



Direzione Centrale Normativa e
Contenzioso

Roma, 12 novembre 2008

OGGETTO: *Istanza di interpello – ART.11, legge 27 luglio 2000, n. 212
ALFA SRL - Interpretazione dell'art. 17, sesto comma, del D.P.R. n.
633 del 1972- reverse-charge.*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 17, comma 6, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 è stato esposto il seguente

QUESITO

Sulla base di un “Contratto quadro per interventi manutentivi da eseguirsi su parte del patrimonio immobiliare di proprietà del Comune di ...” la BETA s.p.a. affida in appalto alla società istante, ALFA s.r.l., l'esecuzione degli ordini di intervento, emessi di volta in volta dalla stessa BETA s.p.a., per la realizzazione di tutte le opere, con annesse forniture ed impiego di attrezzature, occorrenti per la riparazione, manutenzione e adeguamento degli impianti relativi agli immobili del Comune.

La BETA s.p.a. (prima XY s.p.a.) commette alla società istante detti lavori in quanto è affidataria dei “servizi di inventariazione e gestione del patrimonio del Comune di ...”.

Peraltro, la ALFA s.r.l. in virtù di un contratto di franchising è inserita nella rete commerciale della BETA e partecipa alle metodologie ed al know-how dalla stessa sviluppate in materia di servizi gestionali.

La BETA s.p.a. si definisce “società operante nel campo del Global Service immobiliare” ed opera con codice di attività n. 620200 (“consulenza nel settore delle tecnologie dell’informatica”).

Tutto ciò premesso, la società istante chiede di conoscere se nei rapporti tra la stessa e la BETA s.p.a., relativi all’esecuzione degli interventi di manutenzione degli immobili, trovi o meno applicazione il regime del reverse-charge previsto dall’art. 17, sesto comma, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante fa presente che il contratto stipulato tra la BETA s.p.a. ed il Comune di ... rientra nella fattispecie contrattuale del “global service”. In particolare, si tratta di una sistema gestionale con il quale vengono affidati ad un’unica controparte un certo numero di servizi per il raggiungimento di obiettivi prefissati, in un determinato arco di tempo, dietro pagamento di corrispettivi.

Il contratto di “global service” non corrisponde ad un contratto di appalto di lavori edili, bensì ad un “appalto di servizi integrati” per la gestione del patrimonio immobiliare avente ad oggetto, tra l’altro, la manutenzione degli immobili attraverso opere edili che la BETA affida in appalto alle imprese legate alla stessa da un rapporto di franchising.

Pertanto, ad avviso della società istante, poiché il contratto di “global service” stipulato a monte, tra la BETA s.p.a. ed il Comune di ..., non è un contratto di appalto di lavori, ma un appalto di servizi integrati, il rapporto tra la BETA s.p.a. e la società istante non consiste in un contratto di subappalto, bensì in un contratto di appalto di lavori edili, con la conseguenza che non trova applicazione il regime dell’inversione contabile.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In deroga al principio generale secondo il quale, ai fini IVA, il debitore d'imposta nei confronti dell'erario è il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi, l'applicazione del meccanismo di inversione contabile (c.d. reverse-charge) comporta che il destinatario della cessione o della prestazione, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato, è obbligato all'assolvimento dell'imposta in luogo del cedente o del prestatore.

L'art. 1, comma 44, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, (legge finanziaria 2007), ha sostituito il sesto comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972, ampliando il novero delle operazioni soggette al meccanismo del reverse-charge. In particolare, detto meccanismo è stato esteso anche 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 di ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore”*.

Affinché il richiamato regime possa trovare applicazione è necessario che ricorrano i seguenti presupposti:

- 1) esistenza di un rapporto di subappalto. Il regime si applica alle prestazioni rese da un soggetto subappaltatore nei confronti di un altro soggetto che a sua volta si pone quale appaltatore principale o subappaltatore;
- 2) appartenenza di entrambi i soggetti del rapporto al comparto dell'edilizia. Detto requisito sussiste qualora le attività svolte da entrambi i contraenti siano riconducibili alle categorie di attività elencate nella sezione F (“Costruzioni”) della tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN 2004, trasfusa nella sezione F della Tabella ATECO 2007.

In relazione al caso di specie, per quanto riguarda il primo dei richiamati requisiti, occorre verificare se il rapporto tra la ALFA s.r.l. ed la BETA s.p.a. concretizzi un contratto di subappalto.

