

REVERSE CHARGE – PROBLEMI APPLICATIVI PER I SUBAPPALTI IN EDILIZIA

Giovanni Sbrescia

La estensione del meccanismo contabile del *Reverse Charge* con decorrenza 1/1/2007 anche ai contratti di subappalto in edilizia (art. 1 co. XLIV, XLV, CCCVIII L. 27/12/2006 n. 296) sta incontrando qualche problema applicativo, collegabile ai moderni sistemi meccanografici ed informatici di riconoscimento del contratto. Essendo per altro essi diventati parte qualificante del sistema amministrativo-fiscale moderno dell'Amministrazione, deve prendersi atto che le codificazioni con schematizzazioni numeriche hanno sottratto spazi al normale discernimento della mente. Ne soffre di conseguenza il lavoro di individuazione, per il caso che interessa, della tipologia dei contratti.

Ci si trova talvolta per tal motivo a dubitare della applicabilità o meno della disciplina *Reverse Charge*, per contratti, al di là della denominazione, di subappalto in edilizia.

La stampa tecnica se ne sta interessando, né indifferente al problema è rimasto il legislatore, tutti nel tentativo di dare le dritte necessarie ai contribuenti per scongiurare anche errori in buona fede e contrastanti atteggiamenti fra i contraenti.

Ne hanno scritto "Il Sole – 24 ore" in più tornate (Settembre 2006, Febbraio 2007 – e 28 – ecc.), "Italia oggi", "Il Denaro", la sua "Spia al diritto", "Imposte, Lavoro e Previdenza", "Finanze & Fisco", ecc..

A carico del legislatore si è dovuto registrare qualche risposta precipitosa ed imprecisa, o non sufficientemente chiara, poi contraddetta, in sede di interrogazioni o interpellanze parlamentari.

I dubbi circa la ricorrenza delle condizioni di legge per l'applicabilità della normativa del *Reverse Charge*, in talune circostanze, sorgono in ordine alla posizione giuridica dei soggetti contraenti, alla natura dei contratti ed alla tipologia delle prestazioni, che dovranno caratterizzare la origine dei compensi.

Per contro, va detto subito che è fugato ogni dubbio circa le seguenti circostanze che pure avevano fatto sorgere qualche interrogativo:

- a) la interpretazione della data di avvio del trattamento dei dati contabili in *Reverse Charge*. Al riguardo la stessa Amministrazione Finanziaria (Agenzia Entrate, circ. 37/E/2006) ha chiarito che le fatture devono rispettare la nuova disciplina dall'1/1/2007 col sorgere cioè del presupposto per la fatturazione. Vale pertanto per le fatture di acconto dall'1/1/2007 per opere da eseguire; vale per le opere già eseguite ed in fatturazione dall'1/1/2007;
- b) l'obbligo di applicazione del principio esclusivamente per le opere edili in subappalto rese nei confronti di altri appaltatori, in esecuzione di specifici contratti di subappalto ancorché verbali (il contratto di appalto non è soggetto a rigore di forma e quindi non è richiesta la forma scritta: Cass. II, 16/7/83 n. 4911), con esclusione pertanto dei casi di esecuzione di opere, anch'esse in appalto, ma nei confronti dei costruttori o di imprese di ristrutturazioni. Pertanto le prestazioni di appalto nei confronti di costruttori sono trattate secondo i principi generali I.V.A. e cioè con l'addebito dell'I.V.A. in fattura, e l'obbligo per il committente della contabilizzazione secondo i principi comuni agli altri operatori d'altri settori di cui al D.P.R.633/72; le sole prestazioni che gli appaltatori affidano in subappalto ad altre imprese di costruzioni formeranno oggetto del regime *Reverse Charge* con l'obbligo quindi di emissione delle fatture nei confronti dei committenti senza l'addebito dell'I.V.A. e menzionando la legge di esonero [(art. 17/633, co. VI lett. a)]. Questi avranno l'obbligo di autoliquidare l'I.V.A. sulle fatture ricevute dal subappaltatore e di registrarle su entrambi i registri I.V.A., a debito e a credito;
- c) le prestazioni dei liberi professionisti rese nella qualità (ingegneri, commercialisti, geologici, ecc.), confermandosi ch'esse non potranno essere ricomprese fra le prestazioni di appalti perché opere intellettuali, non rientranti come tali nei contratti d'appalto.

