

RISOLUZIONE N. 76/E



*Direzione Centrale Normativa e
Contenzioso*

Roma, 4 marzo 2008

OGGETTO: *Istanza di interpello - ART.11, legge 27 luglio 2000, n.212.
ALFA S.R.L.
Interpretazione del DPR n. 633 del 1972, art. 17, comma
6 – reverse-charge*

Con l'interpello specificato in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante (ALFA Srl) svolge attività di produzione di prefabbricati in cemento armato precompresso, con codice attività 26.61.0 della tabella ATECOFIN 2004 (confluito nel codice 23.61.00 della nuova tabella ATECO 2007).

La medesima società ha stipulato, in qualità di società appaltatrice, un contratto di appalto con la BETA Srl, per la realizzazione di opere fabbricate. La ALFA Srl, a sua volta, si avvale di una società terza per il montaggio e l'installazione delle opere prefabbricate realizzate per conto della società committente (BETA Srl).

Ciò premesso, la società istante, in persona dell'Amministratore Unico, chiede se in riferimento ai due rapporti contrattuali intercorrenti l'uno con la BETA Srl (appaltante principale) e l'altro con società terze specializzate nel montaggio delle opere realizzate sia applicabile il regime dell'inversione contabile ai sensi dell'articolo 17, comma 6, lettera a) del DPR n. 633 del 1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere della società istante il regime del reverse-charge non è applicabile :

- nel rapporto con la BETA Srl in quanto:
 - 1) la società interpellante non opera nel quadro di un'attività riconducibile alla sezione F della tabella di classificazione delle attività ATECOFIN intitolata "Costruzioni";
 - 2) la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla fornitura di opere prefabbricate, pertanto l'obbligazione di "dare" è prevalente rispetto a quella di "facere" in quanto trattasi di attività di produzione e dunque di natura industriale.
- nel rapporto con il terzo specializzato nel montaggio poiché la prestazione non discende da un contratto di appalto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 17, sesto comma, lett. a) del DPR n. 633 del 1972, così come sostituito da ultimo dall'articolo 1, comma 44, della legge n. 296 del 27 dicembre 2006, prevede l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile "a) 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".

La circolare n. 37 del 29 dicembre 2006 ha chiarito che i soggetti tenuti all'applicazione del meccanismo del reverse-charge devono essere individuati in relazione alle prestazioni dipendenti da subappalti.

Tali prestazioni, rese nell'ambito del settore edile, sono riconducibili alle attività di costruzione elencate nella sezione F ("Costruzioni") della tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN 2004 (sostituita ora dalla tabella ATECO 2007).

La circolare n. 11 del 16 febbraio 2007 (punto n. 5.2), ha ulteriormente precisato, che il sistema dell'inversione contabile nell'edilizia è applicabile solo a condizione che sia il soggetto appaltatore che il soggetto subappaltatore operino nel quadro di un'attività riconducibile alla sezione F della tabella ATECOFIN.

Inoltre, la citata circolare n. 37 del 29 dicembre 2006 (punto n. 3), in riferimento ai contratti interessati dal sistema del reverse-charge, ha chiarito che devono ritenersi 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.

Dalla documentazione allegata all'istanza risulta che nello schema contrattuale, rappresentato, riguardante la realizzazione di opere con strutture prefabbricate sono presenti:

- la ditta GAMMA, committente principale e proprietaria della medesima opera che si rivolge alla BETA Srl per la realizzazione di tali lavori;
- la BETA Srl, che svolge lavori generali di costruzione di edifici con codice ATECOFIN 45.21.1 (corrispondente al codice 41.20.00 della tabella di classificazione delle attività economiche ATECO 2007) e stipula un contratto di appalto con la società istante (ALFA Srl) per la realizzazione di strutture prefabbricate;
- la ALFA Srl che in base a quanto previsto al punto 12 del citato contratto di appalto, si riserva il diritto di subappaltare a terzi specializzati i servizi e le forniture oggetto del contratto medesimo (quali ad es. il trasporto e montaggio del prefabbricato o l'installazione).

Ciò premesso, al fine di stabilire se nei rapporti intercorrenti tra la BETA Srl e la ALFA Srl e tra quest'ultima e i terzi specializzati si applichi il meccanismo dell'inversione contabile, occorre verificare:

- a) che il soggetto appaltatore e il soggetto subappaltatore operino entrambi nel quadro di un'attività riconducibile alla sezione F della tabella ATECOFIN;

b) che l'operazione considerata sia riconducibile ad una prestazione e non ad una cessione di beni con posa in opera.

