

## RISOLUZIONE N. 172/E



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 13 luglio 2007

**OGGETTO: Istanza di interpello****ALFA SPA****Regime del *reverse charge* nel settore edile – art. 17, comma 6,  
del d.P.R. 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 società istante svolge in via prevalente attività di produzione, commercializzazione e posa in opera di prodotti siderurgici ed, inoltre, realizza opere e lavori stradali nonché relativi alla sicurezza della viabilità.

L'attività principale rientra nel codice 28110 (Fabbricazione di strutture metalliche e parti di strutture) della tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN 2004, mentre l'attività secondaria rientra nel codice 45250 (altri lavori speciali di costruzione) della medesima tabella ATECOFIN 2004.

Nell'ambito attività di produzione, commercializzazione e posa in opera di prodotti siderurgici, la società ALFA s.p.a. stipula, secondo quanto emerge dall'istanza, contratti di fornitura con posa in opera nei quali il valore dei beni forniti incide in modo preponderante sul corrispettivo complessivo del contratto (in misura superiore al 70-75%).

Altre volte, l'istante stipula con i propri committenti dei contratti d'appalto e, in tal caso, l'esecuzione dei lavori viene affidata a terzi sulla base di contratti di

subappalto. Altre volte ancora vengono stipulati dei contratti di fornitura con posa in opera o di subappalto tra il committente e l'associazione temporanea d'impresе (ATI) nella quale la società istante riveste la qualifica di capogruppo. L'istante, viste le recenti modifiche introdotte all'articolo 17, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972, dall'articolo 1, comma 44, della legge 296 del 27 dicembre 2006 (finanziaria per il 2007) in materia di inversione contabile nel settore edile, ha chiesto di conoscere quale sia il comportamento da seguire ai fini Iva nei seguenti casi:

A) stipula di un contratto di fornitura con posa in opera direttamente tra ALFA s.p.a. e BETA s.p.a. (o altro committente), con successivo conferimento (da parte della ALFA s.p.a.) dell'incarico di posa in opera ad altra impresa Y sulla base di un contratto che, per espressa pattuizione convenzionale, viene qualificato come contratto di subappalto;

B) stipula di un contratto d'appalto tra la società BETA per l'Italia s.p.a. e l'impresa X, la quale stipula a sua volta un contratto di fornitura con posa in opera con ALFA s.p.a., che conferisce l'incarico di posa in opera ad altra impresa Y sulla base di un contratto che, per espressa pattuizione convenzionale, viene qualificato come contratto di subappalto;

C) stipula di un contratto d'appalto tra la società BETA s.p.a. e l'impresa X, la quale stipula a sua volta un contratto di subappalto con ALFA s.p.a., che affida l'esecuzione dei lavori all'impresa Y sulla base di un contratto di subappalto. A tale riguardo viene altresì precisato che l'impresa Y pure svolgendo, nel caso esposto, prestazioni classificabili nella lettera F della tabella ATECOFIN 2004, dispone solo del codice attività 28110. Pertanto l'istante chiede se abbia o meno l'onere di verificare il codice attività del subappaltatore nonché la correttezza del predetto codice in relazione all'effettiva attività dallo stesso svolta;

D) stipula un contratto d'appalto tra la società BETA s.p.a. (committente) e l'impresa X, la quale successivamente stipula un contratto di fornitura con posa in opera con l'Associazione Temporanea d'Impresе nella quale ALFA riveste la qualifica di capogruppo. Al riguardo viene precisato che la fatturazione viene

effettuata dalle società facenti parte dell'ATI, ciascuna per quanto di propria competenza, direttamente all'impresa appaltatore X;

E) stipula un contratto d'appalto tra la società BETA s.p.a. (committente) e l'impresa X, che stipula un contratto di subappalto con l'Associazione Temporanea d'Imprese nella quale la società ALFA (quale capogruppo) fornisce esclusivamente i beni, che verranno installati da altra società dell'ATI ed emette fattura nei confronti dell'impresa X.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Il contribuente, per i quesiti posti, prospetta le seguenti soluzioni:

Caso A:

la società ALFA s.p.a., nei confronti della società committente, emetterà fattura relativa alla propria fornitura con posa in opera, comprensiva delle prestazioni contrattualmente subappaltate, con applicazione della relativa Iva.

