

Circolare n. 15/2008

Reverse charge

Premessa

Con la presente circolare si intende fornire un quadro di sintesi dei principali chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate sul tema del "reverse charge".

Indice

1. Cenni generali
2. Settore edile
3. Cessione di fabbricati
4. General contractor
5. Global service
6. Codice Atecofin
7. Forniture e posa in opera
8. Ulteriori chiarimenti

1. Cenni generali

Il meccanismo del reverse charge, previsto dall'art. 17 del DPR 633 del 1972, è stato esteso dalla Legge 248 del 2006 anche al settore dell'edilizia e, dal 1 ottobre 2007 anche alla compravendita di fabbricati non abitativi.

Il reverse charge consiste nella deroga al principio di carattere generale secondo cui debitore nei confronti dell'erario, ai fini IVA, è il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi.

Infatti, per le operazioni in inversione contabile, debitore d'imposta è il soggetto passivo nei cui confronti tali operazioni sono rese e, pertanto, i prestatori dei servizi sono tenuti ad emettere fattura senza addebito d'imposta.

Le operazioni per cui si rende applicabile il meccanismo del reverse charge, sono individuati dall'art. 17 del DPR 633 del 1972 ed in particolare, dal 6° comma:

- lett. a) (**Settore Edile**): per le 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. La disposizione non si applica alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori;
- lett. a bis) (**Cessione di fabbricati**): le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali di cui alle lettere b) e d) del numero 8 ter) dell'articolo 10¹ del DPR 633 del 1972.

2. Settore Edile

Il primo presupposto per l'inversione contabile è il rispetto di criteri di carattere soggettivo ossia: tutti i soggetti, esecutori di attività edili devono rientrare, ai fini IVA, nella categoria F prevista nella classificazione delle attività economiche ATECOFIN.

In particolare la sezione F della richiamata tabella indica i codici riferiti alle attività di "Costruzioni" le quali comprendono:

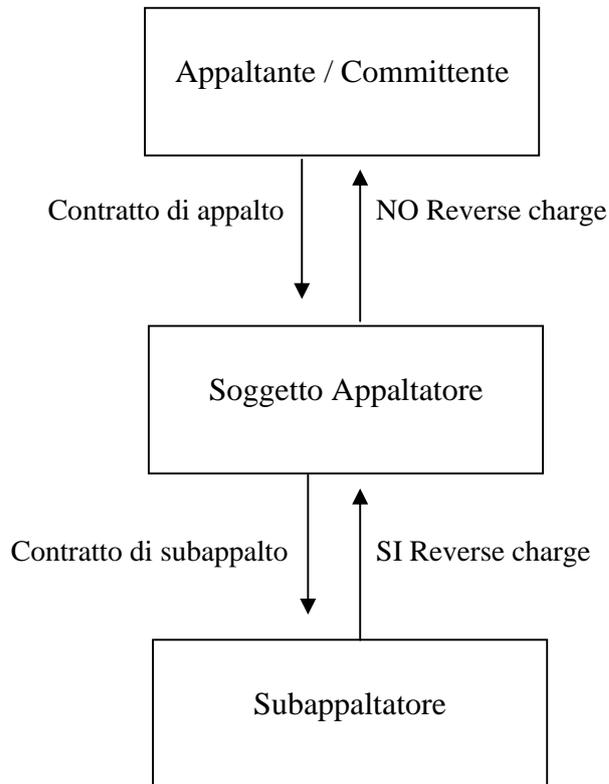
- i lavori generali di costruzione,
- i lavori speciali di costruzione per edifici e opere di ingegneria civile,
- i lavori di completamento di un fabbricato,
- i lavori di installazione in esso dei servizi.

Sono inclusi, inoltre, i nuovi lavori, le riparazioni, i rinnovi e restauri, le aggiunte e le alterazioni, la costruzione di edifici e strutture prefabbricate in cantiere e anche le costruzioni temporanee.

L'ulteriore presupposto per l'applicazione della disposizione concerne la natura del rapporto.

