, ad es. legno in 20.30 (fabbricazione di carpenteria in legno e falegnameria per l’edilizia) costruzione di strutture metalliche con parti fabbricate in proprio cfr. 28.11”¹⁸⁹. L’attività di manutenzione di impianti idraulici già esistenti è da inquadrarsi tra le attività rese nel comparto delle costruzioni (RM 05/07/2007, n. 154). L’attività di installazione, manutenzione e riparazione di impianti

¹⁸⁸ L’Assonime, nella stessa circolare, propone il caso dell’impresa specializzata nella gestione di mense che si renda appaltatrice (ed affidi poi in subappalto) dei lavori di ristrutturazione dei locali mensa.

¹⁸⁹ Tali precisazioni, pur non essendo espressamente riportate nell’Atecofin 2007, dovrebbero intendersi confermate dalla lettura, ad esempio, dei codici 16.23.1, 16.23.2, 25.11.0. Sul punto, la Direzione provinciale delle Entrate di Trento, in risposta ad un quesito posto da una associazione di categoria, precisa che l’impresa manifatturiera che in subappalto realizza ed installa i propri manufatti, ad esempio il fabbro o il falegname che realizza ringhiere o scale o la segheria che costruisce tetti, non è soggetta alla disciplina del reverse charge.

di allarme su edifici è riconducibile ad un codice attività rientrante nel settore delle costruzioni (RM 11/07/2007, n. 164)¹⁹⁰. Per la realizzazione di impianti eolici vedasi la RM 28/11/2007, n. 347.

RT4 ATECOFIN MANIFATTURA

In questa divisione devono essere classificate le unità impegnate nella trasformazione meccanica, fisica o chimica di materiali, sostanze o componenti in nuovi prodotti. I materiali, le sostanze o i componenti trasformati possono essere materie prime che provengono dalla silvicoltura o dall'estrazione di minerali, oppure possono essere il prodotto di altre attività manifatturiere. Il montaggio dei componenti di prodotti lavorati rientra tra le attività manifatturiere. Inoltre, dalla divisione è esclusa la costruzione di strutture e operazioni di fabbricazione eseguite nel cantiere edile, in quanto devono essere classificate nella divisione F (costruzioni).

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che la posa in opera di infissi realizzata da un'impresa costruttrice degli stessi non è soggetta a reverse charge a prescindere dalla tipologia contrattuale che lega il prestatore al committente, in quanto la produzione di infissi (accompagnata dalla posa in opera degli stessi) rientra fra le attività di falegnameria di cui alla voce 20.30.2 e non è riconducibile al settore edile (CM 16/02/2007, n. 11)¹⁹¹. Nel caso in cui il produttore di determinati beni per l'edilizia svolga anche l'attività di installazione o montaggio degli stessi si pone il problema di capire se tale prestazione sia da considerare manifatturiera (in tale caso non si applica il reverse charge) o se invece la prestazione di installazione/montaggio sia da considerare come attività edile (con applicazione del R.C.). L'Agenzia delle Entrate ha precisato che devono considerarsi edili le attività di montaggio di strutture eseguite nel cantiere edile, anche se effettuate con elementi prodotti in proprio, se il principale materiale utilizzato è il calcestruzzo (RM 04/03/2008, n. 76). Per l'Assonime (circolare 45/2007), "...dal sistema di classificazione delle attività di installazione o montaggio di beni chiarito dalle note illustrative sia della Tabella ATECO 2000, sia della Tabella ATECOFIN 2004 si desume che la natura meramente accessoria e strumentale dell'attività di installazione o montaggio di un bene svolta dal soggetto che produce o commercializza il bene stesso non può "caratterizzare", in modo diverso dall'attività di produzione o di commercio, l'attività di tale soggetto: l'attività di questo è e rimane "caratterizzata" – soprattutto con riguardo al "valore aggiunto" della stessa – dal processo di fabbricazione o dalle operazioni di intermediazione che si concludono con la vendita di un bene".