Con riferimento ai lavori subappaltati a terzi, contrattualmente qualificati come subappalto, troverà applicazione il meccanismo del reverse charge e, pertanto, la società subappaltatrice dovrà emettere fattura senza applicazione dell'Iva, ai sensi del nuovo articolo 17, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Caso B):

le prestazioni rese dalla società ALFA verso l'impresa appaltatrice X debbono essere regolarmente con applicazione dell'Iva, poiché le stesse rientrano in un contratto di fornitura con posa in opera e, pertanto, sono espressamente escluse dal meccanismo dell'inversione contabile;

per le prestazioni rese dalla società Y direttamente alla scrivente, troverà al contrario applicazione il meccanismo dell'inversione contabile stante la qualificazione giuridica attribuita dalle parti al contratto quale contratto di subappalto.

Caso C):

poiché ai fini dell'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile rileva l'effettiva attività svolta, indipendentemente dal codice attività utilizzato e comunicato all'Agenzia delle Entrate, la società ALFA (non tenuta a rilevare la rispondenza del codice attività comunicato dall'impresa rispetto all'attività in concreto esercitata) chiederà all'impresa subappaltatrice di emettere fattura con applicazione del meccanismo dell'inversione contabile.

Caso D):

in tale caso la scrivente è dell'avviso che il meccanismo del reverse charge non possa trovare applicazione posto che in regime di ATI le imprese associate risultano appaltatrici dei lavori e non anche subappaltatrici. Inoltre, in assenza di una specifica pattuizione contrattuale, il contratto di cui è parte l'ATI deve essere qualificato come contratto di posa in opera, con conseguente necessità di emissione di fattura con Iva nei confronti dell'impresa X;

Caso E):

la scrivente, pur ponendo in essere una fornitura di beni, in quanto capogruppo dell'ATI, emetterà fattura con applicazione del meccanismo dell'inversione contabile nei confronti dell'impresa X, che provvederà ad integrare il documento ai sensi dell'articolo 17, comma 6, del D.P.R. 633 del 1972.

#### **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.

Al ricorrere dei requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti dalla norma, per le prestazioni di servizi rese nel settore edile dal subappaltatore, il committente è tenuto ad integrare, con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, la fattura emessa nei suoi confronti dal prestatore del servizio senza addebito d'imposta, ai sensi dell'articolo 17, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972 citato.

Con la circolare n. 37/E del 29 dicembre 2006, è stato chiarito che il settore edile deve essere identificato nell'attività di costruzione e, per individuare le prestazioni per le quali deve essere adottato detto sistema, occorre fare riferimento alla tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN (2004), che deve essere utilizzata dai contribuenti negli atti e nelle dichiarazioni da presentare all'Agenzia delle Entrate e alle relative note esplicative, con particolare riferimento alla sezione F della richiamata tabella, che indica i codici riferiti alle attività di "Costruzioni".

Il regime del reverse charge, come chiarito nella menzionata circolare, trova applicazione 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. Per converso, non si applica alle prestazioni rese direttamente, in forza di contratti d'appalto, nei confronti di imprese di costruzione o di ristrutturazione.

A tale fine, i servizi forniti ai soggetti appaltatori o ad altri subappaltatori assumono 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, che si differenzia dall'appalto per la prevalenza dell'attività lavorativa del prestatore rispetto alla struttura organizzativa. Diversamente, rimangono escluse le forniture di beni con posa in opera posto che, in tali operazioni, la posa in opera assume di regola una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene. Ai fini della qualificazione del rapporto giuridico come contratto d'appalto, prestazione d'opera o fornitura con posa in opera è necessario attribuire rilevanza non già al *nomen iuris* attribuito dalle parti al contratto, bensì agli effetti da questo prodotti in base alla comune intenzione delle stesse, senza limitarsi al dato letterale delle parole quando in contrasto con il comportamento complessivo posteriore alla conclusione del contratto, conformemente a quanto disposto dall'articolo 1362 del codice civile.

