

IL REVERSE CHARGE NEL SETTORE DELL' EDILIZIA

La presente per comunicarVi che dal 1° gennaio 2007 è scattata la procedura del **reverse charge** (o inversione contabile) nel settore dell'edilizia. Tale meccanismo si applica a talune prestazioni di servizi, comprese le prestazioni 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, nonché ad ulteriori fattispecie concernenti le cessioni inerenti alla telefonia radiomobile, ai personal computer e ai prodotti lapidei direttamente provenienti da cave o miniere, per le quali ultime è necessaria la preventiva autorizzazione da parte dei competenti organi dell'Unione Europea. Per converso il regime non si applica alle prestazioni rese direttamente, in forza di contratti d'appalto, nei confronti di imprese di costruzione o di ristrutturazione.

L'applicazione del reverse charge decorre dal 1° gennaio 2007 per le operazioni che a partire da tale data saranno fatturate o per le quali sarà effettuato il pagamento del corrispettivo o di parte di esso. Si ritiene, tuttavia, che possano considerarsi emesse correttamente anche le fatture per le quali, a seguito dell'entrata in vigore della Direttiva Comunitaria n. 2006/69/CE, le modalità dell'inversione contabile siano state applicate anteriormente al 1° gennaio 2007.

Il meccanismo dell'inversione contabile stabilisce che soggetto passivo dell'imposta, cioè obbligato all'assolvimento dell'imposta, sia il cessionario del bene o il committente del servizio in luogo del cedente o prestatore del servizio.

NUOVO PERCORSO DELL' IVA

Il nuovo percorso dell'imposta prevede che il subappaltatore emetta la fattura per i lavori eseguiti ma senza addebitare l'Iva, indicando nel documento fiscale la norma che lo esonera dall'applicazione dell'imposta (art.17 comma 6 del D.P.R. n. 633/1972.) L'appaltatore che riceve la fattura deve registrarla e integrarla con l'indicazione dell'aliquota Iva (ad esempio il 10% nel caso di opere di urbanizzazione o il 20% se si tratta di costruzione di fabbricati di lusso o di immobili industriali) corretta e della relativa imposta dovuta. L'appaltatore deve poi effettuare la registrazione della fattura ricevuta sia nel registro delle fatture emesse (per il versamento dell'Iva) o in quello dei corrispettivi, entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese. Lo stesso documento ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro degli acquisti (per il recupero dell'Iva). Tali fatture sono esenti da imposta di bollo.

CONTRATTI SOGGETTI AL REGIME DEL REVERSE CHARGE

Si ritiene che il settore edile cui fa riferimento la normativa nazionale vada identificato nell'attività di "Costruzione". Per delimitare le prestazioni per le quali deve essere adottato il sistema del reverse charge occorre fare riferimento alla Tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN (2004) utilizzata dai contribuenti nelle dichiarazioni Iva. La sezione F della richiamata tabella indica i codici riferiti alle attività di "Costruzioni" che **comprendono**:

- **i lavori generali di costruzione** (costruzione di alloggi, edifici adibiti ad uffici, negozi, edifici pubblici, edifici agricoli, etc, 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, etc.);
- **lavori di completamento di un fabbricato;**
- **lavori speciali di costruzione per edifici e opere di ingegneria civile;**
- **lavori di installazione in esso di servizi;**
- **i nuovi lavori, le riparazioni, i rinnovi e i restauri, le aggiunte e le alterazioni, la costruzione di edifici e strutture prefabbricate in cantiere e anche le costruzioni temporanee.**

L'applicazione del reverse charge richiede che il subappaltatore e l'appaltatore svolgano la loro attività utilizzando uno dei codici indicati nella sezione "F" e qui di seguito riportati:

SEZIONE "F" COSTRUZIONI

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

Vito SARA CINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

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

Il *Question Time* n. 5-0063 chiarisce inoltre che le attività realizzate da alcune società nel settore sia telefonico che elettrico, in base ad un contratto di appalto ricevuto dalla "Telecom Italia S.P.A." e "Enel SPA" possono essere classificabili nella sezione F della tabella ATECOFIN (2004).

In proposito è stato precisato che la posa di cavi sotterranei ed aerei per il collegamento degli utenti dalle centrali alle prime prese e dalle cabine al contatore può essere ricondotta alle attività classificate nella categoria 45.21.2 concernente i "lavori di ingegneria civile" comprendente, tra le altre, le costruzioni di condotte e linee di comunicazione ed elettriche per grandi distanze, nonché di condotte e linee di comunicazione ed elettriche urbane.

D'altra parte, anche le imprese che utilizzano il codice 45.34.0, compreso nella sezione F, sono da annoverare nel settore edile. Invece, le società che svolgono un'attività classificata nei codici 32.20.2 e 32.20.3 esercitano prevalentemente operazioni di fabbricazione di apparecchi elettrici ed elettronici per telecomunicazioni (fax, centralini automatici, radiotelefoni, router e sistemi di telecomunicazione) e riparazione di sistemi di telecomunicazione, impianti telefonici e radiotelevisivi. Sembra pertanto inesatto sostenere che tali società svolgono il "medesimo lavoro" di quelle precedentemente citate. Tali ultime individuano imprese le cui attività si caratterizzano per l'elemento produttivo, al quale l'operazione d'installazione si ricollega in via meramente accessoria ed eventuale.