Infatti l'inversione contabile si applica solo per le prestazioni di servizi rese da soggetti subappaltatori nei confronti di imprese che svolgono attività di costruzione e ristrutturazione di immobili, per conto di terzi, ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore, ma non per quelle rese nei confronti del Committente e/o della società appaltante.

¹ Cessioni effettuate nei confronti di cessionari soggetti d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25% e cessioni effettuate mediante atti nel quale il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione.



3. Cessione di fabbricati

Il meccanismo del reverse charge trova applicazione anche per le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati strumentali² per effetto del D.M. del 25 maggio 2007.

A far data dal 1° ottobre 2007, qualora, in sede di stipula dell'atto di compravendita si opti per l'imponibilità dell'IVA, si applicherà il regime del reverse charge.

Inoltre, l'art. 1, comma 156, della Legge 244 del 2007 (Finanziaria 2008) ha esteso l'obbligo di applicazione del reverse charge³ anche nei confronti dei cessionari soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25%.

² La cessione deve avere ad oggetto immobili strumentali per natura, pertanto, rientranti nelle categorie catastali A/10, B, C D ed E.

³ Tale norma trova applicazione a far data dall'1° gennaio 2008 con decorrenza 1° marzo 2008. Per l'applicazione della norma si fa riferimento alla data dell'atto di compravendita. Qualora si siano versati acconti in data antecedente all'entrata in vigore della Legge, l'applicazione del reverse charge riguarderà solo la parte ancora da saldare.

Cessioni effettuate dal 1° ottobre 2007 al 29 febbraio 2008	
Reverse charge	- cessione di fabbricati strumentali per natura con applicazione dell'IVA su opzione del cedente.
Fatture ordinarie con IVA esposta	- cessione da parte dell'impresa che ha costruito o ristrutturato l'immobile, entro 4 anni dall'ultimazione dei lavori; - cessione effettuate nei confronti di soggetti che detraggono l'IVA fino al 25%; - cessioni a privati.
Cessioni effettuate dal 1° marzo 2008	
Reverse charge	- cessione di fabbricati strumentali per natura con applicazione dell'IVA su opzione del cedente; - cessione effettuate nei confronti di soggetti che detraggono l'IVA fino al 25%.
Fatture ordinarie con IVA esposta	- cessione da parte dell'impresa che ha costruito o ristrutturato l'immobile, entro 4 anni dall'ultimazione dei lavori; - cessioni a privati.

Il reverse charge trova ulteriore applicazione anche nel caso di riscatto di beni oggetto di un contratto di leasing immobiliare. Infatti, le società di leasing, applicheranno l'IVA solo sui canoni periodici, in quanto si tratta di prestazione di servizi e non cessione di beni, mentre, in fase di riscatto dovranno applicare le medesime regole previste per la cessione di immobili strumentali.

4. General contractor

La Finanziaria 2008⁴ ha modificato la disciplina del reverse charge eliminando, dal 1° febbraio 2008, la possibilità di applicazione dell'inversione contabile per le prestazioni edili rese nei confronti dei cosiddetti *general contractors*.

Il "general contractor" è un soggetto al quale è affidata la "realizzazione delle infrastrutture strategiche", che ha la responsabilità operativa complessiva di un progetto di costruzione.

Tale figura di recente introduzione nel nostro ordinamento viene individuata quale contraente generale quale viene affidato un contratto per la realizzazione di opere edili.

Lo stesso contraente aggiudicatario affida ad un soggetto dotato di adeguata esperienza e qualificazione nella costruzione delle opere, nonché di adeguata capacità organizzativa, tecnico-realizzativa e finanziaria, la realizzazione con qualsiasi mezzo dell'opera, nel rispetto delle esigenze specificate nel progetto preliminare o nel progetto definitivo redatto dal soggetto

⁴ Comma 162 e 163 Art. 1 Legge 244 del 24 dicembre 2007.

aggiudicatore e posto a base di gara, contro un corrispettivo pagato in tutto o in parte dopo l'ultimazione dei lavori⁵.