Orbene, in riferimento al punto a), la scrivente fa presente che dalla documentazione trasmessa si evince che il soggetto appaltatore è la società BETA Srl che riceve in appalto, dalla ditta GAMMA, la realizzazione dell'opera con strutture prefabbricate.

La società istante, subappaltatrice dell'opera medesima nei confronti della società BETA Srl, esercita attività di produzione di prefabbricati, il cui codice (26.61.0 della tabella ATECOFIN 2004 e corrispondente al codice 23.61.00 della tabella ATECO 2007) è compreso nella sezione D (Attività manifatturiere) e non nella sezione F, come richiesto ai fini dell'applicazione del meccanismo del reverse-charge.

Tuttavia, dalla sezione D sono escluse le attività di costruzione di strutture e operazioni di fabbricazione eseguite nel cantiere edile, classificate più correttamente nella sezione F.

Infatti, in tale ultima sezione rientra l'attività di montaggio di edifici e strutture prefabbricati completi con elementi prodotti in proprio se il principale materiale utilizzato è il calcestruzzo.

Nel caso di specie i prefabbricati, come dichiarato dalla società istante, sono realizzati in calcestruzzo ed, inoltre, la fabbricazione dell'opera ed il relativo montaggio avverrà nel cantiere edile, come risulta dal fatto che nella descrizione della fornitura, elencata nella conferma d'ordine della ALFA Srl, viene compreso anche il servizio di montaggio della struttura ed il trasporto in loco degli elementi e dei materiali necessari alla costruzione dei prefabbricati.

Da quanto descritto risulterebbe che la prestazione della ALFA Srl, in concreto, non si limita esclusivamente alla fabbricazione di elementi prefabbricati in calcestruzzo ma alla realizzazione degli edifici con il montaggio nel cantiere degli elementi stessi.

L'attività di "montaggio e installazione in loco di opere prefabbricate" che la ALFA Srl è tenuta ad eseguire in forza del citato contratto di appalto rientrerebbe nella sezione F della tabella ATECOFIN, codice 45.21.1, e costituirebbe una attività differente da quella elencata con codice ATECOFIN 26.61.0.

Quest'ultimo codice, infatti, concerne la completa costruzione presso lo stabilimento del fabbricante (e quindi fuori cantiere) di strutture prefabbricate in cemento mentre il codice ATECOFIN 45.21.1 comprende il montaggio e la installazione in cantiere di opere prodotte in fabbrica.

Per quel che concerne il punto sub b), riguardante la tipologia del contratto stipulato, la scrivente ritiene che lo stesso non possa essere qualificato come cessione di beni con posa in opera.

Ciò in quanto, come la risoluzione n. 220 del 10 agosto 2007 ha chiarito, nelle ipotesi in cui siano poste in essere prestazioni di servizi e cessioni di beni, è necessario far riferimento alla volontà contrattualmente espressa dalle parti per stabilire se sia prevalente l'obbligazione di dare o quella di fare.

In particolare, se la volontà contrattuale è quella di addivenire ad un risultato diverso e nuovo rispetto al complesso dei beni utilizzati per l'esecuzione dell'opera, allora la prestazione di servizi si deve considerare assorbente rispetto alla cessione del materiale impiegato. Nel caso sottoposto alla scrivente, emerge che le parti non hanno voluto pattuire una cessione di materiali con relativa posa in opera, ma hanno inteso affidare l'esecuzione di un'opera con strutture prefabbricate e che costituisce un risultato diverso rispetto al complesso dei beni utilizzati.

In conclusione, operando entrambe le società (BETA Srl e ALFA Srl) nel quadro di un'attività riconducibile al settore edile e consistendo, l'opera, in una prestazione di servizi realizzati in base a contratti di subappalto, la scrivente ritiene che le prestazioni fatturate dalla società istante alla BETA Srl sono soggette all'applicazione del meccanismo del reverse-charge.

Allo stesso meccanismo dell'inversione contabile, inoltre, sono soggette le prestazioni di scarico, movimentazione e montaggio rese dai terzi specializzati alla ALFA Srl, ove le stesse operazioni di subappalto, derivanti dal contratto di appalto stipulato a monte tra la società istante e la BETA Srl, siano resi da soggetti che realizzano attività riconducibili alle categorie di cui alla sezione F della richiamata Tabella ATECOFIN 2004.