Infine, con circolare n. 19/E del 4 aprile 2007, a parziale rettifica di quanto chiarito con la predetta circolare n. 37/E del 2006, sono state fornite ulteriori

precisazioni riferimento all'applicazione del regime del reverse charge da parte delle società consorziate.

In particolare è stato chiarito che, quando nella esecuzione dei lavori edili intervengano organismi di natura associativa ai quali sia attribuita una funzione esterna, da un lato si deve escludere che le imprese consorziate possano fatturare direttamente all'appaltatore o subappaltatore con il meccanismo del reverse charge, dall'altra 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, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, con riferimento al mandato senza rappresentanza.

Tutto ciò premesso, la scrivente è dell'avviso che, ai casi così come prospettati, debba essere applicata la seguente disciplina Iva.

#### Caso A)

Nel caso sub A), la società ALFA s.p.a, per le prestazioni effettuate direttamente nei confronti della società committente, è tenuta ad emettere fattura con applicazione dell'Iva secondo la regola generale prevista dall'articolo 17 del d.P.R. n. 633 del 1972. Con riferimento ai lavori subappaltati dalla società istante a terzi, non troverà applicazione il meccanismo del reverse charge e, pertanto, la società contrattualmente "subappaltatrice" dovrà emettere fattura con applicazione dell'Iva secondo le regole ordinarie, posto che, a prescindere dalla qualificazione giuridica data dalle parti al contratto, lo stesso si sostanzia in un contratto di fornitura con posa in opera, pertanto escluso dal nuovo regime.

#### Caso B)

Anche nel caso sub B), non potrà trovare applicazione il meccanismo del reverse charge. Come, infatti, chiarito con la citata circolare n. 37/E del 2006, il predetto regime trova applicazione nelle sole ipotesi in cui soggetti subappaltatori rendano servizi ad imprese del comparto dell'edilizia che si pongono quali appaltatori o, a loro volta, subappaltatori, in relazione alla realizzazione dell'intervento edilizio. Pertanto, sia per le prestazioni rese dalla società ALFA s.p.a nei confronti dell'impresa appaltatrice, sia per le prestazioni rese dalla società subappaltatrice

direttamente alla società ALFA s.p.a., dovrà essere emessa fattura secondo le regole ordinarie.

Caso C)

Nel caso prospettato sub C), la società ALFA s.p.a, per le prestazioni effettuate nei confronti dell'impresa appaltatrice in esecuzione del contratto di appalto, è tenuta ad emettere fattura senza applicazione dell'Iva, ai sensi dell'articolo 17, sesto comma, lettera a) del d.P.R. n. 633 del 1972. Con riferimento alle prestazioni rese dalla società "subappaltatrice" direttamente alla società ALFA s.p.a., dall'istanza risulta che la citata società subappaltatrice non ha comunicato all'Agenzia delle Entrate di svolgere un'attività rientrante nella sezione F della tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN (2004), pur svolgendo effettivamente un'attività classificabile in tale sezione.

Al riguardo, si è dell'avviso che, se la società svolge nella sostanza un'attività rientrante nella predetta sezione F (circostanza non valutabile in tale sede), alle prestazioni da questa rese sia comunque applicabile il regime dell'inversione contabile, fermo restando l'obbligo della stessa società di comunicare, ai sensi dell'articolo 35, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, l'effettiva attività esercitata. Al riguardo si ricorda, tuttavia, che, come chiarito con la circolare n. 37/E citata, restano escluse dalle attività di c.d. costruzione previste nella sezione F alcune attività che, anche se attinenti alla realizzazione di edifici, non si sostanziano in attività edilizie quali, ad esempio, la costruzione o installazione di attrezzature industriali.