¹⁹⁰ "Si pensi, ad esempio, alla prestazione di installazione in un edificio in costruzione di cavi per telecomunicazione resa ad un'impresa di costruzione, in esecuzione di un contratto di subappalto, da una società che, oltre che a produrre in proprio detti cavi – codice di attività 31.30.0 della sezione D della Tabella ATECOFIN – svolge anche, con personale specializzato, l'attività di installazione di cavi prodotti da altre società: in relazione a tale ultima attività, rientrando essa fra quelle comprese nella sezione F (attività inclusa nel codice 45.31.0), si renderà applicabile il "reverse charge", Assonime, circolare n. 45/2007.

¹⁹¹ In realtà, il codice 45.42.0 dell'Atecofin 2004 includeva le attività di "installazione, da parte di ditte non costruttrici, di porte, finestre...", mentre ora il codice 45.32.0 dell'Atecofin 2007 include le attività di "installazione di porte, finestre..." senza precisare che le ditte installatrici non devono essere produttrici.

RT5 ATECOFIN COMMERCIO

In questa divisione rientravano, nelle istruzioni all'Atecofin 2004, anche coloro che vendendo determinati prodotti, consegnano ed installano la merce per conto proprio. Le istruzioni all'Atecofin 2007, invece, non prevedono più l'attività di installazione della merce per conto proprio. Riteniamo che anche per l'Atecofin del commercio debbano valere le considerazioni dell'Assonime riportate nel paragrafo **RT4**¹⁹².

RT6 INSTALLAZIONE DI IMPIANTI

La nuova tabella Atecofin 2007 prevede un nuovo paragrafo, all'interno della divisione delle manifatture, riguardante le attività di installazione di macchine ed apparecchiature. In realtà, come precisato dalla RM 28/03/2008, n. 113, da tale sezione sono escluse le installazioni che fanno parte integrante di edifici o strutture simili, come l'installazione di impianti elettrici, impianti idraulici (gas, acqua e sistemi di fognatura), impianti di condizionamento dell'aria ed ascensori, che vanno classificati nelle costruzioni.

RT7 MANUTENZIONI SU IMPIANTI

La divisione costruzioni comprende anche i lavori di riparazione. È evidente che non solo un lavoro di costruzione di un edificio o di un impianto sono appartenenti alla predetta divisione, ma anche i lavori di ristrutturazione o di manutenzione (RM 05/07/2007, n. 154). Nei nuovi codici da 43.22.0 a 43.22.5 si evince che la manutenzione di impianti idraulici, di riscaldamento, di condizionamento dell'aria, per la distribuzione del gas, di spegnimento incendi, di depurazione piscine e di irrigazione giardini rientrano nelle costruzioni.

MECCANISMO DI FUNZIONAMENTO

RU1 FATTURAZIONE DA PARTE DEL SUBAPPALTATORE

Il subappaltatore deve fatturare i lavori all'appaltatore senza addebito dell'IVA e con l'indicazione della relativa norma (non soggetto ad IVA ai sensi dell'art. 17, sesto comma, lettera a) del D.P.R. 633/1972).

¹⁹² A parere di chi scrive il ragionamento dell'Assonime è applicabile per le attività di "installazione" e "montaggio", quindi per prestazioni meramente accessorie alla vendita di un bene principale, e per le quali il meccanismo del reverse charge non è comunque applicabile perché il negozio giuridico posto in essere è la vendita (cessione con posa in opera) e non l'appalto (si pensi all'installazione di un condizionatore da parte del produttore o venditore dello stesso). Viceversa, nel caso in cui la prestazione vada oltre il concetto di "installazione" o "montaggio", tale da configurare una ulteriore attività rispetto a quella della vendita, si pone in essere (sempre a parere di chi scrive) una attività distinta rispetto a quella di produzione o vendita. Si pensi al caso del commerciante all'ingrosso di piastrelle che si presti alla realizzazione di un pavimento. La realizzazione dello stesso è un'attività complessa che va al di là della semplice "installazione", (la realizzazione di un pavimento è infatti da inquadrarsi nei contratti di appalto), tale da configurare un'attività secondaria (rivestimento di pavimenti e muri, codice 45.43.0) rispetto alla principale (commercio all'ingrosso di materiale da costruzione, codice 51.53.2).

