

RISOLUZIONE N. 220/E



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 10 AGOSTO

OGGETTO: Istanza di Interpello – ART. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212; interpretazione dell'art. 17, comma 6, del D.P.R. n. 633 del 1972; reverse charge in edilizia; realizzazione di controsoffitti e di pareti di cartongesso; applicazione.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 17, comma 6, del D.P.R. n. 633 del 1972.

QUESITO

La società istante svolge attività di commercio al dettaglio e all'ingrosso di materiali plastici per l'edilizia. Più precisamente, la sua attività prevalente risulta essere quella di commercio all'ingrosso di materiali per l'edilizia, identificata con il codice 51.90.0 delle Tabelle Atecofin 2004.

Tra le proprie attività secondarie c'è quella identificata con il codice 45.43.0 - rivestimento di pavimenti e di muri - della Sezione "F" delle Tabelle Atecofin 2004.

L'istante riferisce di aver stipulato un contratto per la fornitura e posa in opera di controsoffitti e pareti di cartongesso nei confronti di un'impresa affidataria dei lavori per l'ampliamento e la ristrutturazione di locali facenti parte dell' "Ospedale ALFA".

La realizzazione di controsoffitti e di pareti di cartongesso non costituirebbe, a detta dell'interpellante, una mera fornitura di materiale con relativa posa in opera, bensì, la realizzazione di un manufatto nuovo derivante dalla trasformazione del materiale impiegato. Per tali ragioni la prestazione da eseguire dovrebbe essere qualificata come una prestazione di servizi e non come una cessione di beni con posa in opera.

Considerato, inoltre, che l'impresa istante assume, nell'esecuzione del contratto principale, la veste di soggetto sub-appaltatore, si chiede quale sia il trattamento ai fini Iva dell'operazione in oggetto, con particolare riferimento all'applicazione del regime del reverse charge di cui all'art. 1, comma 44, della legge n. 296 del 2006 (finanziaria 2007), che ha modificato l'art. 17, comma 6, del D.P.R. n. 633 del 1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene, sulla base dell'art. 17, commi 5 e 6, del D.P.R. n. 633 del 72, delle circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 37/E del 29 dicembre 2006 e n. 11/E del 16 febbraio 2007 e della risoluzione n. 360009 del 05 giugno 1976, che l'operazione in oggetto rientri nell'ambito di applicazione del sistema del reverse charge e che la relativa fattura debba essere emessa senza addebito dell'IVA.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 35, comma 5, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge n. 248 del 4 agosto 2006, ha esteso il meccanismo dell'inversione contabile (cosiddetto reverse charge), previsto dall'art. 17, comma 5, del D.P.R. n. 633 del 1972 anche "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".

L'applicazione del meccanismo è stata sospesa fino al 1 gennaio 2007, data di entrata in vigore dell'art. 1, comma 44, della legge n. 296 del 2006 (finanziaria 2007).

La circolare n. 37/E del 29 dicembre 2006 e la circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007 hanno chiarito che il reverse charge in edilizia si applica alle prestazioni di servizi rese da un soggetto subappaltatore, che opera nel settore edile, nei confronti di altro soggetto IVA, operante anch'esso nel settore edile, che agisce a sua volta, quale appaltatore o subappaltatore.

Le richiamate circolari hanno chiarito che un soggetto deve ritenersi operante nel settore edile quando le prestazioni da esso rese sono riconducibili alle categorie di attività elencate nella Sezione F della Tabella Atecofin 2004.

Le medesime circolari hanno, inoltre, precisato che nello speciale regime non rientrano le forniture di beni con posa in opera in quanto non consistono in prestazioni di servizi, ma in cessioni di beni per i quali la manodopera risulta accessoria rispetto al bene fornito.

Poiché dalla tipologia di contratto dipende l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, si ritiene che, nelle ipotesi in cui siano poste in essere sia prestazioni di servizi che cessioni di beni, occorrerà far riferimento alla volontà contrattualmente espressa dalle parti per stabilire se sia prevalente l'obbligazione di dare o quella di fare.

Si fa presente che in linea di principio la distinzione tra contratto di vendita e contratto di appalto dipende dalla causa contrattuale, rintracciabile dal complesso delle pattuizioni negoziali e dalla natura delle obbligazioni dedotte dalle parti.

Quando il programma negoziale ha quale scopo principale la cessione di un bene e l'esecuzione dell'opera sia esclusivamente diretta ad adattare il bene alle esigenze del cliente, o a consentirne la fruizione, senza modificarne la natura, il contratto è senz'altro qualificabile quale cessione con posa in opera.

Al contrario, 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 concreto sottoposto all'attenzione della scrivente, emerge che le parti contraenti non hanno voluto pattuire una cessione di materiali con relativa posa in opera, bensì hanno inteso affidare all'istante l'esecuzione di un'opera complessa consistente nell'esecuzione di controsoffitti e di pareti di cartongesso, da eseguire ad arte, che costituiscono palesemente un risultato diverso rispetto al complesso dei beni utilizzati.

Sulla scorta delle considerazioni sopra esposte, pertanto, si ritiene che l'esecuzione di controsoffitti o di pareti di cartongesso configuri una prestazione di servizi che se resa sulla base di un contratto di sub-appalto e, al ricorrere delle altre condizioni previste dalla norma, dà luogo all'applicazione del meccanismo del reverse charge ai sensi dell'art. 17, comma 6, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972.

La presente risposta, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.