A tale scopo occorre analizzare, preliminarmente, il contratto principale stipulato tra la BETA s.p.a. ed il Comune di ... avente ad oggetto l' “affidamento dei

servizi di inventariazione e gestione del patrimonio immobiliare del Comune di ...”.

Secondo quanto emerge dall’istanza di interpello e dalla documentazione allegata, detto contratto è da ricondurre allo schema negoziale atipico denominato dalla giurisprudenza e dalla prassi commerciale “global service”, uno schema negoziale la cui applicazione è riscontrabile maggiormente nel campo delle manutenzioni, specialmente immobiliari.

Lo scopo del contratto è quello di affidare unitariamente a soggetti terzi in possesso di specifica qualificazione professionale la realizzazione di una pluralità di prestazioni miranti, nel loro insieme, alla gestione e manutenzione di un bene.

Proprio in virtù delle prestazioni di risultato che lo contraddistinguono, il contratto di global service è stato assimilato dalla giurisprudenza del Consiglio di Stato ad un contratto di appalto che potrà essere di lavori o di servizi a seconda della prevalenza economica delle prestazioni dell’una o dell’altra categoria o dell’oggetto principale del contratto stesso (Consiglio di Stato, Sez. IV, 21-02-2005, n. 537).

In particolare, il Consiglio di Stato ha precisato che la natura del contratto non può mutare per la presenza, all’interno dell’appalto, di prestazioni aventi rilievo quantitativo o funzionale minoritario rispetto alle prestazioni qualificabili come lavori edili.

In virtù delle considerazioni sopra esposte, il contratto di global service stipulato dalla BETA s.p.a. con il Comune di ... si deve ritenere che integri gli estremi di un appalto di lavori qualora, nel caso di specie, emerga – sulla base di una valutazione che non è dato effettuare in sede di interpello - la prevalenza delle prestazioni di lavori o, comunque, la funzione accessoria degli altri servizi rispetto ai lavori di manutenzione.

Se tale condizione risulti verificata, i rapporti contrattuali tra la BETA s.p.a. e la società istante aventi ad oggetto gli interventi di manutenzione degli immobili del Comune di ..., integrano la fattispecie negoziale del subappalto.

In tal caso, sussisterà quell'insieme di rapporti giuridici collegati che l'art. 17, sesto comma, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972, prende in considerazione ai fini dell'applicazione del regime dell'inversione contabile.

Per quanto riguarda l'ulteriore requisito di cui al punto 2, che vale a limitare l'applicazione del regime del reverse-charge alle prestazioni relative ad attività che si collocano nel settore dell'edilizia, si osserva che la società istante esercita un'attività che rientra tra le categorie elencate nella sezione F ("Costruzioni") della tabella ATECOFIN 2004 (opera, infatti, con il codice attività 45211 "lavori generali costruzione edifici").

Per quanto riguarda, invece, la BETA s.p.a., la stessa si qualifica come una "società operante nel campo del global service immobiliare" ed opera con un codice attività che non rientra nel settore F della tabella suddetta (620200 "consulenza nel settore delle tecnologie dell'informatica").

Tuttavia, come chiarito dalla scrivente con la risoluzione n. 172 del 2007, per l'applicazione del reverse-charge, si deve fare riferimento all'attività effettivamente svolta piuttosto che al codice attività utilizzato dalla società.

Quindi, qualora tra le attività svolte dalla BETA siano riscontrabili anche prestazioni riconducibili al settore delle "Costruzioni" (F), queste rileveranno ai fini dell'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile e, tra l'altro, la società dovrà assumere coerentemente il codice attività corrispondente.

Per quanto concerne il contratto di franchising stipulato dalla società istante con la BETA s.p.a., si fa presente che lo stesso non è rilevante ai fini dell'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, in quanto esaurisce la propria funzione nella regolamentazione dei rapporti interni tra le parti relativi all'utilizzo di marchi, brevetti e know how.

Del resto, l'obbligo di eseguire opere edili non deriva dal predetto rapporto di franchising ma è conseguenza dell'assunzione da parte della società istante di una diversa pattuizione contrattuale con la BETA s.p.a. ("Contratto quadro per interventi manutentivi da eseguirsi su parte del patrimonio immobiliare di

proprietà del Comune di ...) la quale mantiene la sua autonomia anche se stipulata *a latere* del contratto di franchising.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.