

RISOLUZIONE N. 173/E



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 24 aprile 2008

***OGGETTO: Istanza di interpello 2008-ART.11, legge 27 luglio 2000, n. 212.
Applicazione reverse-charge – art. 17, comma 6 del DPR n. 633 del
1972***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 17 comma 6 del DPR n. 633 del 1972 , è stato esposto il seguente

QUESITO

La ALFA SPA svolge prevalentemente l'attività di costruzione, installazione e manutenzione di impianti per la produzione e distribuzione di energia, quali centrali idrauliche, termiche, ed impianti per la produzione di energia da fonti alternativa .

Inoltre, svolge lavori generali di costruzione.

L'attività principale è identificata con codice attività 29.11.2 della tabella ATECOFIN 2004 (Fabbricazione ed installazione di turbine idrauliche e termiche ed altre macchine che producono energia meccanica, compresi parti e accessori, manutenzione e riparazione) rientrante nella sezione D.

Da gennaio 2007, la ALFA SPA ha comunicato all'Agenzia delle Entrate, per l'attività secondaria svolta, l'ulteriore codice ATECOFIN 2004 45.21.1 (lavori generali di costruzione), compresa nella sezione F.

La società istante, in qualità di mandataria di Associazioni BETA ha stipulato un contratto di appalto con cui si è obbligata nei confronti della KAPPA ENERGIA

SPA alla realizzazione delle opere civili per la costruzione di una nuova centrale termoelettrica di 760 MW di potenza installata, che sorgerà nel comune di

Le società mandanti della BETA, nella fattispecie OMEGA. SRL e DELTA, operano entrambe nel settore edile con codici attività rientranti nella sezione F (Costruzioni) della tabella ATECOFIN 2004.

La società istante, inoltre, fa presente che, per quanto a sua conoscenza, la KAPPA ENERGIA SPA, in forza di un contratto di appalto (non in possesso della società istante) ha assunto nei confronti della GAMMA ENERGIA SPA, l'obbligo di realizzare, "chiavi in mano", la predetta centrale termoelettrica.

Le citate società mandanti della BETA, dal 1° gennaio 2007, emettono fatture a favore della società istante mandataria, applicando il meccanismo dell'inversione contabile ai sensi dell'articolo 17, comma 6, lettera a), del DPR n. 633 del 26 ottobre 1972.

La ALFA SPA, a sua volta, emette fattura ad KAPPA ENERGIA SPA per le prestazioni rese, applicando anche nel predetto caso, il meccanismo dell'inversione contabile.

In data 31 ottobre 2007, la società KAPPA ENERGIA SPA ha comunicato alla società istante che dal mese di ottobre 2007 ha acquisito un codice attività non rientrante nella sezione F (Costruzioni) in quanto l'attività svolta non si sostanzia prevalentemente in un'attività edile ma nell'attività di progettazione, costruzione e commercializzazione di impianti industriali con una connotazione fortemente tecnologico-industriale.

Rispondendo a tale comunicazione la società istante ha osservato che, sebbene il codice attività sia stato modificato nell'ottobre 2007, le prestazioni svolte nell'ambito del contratto oggetto dell'istanza devono essere assoggettate al regime del reverse-charge.

La KAPPA ENERGIA SPA, esprimendo il proprio dissenso a tale interpretazione, ha chiesto l'applicazione dell'IVA con i metodi ordinari alle prestazioni rese dalla società istante.

Tutto ciò premesso, la ALFA SPA chiede:

- A) se, dal 1° gennaio 2007, alle prestazioni rese dalla ALFA SPA nella qualità di mandataria di BETA a favore della KAPPA ENERGIA SPA e dalle società mandanti, sia applicabile il meccanismo del reverse-charge;
- B) come sia possibile, nel caso di risposta negativa al quesito sub A), correggere l'errore di applicazione del reverse-charge (sia in riferimento alle operazioni effettuate entro il termine di un anno sia per quelle effettuate oltre tale termine) e se, in tal caso, le obiettive condizioni di incertezza dell'interpretazione della norma tributaria in oggetto possano essere considerate quali presupposti di non punibilità dell'eventuale errore commesso.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante, per i quesiti posti, prospetta le seguenti soluzioni:

- A) alle prestazioni rese nell'ambito dei contratti di appalto tra KAPPA ENERGIA SPA e ALFA SPA (in qualità di mandataria della BETA e delle altre società mandanti) è applicabile il sistema del reverse-charge. Ciò in quanto, come chiarito nella risoluzione n. 154 del 2007, ciò che rileva per definire l'ambito applicativo della norma sono le prestazioni rese nel comparto dell'edilizia riconducibili alle attività elencate nella sezione F pertanto, il fatto che i soggetti che intervengono nel rapporto contrattuale non abbiano come codice attività uno di quelli compresi della sezione F della tabella ATECOFIN non è sufficiente ad impedire l'applicazione del sistema dell'inversione contabile. La circolare n. 37 del 2006, inoltre, in riferimento

al codice attività 45.21.1 chiarisce che rientrano in tale codice la costruzione di talune opere del genio civile tra le quali si comprende la costruzione di impianti industriali. A sostegno del fatto che la realizzazione di una centrale termoelettrica rientra nell'ambito del settore edile, la società istante riporta la sentenza n. 24.064 del 10 novembre 2006 della Corte di Cassazione;

