

A cura di Raffaella Pompei, dottore commercialista, funzionario dell'Ufficio fiscale

Applicazione del "reverse charge" nei subappalti del settore edile

Le prestazioni di servizi rese in relazione ai contratti di subappalto nel settore edile vanno fatturate con il meccanismo del c.d. "reverse charge" (inversione contabile). Tale previsione comporta che:

- **l'esecutore - subappaltatore** è tenuto ad emettere fattura senza addebito d'imposta (in esenzione da imposta di bollo) con l'indicazione della norma che prevede l'applicazione del reverse charge (art. 17, sesto comma del DPR 633/1972);
- **il committente-appaltatore** deve integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e annotarla nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi entro il mese di ricevimento; lo stesso documento, per consentire la detrazione dell'iva, va annotato anche nel registro degli acquisti.

Esempio: fattura di lavori di intonacatura eseguiti per un importo di euro 10.000 dalla ditta Mario Rossi per la ditta Lavori Edili srl in base ad un contratto di subappalto e successiva integrazione della fattura da parte della ditta Lavori Edili srl:

Fattura emessa dall'esecutore subappaltatore

DITTA MARIO ROSSI (subappaltatore)	
ditta LAVORI EDILI SRL (appaltatore)	
fattura n.30 del 10 settembre 2012	
Lavori di intonacatura eseguiti sull' immobile X di tipo commerciale in base a contratto di subappalto <u>euro 10.000</u>	
totale fattura	euro 10.000
Emessa ai sensi dell'art.17, sesto comma, DPR 26 ottobre 1972 n.633	

Integrazione della fattura da parte dell'appaltatore

DITTA MARIO ROSSI (subappaltatore)	
ditta LAVORI EDILI SRL (appaltatore)	
fattura n.30 del 10 settembre 2012	
Lavori di intonacatura eseguiti sull' immobile X di tipo commerciale in base a contratto di subappalto <u>euro 10.000</u>	
totale fattura	euro 10.000
Emessa ai sensi dell'art.17, sesto comma, DPR 26 ottobre 1972 n.633	
Integrazione ai sensi dell'art.17 DPR 26 ottobre 1972 n.633 imponibile10.000 iva al 21%.....2.100 totale.....12.100 Numero di registrazione registro vendite 20 Numero di registrazione registro acquisti 48	

In caso di errore

Se il subappaltatore si sbaglia e addebita l'iva al proprio committente ha la possibilità entro un anno di restituirla recuperandola attraverso l'emissione di una nota d'accredito ai sensi dell'art.26 del DPR 633/1972. All'appaltatore-committente cui sono state fatturate prestazioni eseguite in base a contratto di subappalto, applicando l'iva per errore, potrebbe essere contestata la violazione di omessa fatturazione, infedele dichiarazione iva ed indebita detrazione nel caso in cui detragga l'iva che gli è stata illegittimamente addebitata in fattura e non provveda tempestivamente a contestare la regolarità della fattura e ad integrare l'imponibile in essa esposto con l'iva secondo il procedimento sopra descritto, previsto dall'art.17 del DPR 633/1972. Se però l'errore non ha comportato evasione d'imposta perché l'appaltatore-committente che ha indicato erroneamente l'iva in fattura l'ha anche versata, come se si trattasse di un'operazione normale, la sanzione prevista, che può essere applicata al committente-appaltatore o al subappaltatore, è limitata al 3% dell'iva, con un minimo di 258 euro. In tal caso è possibile sanare l'irregolarità (ravvedimento operoso) versando semplicemente 1/8 della sanzione senza che, per sanare la situazione sia necessario rettificare il documento irregolare emesso dal subappaltatore.

Individuazione del settore edile

Il regime del reverse charge va applicato nelle ipotesi in cui soggetti subappaltatori che svolgono attività rientranti nel settore edile rendono servizi ad imprese del comparto dell'edilizia che si pongono quali appaltatori o, a loro volta, quali subappaltatori, in relazione alla realizzazione dell'intervento edilizio.