RU2 REGISTRAZIONE DELLA FATTURA DA PARTE DELL'APPALTATORE

L'appaltatore deve integrare la fattura ricevuta con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta ed adempiere agli obblighi formali di registrazione della stessa, da effettuare sia nel registro delle fatture emesse (entro il mese di ricevimento della fattura¹⁹³), sia in quello degli acquisti.

RU3 REVERSE CHARGE ED IMPOSTA DI BOLLO

Le fatture emesse in applicazione del regime del reverse charge, essendo riferite ad operazioni soggette ad imposta, anche se con il particolare meccanismo dell'inversione contabile, sono esenti dall'imposta di bollo, in applicazione del criterio di alternatività (CM 29/12/2006, n. 37).

RU4 RICHIESTA DI RIMBORSO E COMPENSAZIONE PER IL SUBAPPALTATORE

Il comma 6-bis, dell'art. 35 del decreto legge n. 223 del 2006 ha esteso la facoltà di chiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione annuale IVA anche alle ipotesi in cui, nel settore edile, siano rese le prestazioni di servizi assoggettate al regime del reverse charge. A tal fine è stato inserito nell'art. 30, terzo comma, lettera a), del D.P.R. n. 633 del 1972, che prevede la possibilità di chiedere il rimborso nelle ipotesi in cui vengano esercitate "esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni" il richiamo al sesto comma dell'articolo 17. Ciò comporta che le operazioni attive fatturate senza applicazione d'imposta da parte del subappaltatore vengono di fatto qualificate, ai fini in esame, come operazioni ad "aliquota zero". L'eccedenza annuale d'imposta detraibile, può essere chiesta a rimborso ai sensi dell'art. 30, comma 3, lett. a) del D.P.R. n. 633 del 1972, qualora l'aliquota mediamente applicata sugli acquisti e sulle importazioni superi quella mediamente applicata su tutte le operazioni attive effettuate, comprese le operazioni in esame, da conteggiare ad aliquota zero, maggiorata del 10 per cento. In presenza di tale condizione i contribuenti che abbiano effettuato esclusivamente o prevalentemente operazioni attive ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni, possono inoltre chiedere, ai sensi art. 38-bis, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, il rimborso del credito IVA in relazione a periodi inferiori all'anno. L'art. 35, comma 6-ter del decreto legge n. 223 del 2006 dispone che resta ferma, per i soggetti che fatturino le prestazioni edili in regime di reverse charge, la possibilità di effettuare la compensazione infrannuale del credito IVA con altri tributi e contributi, nel limite di euro 516.456,90 (art. 34, legge 388/2000), ai sensi dall'articolo 8, comma 3, del regolamento approvato con D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542. Si deve ritenere che la norma recata dal decreto legge, nel ribadire che l'istituto della compensazione costituisce una modalità per il recupero del credito IVA (che emerge in corso d'anno) alternativa rispetto alla richiesta di rimborso infrannuale, conferma che anche ai fini della compensazione devono sussistere le condizioni richieste dal richiamato art. 30 del D.P.R. n. 633 del 1972 per ottenere il rimborso. Il comma 6-ter, preve-

¹⁹³ Ovvero entro 15 giorni dal ricevimento con riferimento al relativo mese. Risulta pertanto fondamentale avere la prova di avvenuta ricezione della fattura, ad esempio copia della busta con il timbro postale.

de, infine, che la compensazione possa essere effettuata nel limite di un milione di euro, anziché nel limite di 516.456,90 euro, qualora il volume d'affari registrato nell'anno precedente sia costituito per almeno l'80 per cento, da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto. Il richiamo della norma all'art. 34, legge 388 del 2000 che indica i limiti massimi dei crediti d'imposta compensabili ovvero rimborsabili, fa ritenere che detto limite sia innalzato, oltre che per la compensazione, anche per il rimborso annuale dell'imposta, nel rispetto delle condizioni previste dall'art. 30 (CM 29/12/2006, n. 37).

