



Direzione Centrale Normativa e contenzioso

Roma, 11 settembre 2007

OGGETTO: Interpretazione art. 17, comma 6, del D.P.R. n. 633 del 1972: applicabilità del reverse charge alle cooperative

Interpretazione dell'art. 17, comma 6, del D.P.R. n. 633 del 1972.

QUESITO

L'istanza di interpello involge problematiche relative all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile (c.d. "reverse charge") nell'ambito dei subappalti nel settore edilizio, previsto dal vigente articolo 17, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, come innovato dapprima dall'articolo 35, commi da 15 a 17, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223 (convertito con modificazioni dalla legge 248/2006), e successivamente dall'articolo 1, comma 44, della legge 27.12.2006, n. 296 (Finanziaria 2007).

La società cooperativa interpellante premette di esercitare la propria attività nel settore dell'edilizia, effettuando "lavori di completamento degli edifici quali tinteggiatura e stuccatura anche su condomini abitativi", ossia "lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria eseguiti su fabbricati a prevalente destinazione abitativa".

Nell'ambito di tale attività, i lavori sono "assunti" dalla cooperativa e "affidati per la maggior parte a soci della stessa, tutti imprenditori artigiani".

Trattandosi di lavori di manutenzione ordinaria o straordinaria, la cooperativa emette fattura nei confronti della propria clientela applicando, ai sensi dell'articolo 1, comma 387, lettera b), della legge 27.12.2006, n. 296, l'IVA nella misura del 10%, mentre i soci artigiani - anch'essi operanti nel settore dell'edilizia - emettono fattura nei confronti della cooperativa per il lavoro svolto.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Secondo l'interpellante:

- nel rapporto con i propri committenti, la cooperativa dovrebbe fatturare, in relazione ai lavori eseguiti su condomini abitativi, con aliquota IVA del 10%;
- nel rapporto con i propri soci, nonché con i non soci, che, eseguendo materialmente i lavori, rientrassero nell'ambito delle previsioni del vigente articolo 17, comma 6, del decreto IVA, questi ultimi (soci e non soci) dovrebbero emettere la propria fattura nei confronti della cooperativa senza applicazione dell'imposta, secondo il sistema del "reverse charge". La cooperativa dovrebbe pertanto integrare la fattura con l'IVA del 20%, registrandola sia nel registro delle fatture emesse che nel registro degli acquisti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, comma 44, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 - Legge finanziaria 2007 - ha esteso l'applicazione del meccanismo del "reverse charge" già presente nel

sistema, 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 altro subappaltatore.

Trattasi di un meccanismo che, derogando ai principi generali di applicazione dell'IVA, trasferisce al cessionario gli obblighi relativi al pagamento del tributo.

In altri termini, il meccanismo del reverse charge introduce una deroga al principio di carattere generale in base al quale il debitore di imposta, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, è il soggetto che effettua la cessione dei beni o la prestazione di servizi.

Dal punto di vista soggettivo, il meccanismo dell'inversione contabile è circoscritto alle sole prestazioni di servizi rese da soggetti subappaltatori ad imprese edili che si pongono quali appaltatori o, a loro volta, quali subappaltatori, in relazione alla realizzazione di un intervento edilizio.

La collocazione dell'operazione nel settore edile va verificata attraverso il riferimento al codice di attività della tabella Atecofin 2004.

In particolare, è necessario che, ai fini dell'applicazione del regime del reverse charge, tanto l'appaltatore, quanto il subappaltatore, realizzino prestazioni riconducibili alle attività cui si riferiscono i codici della sezione F della richiamata tabella Atecofin.

L'ambito applicativo del reverse charge, inoltre, si estende non solo alle prestazioni rese sulla base di contratti riconducibili alla tipologia dell'appalto ma anche a quelle relative a contratti di prestazioni d'opera.

Avuto riguardo alla fattispecie in cui la prestazione di servizi sia resa da soggetti aventi natura associativa che si avvalgono dell'opera degli associati, questa Agenzia, con la circolare n. 37 del 29 dicembre 2006 ha precisato, in linea generale, che nei rapporti associativi non trova applicazione il meccanismo del reverse charge in quanto non è configurabile un contratto di subappalto tra associati ed ente.

Con la successiva circolare n. 19/E del 4 aprile 2007, è stato tuttavia precisato, con riferimento specifico ai consorzi, che le prestazioni rese dagli associati al consorzio assumono la medesima valenza delle prestazioni rese dall'ente associativo a terzi, in analogia con quanto previsto dall'art. 3, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, con riferimento al mandato senza rappresentanza, fermo restando la qualificazione associativa del rapporto consortile.

Da ciò consegue che qualora il consorzio agisca sulla base di un contratto di subappalto assoggettabile alla disciplina del reverse charge, tale modalità di fatturazione, riverberandosi anche nei rapporti interni, è applicabile anche da parte della società associata, sempre che la prestazione sia riconducibile alla specifica disciplina delineata con riferimento al settore edile.

Ciò premesso, pur tenendo in debita considerazione le peculiarità che caratterizzano, differenziandolo, ciascun ente associativo (Consorzio o Cooperativa), questa Agenzia ritiene estensibile anche ai rapporti fra cooperativa e soci i principi espressi con le richiamate circolari.

Circa la misura dell'aliquota Iva applicabile alle prestazioni rese in subappalto, con la circolare n. 71/E del 7 aprile 2000, è stato precisato che in considerazione dei meccanismi applicativi previsti dall'art. 7, comma 1, lettera b) della legge 488/1999, l'aliquota IVA del 10% stabilita per gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria effettuati su immobili abitativi, non si applica nelle operazioni che costituiscono fasi intermedie nella realizzazione dell'intervento, quali subappalti bensì soltanto nei confronti del consumatore finale.

Alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi rese nei confronti dell'appaltatore o del prestatore d'opera, l'IVA resta pertanto applicabile l'aliquota ordinaria.

Resta inteso che tali beni e servizi verranno assoggettati ad aliquota del 10 per cento nella successiva fase di riaddebito al committente in quanto confluiranno nel corrispettivo globale dell'intervento di recupero agevolato.

La presente risposta viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 5, del D.M.

26 aprile 2001, n. 259, in risposta alla istanza di interpello presentata dalla Direzione regionale delle Entrate.