Per l'applicazione del reverse charge è irrilevante la qualità del committente principale e il settore economico in cui questo opera, mentre è necessario che appaltatore e subappaltatore esercitino entrambi attività del settore delle costruzioni di cui alla sezione F della vecchia tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN 2004 (ossia codici di tale tabella che iniziano con 45). Si tratta di attività relative a lavori di costruzione di edifici (alloggi, uffici, negozi, edifici pubblici ed edifici agricoli) e di opere di ingegneria civile (autostrade, strade, ponti, gallerie, ferrovie, campi di aviazione, porti, opere idrauliche, sistemi di irrigazione e di fognatura, impianti industriali, condotte e linee elettriche, impianti sportivi ecc..), a lavori di completamento di edifici, a lavori di installazione dei servizi negli edifici. Sono inclusi, oltre ai nuovi lavori, le riparazioni, i rinnovi e restauri, le aggiunte e le alterazioni, la costruzione di strutture prefabbricate in cantiere e anche le costruzioni temporanee.

Restano escluse da tale ambito quelle attività che, anche se attinenti alla realizzazione di edifici, non sono comprese nella sezione F quali, ad esempio, l'installazione e manutenzione di prati e giardini, la costruzione o installazione di attrezzature industriali.

Sezione F della vecchia tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN 2004	
45.11.0 Demolizione di edifici e sistemazione del terreno	45.32.0 Lavori di isolamento
45.12.0 Trivellazioni e perforazioni	45.32.0 Lavori di isolamento
45.21.1 Lavori generali di costruzione di edifici	45.33.0 Installazione di impianti idraulico-sanitari
45.21.2 Lavori di ingegneria civile	45.34.0 Altri lavori di installazione
45.22.0 Posa in opera di coperture e costruzione di ossature di tetti di edifici	45.41.0 Intonacatura
45.23.0 Costruzione di autostrade, strade, campi di aviazione e impianti sportivi	45.42.0 Posa in opera di infissi
45.24.0 Costruzione di opere idrauliche	45.43.0 Rivestimento di pavimenti e di muri
45.25.0 Altri lavori speciali di costruzione	45.44.0 Tinteggiatura e posa in opera di vetri
45.31.0 Installazione di impianti elettrici e tecnici	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

Esecutori-subappaltatori e committenti-appaltatori che operano nel regime dei minimi

Il meccanismo del reverse charge non va applicato per le prestazioni rese da subappaltatori che operano nel regime dei contribuenti minimi e che quindi fatturano le prestazioni senza iva citando l'art.1, comma 100, della legge 244/2007, o la sua versione aggiornata, ossia l'art. 27, commi 1 e 2, del DL 98/2011, neanche se le prestazioni sono rese da un soggetto che opera nel regime dei contribuenti minimi ad un altro soggetto che opera nel regime dei contribuenti minimi. Il contribuente che opera nel citato regime dei minimi se invece assume la veste di committente-appaltatore dei servizi in oggetto nei confronti di un esecutore-subappaltatore che opera nel regime iva normale, dovrà comunque integrare con l'iva la fattura emessa senza iva dal subappaltatore ai sensi dell'art.17, sesto comma, 633/1972 e provvedere al versamento dell'iva entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Contratti interessati dal sistema del reverse charge

Il regime del reverse charge va applicato solo nelle ipotesi di subappalto, ossia quando il committente è a sua volta un appaltatore o un subappaltatore mentre non va applicato alle prestazioni rese direttamente, in forza di contratti d'appalto, nei confronti delle imprese che possiedono l'immobile e che sono quindi titolari dell'abilitazione amministrativa eventualmente richiesta dalla vigente legislazione edilizia in relazione alla tipologia di lavori da realizzare.

