

Reverse Charge nell'edilizia - Chiarimenti Ministeriali - Ambito applicativo ed entrata in vigore

Ance

03/01/2007 n.18

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 dicembre 2006, accoglie integralmente le tesi sostenute dall'ANCE 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.

Indice

1. **Decorrenza**
2. **Ambito applicativo**
 - 2.1 *Contratti a cui si applica il reverse charge*
 - 2.2 *Contratti esclusi dal reverse charge*
3. **Modalità di fatturazione**
4. **Rimborso e compensazione del credito Iva in capo al subappaltatore**

1. Decorrenza

Alla luce delle disposizioni in materia di *"reverse charge"* contenute nella Legge Finanziaria 2007 (legge 296/2006)1[1], 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.

Possano, comunque, considerarsi emesse correttamente anche le fatture per le quali, a seguito dell'entrata in vigore della Direttiva Comunitaria 2006/69/CE, le modalità dell'inversione contabile siano state già applicate prima del 1° gennaio 2007.

Si ricorda, in proposito, che l'individuazione della data di entrata in vigore del *"reverse charge"* nel settore edile è stata oggetto di numerose incertezze interpretative.

L'applicazione del *"reverse charge"* nell'edilizia era stata inizialmente prevista dall'art. 35, comma 5, del D.L. 223/2006, convertito con modificazioni nella legge 248/2006 che, tuttavia, rinviava l'entrata in vigore della norma alla data in cui la Commissione Europea ne avesse autorizzato l'adozione da parte dello Stato Italiano.

Con un primo Comunicato del 6 ottobre 2006, l'Amministrazione finanziaria aveva precisato l'immediata applicazione del *"reverse charge"* a partire dal 12 ottobre 2006, in virtù della Direttiva 2006/69/CE del 24 luglio 2006, entrata in vigore il 13 agosto 2006, che (modificando l'art.21 della Direttiva 77/388/CEE) consente agli Stati membri la possibilità di designare, come debitore dell'IVA, il soggetto passivo nei cui confronti siano effettuate determinate prestazioni di servizi nel settore immobiliare, in deroga alle disposizioni concernenti la soggettività d'imposta.

Tenuto conto che l'improvvisa entrata in vigore della disposizione avrebbe finito con il creare un blocco dei lavori e del pagamento dei corrispettivi dei contratti in corso, oltre che pesanti difficoltà nella gestione amministrativa degli appalti, l'ANCE si era fatta portavoce presso le competenti sedi istituzionali dell'esigenza quantomeno di un rinvio dell'operatività della norma.

Il risultato dell'azione intrapresa si è concretizzato in un successivo Comunicato ministeriale del 12 ottobre 2006, nel quale il Dipartimento per le Politiche Fiscali e l'Agenzia delle Entrate ne rinviavano l'applicazione a data da stabilirsi legislativamente, ed ora definitivamente fissata, con l'entrata in vigore della legge 296/2006, al 1° gennaio 2007.

2. Ambito applicativo

Il *"reverse charge"* nell'edilizia è disciplinato dall'art.17, comma 6, lettera a) del D.P.R. 633/19722[2] 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, recependo integralmente l'orientamento dell'ANCE, 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 subappaltatore 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 3[3], 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"

Come sostenuto dall'ANCE, 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 conferma l'orientamento dell'ANCE, ed 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 subappalto⁴[4].

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).

4. Rimborso e compensazione del credito IVA in capo al subappaltatore

Il meccanismo dell'inversione contabile potrebbe provocare una rilevante eccedenza di crediti IVA in capo al subappaltatore (infatti, l'imposta assolta sull'acquisto di materiali, beni, etc., impiegati nelle prestazioni, non ha possibilità di essere compensato con l'IVA da versare all'Erario, poiché a tale adempimento provvede direttamente l'appaltatore).

Per far fronte a tale problematica ed in un'ottica di garanzia di tempestivo recupero degli stessi, è stato previsto a livello normativo, anche su sollecitazione dell'ANCE:

- la possibilità di **richiesta di rimborso annuale** del credito IVA (ai sensi dell'art.30, comma 3, lett.a, del D.P.R. 633/1972[5], come appositamente modificato dall'art. 35, comma 6-*bis*, della legge 248/2006).
- la possibilità di **richiesta di rimborso infrannuale** del credito IVA (ai sensi dell'art. 38 *bis*, comma 2, del D.P.R. 633/1972[6]);

In tal ambito, l'Agenzia delle Entrate, nella Circolare 37/E/2006, ricorda che l'eccedenza annuale d'imposta detraibile può essere chiesta a rimborso (annuale o infrannuale), qualora l'aliquota mediamente applicata sugli acquisti e sulle importazioni (operazioni passive) superi quella mediamente applicata su tutte le operazioni attive effettuate, comprese le operazioni a cui si applica il "*reverse charge*", da conteggiare ad aliquota 0, maggiorata del 10% (ex art.3, comma 6, D.L. 250/1995, convertito in legge 349/1995)

- la **facoltà di effettuare la compensazione infrannuale** tra diverse imposte e contributi (ai sensi dell'art.8, comma 3, del D.P.R. 542/1997[7]) nel limite di 516.546,90 (previsto dall'art.34 della legge 388/2000), ferma restando la verifica della sussistenza di tutte le condizioni richieste dall'art.30 del D.P.R. 633/1972 per l'ottenimento del rimborso;
- l'**estensione**, a favore degli **operatori con volume d'affari** costituito per **almeno l'80%** da prestazioni rese in **esecuzione di contratti di subappalto**, del **limite di compensazione** annuale da 516.456,90 a **1.000.000 di euro** (introdotta dall'art. 35, comma 6 *ter*, della legge 248/2006).