Chiariti questi aspetti, e ribadito che la disciplina è vincolante nei rapporti fra appaltatore e subappaltatore come specificato sub b), il problema rilevante che fa riflettere è inerente alla interpretazione della natura delle prestazioni, stante l'uso, in tema d'I.V.A., di utilizzare codici alfanumerici per la individuazione dell'attività d'impresa esercitata (ATECOFIN

2004, Sezione F). Al riguardo ci si è interrogati, se è necessario che entrambi i contraenti risultino “riconosciuti” presso gli uffici I.V.A. con la stessa serie di codici.

All’interrogativo fu data risposta in sede parlamentare dal sottosegretario all’Economia, Mario Lettieri, su una interrogazione, indicando il vincolo per cui i soli codici alfanumerici I.V.A. individuano le prestazioni per le quali nasce l’obbligo del *Reverse Charge*: cioè solo fra i soggetti svolgenti le attività inquadrate nella sezione F dell’ATECOFIN 2004 nascono contratti di subappalto soggetti a regime *Reverse Charge*. Conseguenza quindi che il subappaltatore, per correttamente operare in *Reverse Charge*, ha da dotarsi del codice ATECOFIN 2004 dell’appaltatore committente. In caso quel codice (dell’appaltatore committente) non sia ricompreso nella sezione F della tabella di classificazione indicante le attività di costruzioni (primo riferimento numerico 45) la tecnica del *Reverse Charge* non torna applicabile. La logica di questa interpretazione è nel senso che intanto può esservi subappalto edile in regime *Reverse Charge*, in quanto vi sia stato un appalto edile fra un appaltatore - appaltante ed un subappaltatore, con lo specifico inquadramento nella sezione F. La circostanza sarebbe – secondo la risposta Lettieri – esclusa se il committente non appartenesse alla sezione F codice ATECOFIN 2004 perché implicitamente si esclude che in tal caso egli possa essere titolare di un appalto edile subappaltabile, anche se il contratto dica espressamente ciò.

La interpretazione, invero, è apparsa da subito fin troppo aleatoria atteso che il mondo industriale presta attività al limite delle singole categorie, le quali, come tali, ammettono talvolta l’inquadramento anche in codici diversi pur svolgendo la stessa tipologia di attività.

Sta di fatto che con altra interrogazione parlamentare vi è stata risposta non perfettamente in linea con la precedente, per essersi prediletta la tesi che suggeriva guardare all’“oggetto della prestazione”, ritenendo questo aspetto caratterizzante per le prestazioni di subappalto attratte al *Reverse Charge*. Resta perciò aperto il dilemma se privilegiare il profilo formale dell’inquadramento alfanumerico o il profilo sostanziale dell’ “oggetto della prestazione”.

E per la verità resta difficile individuare motivi perché non si privilegi il riferimento all’ “oggetto delle prestazioni”.

Ove infatti il contratto, non solo è denominato di subappalto (non che il nomen juris caratterizzi il contratto!) con riferimento all’appalto da cui deriva, ma contiene anche tutte le caratteristiche dell’art. 1655 e ss. cod. civ., non merita sorgano dubbi e perplessità, circa la natura del contratto e circa la esistenza dei presupposti per il *Reverse Charge* poiché esso va considerato subappalto a tutti gli effetti con la conseguenza ovvia per l’obbligo di rispettare la normativa del *Reverse Charge*: indipendentemente dalla necessità giuridica di indicare la classifica ATECOFIN per l’inquadramento I.V.A. dell’appaltatore committente, quella registrazione va intesa “formalità” (potrebbe anche contenere errore) incapace come tale di incidere da sola sulla sostanza del rapporto, ancor meno di modificare la natura intrinseca del contratto.

