

Iva

REVERSE CHARGE in EDILIZIA

CASO CONCRETO dell'INDUSTRIA dei PREFABBRICATI

di Stefano Ricci

L'approfondimento di un recente caso professionale, relativo all'assoggettamento di un'impresa produttrice di prefabbricati al regime Iva del reverse charge, fornisce lo spunto per approfondire una materia che presenta ancora numerosi punti oscuri, anche per i tardivi e contraddittori chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate.

ANALISI del CASO

Il caso oggetto di studio riguarda la soluzione interpretativa proposta in merito all'applicabilità del reverse charge da parte di una impresa produttrice di prefabbricati in cemento per l'edilizia.

La società utilizza negli atti e nelle dichiarazioni da presentare all'Agenzia delle Entrate il codice Atecofin 26.61.0 e la produzione della società ricomprende, tra l'altro, la realizzazione di capannoni che vengono venduti già montati al cliente finale.

La vendita di tali ultimi prodotti avviene con contratto d'appalto in cui la società si impegna, verso il committente, a provvedere alla progettazione, alla produzione, al trasporto e al montaggio del bene.

Per quanto concerne le prestazioni relative al trasporto, al montaggio, alle sigillature, ecc., la società affida però a terzi il lavoro ricorrendo a contratti di subappalto.

La società ha posto in interpellato una duplice questione in merito al corretto regime fiscale da

applicare ai fini dell'Iva, attese le modifiche normative introdotte dall'art. 1, co. 44, L. 27.12.2006, n. 296 (Finanziaria 2007), ed in particolare:

- se sia applicabile il meccanismo del reverse charge di cui all'art. 17, co. 6, lett. a), D.P.R. 633/1972 [CFF ① 217] ai contratti di subappalto sopra citati, anche se la norma in discussione fa espresso riferimento alle prestazioni di servizi rese dai subappaltatori, nel settore edile, nei confronti di imprese di costruzione o di ristrutturazione di immobili;

Si applica il reverse charge ai subappaltatori che svolgono attività identificate dai codici Atecofin nella sezione costruzioni

- se il regime del reverse charge sia applicabile anche nell'ipotesi in cui la società stessa agisca come subappaltatrice di imprese di costruzioni che si pongono quali appaltatori principali.

La società istante ritiene corretto applicare il meccanismo del reverse charge, nonostante il codice di attività utilizzato dalla stessa non rientri tra quelli indicati nella sezione F della tabella Atecofin.

A prescindere dal codice Ate-

cofin utilizzato, la società fa presente, infatti, che l'attività svolta dalla stessa, proprio perché diretta alla realizzazione di strutture prefabbricate, risulta essere sostanzialmente simile a quella edile.

A sostegno di quanto sopra affermato, la società istante rileva che nella C.M. 29.12.2006, n. 37/E, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito 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 riferiti alla sezione "Costruzioni"», a nulla rilevando, quindi, il codice attività dichiarato ai fini dell'Iva.

Inoltre la citata circolare afferma che è inclusa «la costruzione di edifici e strutture prefabbricate in cantiere (...)».

RISPOSTA dell'AGENZIA delle ENTRATE

Nella risposta all'interpello, si precisa come per i contratti posti in essere dalla società istante, sia in qualità di subappaltante, che in qualità di subappaltatrice verso imprese costruttrici appaltatrici principali, non trovi applicazione il meccanismo dell'inversione contabile di cui all'art. 17, co. 6, lett. a), D.P.R. 633/1972, motivando la risposta con l'interpretazione letterale dell'art. 17, D.P.R. 633/1972 che prevede, al co. 6, lett. a) l'estensione dell'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile «alle prestazioni di servizi, compresa la prestazio-

ne 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».

Nella citata C.M. 29.12.2006, n. 37/E, si precisa che i **soggetti** destinatari della modalità di assolvimento dell'Iva, secondo quanto previsto dalla norma sopra citata, devono essere individuati in relazione alle **prestazioni** rese nell'ambito del **settore edile** e che tale settore va identificato nell'**attività di costruzione**.

