

STUDIO GORGOGLIONE
CONSULENZA TRIBUTARIA E DEL LAVORO

«Spett» «cliente» «cliente2»
«indirizzo_sede»
«CAP» «città» («PV»)

trasmissione a mezzo fax «fax»

Circolare n. 01/2007
IVA - Applicazione del sistema del reverse-charge
nel settore dell'edilizia (e ... assimilati)

Milano, 12 gennaio 2006

«persona»,

Tra le novità della legge finanziaria per il 2007 un commento urgente lo impone l'argomento in oggetto. Richiamo in proposito anche la circolare 29 dicembre 2006 n. 37 dell'Agenzia delle entrate (con possibilità di trasmetterLa via mail a chi volesse riceverla).

Premessa

L'art. 1, comma 44, della legge finanziaria per il 2007, ha sostituito il sesto comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972, prevedendo che il meccanismo dell'inversione contabile (cosiddetto **reverse-charge**) si applichi a talune prestazioni di servizi rese nel **settore edile**, ovvero quando si fattura a soggetti che svolgono in appalto attività nel campo dell'edilizia (costruzione e ristrutturazione ma anche **altre attività**), nonché ad altre ipotesi, per le quali ultime però è necessaria la preventiva autorizzazione dell'Unione europea.

In particolare, il reverse-charge si applica

- **(da subito)** 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.
- **(quando la UE darà il nulla osta)** alle cessioni inerenti la **telefonia radiomobile**, i personal **computer** e i **prodotti lapidei** direttamente provenienti da cave o miniere, l'applicazione del reverse-charge interverrà ma **solo dopo** autorizzazione della UE.

L'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile comporta che il destinatario della cessione o della prestazione, se soggetto passivo IVA, sia obbligato all'assolvimento dell'imposta, in luogo del cedente o del prestatore. (come succede per acquisti intracomunitari e acquisti di oro per lavorazione nel campo odontotecnico)

Pertanto, i **prestatori dei servizi** sono tenuti ad emettere **fattura senza addebito d'imposta** all'**appaltatore** (anche se sub appaltatore) con l'indicazione della norma ovvero con dizione "operazione soggetta al reverse-charge ex art. 17, sesto comma DPR n° 633 del 26.10.1972".



STUDIO GORGOGLIONE

CONSULENZA TRIBUTARIA E DEL LAVORO

Il committente dovrà **integrare la fattura** con l'indicazione dell'**aliquota** (ad esempio “*aliquota 20%*”) e della relativa imposta (ad esempio € 1.200,00) e ad annotarla nel registro delle fatture emesse entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese (cioè Iva a debito sempre e comunque nel mese di ricevimento anche se registrato nel termine di 15 giorni ad inizio del mese successivo); lo stesso documento deve essere annotato anche nel registro degli acquisti con Iva in detrazione (debito – credito = zero Iva come in caso di acquisti intracomunitari).

Esempio:

sulla fattura ricevuta dal fornitore senza IVA con indicazione tipo “*operazione soggetta al reverse-charge ex art. 17, sesto comma DPR n° 633 del 26.10.1972*” il committente deve (direttamente sull'**originale** del documento) indicare

data	__ / __ , ____	<i>la data di ricevimento del documento</i>
n° fatture emesse	---	<i>progressivo/in sequenza con la numerazione fatture attive</i>
n° protocollo acquisti	---	<i>progressivo/in sequenza con la numerazione protocollo acquisti</i>
imponibile	€ ____ . ____ , __	<i>quello della fattura</i>
aliquota 20%(o 10%)	€ ____ . ____ , __	
totale fattura	€ ____ . ____ , __	<i>somma righe precedenti</i>

Il meccanismo del reverse-charge **non trova applicazione** per le prestazioni rese da soggetti che operano in **regime di franchigia** (i piccoli che fatturano fino a 7.000 euro l'anno) in quanto gli stessi soggetti in franchigia sono esonerati dal versamento dell'imposta e dagli altri adempimenti Iva ad eccezione degli obblighi di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, dell'obbligo di certificazione e comunicazione telematica dei corrispettivi all'Agenzia delle Entrate e degli obblighi previsti per le operazioni intracomunitarie.