I primi chiarimenti effettuati dall'Agenzia delle Entrate (Risoluzione Ministeriale 155 del 2007) andavano in senso opposto alla disciplina attualmente in vigore, infatti in prima approssimazione il regime del reverse charge veniva esteso anche al general contractor.

Come detto in precedenza la Legge Finanziaria 2008 ha invertito l'orientamento iniziale stabilendo l'impossibilità all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile con riferimento ai servizi resi nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori, poiché la figura del contraente generale viene ad identificarsi con la qualifica di committente.

A far data dal 1° febbraio 2008, dunque, le prestazioni edili rese nei confronti del general contractor devono essere fatturate con le modalità ordinarie.

L'amministrazione finanziaria ha ribadito la non applicabilità al meccanismo del reverse charge al caso in specie con la Risoluzione ministeriale n. 111 del 2008.

Conseguentemente i contratti stipulati successivamente alla modifica della normativa riguardante i general contractor, non sono configurabili come contratti di subappalto, bensì come contratti di appalto, con l'effetto che nei relativi rapporti non sono identificabili i presupposti per l'applicazione del meccanismo di reverse charge.

Il reverse charge potrà applicarsi nei rapporti tra il primo appaltatore del general contractor ed i suoi subappaltatori.

5. Global Service

Il meccanismo dell'inversione contabile è applicabile, invece, nel caso in cui si configuri un contratto di global service.

Il contratto di "global service" è in contratto atipico la cui applicazione è riscontrabile maggiormente nel campo delle manutenzioni, specialmente immobiliari.

Tale contratto consiste nell'affidare unitariamente a soggetti terzi (in possesso di specifica qualificazione professionale) la realizzazione di una pluralità di prestazioni miranti, nel loro insieme, alla gestione e manutenzione di un bene.

Si precisa altresì che il contratto di global service è assimilato ad un contratto di appalto⁶.

La risoluzione ministeriale del 12 novembre 2008 numero 432 ha chiarito che il reverse charge è applicabile qualora sussistano i relativi requisiti e vi sia, nei rapporti contrattuali, la

⁵ Codice dei contratti pubblici, D.lgs. 12 aprile 2006, n. 163 artt. 173 e 176.

⁶ Consiglio di Stato, Sez. IV, 21-02-2005, n. 537

prevalenza delle prestazioni di lavori o, comunque, la funzione accessoria degli altri servizi rispetto ai lavori di manutenzione.

6. Codice Atecofin

Tra i requisiti soggettivi⁷ necessari all'applicazione del meccanismo del reverse charge è stato più volte chiarito dall'Amministrazione Finanziaria che è necessario che tutti i soggetti devono svolgere attività nel settore edile e rientrare, ai fini IVA, tra i soggetti inclusi nella categoria F prevista nella classificazione delle attività economiche ATECOFIN.

Pertanto, le attività comprese nella categoria F secondo la tabella Atecofin 2004 sono quelle comprese tra il codice 45.11.0 ed il codice 45.50.0 ossia, in linea generale: i nuovi lavori, le riparazioni, i rinnovi e restauri, le aggiunte e le alterazioni, la costruzione di edifici e strutture prefabbricate in cantiere e anche le costruzioni temporanee.

Dal 1° gennaio 2008 con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 16 Novembre 2007 è stata introdotta una nuova classificazione dei codici attività denominata "Ateco 2007".