Nella citata Circolare n.37/E/2006, l'Agenzia delle Entrate precisa che il richiamo dell'art.35, comma 6 *ter* della legge 248/2006 all'art. 34 della legge 388/2000, che indica i limiti massimi dei crediti d'imposta compensabili ovvero rimborsabili, porta a ritenere che detto limite sia innalzato a 1.000.000 di euro, oltre che per la compensazione, anche per il rimborso annuale dell'imposta.

A questo riguardo, al fine di poter dimostrare l'esistenza del requisito relativo al fatturato, necessario per fruire del più alto importo di compensazione e rimborso annuale permesso, appare opportuno redigere il contratto di subappalto per iscritto (evitando la forma verbale dello stesso), controfirmato da entrambe le parti.

Per completezza, si ricorda inoltre che, recependo l'istanza dell'ANCE, l'art.1, comma 308 della legge Finanziaria 2007 (legge 296/2006) (con l'inserimento di un comma ulteriore all'art.38 *bis* del D.P.R. 633/1972) prevede l'**emanazione di specifici Decreti** del Ministro dell'Economia e delle Finanze, con i quali **saranno individuati i contribuenti** a cui verrà riconosciuto il **diritto al rimborso del credito IVA in via prioritaria entro 3 mesi dalla richiesta**.

Al riguardo, l'ANCE ha già ottenuto garanzie sul fatto che, tra i contribuenti interessati dalla nuova disposizione, saranno esplicitamente compresi quelli cui si applica il "*reverse charge*".

Il riconoscimento del diritto al rimborso entro 3 mesi dalla richiesta (operativo non appena saranno emanati i citati Decreti ministeriali) si aggiunge, a garanzia del subappaltatore, alle modalità di recupero del credito IVA.

Per completezza, si evidenzia che l'art.1 commi 44-45 della legge 296/2006 prevede l'**estensione** del medesimo meccanismo del "*reverse charge*", tra l'altro, anche alle **cessioni di materiali e prodotti lapidei provenienti direttamente da cave e miniere**. In quest'ultimo caso, l'applicazione del "*reverse charge*" è comunque subordinata alla specifica approvazione da parte dell'Unione Europea.

All.: c.s.

[1] In particolare, l'art.1 comma 44 della legge 27 dicembre 2006, n.296 riformula l'art.17, comma 6 del DPR 633/1972, che dispone alla lettera a) l'applicazione del "*reverse charge*" alle prestazioni di servizi rese nel settore edile.

8[2] Comma aggiunto 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 Finanziaria 2007.

[3] **Art.2222 Codice Civile (Libro V, Titolo III, Capo I)- Contratto d'opera**

Quando una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente, si applicano le norme di questo Capo, salvo che il rapporto abbia una disciplina particolare nel Libro IV (Appalto-1655 e seguenti).

[4] Sotto il profilo civilistico, si è, infatti, in presenza di un contratto di appalto, sia che i lavori siano realizzati direttamente (dal Consorzio), sia se gli stessi vengano eseguiti indirettamente, ossia attraverso le consorziate (strumento operativo del Consorzio). In entrambi i casi, infatti, non si opera mai in virtù di un contratto di subappalto.

[5] **Art. 30, comma 3, lett. a) del D.P.R. 633/1972:**

(omissis)

Il contribuente può chiedere in tutto o in parte il rimborso dell'eccedenza detraibile, se di importo superiore a lire cinque milioni, all'atto della presentazione della dichiarazione:

a) quando esercita 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, computando a tal fine anche le operazioni effettuate a norma dell'articolo 17, quinto e sesto comma

(omissis)

[6] **Art. 38 bis, comma 2, del D.P.R. 633/1972:**

(omissis)

Il contribuente può ottenere il **rimborso in relazione a periodi inferiori all'anno**, prestando le garanzie indicate nel comma precedente, **nelle ipotesi di cui alle lettere a), b) ed e) del terzo comma dell'articolo 30** nonché nelle ipotesi di cui alla lettera c) del medesimo terzo comma quando effettua acquisti ed importazioni di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai due terzi dell'ammontare complessivo degli acquisti e delle importazioni di beni e servizi imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

(omissis)

[7] **Art. 8, comma 3, del D.P.R. 542/1999:**

(omissis)

I contribuenti in possesso dei requisiti indicati dal secondo comma dell'articolo 38-bis del [decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633](#), per la richiesta di rimborsi di imposta relativi a periodi inferiori all'anno, possono, in alternativa, effettuare la compensazione prevista dall'articolo 17 del [decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241](#), per l'ammontare massimo corrispondente all'eccedenza detraibile del trimestre di riferimento, presentando all'ufficio competente, entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento, una dichiarazione contenente i dati richiesti per l'istanza di cui al comma 2. Gli enti e le società controllanti che si avvalgono delle disposizioni di cui all'articolo 73, ultimo comma, del [decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633](#), possono, in alternativa alla richiesta di rimborso infrannuale delle eccedenze detraibili risultanti dalle annotazioni periodiche riepilogative di gruppo, effettuare la compensazione prevista dal citato articolo 17 del [decreto legislativo n. 241 del 1997](#)

(omissis)