Le fatture emesse in applicazione del regime del reverse-charge sono **esenti dall'imposta di bollo**

Decorrenza

L'applicazione del reverse-charge nell'ambito del settore edile era stata inizialmente introdotta dal decreto legge n. 223 del 4 luglio 2006 che, tuttavia, non ha trovato applicazione in quanto l'entrata in vigore della norma era rinviata alla data in cui la Commissione europea ne avesse autorizzato l'adozione da parte dello Stato italiano.

La legge finanziaria 2007, ha di fatto introdotto una nuova norma con la quale dispone l'applicazione del sistema del reverse-charge alle prestazioni rese per la realizzazione di appalti aventi ad oggetto opere edili.

Tale previsione, in assenza di uno specifico termine di decorrenza, **trova applicazione dal 1° gennaio 2007**, e, pertanto, il meccanismo dell'inversione contabile si rende applicabile alle operazioni per le quali sarà emessa fattura dal **1 gennaio 2007** (a prescindere dalla data di effettuazione delle prestazioni).



STUDIO GORGOGLIONE

CONSULENZA TRIBUTARIA E DEL LAVORO

Individuazione del settore edile (e attività connesse e/o similari)

I soggetti destinatari del nuovo meccanismo devono essere individuati in relazione alle prestazioni rese nell'ambito del **settore edile**.

Si ritiene che il settore edile vada identificato nell' **attività di costruzione**.

In particolare, occorre fare riferimento alla tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN (2004), in particolare alle attività che hanno codice identificativo in uno dei seguenti:

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	Costruzione 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 (escluse per i motivi di seguito indicati)

In pratica si tratta de:

- 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.

I lavori generali di costruzione riguardano la costruzione di alloggi, edifici adibiti ad uffici, negozi, edifici pubblici, edifici agricoli ecc., nonché la 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..

E' importante quindi sapere se **l'attività svolta ricade in uno dei codici** indicati e se **si**



STUDIO GORGOGLIONE

CONSULENZA TRIBUTARIA E DEL LAVORO

fattura come appaltatore o subappaltatore ad un soggetto che esercita una delle attività di cui **ai predetti codici**.

Restano **escluse** da tale ambito alcune attività che, anche se attinenti alla realizzazione di edifici, quali, ad esempio, la installazione e manutenzione di **prati e giardini**, la costruzione o installazione di **attrezzature industriali**, **non sono comprese nella sezione F** in quanto non si sostanziano in attività edilizie.

Non sono soggette al reverse-charge le attività di **pulizia di immobili**, in quanto dette attività non sono comprese nei codici della sezione F.

Sono tenuti alla applicazione del reverse-charge i subappaltatori che svolgono, anche se in via **non esclusiva o non prevalente**, attività identificate dai codici ATECOFIN riferiti alla sezione "Costruzioni". Logicamente l'obbligo attiene alle sole prestazioni rese nell'ambito delle medesime attività edili. Assume rilievo quindi **l'attività svolta** e non il proprio codice di attività abituale.

Contratti a cui si applica il reverse-charge

L'estensione del meccanismo dell'inversione contabile alle prestazioni di **servizi** (non alla cessione o all'acquisto di beni, materiali, etc.) rese nel **settore edile** da soggetti **subappaltatori** nei confronti di **imprese che svolgono in appalto attività di costruzione e ristrutturazione** di immobili (da intendersi come tutte le attività di in tabella F di cui sopra), ovvero nei confronti dell'**appaltatore principale** o di un **altro subappaltatore**, impone di verificare l'ambito oggettivo di applicazione della disposizione.

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.

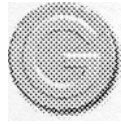
Il regime dell'inversione contabile **non si applica** alle prestazioni rese direttamente, in forza di **contratti d'appalto, nei confronti di imprese di costruzione o di ristrutturazione**.

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.

Come è noto, la differenza fondamentale tra il contratto d'appalto e quello d'opera riflette le differenti caratteristiche strutturali e dimensionali dell'impresa. Entrambi i contratti hanno in comune l'assunzione, nei confronti di un committente, di un'obbligazione avente ad oggetto la realizzazione, dietro corrispettivo, di un'opera o di un servizio. Sono, inoltre, elementi comuni ai due contratti l'assenza del vincolo di subordinazione e l'assunzione di rischio da parte di chi esegue la prestazione. La differenza fondamentale tra i due contratti riguarda, invece, la circostanza che nell'appalto l'esecutore si avvale di una struttura organizzativa tendenzialmente articolata mentre, nel secondo, prevale l'attività lavorativa del prestatore secondo il modulo organizzativo della piccola impresa.