In particolare, per delimitare, sulla base di criteri oggettivi, le **prestazioni** per le quali deve essere adottato il sistema del **reverse charge** occorre far riferimento esclusivamente alla **sezione F** – attività di **costruzione** – della tabella di classificazione delle attività economiche Atecofin (2004).

Inoltre si sottolinea, sempre con riferimento all'ambito soggettivo di applicazione del regime del reverse charge, citando la più recente C.M. 16.2.2007, n. 11/E, come il sistema dell'inversione contabile nell'edilizia sia applicabile solo a condizione che il **soggetto appaltatore** ed il **soggetto subappaltatore** operino entrambi nel quadro di un'attività riconducibile alla sezione F della tabella Atecofin (punto n. 5.2).

COMMENTO

Come è noto l'art. 35, co. 5 e 6, D.L. 4.7.2006, n. 223, conv. con modif. dalla L. 4.8.2006, n. 248, e l'art. 1, co. 44, L. 27.12.2006, n. 296 hanno introdotto nel nostro ordinamento la cd. **inversione contabile**, o **reverse charge**, in materia di subappalti nell'edilizia.

Queste norme hanno integrato l'art. 17, D.P.R. 633/1972 [CFF ①

217], estendendo il reverse charge alle **«prestazioni di servizio, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono attività di costruzione o ristrutturazione di immobili, ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore».**

L'**introduzione** e l'**entrata a regime** di detta disciplina è stata (o sarebbe meglio dire è, viste le continue estensioni dell'applicazione del regime) particolarmente **travagliata**, come dimostrato da un lato dal **rinvio dell'entrata in vigore** dal 12.10.2006, originariamente prevista, all'**1.1.2007**, resasi necessaria a causa dell'assoluta **carenza di istruzioni ministeriali**, e dall'altro dalla continua serie di **chiarimenti** forniti dall'Agenzia delle Entrate, sia in risposta ad interpellazioni sia in risoluzioni ministeriali «spontanee».

Le motivazioni di dette problematiche sono ascrivibili principalmente allo **scarso coordinamento** tra la **norma fiscale**, estremamente **sintetica** e talvolta poco chiara, e la grande varietà di processi economici e di schemi contrattuali che spesso mal si adattano alle sintetica schematizzazione prevista dal Legislatore.

Scopo del presente breve lavoro non è ovviamente una disamina esaustiva della materia, ma esclusivamente evidenziare alcune delle **problematiche** ed **anomalie** sopra esposte, al fine di condividere criticamente la risposta fornita dall'Amministrazione finanziaria in relazione al caso concreto affrontato, cercando più in generale di evidenziare alcuni aspetti comuni di valenza generale.

In primo luogo merita una sintetica analisi il **requisito soggettivo** dell'applicazione del reverse charge.

Il fulcro della risposta dell'Agenzia è imperniato, infatti,

sull'asserzione per la quale *«sempre con riferimento all'ambito soggettivo d'applicazione del regime del reverse charge, la scrivente, con la più recente circolare 16 febbraio 2007, n. 11 ha precisato che il sistema dell'inversione contabile nell'edilizia è applicabile solo a condizione che il soggetto appaltatore e il soggetto subappaltatore operino entrambi nel quadro di un'attività riconducibile alla sezione F della tabella Atecofin (punto n. 5.2)».*

In realtà l'art. 17, D.P.R. 633/72, parla genericamente di *«prestazioni (...) rese nel settore edile».*

La C.M. 11/E/2007, peraltro in risposta ad un quesito vertente su altri aspetti applicativi della norma, recita invece: *«affinché il sistema dell'inversione contabile trovi applicazione, occorre che ricorrano requisiti soggettivi specifici, relativi all'appartenenza al comparto edilizio, solo in capo ai soggetti appaltatori e subappaltatori (...)».*, citando quale fonte dell'interpretazione a sua volta la precedente C.M. 29.12.2006, n. 37/E.

Nella predetta circolare non si trova però alcuna traccia di detta univoca **interpretazione**, ma anzi si trova qualche indizio che porta a ritenere l'opposta interpretazione, laddove ritiene applicabile il reverse charge *«(...) ai subappaltatori che svolgono, anche se in via non esclusiva o prevalente, attività identificate dai codici Atecofin (...)».*

Dall'interpretazione letterale di detto passaggio, pare che l'Agenzia avesse voluto dare rilevanza al solo **codice attività del subappaltatore**.