RU5 REVERSE CHARGE E SOGGETTI MINIMI

Il meccanismo del reverse charge non trova applicazione per le prestazioni rese da soggetti che operano in regime di franchigia previsto per i contribuenti minimi dall'art. 32-bis del D.P.R. 633/72. Peraltro, qualora si dovesse verificare l'ipotesi che il contribuente minimo assuma la veste di appaltatore anziché di subappaltatore, la fattura emessa nei suoi confronti in regime di reverse charge comporta l'obbligo di integrazione della fattura e versamento dell'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (CM 29/12/2006, n. 37).

RU6 REVERSE CHARGE E SOGGETTI ESTERI

Il meccanismo del reverse charge trasferisce dal cedente al cessionario gli obblighi connessi all'assolvimento dell'IVA, in deroga alla disposizione normativa contenuta nel primo comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972. Il meccanismo sopra descritto è stato esteso, ad opera dei recenti provvedimenti normativi, anche alle operazioni poste in essere nel settore edile tra subappaltatore e appaltatore (o altro subappaltatore). Si ritiene che, nel caso in cui l'appaltatore ed il subappaltatore siano entrambi soggetti esteri, non stabiliti in Italia, soltanto l'appaltatore, in quanto debitore d'imposta in virtù dell'applicazione del regime di reverse charge, sia tenuto ad identificarsi direttamente in Italia, ovvero, in alternativa, a nominare un rappresentante fiscale, ai sensi dell'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972. Questa soluzione si muove nell'ottica di una semplificazione degli adempimenti e tende ad evitare una duplicazione di obblighi senza effettivi vantaggi per il fisco. Si ritiene che il subappaltatore, ove sia un soggetto comunitario senza stabile organizzazione in Italia, che abbia effettuato esclusivamente prestazioni di servizi nell'ambito del settore edile (assoggettate al regime di reverse charge) nei confronti di un appaltatore (o altro subappaltatore) stabilito in Italia, potrà chiedere il rimborso ai sensi della VIII direttiva comunitaria, recepita nell'art. 38-ter del D.P.R. n. 633 del 1972. Infatti, sebbene le prestazioni di servizi di costruzione non rientrino tra le operazioni espressamente indicate dall'art. 38-ter, la cui effettuazione nello Stato non preclude la possibilità di ottenere il rimborso, è necessario interpretare la normativa nazionale alla luce della disciplina prevista dalla direttiva comunitaria n. 2006/112/CEE. In particolare, secondo il combinato disposto degli articoli 171 e 199 della suddetta direttiva, deve ammettersi il rimborso dell'IVA a favore dei soggetti passivi che abbiano posto in essere, nello Stato membro in cui effettuano acquisti di beni e servizi gravati da imposta, unicamente operazioni attive rispetto alle quali il destinatario di tali operazioni sia stato designato come debitore dell'imposta in virtù del meccanismo di reverse charge (CM 16/02/2007, N. 11).

SANZIONI

RV1 PREMESSA

L'introduzione del meccanismo del reverse charge, dal 1° gennaio 2007, non è stata accompagnata da una modifica del regime sanzionatorio per i casi di erronea applicazione della norma; da ciò ne derivava l'applicazione di pesanti sanzioni anche nei casi di violazioni formali. L'art. 1, comma 155 della L. 24/12/2007, n. 244, ha aggiunto, all'art. 6 del D.Lgs. 471/97, il comma 9-bis, prevedendo diversi casi di violazioni, con l'obiettivo di punire con sanzioni minime le violazioni che non hanno determinato danno per l'erario.