CONTRATTI SOGGETTI AL REGIME DEL REVERSE CHARGE

Ai fini dell'applicazione del reverse charge i servizi forniti ai soggetti appaltatori o ai soggetti subappaltatori assumono rilevanza solo se resi sulla base delle seguenti categorie di contratti:

- **contratti di appalto:** cioè quando l'esecutore dell'appalto si avvale di una struttura organizzativa complessa;
- **contratto di prestazione d'opera:** cioè quando prevale l'attività lavorativa del prestatore secondo il modulo organizzativo della piccola impresa;
- **contratti d'opera:** cioè quando il lavoro personale del prestatore risulta prevalente rispetto alla organizzazione dei mezzi apportati per la esecuzione del servizio.

CONTRATTI ESCLUSI DAL REGIME DEL REVERSE CHARGE

Il regime del reverse charge non deve essere applicato alle seguenti prestazioni:

- **le prestazioni d'opera intellettuale** rese da professionisti (ad esempio prestazioni rese da ingegneri, architetti, geometri, eccetera), che per la loro natura non possono essere considerate prestazioni di manodopera, risultando, altresì, estranee alle tipologie di attività considerate dalla norma trattandosi di apporti di materiali che concorrono alla realizzazione del manufatto;
- **le forniture di beni con posa in opera**, poiché tali operazioni ai fini Iva costituiscono cessioni di beni e non prestazioni di servizi, assumendo la posa in opera una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene;
- **prestazioni che non si sostanziano in attività edilizie quali** l'installazione e la manutenzione di prati e giardini, la costruzione o l'installazione di attrezzature industriali, le attività di pulizia di immobili, in quanto dette attività non sono comprese nella sezione F del documento ATECOFIN (2004);
- **le prestazioni rese nell'ambito di taluni rapporti associativi** i cui rapporti non configurano subappalti o ipotesi affini. Ad esempio nella 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 loro di concorrere alle spese in base alle rispettive quote di partecipazione, non si tratta di subappalto.

Anche il nuovo regime della franchigia, entrato in vigore dal 1° gennaio per le imprese individuali con volume d'affari inferiore a settemila euro, resta estraneo all'inversione contabile per le sue caratteristiche proprie. Infatti per le

Vito SARACINO

Dottore Commercialista
Revisore Contabile

prestazioni di servizi effettuate in regime di franchigia il committente non può assumere il ruolo di debitore d'imposta. Questo perché in base al disposto normativo per tali operazioni l'imposta non deve essere versata. Il prestatore, comunque, resta vincolato all'obbligo di certificare il corrispettivo con l'emissione di uno scontrino o di una ricevuta fiscale senza recare l'addebito d'imposta. Qualora si dovesse verificare l'ipotesi che il contribuente minimo dovesse assumere la veste di committente dei servizi, la fattura emessa nei suoi confronti in regime di reverse charge, comporta l'obbligo di integrazione della fattura e versamento dell'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

RIMBORSO E COMPENSAZIONE

Dal momento che il versamento dell'Iva non viene effettuato né dall'appaltatore (perché riceve una fattura senza Iva), né dal subappaltatore (perché non applica l'Iva in fattura), vi sarà inevitabilmente una minore detrazione di Iva da parte dell'appaltatore (che, in questo modo, verserà più Iva, essendo, appunto, minore l'Iva detraibile). D'altra parte il subappaltatore si troverà, quasi certamente in una situazione di credito, poiché non esporrà più l'imposta in fattura continuando ad effettuare acquisti con Iva. Al fine di attenuare gli effetti di un credito che si verrebbe strutturalmente a creare in capo ai subappaltatori per effetto del regime del reverse charge, sono state introdotte due nuove disposizioni:

- i subappaltatori che emetteranno fatture senza Iva ai sensi dell'art.17, comma 6, del D.P.R. n.633/1972, le potranno considerare (al denominatore) nella determinazione dell'aliquota media delle operazioni attive. Se tale aliquota, aumentata del 10 per cento (moltiplicata per 1,1) risulta inferiore a quella media sugli acquisti e se il credito risulta superiore a 2582,28, i contribuenti possono richiedere a rimborso annuale o trimestrale (o in compensazione) il credito Iva sorto nel periodo considerato.
- Viene prevista per i soggetti che fatturino in regime di reverse charge, la possibilità di effettuare la compensazione del credito Iva con altri tributi e contributi nel limite di euro 516.456,90. Si ritiene tuttavia che l'istituto della compensazione costituisce una modalità per il recupero del credito Iva (che emerge in corso d'anno) alternativa rispetto alla richiesta di rimborso infrannuale e che può essere effettuata nel limite di un milione di euro, anziché nel limite di 516.456,90 euro, qualora il volume di affari registrato nell'anno precedente sia costituito per almeno l'80% da prestazioni rese in esecuzioni di contratti di subappalto.

SANZIONI

Se il subappaltatore sbaglia e addebita in fattura l'Iva al committente, quest'ultimo non può portare in detrazione l'imposta con il normale meccanismo dell'Iva. Il prestatore, però, può chiedere il rimborso dell'imposta addebitata per errore con la procedura del "rimborso anomalo" e, a sua volta, rimborsare l'Iva al committente. Entro un anno dall'emissione della fattura è comunque possibile correggere l'errore con una nota di variazione. Per il committente al quale è stata addebitata l'Iva per errore scattano le sanzioni tributarie: a lui possono essere contestate l'indebita detrazione e l'omessa applicazione dell'Iva con il meccanismo del reverse charge.

L'errata emissione di una fattura con aliquota zero, al posto di quella ordinaria o ridotta, è sempre oggetto di sanzione dal 100 al 200% dell'Iva corrispondente non documentata o non registrata con un minimo di 516 euro, a meno che l'impresa subappaltatrice non dimostri che la scelta di applicare il reverse charge è stata determinata o da obiettive condizioni di incertezza normativa oppure perché il committente ha occultato o compiuto atti che hanno indotto il subappaltatore a realizzare l'errore.

Dott. Vito SARACINO