B) nell'ipotesi in cui l'appaltatore abbia emesso fattura con imposta errata, in quanto relativa ad una prestazione che sarebbe dovuta essere assoggettata all'aliquota IVA ordinaria, si ritiene che il subappaltatore debba emettere una apposita fattura integrativa (nota di addebito) ai sensi dell'articolo 21 e seguenti del DPR n. 633 del 1972. Tali note di addebito, a parere dell'istante, possono essere emesse anche nel periodo successivo a quello in cui sono state rilasciate le relative fatture. Inoltre, in riferimento al limite temporale per l'emissione delle note di addebito, la società istante fa presente che l'unico limite fissato dal legislatore, all'articolo 26 del DPR 633 del 1972, riguarda l'effettuazione delle variazioni in diminuzione, mentre nessun limite è previsto per le variazioni in aumento dell'imposta. Poiché sussistono obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria, la società istante ritiene non applicabile la sanzione amministrativa tributaria, avendo riguardo alle disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative tributarie ai sensi del D. Lgs. n. 472 del 1997 così come previsto dall'art. 10, comma 3 dello Statuto dei diritti del contribuente.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, comma 44, lettera a), della legge 27 dicembre 2006, n. 296 ha esteso alle prestazioni di servizi rese nel settore dell'edilizia l'applicazione dell'istituto del

reverse-charge, di cui all'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.

La circolare n. 37 del 29 dicembre 2006 ha chiarito che i soggetti tenuti all'applicazione del meccanismo del reverse-charge devono essere individuati in relazione alle prestazioni dipendenti da subappalti.

Tali prestazioni, rese nell'ambito del settore edile sono riconducibili, come chiarito nella medesima circolare n. 37 del 2006, alle attività di costruzione elencate nella sezione F ("Costruzioni") della tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN 2004 (sostituita ora dalla tabella ATECO 2007).

La circolare n. 11 del 16 febbraio 2007 (punto n. 5.2) ha ulteriormente precisato che il sistema dell'inversione contabile nell'edilizia è applicabile solo a condizione che sia il soggetto appaltatore che il soggetto subappaltatore operino nel quadro di un'attività riconducibile alla sezione F della tabella ATECOFIN 2004 (ora sostituita dalla tabella ATECO 2007).

In ordine alla fattispecie prospettata si ritiene utile ribadire quanto già espresso con la risoluzione n. 172 del 13 luglio 2007, nella quale si è affermato che " se la società svolge nella sostanza un'attività rientrante nella predetta sezione F (...), alle prestazioni da questa rese sia comunque applicabile il regime dell'inversione contabile".

Dalla corrispondenza tra la ALFA SPA (in qualità di mandataria della BETA) e la KAPPA ENERGIA SPA (e, in particolare dalla comunicazione inviata dalla società istante in data 6 novembre 2007), si rileva che i contratti in essere tra le due citate società hanno per oggetto, in genere, la realizzazione di scavi per opere civili per la costruzione della centrale termoelettrica.

Le imprese facenti parte della BETA (subappaltatore) operano nell'ambito del settore edile, ciascuna con codice attività compreso nella sezione F (Costruzione) della Tabella ATECOFIN 2004.

Per quanto riguarda l'attività svolta dalla società appaltatrice (KAPPA ENERGIA SPA) la stessa risulta avere due codici attività, uno compreso nella sezione F (Costruzioni) e l'altro compreso nella sezione D (DK – Fabbricazione di macchine ed apparecchi meccanici) della Tabella ATECOFIN 2004.

La circostanza che la KAPPA ENERGIA SPA, in corso di esecuzione del contratto di subappalto, ha acquisito un nuovo codice attività non è di per sé decisivo ai fini dell'applicazione del reverse-charge essendo comunque necessario fare riferimento alla attività da questa effettivamente svolta. Se tale attività è riconducibile nel codice 45.21.1 le prestazioni rese nei suoi confronti dalla ALFA SPA devono essere fatturate con il sistema del reverse-charge.

Nel caso contrario, le prestazioni dovranno essere assoggettate al regime IVA ordinario e, conseguentemente, dovranno essere applicate le previste sanzioni.

Posto che la comunicazione di un nuovo codice attività non è rilevante ai fini di una diversa qualificazione dell'attività svolta dal soggetto appaltatore, in quanto restano valide le informazioni acquisite dalle parti al momento della stipula del contratto di subappalto, non sono ravvisabili "obiettive condizioni di incertezza normativa".

Pertanto, se fin dalla stipula del contratto non sussistevano le condizioni per l'applicazione del reverse-charge il subappaltatore dovrà provvedere ad emettere le note di addebito ai sensi dell'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972 e al pagamento della sanzione ai sensi dell'articolo 6, comma 1, del D. Lgs. n. 471 del 1997 salva la possibilità di accedere al ravvedimento operoso ai sensi dell'articolo 13 del D. Lgs. n. 472 del 1997.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.