

Roma, 16 giugno 2008

OGGETTO: *Istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 - IVA – Reverse charge – Art. 17 comma 6 del D.P.R. 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

ALFA svolge prevalentemente attività di produzione e commercializzazione di prodotti non metalliferi per l'edilizia, quale argilla espansa, altre malte e calcestruzzi non refrattari, identificata con codice attività 23.99.00 della tabella di classificazione delle attività economiche Ateco 2007, corrispondente al codice attività 26.82.0 della tabella Atecofin 2004.

Inoltre, in via residuale, la società istante effettua la posa in opera dei materiali venduti, avvalendosi di ditte specializzate di posatori esterni.

In alcuni casi, tuttavia, anziché un contratto di fornitura con posa in opera, l'istante stipula con i propri clienti contratti di appalto o (subappalto) aventi ad oggetto la realizzazione di un'opera completa (ad esempio sottofondo per pavimento). Inoltre, per partecipare a gare di appalto bandite da enti pubblici o grandi imprese private, costituisce, insieme ad altre società che si occupano della posa in opera dei materiali prodotti, delle Associazioni Temporanee di Imprese (ATI), nella quali assume la veste di capogruppo. In quest'ultimo caso la

società istante, in base al mandato conferitole dalle altre imprese associate, fattura al committente l'intera opera mentre riceve dalle imprese mandanti fatture per gli importi di rispettiva competenza.

L'istante chiede di conoscere, con particolare riferimento all'applicazione del reverse charge, il comportamento da seguire ai fini Iva nei seguenti casi:

1. cessioni con posa in opera del materiale prodotto;
2. prestazioni di servizi, derivanti da contratti di appalto, aventi ad oggetto l'esecuzione di opere complesse.

Chiede, inoltre, chiarimenti in merito alle modalità di fatturazione delle operazioni commerciali in caso di costituzione di un'associazione temporanea d'impresa.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

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

1. la fornitura e la posa in opera dei materiali venduti, effettuata anche tramite la stipula di contratti di appalto o subappalto, dovranno essere assoggettate ad IVA con il regime normale atteso che l'operazione "a monte" è una cessione di beni e non una prestazione di servizi. Infatti, in tale ipotesi non si realizza alcun manufatto derivante dalla trasformazione del materiale impiegato.
2. al contrario, l'impegno della società istante di realizzare un manufatto (ad esempio sottofondo per pavimenti) in esecuzione di un contratto di subappalto con l'appaltatore principale (o un altro subappaltatore) comporta che la prestazione di servizio resa dovrà essere assoggettata ad Iva dal committente in regime di reverse charge. La società dovrà comunicare all'Agenzia delle Entrate lo svolgimento dell'attività secondaria identificata col codice 43.29.02 della tabella Ateco 2007 (Lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni) corrispondente al codice 45.32.0 della tabella Atecofin 2004;

3. in caso di Associazione Temporanea di Imprese, ove il mandato sia espressamente conferito nel contratto, è corretto che la società capogruppo (mandataria) fatturi l'intero importo della prestazione o della cessione al committente o cessionario e riceva dalle società mandanti le fatture relative alle operazioni da queste effettuate. In tal caso opera la disciplina prevista per il mandato senza rappresentanza, il quale prevede che il mandatario (cosiddetto "intermediario opaco") agisce in nome proprio ma per conto altrui, acquisendo i diritti ed assumendo gli obblighi nella propria sfera giuridica per poi ritrasmetterli al mandante con un atto distinto (articolo 1705 Codice Civile).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 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'art. 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 il meccanismo dell'inversione contabile opera in relazioni alle prestazioni rese, anche se in via non esclusiva o prevalente, da soggetti subappaltatori ad imprese edili che operano come appaltatori o, a loro volta, come subappaltatori.

Per quanto concerne l'individuazione del settore edile la medesima circolare ha precisato che sia l'appaltatore che il subappaltatore devono operare nel settore di attività riconducibile alla sezione F (costruzioni) della tabella di classificazione delle attività economiche Atecofin 2004, trasfuso nella sezione F della tabella Ateco 2007.

La richiamata circolare ha chiarito, inoltre, che il contratto per l'erogazione delle prestazioni di servizi edili cui si applica il reverse charge può avere la struttura dell'appalto oppure della prestazione d'opera, mentre non può consistere nella fornitura di beni con posa in opera in quanto, in tal caso, l'operazione concretizzerebbe non una prestazione di servizi ma una cessione di

beni, in cui la manodopera risulta accessoria rispetto al bene fornito. 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 dalla parti al contratto, bensì agli effetti da questo prodotti in base alla comune intenzione delle stesse, espressa dalla clausole contrattuali.

Tutto ciò premesso, la scrivente ritiene che ai casi prospettati, debba essere applicata la seguente disciplina Iva:

1. l'attività di semplice posa in opera dei materiali prodotti riveste natura accessoria rispetto alla fornitura degli stessi e, pertanto, la prestazione dovrà essere assoggettata ad Iva con le modalità ordinarie. Anche nel caso in cui la posa in opera dei beni ceduti sia effettuata da soggetti terzi sulla base di un contratto di appalto o subappalto affidato dalla società istante, non potrà trovare applicazione il meccanismo del reverse charge, in quanto la predetta società istante, in tale ipotesi, nei confronti del proprio committente effettua cessioni di beni e non prestazioni di servizi.
2. invece, qualora l'attività svolta non consista nella semplice posa in opera dei materiali prodotti, bensì nella realizzazione di beni diversi e nuovi rispetto al complesso dei materiali impiegati, si è in presenza di un'attività ulteriore rispetto a quella manifatturiera. Pertanto, se quest'ulteriore attività è inquadrabile tra quelle del settore edile, ai sensi della tabella Ateco 2007, corrispondente a quelle della sezione F della tabella Atecofin 2004, in presenza delle altre condizioni previste dal comma 6 dell'art. 17 del D.P.R. 633/72, per le operazioni ad essa riconducibili troverà applicazione il meccanismo del reverse charge. In ordine a tale ulteriore attività, la società ha l'obbligo di effettuare la comunicazione del relativo svolgimento, ai sensi dell'articolo 35, comma 3, del DPR n. 633 del 1972.
3. in ordine alle modalità di fatturazione delle operazioni effettuate in presenza di un'associazione temporanea d'impresa (ATI) si rinvia a quanto già puntualizzato dalla scrivente con la risoluzione n. 172 del 13 luglio 2007. Il documento di prassi citato, ribadisce che, in linea di

principio, l'ATI è, civilisticamente e fiscalmente un soggetto trasparente, che non dà vita ad un autonomo soggetto di diritto. Infatti, elemento decisivo affinché possa determinarsi 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'intento del raggruppamento stesso che nei confronti dei terzi, perdendo la propria autonomia gestionale nei complessi rapporti giuridici posti in essere. Conseguentemente solo quando l'ATI assume funzione esterna e, dunque soggettività giuridica, gli obblighi di fatturazione debbono essere posti in capo alla capogruppo, diversamente rilevando le singole imprese associate come autonomi soggetti di diritto.

Inoltre, in base a quanto chiarito con le circolari del 29 dicembre 2006 n. 37 e del 4 aprile 2007 n. 19, l'inversione contabile non opera nel caso in cui l'ATI si pone come appaltatore diretto e l'esecuzione delle opere è rimessa alle singole imprese associate, in quanto tra quest'ultime e la capogruppo non si configura un contratto di subappalto bensì di mandato.

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