Né appare logico che il subappaltatore, al di là dei presupposti emergenti dal contratto, debba farsi carico di conoscere dei rapporti del committente con il suo committente e con l’ufficio I.V.A. e delle sue attività, principale o secondaria, comunicate all’I.V.A., per individuare il regime della fatturazione corretta da porre in essere.

Che si tratti di contratto d’appalto in edilizia però si deve essere certi, nel senso che il contratto non deve mascherare una diversa tipologia “limitrofa” con la quale vi sono aspetti comuni come in ipotesi, d’un contratto di “dare”, ossia di cessione di beni, di cui all’art. 1470 e ss. cod. civ., con posa in opera, o, per altro verso, di contratto di trasporto ex art. 1678 e ss. cod. civ..

Mentre a chiarire la distanza fra il contratto di appalto ed il contratto di trasporto appare esaustiva la chiarificazione della sentenza Cassazione 5396/79 di cui si viene a dire da subito, per la distinzione fra vendita con posa in opera di beni e appalti, la trattazione merita qualche approfondimento di più.

Le affinità dell’appalto col contratto di trasporto (di personale edile, per quanto qui interessa), la Cass. III 5397 del 16/10/79 ha chiarito che “si ha contratto di trasporto (e non di appalto) quando un soggetto si obbliga nei confronti di un altro soggetto a trasferire persone e cose da un luogo ad un altro mediante una propria organizzazione di mezzi e di attività personali e con l’assunzione a suo carico del rischio del trasporto e della direzione tecnica dello stesso”.

Ciò detto è da caratterizzare il contratto di appalto per poi distinguerlo dall’altro di cessione con applicazione in opera.

L'art. 1655 cod. civ., lo definisce come quel "contratto col quale una parte assume, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio il compimento di un'opera o di un servizio verso un corrispettivo in danaro".

Caratterizzante dunque d'un contratto d'appalto è "il risultato d'un *facere* il quale può concretarsi nel compimento di un'opera o di un servizio che l'appaltatore assume verso il committente dietro un corrispettivo" (Cass. III, 16/10/1979 n. 5397). L'assunzione del rischio e la proprietà dell'organizzazione di impresa dotata di beni strumentali, completano i requisiti per l'esecuzione dell'opera in appalto.

Il contratto di vendita per contro è definito dal codice civile così testualmente (art. 1470): "la vendita è il contratto che ha per oggetto il trasferimento della proprietà di una cosa o il trasferimento di un altro diritto verso il corrispettivo di un prezzo". Questo contratto può essere associato anche alla posa in opera dei beni venduti o forniti. Da qui la contiguità fra appalto e vendita.

Fra la cessione dei "beni", con l'accessorio costituito della prestazione lavorativa, e la esecuzione dell'appalto, infatti, non sempre è agevole distinguere. La esecuzione ad esempio di un impianto di aria condizionata d'un ambiente, che si realizzi con l'installazione di uno o più condizionatori, forniti dallo stesso installatore, configura un contratto di vendita ex artt. 1470 e ss. cod. civ., con posa in opera, e non di esecuzione di servizi in appalto, apparendo un chiaro accessorio il lavoro della installazione. Ma è ipotizzabile anche la realizzazione di un impianto di condizionamento sofisticato di un ambiente più vasto o d'un intero fabbricato laddove il lavoro di progettazione e realizzazione, per la sua complessità ed i tempi di esecuzione, conferiscono prevalenza al lavoro ed accessorie ai materiali e macchinari impiegati, ed in questi casi di configura un contratto d'appalto.

All'uopo la legge 771 del 19 luglio 1941 fece ricorso al concetto di prevalenza in valore, individuando la cessione di beni con posa in opera e cioè il "dare" laddove prevale il valore dei beni impegnati nella realizzazione dell'opera; la esecuzione d'un contratto di appalto laddove prevale il valore delle opere prestate e cioè il "*facere*".

