

RISOLUZIONE N. 174/E



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 24 aprile 2008

***OGGETTO: Istanza di interpello /2008-ART.11, legge 27 luglio 2000, n. 212.
Reverse-charge – art. 17, comma 6 del DPR 633 del 1972***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 17 comma 6 del DPR n. 633 del 1972 , è stato esposto il seguente

QUESITO

La ALFA SPA svolge prevalentemente l'attività di costruzione, installazione e manutenzione di impianti per la produzione e distribuzione di energia, quali centrali idrauliche, termiche, ed impianti per la produzione di energia da fonti alternativa. Inoltre, svolge lavori generali di costruzione.

La citata attività è identificata con codice attività 29.11.2 della tabella ATECOFIN 2004 (Fabbricazione ed installazione di turbine idrauliche e termiche ed altre macchine che producono energia meccanica, compresi parti e accessori, manutenzione e riparazione) compresa nella sezione D.

Dal gennaio 2007, la ALFA SPA ha comunicato all'Agenzia delle Entrate, per l'attività secondaria svolta, l'ulteriore codice ATECOFIN 45.21.1 (lavori generali di costruzione), compreso nella sezione F.

La società istante, in qualità di mandataria di Associazioni BETA ha stipulato un contratto di appalto con la ETA SPA avente ad oggetto la realizzazione delle opere

civili per la costruzione della centrale elettrica a turbogas da due moduli da 400 MW di potenza installata, che sorgerà nel comune di

Le società mandanti della BETA, nella fattispecie OMEGA. SRL, ZETA SRL e TAI SRL, operano nel settore edile con codici attività rientranti nella sezione F (Costruzioni) della tabella ATECOFIN 2004.

Inoltre, la società istante fa presente che, per quanto a sua conoscenza, la società committente ETA SPA ha anch'essa costituito una BETA con le società STIGMA ITALIA SPA, STIGMA Switzerland Ltd. ed THETA , per la stipula di un contratto di appalto (di cui l'istante non è in possesso poiché in corso di definizione) con la EPSILON SPA (committente), avente ad oggetto la realizzazione "chiavi in mano" del predetto impianto.

Tra le citate società della BETA e la ALFA vi è un rapporto di mandato in base al quale le prime emettono fatture a favore della ALFA SPA, applicando il meccanismo dell'inversione contabile ai sensi dell'articolo 17, comma 6, lettera a), del DPR n. 633 del 26 ottobre 1972, e la ALFA SPA, quale mandataria, emette a sua volta fattura a ETA SPA per le prestazioni rese, applicando anch'essa il meccanismo dell'inversione contabile.

Ciò posto, la società istante fa presente che in seguito ad una risoluzione ministeriale (n. 347 del 28 novembre 2007) sono sorti dubbi circa la corretta applicazione del regime del reverse-charge alle prestazioni rese a favore della ETA SPA.

La citata risoluzione, infatti, esamina una fattispecie simile a quella esposta dall'istante e chiarisce che l'inversione contabile non si applica nel caso di soggetto che commercializza aerogeneratori per la produzione di energia eolica (attività identificata con codice 29.12.0 della Tabella ATECOFIN 2004).

Interpellata sulla questione dalla società istante, la ETA SPA ha comunicato che poiché la prestazione oggetto del contratto consiste in opere civili da realizzare per la costruzione di un impianto industriale, il corretto regime da applicare è quello dell'inversione contabile.

Pertanto, in conseguenza dei dubbi interpretativi esposti, la ALFA SPA chiede:

- A) Se alle prestazioni rese in qualità di mandataria di BETA nei confronti di ETA SPA, sia applicabile il meccanismo del reverse-charge;
- B) come sia possibile, nel caso di risposta negativa al quesito sub A), correggere l'errore di applicazione del reverse-charge e se, in tal caso, le obiettive condizioni di incertezza dell'interpretazione della norma tributaria in oggetto possano essere considerate quali presupposti di non punibilità dell'eventuale errore commesso.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante, per i quesiti posti, prospetta le seguenti soluzioni:

- A) alle prestazioni rese nell'ambito dei contratti di appalto tra ETA SPA e ALFA SPA (in qualità di mandataria della BETA e delle altre società mandanti) è applicabile il sistema del reverse-charge. Ciò in quanto, come chiarito nella risoluzione n. 154 del 2007, ciò che rileva per definire l'ambito applicativo della norma sono le prestazioni rese nel comparto dell'edilizia riconducibili alle attività elencate nella sezione F. Pertanto, il fatto che i soggetti che intervengono nel rapporto contrattuale non abbiano come codice attività uno di quelli compresi della sezione F della tabella ATECOFIN non è sufficiente ad impedire l'applicazione del sistema dell'inversione contabile. Inoltre, in riferimento all'ulteriore attività esercitata dalla società istante identificata anche con il codice attività 45.21.1, la circolare n. 37 del 2006 ha chiarito che rientra in tale codice la costruzione di talune opere del genio civile tra le quali si comprende la costruzione di impianti industriali. In particolare, l'opera complessiva relativa alla costruzione di una centrale termoelettrica rientra nell'ambito del settore edile così come confermato dalla Corte di Cassazione con sentenza n. 24.064 del 10 novembre 2006;

B) nell'ipotesi in cui l'istante abbia emesso fattura con imposta errata, in quanto relativa ad una prestazione che sarebbe dovuta essere assoggettata all'aliquota IVA ordinaria, si ritiene che sia possibile emettere una apposita fattura integrativa (nota di addebito) ai sensi dell'articolo 21 e seguenti del DPR n. 633 del 1972. Tali note di addebito, a parere dell'istante, possono essere emesse anche in un periodo successivo a quello in cui sono state rilasciate le relative fatture. Inoltre, in riferimento al limite temporale per l'emissione delle note di addebito, la società istante fa presente che l'unico limite fissato dal legislatore, all'articolo 26 del DPR 633 del 1972 riguarda l'effettuazione delle variazioni in diminuzione, mentre nessun limite è previsto per le variazioni in aumento dell'imposta. Poiché sussistono obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria, la società istante ritiene non applicabile la sanzione amministrativa tributaria, avendo riguardo alle disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative tributarie ai sensi del D. Lgs. n. 472 del 1997 così come previsto dall'art. 10, comma 3 dello Statuto dei diritti del contribuente.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, comma 44, lettera a), della legge 27 dicembre 2006, n. 296 ha esteso alle prestazioni di servizi rese nel settore dell'edilizia l'applicazione dell'istituto del reverse-charge, di cui all'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.

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 2004 (ora sostituita dalla tabella ATECO 2007).

Tanto premesso, in ordine alla fattispecie prospettata la scrivente fa presente quanto segue.

La risoluzione n. 347 del 28 novembre 2007, cui fa riferimento la società istante, rappresenta il caso di una società che svolge attività identificata con il codice 29.12.0 della tabella ATECOFIN 2004 corrispondente all'attività di "fabbricazione di pompe, compressori e sistemi idraulici" ed ha stipulato un contratto di appalto per la fornitura e posa in opere di n. 24 aerogeneratori. La medesima società ha subappaltato la realizzazione di alcuni dei suddetti lavori. In tale fattispecie, la scrivente ha ritenuto non applicabile il regime del reverse-charge in quanto non si verifica la sussistenza, sia in capo al soggetto appaltante che all'appaltatore, della condizione di operatività nel quadro della citata sezione F.

In riferimento al caso di specie, dai documenti allegati all'istanza sembra evincersi che il contratto di subappalto ha ad oggetto la realizzazione di opere civili quali vasche, basamenti, sottopassi, serbatoi, portineria, connesse al contratto di appalto principale stipulato per la costruzione della Centrale Elettrica a turbogas di Tali attività sono classificate con codice 45.21.2 della sezione F (Costruzioni) della tabella ATECOFIN 2004 (corrispondente al codice 42.99.09 della tabella ATECO 2007).

Da quanto sopra risulta che l'attività svolta dalla società istante rientra nel settore edile, come sembrerebbe comprovato dalla circostanza che la stessa ha assunto anche il codice attività proprio di tale settore. Infine, dalla consultazione dell'Anagrafe tributaria è risultato che la ETA SPA svolge l'attività classificata con codice 45.25.0 (altri lavori speciali di costruzione), codice anch'esso compreso nella sezione F della Tabella ATECOFIN 2004 corrispondente al codice 43.99.09 (Altre attività di lavori specializzati di costruzione nca) della Tabella ATECO 2007.

Poiché le attività considerate sono svolte nell'ambito di un contratto di subappalto ed entrambe le società operano nel settore edile la scrivente esprime l'avvio che le prestazioni rese alla ETA SPA, debbano essere fatturate applicando il regime del reverse-charge.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.