Occorre perciò considerare che la norma, specificando che sono incluse nel campo di applicazione del reverse-charge le prestazioni di manodopera, di fatto **estende l'obbligo** dell'inversione contabile anche alle prestazioni di servizi dipendenti da **contratti d'opera** di cui all'art. 2222 del c.c..

Il riferimento alle **prestazioni di manodopera**, in particolare abbraccia sia l'ipotesi in cui



STUDIO GORGOGLIONE

CONSULENZA TRIBUTARIA E DEL LAVORO

l'attività del subappaltatore consiste nel fornire la manodopera dei dipendenti, sia la diversa ipotesi in cui detta attività consista nel rendere direttamente la propria opera.

Ne consegue che, in generale, il reverse-charge trova applicazione anche in relazione ai servizi resi nel settore edile sulla base di contratti d'opera e cioè in base a contratti in cui il lavoro personale del prestatore risulta prevalente rispetto alla organizzazione dei mezzi approntati per la esecuzione del servizio.

In ogni caso, **restano escluse dal reverse-charge** le prestazioni **d'opera intellettuale**, rese da professionisti (ad es. prestazioni rese da ingegneri, architetti, geometri, etc. a mio avviso anche se rese da uno studio associato o da una società tra ingegneri), 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.

Devono ritenersi, inoltre, **escluse dal reverse-charge** le **forniture di beni con posa in opera** poiché tali operazioni, nelle quali la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene, ai fini IVA costituiscono cessioni di beni e non prestazioni di servizi.

Subappaltatori andranno in futuro sempre a credito di Iva – due rimedi

La facoltà di chiedere il **rimborso** dell'eccedenza detraibile risultante dalla **dichiarazione annuale IVA** anche alle ipotesi in cui, nel settore edile, siano rese le prestazioni di servizi assoggettate al regime del reverse-charge.

Ciò comporta che le operazioni attive fatturate senza applicazione d'imposta da parte del subappaltatore vengono di fatto qualificate, ai fini in esame, come operazioni ad "aliquota zero".

L'eccedenza annuale d'imposta detraibile, potrà essere chiesta a **rimborso**, qualora l'aliquota mediamente applicata sugli acquisti e sulle importazioni superi quella mediamente applicata su tutte le operazioni attive effettuate, comprese le operazioni in esame, da conteggiare ad aliquota zero, maggiorata del 10 per cento.

In presenza di tale condizione i contribuenti che abbiano effettuato esclusivamente o prevalentemente operazioni attive ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni, possono inoltre chiedere, ai sensi art. 38-bis, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, il **rimborso del credito IVA trimestralmente**.

E' prevista, dopo la domanda di rimborso annuale o trimestrale, la possibilità di effettuare la **compensazione** in F24 del credito IVA con altri tributi e contributi, nel limite di euro 516.456,90 (limite che diventa di un milione di euro qualora il volume d'affari registrato nell'anno precedente sia costituito per almeno l'80 per cento, da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto).

Rapporti associativi particolare (consorzi, appalti di manodopera, etc.)

Il reverse charge **non trova applicazione** in relazione alle **prestazioni rese nell'ambito di taluni rapporti associativi**, come ad esempio:

- ipotesi in cui la **società consortile assume la funzione di coordinamento** per la gestione unitaria del lavoro e procede al ribaltamento dei costi alle società consorziate consentendo



STUDIO GORGOGLIONE

CONSULENZA TRIBUTARIA E DEL LAVORO

- loro di concorrere alle spese in base alle rispettive quote di partecipazione;
- nelle ipotesi in cui il consorzio di cooperative, affidi l'esecuzione dei lavori ai soci.

Si ritiene, in linea generale che i **rapporti posti in essere all'interno dei consorzi** e delle altre strutture associative analoghe **non configurino subappalti o ipotesi affini**

Chi risponde in caso di errore ?

Se il sub appaltatore fattura con Iva ?