In concreto, a norma di questa disposizione di legge, emanata, all'epoca, ai fini dell'imposta di Registro, è da ritenere che l'esecuzione di un'opera di valore 300 va intesa cessione di beni ("*dare*") ove questi superino il 50% dell'intero importo della spesa e cioè oltre (>) 150 di valore dei beni; e di appalto ("*facere*") ove essi restino al di sotto (<) di 150.

Queste conclusioni però, possono essere ritenute soddisfacenti e chiare a consuntivo, specie per prestazioni che si concludono a breve; lo sono meno in via preventiva e per le opere che si prolungano nel tempo.

Discende che altri riferimenti devono individuarsi per pervenire a soluzioni praticabili, più certe ed obiettive nonché più coerenti allo spirito della norma, specie per l'applicazione del *Reverse Charge*.

In aggiunta, la Cass., II, 20 luglio 1979 – 4339 ebbe a notare, che "il contratto di appalto presuppone che l'imprenditore abbia una organizzazione di mezzi e di persone destinati a realizzare a suo rischio, un'opera complessa per conto del committente", aggiungendo che "la configurazione del contratto di appalto è esclusa soltanto se il committente fornisce anche gli strumenti e i mezzi necessari che servono alla costruzione...". Pur nella sua chiarezza concettuale, la traduzione del pensiero nell'operatività del contratto in esecuzione abbisogna di qualche altro elemento caratterizzante che la stessa Suprema Corte fornì.

Premesso che, già il legislatore del 1941 si rendeva conto della empiricità del precetto del I co. dell'art. 1 della menzionata legge n. 771/1941, ove – come detto – per distinguere, ai fini dell'imposta di Registro, un contratto d'appalto da un contratto di vendita di beni con posa in opera, dettava il principio della "prevalenza"; col II co. copriva la difficoltà oggettiva della individuazione "a priori" della "prevalenza", disponendo che "per specifici lavori, il Ministro per le finanze ha facoltà di determinare ... se prevalga il valore della materia o quello dell'opera". La scarsa oggettività era, ed è, di tutta evidenza.

La Giurisprudenza di legittimità nella lunga serie di esami ha dato il determinante contributo, alla interpretazione dei contratti, come sempre, introducendo i concetti della "volontà di contenuto" e dell' "interesse che ha mosso le parti" per distinguere il "*dare*" dal "*facere*", al di là del "*nomen juris*", in questi termini: "il fattore decisivo" per stabilire tale prevalenza è dato

dall'interesse che han messo le parti, avendosi una vendita se esse abbiano avuto fundamentalmente interesse a scambiarsi un bene in natura..., mentre deve ravvisarsi un appalto se l'interesse originario e fondamentale delle parti sia stato quello di compiere e, rispettivamente ricevere, un'opera (Cass. n. 2626/1984).

Alla luce della ermeneutica, che normalmente deve guidare l'interprete e l'operatore dei precetti legislativi alla corretta lettura del contratto, e quivi di appalto e subappalto che importa l'applicazione del *Reverse Charge*, non può prescindersi dall'ultima indicazione della Suprema Corte che, in aggiunta al postulato della "prevalenza", tiene conto della "volontà delle parti" e dell'"interesse che li ha mossi", non apparendo appaganti né il ricorso ai codici ATECOFIN, pur indicati dall'interrogazione parlamentare, né il solo canone della prevalenza. Pur affermandosi che la "prevalenza" deve avere il suo peso, appare quanto mai opportuno si seguano anche le indicazioni della Cassazione della "volontà di contenuto" e dell'"interesse che ha mosso le parti".

Auspicabile sarebbe, per non ricorrere di volta in volta ad interpellanze ed interrogazioni parlamentari o ad interPELLI dell'Amministrazione Finanziaria, una più articolata e compiuta puntualizzazione dell'Agenzia delle Entrate per prevenire spinte interpretative che potranno avere di volta in volta interesse a patrocinare le parti del negozio.

dottore commercialista