

**Roma, 20 giugno 2008**

***OGGETTO: Istanza di interpello – ALFA GmbH - Interpretazione art.17, sesto comma, lett.a), D.P.R. n. 633/1972 - Reverse-charge nel comparto dell'edilizia - Fornitura di beni con posa in opera.***

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, ALFA GmbH, svolge in via prevalente l'attività di commercio all'ingrosso di pannelli porcellanati per rivestimenti di opere edili.

In particolare, sulla base delle specifiche tecniche indicate dal cliente, la società provvede alla progettazione, produzione, fornitura e posa in opera dei pannelli in acciaio-porcellanato.

Quindi, i pannelli in acciaio-porcellanato forniti dalla società sono diversi per ogni progetto, in quanto le relative caratteristiche dipendono dalla tipologia di opera edile e dalla volontà del committente.

L'attività principale della società, consistente nella progettazione, produzione, fornitura dei suddetti pannelli, rientra nel codice attività della tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN 2004, 51532, lett. G, "Commercio all'ingrosso di materiali da costruzione" (ATECO 2007, codice 467329), mentre l'attività secondaria di posa in opera dei pannelli, rientra nel codice ATECOFIN 2004 45430, lett. F, "Rivestimento di pavimenti e di muri" (ATECO 2007, codice 433300).

In considerazione delle modifiche apportate all'art. 17, comma 6, del D.P.R. n. 633 del 1972, dall'art. 1, comma 44 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007), in materia di inversione contabile nel settore edile, la società istante chiede di conoscere quale sia il corretto comportamento da seguire, ai fini IVA (fattura ordinaria con IVA oppure applicazione del meccanismo dell'inversione contabile), nei seguenti casi:

- a) stipula da parte della società istante di un contratto di fornitura con posa in opera e successivo affidamento a terzi dei lavori per la posa in opera mediante contratto di subappalto;
- b) stipula di un contratto di appalto direttamente con il committente e successivo conferimento in subappalto ad altra impresa dei lavori di posa in opera dei pannelli;
- c) stipula di un contratto di appalto tra committente ed impresa terza che, successivamente stipula un contratto di subappalto con l'associazione temporanea tra imprese (ATI), nell'ambito della quale la società istante, capogruppo dell'ATI, si limita alla fornitura dei pannelli, mentre altre imprese provvedono alla posa in opera.

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

La società istante richiama i chiarimenti resi dalla scrivente con la circolare 29

dicembre 2006, n. 37, e con la circolare 16 febbraio 2007, n. 11, in base ai quali, ai fini IVA, il meccanismo del reverse-charge si applica alle prestazioni di servizi rese da un soggetto subappaltatore che esercita un'attività compresa tra quelle del settore edile di cui alla lett. F ("Costruzioni") della tabella ATECOFIN 2004, nei confronti di un appaltatore o subappaltatore operante anch'egli nel medesimo settore.

Le circolari sopra citate hanno specificato, peraltro, che il meccanismo dell'inversione contabile non si applica alle forniture di beni con posa in opera, in quanto tali operazioni, nelle quali la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene, costituiscono, ai fini IVA, cessioni di beni e non prestazioni di servizi.

Posto che la società istante provvede solo a fornire i pannelli di acciaio-porcellanato e, quindi, che la posa in opera rappresenta solo un'operazione accessoria rispetto a quella principale di fornitura, la società medesima ritiene corretto il seguente comportamento:

1) con riferimento ai casi sopra rappresentati al punto a) ed al punto b), la società emetterà fattura ordinaria con applicazione dell'IVA relativa alle proprie prestazioni, in quanto il rapporto instaurato tra le parti è relativo alla fornitura-vendita dei pannelli in acciaio-porcellanato, indipendentemente dal tipo di contratto sottoscritto. Conseguentemente, le imprese che forniscono alla società istante il servizio di posa in opera dei pannelli, emetteranno una fattura ordinaria con applicazione dell'IVA, in quanto dette imprese eseguono le proprie prestazioni in esecuzione di un rapporto che deriva da un contratto di vendita e non di appalto;

2) per quanto riguarda il caso dell'associazione temporanea d'impresе (ATI) che non assume rilevanza esterna, di cui al punto c), la società interpellante emetterà fattura ordinaria con IVA esposta, in quanto provvede esclusivamente alla fornitura-cessione dei pannelli, invece, l'altra impresa associata che provvede alla posa in opera di detti pannelli sarà tenuta a fatturare senza applicazione dell'IVA secondo il regime proprio del reverse-charge, coerentemente ai chiarimenti forniti

dall'Amministrazione finanziaria nella risoluzione 13 luglio 2007, n. 172.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'art. 17, sesto comma, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972, come sostituito dall'art. 1 comma 44, della legge finanziaria per il 2007, ha esteso il regime IVA dell'inversione contabile anche a talune prestazioni di servizi rese nel settore edile.