In virtù di detta nuova classificazione le attività rientranti nella sezione F, valide ai fini dei requisiti soggettivi per l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile sono le seguenti:

Codice attività	Descrizione
41.10.00	Sviluppo di progetti immobiliari senza costruzione
41.20.00	Costruzione di edifici residenziali e non residenziali
42.11.00	Costruzione di strade, autostrade e piste aeroportuali
42.12.00	Costruzione di linee ferroviarie e metropolitane
42.13.00	Costruzione di ponti e gallerie
42.21.00	Costruzione di opere di pubblica utilità per trasporto di fluidi
42.22.00	Costruzione di opere di pubblica utilità per energia elettrica e le telecomunicazioni
42.91.00	Costruzione di opere idrauliche
42.99.01	Lottizzazione dei terreni connessa con l'urbanizzazione
42.99.09	Altre attività di costruzione di altre opere di ingegneria civile nca
43.11.00	Demolizione
43.12.00	Preparazione del cantiere edile e sistemazione del terreno
43.13.00	Trivellazioni e perforazioni

⁷ C.M. 29 dicembre 2006, n. 37/E e C.M. 16 febbraio 2007, n. 11/E

43.21.01	Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione)
43.21.02	Installazione di impianti elettronici (inclusa manutenzione e riparazione)
43.21.03	Installazione impianti di illuminazione stradale e dispositivi elettrici di segnalazione, illuminazione delle piste degli aeroporti (inclusa manutenzione e riparazione)
43.22.01	Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione
43.22.02	Installazione di impianti per la distribuzione del gas (inclusa manutenzione e riparazione)
43.22.03	Installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione)
43.22.04	Installazione di impianti di depurazione per piscine (inclusa manutenzione e riparazione)
43.22.05	Installazione di impianti di irrigazione per giardini (inclusa manutenzione e riparazione)
43.29.01	Installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili
43.29.02	Lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni
43.29.09	Altri lavori di costruzione e installazione nca
43.31.00	Intonacatura e stuccatura
43.32.01	Posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate
43.32.02	Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili
43.33.00	Rivestimento di pavimenti e di muri
43.34.00	Tinteggiatura e posa in opera di vetri
43.39.01	Attività non specializzate di lavori edili (muratori)
43.39.09	Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici nca
43.91.00	Realizzazione di coperture
43.99.01	Pulizia a vapore, sabbiatura e attività pareti esterne di edifici
43.99.02	Noleggio di gru ed altre attrezzature con operatore per la costruzione o la demolizione
43.99.09	Altre attività di lavori specializzati di costruzione nca

Il requisito dell'appartenenza ad un'attività compresa nella categoria F della classificazione Atecofin è stata oggetto di alcuni chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Di seguito analizzeremo brevemente le seguenti risoluzioni ministeriali:

- a) risoluzione ministeriale 4 marzo 2008, n. 76;
- b) risoluzione ministeriale 28 marzo 2008, n. 113;
- c) risoluzione ministeriale 24 aprile 2008, n. 173;
- d) risoluzione ministeriale 24 aprile 2008, n. 174.

A) Risoluzione ministeriale del 4 marzo 2008, n. 76

Nel caso in cui una società, che svolge sia l'attività di costruzione di prefabbricati, rientranti nella categoria D, sia il montaggio nel cantiere edile dei prefabbricati stessi, rientranti nella categoria F, stipuli in qualità di subappaltatrice un contratto con un'altra impresa, appaltatrice

principale, che svolge lavori generali di costruzione di edifici per conto di un'impresa committente.

Condizione necessaria per l'applicazione del regime di inversione contabile è che la componente di prestazione di servizi rientrante nella categoria F sia prevalente rispetto a quella non rientrante.

B) Risoluzione ministeriale del 28 marzo 2008, n. 113

Si è tenuti ad assolvere l'Iva attraverso il meccanismo dell'inversione contabile, nel caso in cui una società che esegue lavori di montaggio e riparazione di apparecchiature elettriche ed elettroniche, pur non svolgendo abitualmente attività connesse al settore dell'edilizia, si trova a installare, in conseguenza di un contratto di subappalto, impianti facenti parte di strutture considerate alla stregua di edifici.

C) Risoluzione ministeriale del 24 aprile 2008, n. 173

Si applica il meccanismo dell'inversione contabile anche nel caso in cui si proceda ad una variazione del codice attività (Atecofin).