In secondo luogo, laddove estende gli obblighi di applicazione del reverse charge a chi esercita, anche **in via non esclusiva e non prevalente**, attività edile pare fare riferimento esclusivamente all'oggetto dell'**attività effettiva-**

PRIMO PIANO

mente esercitata nel caso concreto, e non ai **codici di attività** di appartenenza dei soggetti interessati.

La volontà dell’Agenzia pareva quindi ponderare maggiormente la **rilevanza** dell’**oggetto** dell’attività piuttosto che i **soggetti** che la svolgono, con il non trascurabile (e positivo) effetto di dirimere alcuni casi di non esatta corrispondenza tra attività e modalità di svolgimento della stessa.

Non mi riferisco ovviamente ad **errori** effettuati dai contribuenti nell’individuazione del **codice attività** di riferimento, ma a casi, come quello affrontato nell’interpello, in cui l’**attività** è sicuramente **edile** (cessione di capannoni o parti di essi, installati direttamente su cantiere), mentre le **modalità di esercizio** di detta attività la fanno classificare altrettanto sicuramente come **industriale**.

Il fatto che l’ambito applicativo del reverse charge sia limitato al fatto che **entrambi i soggetti** (appaltatore e subappaltatore) svolgano una delle attività indicate nella **sezione F** della tabella Atecofin è stato inoltre ribadito in seguito in maniera positiva dalla R.M. 11.7.2007, n. 164/E, in merito ad un interpello riguardante prestazioni di installazione

e manutenzione di impianti di allarme.

Questa posizione, che dobbiamo ritenere ormai acquisita dall’Amministrazione finanziaria, benché – a parere di chi scrive – non sia completamente rispettosa del testo normativo, ha però l’indubbio vantaggio di porre dei confini certi all’applicazione dell’istituto. Si segnala che la stessa Amministrazione finanziaria, nella medesima R.M. 164/E/2007, reintroduce una certa alea laddove sancisce come *«l’individuazione del codice di attività che il contribuente deve utilizzare implica la valutazione di situazioni di fatto (...)»*.

Ritornando al problema dei prefabbricati, un ulteriore aspetto poco chiaro riguarda il fatto che la citata C.M. 29.12.2006, n. 37/E, afferma come è inclusa *«la costruzione di edifici e strutture prefabbricate in cantiere»*.

L’Agenzia, nell’interpello, nonostante il problema sia stato sollevato dallo scrivente, non ha dato alcuna spiegazione di detta affermazione o del perché non si applichi nel caso concreto.

Da un lato non v’è dubbio del fatto che l’**impresa** che realizza **edifici** mediante l’utilizzo di **opere prefabbricate** ricada nel settore F dei codici Atecofin (in particolare dovrebbe avere il codice

45.21.1 e quindi si collochi nell’ambito di applicazione del reverse charge.

Per ciò che riguarda, invece, il costruttore delle opere prefabbricate, le istruzioni accompagnatorie dei codici Atecofin 2004 prevedono esplicitamente come non ricada nel settore F edilizia *«il montaggio di edifici e strutture prefabbricate completi con elementi prodotti in proprio, che va nell’apposita categoria delle attività manifatturiere (...)»*.

Le medesime istruzioni precisano però che *«rientra tuttavia in questa classe se il principale materiale utilizzato è il calcestruzzo»*.

Alla luce di quanto sopra esposto pare doversi interpretare la circolare nel senso che è soggetta a **reverse charge** solo l’**opera del produttore di prefabbricati in calcestruzzo** qualora produca **direttamente sul cantiere**, prevalendo in questo caso l’**attività edilizia** su quella **manifatturiera**.

Le **numerossime istanze di interpello** presentate e le circolari esplicative prodotte dall’Amministrazione finanziaria, oltretutto non con valenza generale, ma redatte per dirimere singoli casi, dimostrano come i **confini applicativi del reverse charge** siano tuttora **incerti**.