RV2 DECORRENZA

La nuova norma entra in vigore il 1° gennaio 2008. In applicazione del principio del favor rei, le nuove sanzioni sono applicabili, qualora più favorevoli rispetto al regime precedente, anche alle violazioni commesse prima dell'entrata in vigore della norma, a condizione che non vi sia un provvedimento di irrogazione divenuto definitivo. La norma prevede inoltre un limite massimo di sanzione, pari ad € 10.000, valevole per le violazioni commesse nel 2008, 2009 e 2010 e, per applicazione del predetto principio del favor rei, anche per quelle contestate precedentemente (CM 19/02/2008, n. 12).

L'applicazione del favor rei ed il concetto di sanzione più favorevole sono illustrati nella CM 13/07/1998, n. 180. Sul punto G. Giuliani (Il Sole 24 Ore 10.03.2008) precisa giustamente che la solidarietà nel pagamento della sanzione tra appaltatore e subappaltatore può portare all'irrogazione di sanzioni meno favorevoli applicando la normativa in vigore dal 1° gennaio 2008 rispetto a quella precedente.

RV3 EMMISSIONE DI FATTURA CON IVA ANZICHÉ COL REVERSE CHARGE E VERSAMENTO DELLA RELATIVA IMPOSTA DA PARTE DEL SUBAPPALTATORE

SUBAPPALTATORE ⇒ sanzione pari al 3% dell'imposta con un minimo di Euro 258; negli anni 2008-2009-2010 la sanzione non può superare Euro 10.000 (comma 9-bis, terzo periodo). Appaltatore e subappaltatore sono solidalmente responsabili della sanzione (comma 9-bis, quarto periodo).

APPALTATORE ⇒ sanzione pari al 3% dell'imposta con un minimo di Euro 258; negli anni 2008-2009-2010 la sanzione non può superare Euro 10.000 (comma 9-bis, terzo periodo). Appaltatore e subappaltatore sono solidalmente responsabili della sanzione (comma 9-bis, quarto periodo).

RV4 EMMISSIONE DI FATTURA CON IL REVERSE ANZICHÉ CON L'IVA ED ASSOLVIMENTO DELL'IVA DA PARTE DELL'APPALTATORE

SUBAPPALTATORE ⇒ sanzione pari al 3% dell'imposta con un minimo di Euro 258; negli anni 2008-2009-2010 la sanzione non può superare Euro 10.000 (comma 9-bis, terzo periodo). Appaltatore e subappaltatore sono solidalmente responsabili della sanzione (comma 9-bis, quarto periodo).

APPALTATORE ⇒ sanzione pari al 3% dell'imposta con un minimo di Euro 258; negli anni 2008-2009-2010 la sanzione non può superare Euro 10.000 (comma 9-bis, terzo periodo). Appaltatore e subappaltatore sono solidalmente responsabili della sanzione (comma 9-bis, quarto periodo). Per approfondimenti rinviamo alla nota al numero **RV12**.

RV5 EMISSIONE DI FATTURA CON IVA ANZICHÉ COL REVERSE CHARGE ED OMESSO VERSAMENTO DELL'IMPOSTA DA PARTE DEL SUBAPPALTATORE

SUBAPPALTATORE ⇒ sanzione dal 100% al 200% dell'imposta con un minimo di Euro 258 (comma 9-bis, secondo periodo).

APPALTATORE ⇒ sanzione dal 100% al 200% dell'imposta con un minimo di Euro 258 (comma 9-bis, primo periodo). L'appaltatore risponde solidalmente della sanzione irrogata al subappaltatore e dell'IVA non versata da quest'ultimo (comma 9-bis, quarto periodo).

RV6 EMISSIONE DI FATTURA CON IL REVERSE ANZICHÉ CON L'IVA ED OMESSO ASSOLVIMENTO DELL'IVA DA PARTE DELL'APPALTATORE

SUBAPPALTATORE ⇒ sanzione dal 100% al 200% dell'imposta con un minimo di Euro 516 (commi 1 e 4).

APPALTATORE ⇒ sanzione dal 100% al 200% dell'imposta con un minimo di Euro 258 (comma 9, primo periodo).