Infatti, l'acquisizione, in corso di esecuzione di un contratto di subappalto di opere di edilizia civile, di un nuovo codice attività non rientrante nella sezione F della tabella Ateco 2007, non è di per sé decisivo ai fini dell'applicazione del reverse charge.

Inoltre la comunicazione di un nuovo codice attività non rileva ai fini di una diversa qualificazione dell'attività svolta dall'appaltatore, in quanto restano valide le informazioni acquisite dalle parti al momento della stipula del contratto di subappalto.

Pertanto, affinché trovi applicazione il reverse charge, è sempre necessario fare riferimento all'attività effettivamente svolta dal contraente, sempre in considerazione che detta attività sia comunque riconducibile alla sezione F.

D) Risoluzione ministeriale del 24 aprile 2008, n. 174

Si applica il reverse charge anche nel caso in cui uno dei soggetti interessati svolga più attività e conseguentemente risultino in capo ad essa più codici Atecofin.

Infatti anche se una società svolge la propria attività principale con codice appartenente alla sezione D, non costituisce motivo di esclusione dal regime del reverse charge, qualora le attività realizzate in subappalto rientrano tra quelle delle costruzioni (sezione F).

Il caso specifico analizzato dall'Agenzia delle Entrate riguardava la realizzazione, in subappalto, di opere civili quali vasche, basamenti, sottopassi, serbatoi, portineria, connesse ad un contratto di appalto principale stipulato per la costruzione di una centrale elettrica.

7. Forniture e posa in opera

L'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti sull'applicabilità del meccanismo dell'inversione contabile per i casi di forniture e/o la posa in opera di prodotti rientranti il comparto edile.

All'uopo si analizzano le seguenti risoluzioni ministeriali:

- a) risoluzione ministeriale 16 giugno 2008, n. 246;
- b) risoluzione ministeriale 20 giugno 2008, n. 255.

A) Risoluzione ministeriale 16 giugno 2008, n. 246

Il reverse charge si applica solo quando si realizzano beni diversi e nuovi rispetto all'insieme dei materiali impiegati.

L'Agenzia delle Entrate precisa che “per qualificare un rapporto giuridico come appalto, prestazione d'opera o fornitura con posa in opera, non rileva la denominazione data dalle parti al contratto: occorre guardare gli effetti prodotti secondo la comune intenzione di queste”.

Pertanto, una società operante nel settore della produzione e commercializzazione di prodotti non metalliferi per l'edilizia non potrà applicare l'inversione contabile alla semplice posa in opera di materiali prodotti. Le cessioni di quest'ultimi saranno assoggettati ad Iva con le modalità ordinarie, attesa l'accessorietà di tale attività rispetto alla fornitura degli stessi.

L'Agenzia delle Entrate chiarisce ulteriormente, che non si applicherà l'inversione contabile nemmeno nel caso in cui la posa dei beni ceduti sia stata affidata a terzi mediante contratto di appalto o subappalto, in quanto anche il prestatore effettua verso il proprio committente cessioni di beni e non prestazioni di servizi.

B) risoluzione ministeriale 20 giugno 2008, n. 255

Come chiarito nella risoluzione precedente la fornitura con posa in opera di pannelli per l'edilizia è esclusa dal regime dell'inversione contabile, laddove la posa sia una prestazione meramente accessoria alla cessione dei beni.

Ai fini Iva, il principio non cambia anche quando tale operazione è eseguita in subappalto, in quanto vi è comunque una cessione di beni e non una prestazione di servizi.

Di converso, qualora vi sia un contratto di subappalto stipulato nell'ambito di una Ati (Associazione temporanea d'impresa) senza rilevanza esterna in cui una società si limita ad effettuare la fornitura dei prodotti, mentre la posa in opera degli stessi è affidata ad altra impresa associata, per l'attività di posa in opera si dovrà applicare il meccanismo del reverse charge, mentre le forniture di beni ne resteranno escluse.