- **Sub appaltatore** - ha versato IVA indebitamente e quindi può chiederne il rimborso (ma intanto ha dovuto restituirla al committente o comunque non ha titolo per chiederla al cliente)
- **Appaltatore** - a lui può essere contestata la detrazione di un Iva che non doveva pagare e quindi non poteva detrarre, può essere contestata l'omessa indicazione a debito dell'Iva sul reverse charge, può essere contestata una dichiarazione annuale infedele ai fini Iva

Come correggere l'errore ?

E' sufficiente una **nota di variazione** (c'è tempo un anno dalla fattura), ma se l'Iva del periodo è già stata liquidata l'appaltatore (che l'ha indebitamente detratta, deve valutare la possibilità con il ravvedimento operoso di anticipare il versamento dell'imposta e ridurre la sanzione ad un quinto.

Specchietto di sintesi

- Un soggetto qualificato come impresa del settore edile (tabella F codici attività ATECONFIN) prende un **appalto** da un ente pubblico, da una società o da un privato un appalto per realizzare un opera nel campo edile - l'**appaltatore** fattura al suo cliente ente pubblico - società - privato con IVA (4%-10%-20%);
- Un **sub appaltatore** prende in sub appalto alcuni lavori dall'appaltatore (o da un altro sub appaltatore e quindi diventa secondo sub appaltatore) - il **sub appaltatore (o secondo sub appaltatore)** fattura al suo cliente appaltatore o primo sub appaltatore senza IVA (IVA 00% nel senso che comunque non è operazione esente e permette quindi di detrarre Iva sugli acquisti);
- L'**appaltatore integra la fattura** con imponibile, aliquota, imposta, numerazione fatture emesse e numerazione protocolli di acquisto previa indicazione data di ricevimento (il tutto a penna sull'originale della fattura del sub appaltatore) e la registra sia tra IVA vendite/debito che tra Iva acquisti/credito;
- Il concedente in **noleggjo beni** per attività propria del settore edile e assimilato non prende nulla in appalto e quindi non vede applicato a lui e ai suoi fornitori il reverse charge (anche se ha codice nella tabella F);
- Chi **concede in noleggjo proprio beni** utilizzabili nel settore edile e assimilato in maniera **occasionale** ad appaltatori e sub appaltatori del settore edile e assimilati non prende un sub



STUDIO GORGOGLIONE
CONSULENZA TRIBUTARIA E DEL LAVORO

- appalto (attenzione quindi a noleggiare il bene ma a non fornire l'operaio alla guida) ma da in locazione un bene e quindi fattura normalmente con Iva.
- Chi cede **beni con posa in opera** non prende un sub appalto (ma attenzione che il confine da vendita con messa in opera e sub appalto è molto labile) ma vende un bene e quindi fattura normalmente con Iva;
 - **Chi sbaglia** inguaia sé stesso e il committente, ma ci si può ravvedere con variazione e sanzione ridotta;
 - Rilevano le prestazioni di **appalto**, i **contratti d'opera**, le prestazioni di **sola manodopera**
 - Chi edifica un immobile o fa uno degli altri lavori con codice identificato dell'attività compreso nella tabella F per sé stesso o per il magazzino (chi insomma è **appaltante**) concede in appalto a terzi il realizzo di queste opere del settore edile, ma venderà con IVA e riceverà fattura con Iva. Il meccanismo il **reverse charge si applica ha coloro che prendono in appalto** lavori nel settore edile e assimilati, Non si applica ai soggetti che appaltano ovvero concedono in appalto detti lavori.

Nella speranza di aver, spero come sempre, dato un ausilio a **comprendere** le novità, colgo l'occasione di questa circolare per dare segnalazione dell'ingresso in Studio della sig.na **Alba rag. Sabrina** (giovane di età ma con esperienza triennale presso altro commercialista). Anticipo che seguirà presto nuova circolare sulle altre novità della legge finanziaria.

Al piacere mio e della mia collaboratrice «**tutor**» di assisterLa al meglio nelle problematiche contabili, fiscali e amministrative, mi è gradita l'occasione per porgere i più cordiali saluti, ricordando che sul sito web dello Studio è presente questa circolare, che può essere scaricata e aperta con acrobat reader ed anche reinviata ai propri committenti o ai propri sub appaltatori.

dott. Lorenzo Gorgoglione