In particolare, detto regime *"si applica 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"*.

Affinché il richiamato regime possa trovare applicazione devono ricorrere 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 dai soggetti del rapporto siano riconducibili alle categorie di attività elencate nella sezione F ("Costruzioni") della tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN 2004.

Al ricorrere dei requisiti oggettivi e soggettivi 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 senza addebito d'imposta dal subappaltatore medesimo, ai sensi del richiamato art. 17, comma 6, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Tutto ciò premesso, con riferimento al caso di cui al punto a), in cui la società istante stipula un contratto di fornitura con posa in opera avente ad oggetto i pannelli prodotti

dalla società medesima e, successivamente, affida a terzi i lavori per la posa in opera mediante contratto di subappalto, è utile richiamare i chiarimenti resi con la circolare 29 dicembre 2006, n. 37.

In particolare, la scrivente ha specificato che il meccanismo dell'inversione contabile si applica nel solo caso in cui i soggetti subappaltatori rendano prestazioni di servizi, compresa la manodopera, a imprese del comparto dell'edilizia che si pongono quali appaltatori o, a loro volta, subappaltatori, in relazione alla realizzazione dell'intervento edilizio. Restano, invece, escluse dal predetto meccanismo le forniture di beni con posa in opera, in quanto la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene.

Ciò premesso, la scrivente ritiene che nel caso rappresentato al punto a) il meccanismo dell'inversione contabile non trovi applicazione, in quanto la società istante non può qualificarsi appaltatore posto che la stessa stipula con il committente un contratto di fornitura con posa in opera, le cui prestazioni sono espressamente escluse dal sistema del reverse-charge, stante la loro equiparazione alle cessioni di beni.

Pertanto, per le prestazioni effettuate direttamente nei confronti del committente, la società istante emetterà fattura con IVA esposta secondo le regole ordinarie previste dall'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972 ed anche l'impresa cui è stata affidata la posa in opera dei pannelli prodotti dalla società istante, emetterà fattura nei confronti di quest'ultima secondo le regole ordinarie.

Le medesime argomentazioni varrebbero ad escludere il meccanismo del reverse-charge anche nel caso rappresentato al punto b), in cui la società istante stipula con il committente un contratto di appalto ed affida l'esecuzione dei lavori di posa in opera a terzi sulla base di contratti di subappalto.

Infatti, anche in tal caso, a prescindere dalla qualificazione giuridica data al contratto dalle parti, lo stesso si sostanzia in un contratto di fornitura con posa in opera se e nei limiti in cui le prestazioni, relative alla posa in opera dei pannelli, assumono una funzione accessoria rispetto alla cessione dei pannelli medesimi prodotti dalla società

istante.

In relazione al caso, rappresentato al punto c), in cui un'Associazione temporanea d'impresе (ATI), priva di rilevanza esterna, stipula un contratto di subappalto in esecuzione del quale la società istante si limita a fornire i pannelli in acciaio-porcellanato dalla stessa prodotti, mentre la posa in opera degli stessi è affidata ad altra impresa dell'ATI, per individuare il regime IVA applicabile è necessario esaminare distintamente le prestazioni rese dalle singole associate.

In particolare, solo le prestazioni rispetto alle quali si verificano i presupposti oggettivi e soggettivi richiesti per l'applicazione del nuovo regime dell'inversione contabile, saranno fatturate con le modalità previste dall'art. 17, comma 6, del D.P.R. n. 633 del 1972.

In altri termini, nell'ambito del contratto di subappalto stipulato dall'ATI, ai fini dell'individuazione del regime IVA applicabile, si dovrà distinguere tra prestazioni di servizi relative ad attività che si collocano nel comparto dell'edilizia, soggette al meccanismo del reverse-charge, e prestazioni rese in esecuzione del medesimo contratto di subappalto, ma consistenti nella mera fornitura di beni, quindi escluse dal meccanismo dell'inversione contabile.

Pertanto, ad avviso della scrivente, nel caso prospettato al punto c) i presupposti per l'applicazione del meccanismo del reverse-charge ricorrono esclusivamente in relazione all'impresa associata che esegue le prestazioni di posa in opera, mentre le prestazioni rese dalla società istante, in quanto consistenti nella fornitura dei pannelli dalla stessa prodotti, sono sottratte al regime anzidetto.

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