RV7 CORRETTA EMISSIONE DI FATTURA CON IL REVERSE E MANCATA INTEGRAZIONE DELLA STESSA DA PARTE DELL'APPALTATORE

SUBAPPALTATORE ⇒ nessuna sanzione.

APPALTATORE ⇒ sanzione dal 100% al 200% dell'imposta con un minimo di Euro 258 (comma 9-bis, primo periodo).

RV8 MANCATA EMISSIONE DI FATTURA CON IVA

SUBAPPALTATORE ⇒ sanzione dal 100% al 200% dell'imposta con un minimo di Euro 516 (commi 1 e 4).

APPALTATORE ⇒ in caso di omessa regolarizzazione, sanzione pari al 100% dell'imposta, con un minimo di Euro 258 (comma 8).

RV9 MANCATA EMISSIONE DI FATTURA CON IL REVERSE

SUBAPPALTATORE ⇒ sanzione dal 5% al 10% del corrispettivo, con un minimo di Euro 516 (commi 2, 4 e 9, quinto periodo).

APPALTATORE ⇒ in caso di omessa regolarizzazione, sanzione pari al 100% dell'imposta, con un minimo di Euro 258 (commi 8 e 9, quinto periodo).

RV10 DETRAIBILITÀ DELL'IVA

La norma, inoltre, prescrive che in caso di errori nell'applicazione del reverse charge, qualora l'IVA sia stata comunque versata, non è contestabile la detrazione dell'IVA effettuata dall'appaltatore; ciò in sostanza significa che:

- nel caso in cui si fosse dovuta applicare l'IVA, ed invece è stato applicato il reverse charge, non è contestabile la detrazione dell'IVA assolta in sede di integrazione della fattura, posta in essere dall'appaltatore;
- nel caso in cui si fosse dovuto applicare il reverse charge, ed invece è stata applicata l'IVA, ed il subappaltatore ha versato detta IVA, non è contestabile la detrazione dell'IVA assolta sulla fattura del subappaltatore, posta in essere dall'appaltatore.

Dalla lettura della CM 19/02/2008, n. 12 si evince che la possibilità di portare in detrazione l'IVA assolta dal soggetto sbagliato è estensibile anche ai casi di errata applicazione del reverse charge commessi prima del 1° gennaio 2008, per l'applicazione del principio del favor rei.

RV11 RAVVEDIMENTO DELL'APPALTATORE: RICEVIMENTO DI FATTURA CON IVA ANZICHÉ COL REVERSE

Nel caso in cui l'appaltatore riceva una fattura con il reverse charge, anziché con l'IVA, l'entità della sanzione a suo carico dipende dal comportamento del subappaltatore. Infatti, nel caso in cui il subappaltatore versi l'IVA, la sanzione sarà pari al 3% dell'IVA stessa, mentre nel caso in cui il subappaltatore non versi l'IVA, la sanzione varia dal 100% al 200% dell'imposta. A tal fine, per evitare l'applicazione della sanzione derivante dal comportamento fraudolento del subappaltatore, l'appaltatore può regolarizzare l'operazione con le seguenti modalità:

- non esercizio della detrazione dell'imposta erroneamente addebitata in fattura dal subappaltatore;
- emissione di un documento integrativo recante l'indicazione dell'imponibile, dell'aliquota e della relativa imposta e registrazione dello stesso nei termini indicati dall'articolo 17, comma 5, secondo periodo del D.P.R. 633/72, sia nel registro delle fatture emesse, che in quello delle fatture ricevute;
- liquidazione dell'imposta nei modi ordinari ed effettuazione del versamento dell'eventuale imposta a debito emergente dall'operazione al verificarsi di cause di indetraibilità oggettiva o soggettiva;
- presentazione all'Ufficio delle Entrate competente del documento integrativo in duplice esemplare entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione.