Appalto: prestazioni da fatturare con applicazione dell'iva

Subappalto: prestazioni soggette al reverse charge da fatturare senza applicazione dell'iva ai sensi dell'art.17, sesto comma DPR 633/72



Il regime del reverse charge va applicato anche se i servizi forniti agli appaltatori o ad altri subappaltatori sono effettuati in base ad un contratto di prestazione d'opera (contratto che si differenzia dall'appalto per la struttura dell'impresa esecutrice dei lavori, dove prevale l'attività lavorativa del prestatore rispetto alla organizzazione dei mezzi approntati per la esecuzione del servizio, secondo il modulo organizzativo della piccola impresa)..

Sono escluse dal reverse charge le prestazioni rese da professionisti (ad es. prestazioni rese da ingegneri, architetti, geometri, etc.) e le forniture di beni con posa in opera (ad esempio infissi forniti e installati dal produttore) sia perché tali operazioni non costituiscono attività codificate nel settore F costruzioni, ma fanno parte invece di altri settori (commercio, settore delle attività manifatturiere ecc...) sia perché sono operazioni nelle quali la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene (tenendo conto più della volontà delle parti che del valore riferibile ai beni e alla manodopera) e che quindi ai fini IVA costituiscono cessioni di beni e non prestazioni di servizi.

Il reverse charge non può trovare applicazione per le prestazioni relative a contratti stipulati con soggetti non titolari di partita iva.

Alle fatturazioni rese alla cooperativa dai soci della cooperativa o al consorzio dai soci consorziati si deve procedere all'applicazione del reverse charge solo se il consorzio stesso debba applicare il reverse charge in fase di fatturazione al committente.

In ogni caso per evitare possibili controversie tra le parti e contestazioni da parte degli uffici in occasione di eventuali controlli è quanto mai opportuna la redazione di contratti scritti in cui venga identificata la natura del rapporto negoziale (ad esempio subappalto, con conseguente fatturazione con reverse charge oppure appalto o vendita con posa in opera, con conseguente normale applicazione dell'iva).

In assenza di contratto scritto è almeno opportuno che il committente-appaltatore rilasci all'esecutore-subappaltatore una dichiarazione del tipo di quella qui sotto riportata a titolo di esempio

DICHIARAZIONE	
Richiesta di fatturazione senza iva per reverse-charge ai sensi comma 6 dell'art. 17 del DPR 633/72	
Il sottoscritto _____ in qualità di titolare/legale rappresentante della ditta/società _____, con sede a _____ in via _____ CF _____, chiede	
alla Ditta/Società _____, con sede a _____ in via _____ CF: _____ che, con riferimento ai lavori di <i>(descrivere sinteticamente i lavori da eseguire)</i> _____	
da eseguirsi nel cantiere di _____, Via _____, emetta a carico della ditta che rappresento una fattura senza applicazione dell'Iva in base alla disciplina del <i>reverse charge</i> di cui al comma 6 dell'art. 17 del DPR 633/72, dato che:	
1) i suddetti lavori vengono eseguiti in base a un rapporto di subappalto;	
2) sia le prestazioni eseguite in base al suddetto rapporto di subappalto che quelle svolte dalla ditta che rappresento in base a un rapporto di appalto (o subappalto) sono riconducibili ad attività indicate nella Sezione F della tabella Atecofin 2004.	
Città _____, ___________	Il committente-appaltatore _____

Rimborso e compensazione dell'iva a credito

Fatturando con il sistema del reverse-charge i subappaltatori si trovano frequentemente a chiudere le liquidazioni periodiche iva e la dichiarazione iva a credito. Per consentire ai subappaltatori il rimborso o la compensazione anche infrannuale del credito iva, è stata perciò prevista la rilevanza delle prestazioni addebitate senza applicazione dell'iva ai fini del calcolo dell'aliquota media dell'iva sulle vendite. Per tali contribuenti è stata inoltre prevista l'erogazione dei rimborsi dei crediti IVA in via prioritaria, entro tre mesi dalla richiesta.

20 settembre 2012