Casi D) ed E)

Ai fini della soluzione dei casi prospettati sub D) ed E) sono necessarie talune precisazioni. L'articolo 37, comma 17, del d.lgs. 12 aprile 2006 n. 163 - "Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE" che ha abrogato il decreto legislativo 17 marzo 1995 n. 158 - "Attuazione delle direttive 90/531/CEE e 93/38/CEE relative alle procedure di appalti nei settori esclusi" - con specifico riferimento alle associazioni temporanee d'impresa (d'ora in avanti ATI), dispone che "il

rapporto di mandato non determina di per sé organizzazione o associazione degli operatori economici riuniti, ognuno dei quali conserva la propria autonomia ai fini della gestione, degli adempimenti fiscali e degli oneri sociali”, con ciò riprendendo la testuale formulazione dell’abrogato articolo 23 del decreto legislativo 17 marzo 1995 n. 158. Pertanto, l’ATI, in linea di principio, deve ritenersi, civilisticamente e fiscalmente, soggetto trasparente, che non dà vita ad un autonomo soggetto di diritto. Con risoluzione n. 550231 del 28 giugno 1988, da ritenersi ancora attuale in considerazione dell’attuale formulazione della norma, è stato chiarito che elemento decisivo affinché possa determinarsi un’autonomia soggettiva in capo all’ATI è il fatto che le imprese raggruppate si comportino, nell’esecuzione dell’appalto, in modo unitario e indistinto, sia all’interno del raggruppamento stesso che nei confronti dei terzi, perdendo la propria autonomia gestionale nei complessi rapporti giuridici posti in essere.

Né, a tal fine, assume rilievo determinante la circostanza che l’opera da eseguire abbia il carattere della indivisibilità oggettiva e funzionale, potendosi validamente realizzare, in una ripartizione percentuale dell’opera, la divisibilità contabile, tecnica e gestionale. Dall’istanza non emerge chiaramente se l’ATI costituita dalla scrivente possieda o meno tale soggettività e, dunque, se ricadano o meno sulla capogruppo i relativi obblighi fiscali di fatturazione. Valgano, a tal fine, le suddette considerazioni e i chiarimenti resi al riguardo con il richiamato documento di prassi. Va da sé che, nel caso in cui l’ATI sia priva di autonomia soggettiva, le prestazioni rese dalle singole imprese associate soggiacciono alla disciplina fiscale per esse previste, anche ai fini dell’applicazione o meno del regime del reverse charge. In particolare, solo le prestazioni oggettivamente e soggettivamente rientranti nel nuovo regime di inversione contabile nel settore edile saranno fatturate con le modalità previste dall’articolo 17, comma 6, del d.p.r. n. 633 del 1972.

Ciò premesso, nel caso prospettato sub D), poiché il rapporto tra appaltatore e società ALFA s.p.a. (capogruppo dell’ATI) ha natura di contratto di fornitura con posa in opera, non potrà trovare applicazione il meccanismo del reverse charge,



per mancanza del presupposto oggettivo. Pertanto, per le prestazioni effettuate dall'ATI nei confronti dell'impresa appaltatrice, troveranno applicazione le ordinarie regole di fatturazione, con applicazione dell'Iva secondo la regola ordinaria.

Infine, nel caso prospettato sub E), si è dell'avviso che i presupposti per l'applicazione del meccanismo del reverse charge ricorrano solamente in relazione alle prestazioni rese dalla società Y, posto che la società ALFA pone in essere un'attività di mera fornitura di beni sottratta, per le ragioni anzidette, al regime dell'inversione contabile.

A tale riguardo si ribadisce che il principio espresso con la circolare n. 19/E del 4 aprile 2007 - secondo cui, quando nell'esecuzione dei lavori edili interviene un organismo di natura associativa al quale è attribuita una funzione esterna, si deve escludere che le imprese consorziate possano fatturare direttamente all'appaltatore o subappaltatore con il meccanismo del reverse charge - potrà trovare applicazione solamente nel caso in cui l'ATI assuma soggettività giuridica nel senso sopra precisato.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza d'interpello presentata alla Direzione Regionale ....., viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.