8. Ulteriori chiarimenti

A) ATI

Le attività rese da un'associazione temporanea di imprese avente soggettività giuridica autonoma rispetto alle imprese associate, vanno fatturate dalla capogruppo e non dai singoli soggetti in essa raggruppati.

Se l'Ati si pone come appaltatore diretto e l'esecuzione delle opere è affidata alle singole imprese ad essa associate, il regime del reverse charge non si applica tra i soggetti raggruppati e la capogruppo, in quanto non si configura un contratto di subappalto, ma di mandato.

B) Risoluzione ministeriale 16 giugno 2008 n. 245

L'Agenzia delle Entrate si è pronunciata anche in merito all'applicazione del "reverse charge" per operazioni svolte da società operanti nel settore dell'installazione e manutenzione di impianti idraulico-sanitari e antincendio.

In particolare l'Amministrazione Finanziaria ha differenziato l'applicazione dell'inversione contabile a seconda che gli interventi interessino un immobile, ovvero altre tipologie di beni come imbarcazioni o piattaforme galleggianti.

Infatti, solo nel caso di installazione e manutenzione di impianti antincendio su strutture quali piattaforme marine, impianti industriali e navi non si può applicare il reverse charge e quindi, si dovrà applicare l'Iva in base alle regole ordinarie.

Per le manutenzioni degli impianti antincendio e di altre strutture, si è precisato, che rientrano nel regime del "reverse charge" solo i materiali mobili oggetto di manutenzione, facenti parte di un impianto complesso, installato su un immobile e quando la manutenzione abbia ad oggetto l'intero impianto.

C) Cessione di Rottami

La Circolare Ministeriale n. 43 del 12 maggio 2008 ha chiarito i casi in cui si applica il reverse charge per le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli non ferrosi e dei relativi lavori, dei semilavorati di metalli non ferrosi.

Di fatto, il soggetto che cede i summenzionati beni emette fattura senza addebitare l'IVA, essendo posto a carico del cessionario l'obbligo di integrare la fattura con la relativa imposta secondo il meccanismo dell'inversione contabile.

La circolare chiarisce, inoltre, che ai fini dell'applicazione della norma sul reverse charge si rilevano quali "cessioni di rottami" sia quelle di rottami "nuovi" (ossia gli scarti di lavorazione) sia i rottami "vecchi", provenienti, ad esempio, dalla raccolta dei rifiuti.

Tale norma si estende altresì a quei beni che, pur subendo alcune lavorazioni, sotto il profilo fiscale restano sempre rottami⁸.

Infine, l'Agenzia delle Entrate, ha sintetizzato che l'inversione contabile deve essere applicata in particolare:

1. alle cessioni del materiale conferito sulla piattaforma, a condizione che sia qualificabile come rottame (risoluzione n. 385/E del 20 dicembre 2007);
2. alle lavorazioni effettuate sui rottami, cascami, avanzi di metalli ferrosi e non ferrosi nonché sugli altri materiali espressamente richiamati nell'art. 74, settimo comma, a condizione che tali lavorazioni siano finalizzate ad ottenere un prodotto qualificabile sempre come rottame;
3. alla cessione del materiale raccolto e depositato sulla piattaforma, che abbia subito lavorazioni che non ne hanno modificato la natura di rottame (ai sensi del citato art. 74, settimo comma), anche quando sia qualificabile come rottame c.d. "pronto al forno";
4. alle operazioni accessorie aventi ad oggetto rottami, quali ad esempio il trasporto reso "direttamente dal cedente ... ovvero per suo conto e a sue proprie spese", ai sensi dell'art.12 dl DPR n. 633 del 1972 (circolare n. 28/E del 21 giugno 2004).

Si resta a disposizione per eventuali chiarimenti

Napoli, 1 dicembre 2008

Dott. Salvatore Di Carlo

⁸ Esempio: il materiale derivante dalla raccolta differenziata dei rifiuti che per poter essere riciclato, viene sottoposto a lavorazioni che consentono di ottenere un materiale idoneo ad un successivo impiego.