RV12 RAVVEDIMENTO DELL'APPALTATORE: RICEVIMENTO DI FATTURA COL REVERSE ANZICHÉ CON IVA

Dalla lettura della risposta n. 10.2 della CM 19/02/2008, n. 12 si evince che qualora il subappaltatore emetta una fattura con il reverse charge anziché con l'IVA, l'appaltatore sia obbligato ad attivare la procedura prevista dal comma 8 dell'art. 471/97 (presentazione all'ufficio competente dell'Agenzia delle Entrate, entro il trentesimo giorno della sua registrazione, di un documento integrativo in duplice esemplare recante le indicazioni previste nella fattura irregolare ricevuta, previo versamento della maggiore imposta dovuta). Anche se non indicato nella circolare riteniamo che qualora l'appaltatore ottemperi ai predetti obblighi non possa essere in alcun modo sanzionabile. Il problema è che dalla lettura di tale risposta sembrerebbe evincersi che la mancata regolarizzazione secondo i criteri del comma 8, comporta l'applicazione della relativa sanzione (dal 100% al 200% dell'imposta non indicata, con un minimo di 258 Euro).

Sul punto riteniamo che la circolare non brilli per chiarezza, in quanto tale interpretazione non sarebbe conforme al dettato letterale, e che quindi, in caso di mancata integrazione secondo le procedure previste nel comma 8, sia applicabile la sanzione del 3%¹⁹⁴. In ogni caso G. Giuliani (Il Sole 24 Ore 10/03/2008), conferma che la relativa IVA deve essere materialmente versata dall'appaltatore (con modello F24 utilizzando lo specifico codice).

RV13 RAVVEDIMENTO DELL'APPALTATORE: RICEVIMENTO DI FATTURA COL REVERSE IRREGOLARE

Secondo G. Giuliani (Il Sole 24 ore, 10/03/2008), se l'appaltatore riceve una fattura con il reverse charge (applicato correttamente) con una base imponibile inferiore a quella reale, deve regolarizzare l'operazione ai sensi del comma 8 (presentazione all'ufficio competente dell'Agenzia delle Entrate, entro il trentesimo giorno della sua registrazione, di un documento integrativo in duplice esemplare recante le indicazioni previste nella fattura irregolare ricevuta), applicando comunque il meccanismo dell'inversione contabile¹⁹⁵.

¹⁹⁴ È infatti pacifico che nel caso in cui l'appaltatore regolarizzi la fattura errata secondo le procedure previste dal comma 8, lo stesso non è sanzionabile. Ciò avviene quando si regolarizza qualunque tipo di errore di fatturazione, o di omissione di fatturazione, e non si capisce perché solo in caso di errata applicazione del reverse charge il committente debba essere sanzionato anche quando ha fatto tutto il possibile per rimediare ad un errore commesso da un soggetto terzo. Detto ciò, è d'obbligo sottolineare come il comma 9-bis preveda che si applica la sanzione del 3% «qualora l'imposta sia stata assolta, ancorché irregolarmente, dal cessionario o committente ovvero dal cedente o prestatore». Se, come si evincerebbe dalla circolare 12, l'assolvimento dell'imposta da parte dell'appaltatore, necessario per l'applicazione della sanzione ridotta, fosse quello previsto dal comma 8, la disposizione non avrebbe alcun senso; infatti, significherebbe che se l'appaltatore ottempera agli obblighi prescritti dal comma 8, non è sanzionabile, mentre se integra semplicemente la fattura ricevuta, trova applicazione la sanzione del 100%; in sostanza, secondo detta lettura, la sanzione del 3% non si applicherebbe mai. Per tale motivo la circolare 12 deve essere letta nel senso che l'assolvimento degli obblighi previsti dal comma 8 comporta il venir meno di alcuna sanzione, mentre la semplice integrazione della fattura comporta l'applicazione della sanzione del 3%. Nel caso in cui, invece, si ometta anche l'integrazione della fattura, torna applicabile la sanzione del 100%.

¹⁹⁵ A parere di chi scrive si giunge ad analoga conclusione nel caso in cui non si riceva una fattura con il reverse charge, trascorsi 4 mesi dal pagamento della prestazione.