

CONSORZI E REVERSE CHARGE

a cura di Antonio Gigliotti

I costi sostenuti dalla società consortile e riaddebitati alle società costituenti il consorzio vengono fatturati senza applicare il meccanismo del reverse – charge.

Al contrario per le prestazioni rese, nei confronti della società consortile, da soggetti operanti nel settore edile si applica il reverse charge.

Reverse charge

L'art. 17, comma 6, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, prevede l'applicazione del "reverse charge" alle prestazioni di servizi ed alle prestazioni di manodopera rese da subappaltatori nel settore edile.

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate, già nell'ambito della Circolare n. 37/E/2006, il reverse charge si applica:

- nei rapporti tra:
 - ✓ subappaltatore e appaltatore principale (impresa di costruzione o ristrutturazione), entrambi operanti nel quadro di un'attività riconducibile al settore edile;
 - ✓ subappaltatore ed eventuali altri subappaltatori;
- in presenza di contratti:
 - ✓ di subappalto;
 - ✓ d'opera (di cui all'art.2222 del Codice Civile).

La Circolare n. 37/E/2006 chiariva che il settore edile, cui fa riferimento la disposizione di legge, va identificato nell'attività di costruzione, individuabile nella Sezione F della tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN 2004 (oggi sostituita dalla Tabella codici ATECO 2007) che indica i codici riferibili alle attività di "COSTRUZIONI". I destinatari della norma sono, quindi, i

Il commercialista telematico

contribuenti che, nell'esercizio dell'attività, svolgono, anche se in via non esclusiva o prevalente, attività riconducibili alla sezione sopra indicata.

In particolare l'inversione contabile trova applicazione in relazione a tutte le tipologie di lavori edili, pubblici e privati. Sono, pertanto, soggetti alla nuova disciplina le prestazioni di subappalto inerenti la

- ✓ costruzione di alloggi, edifici adibiti ad uffici, negozi, edifici pubblici, edifici agricoli ecc.,
- ✓ costruzione di opere del genio civile come autostrade, strade, ponti, gallerie, strade ferrate, campi di aviazione, porti e altre opere idrauliche, la costruzione di sistemi di irrigazione e di fognatura, impianti industriali, condotte e linee elettriche, impianti sportivi ecc.,
- ✓ lavori di ampliamento e di modifica di edifici e opere;
- ✓ lavori di costruzione di edifici e strutture prefabbricate in cantiere e anche le costruzioni temporanee,
- ✓ i nuovi lavori, le riparazioni i rinnovi, i restauri e la ristrutturazione di edifici e opere.

Reverse – charge e consorzi

Particolare attenzione è stata posta dalla Amministrazione finanziaria, sulle modalità operative del meccanismo dell'inversione contabile in presenza di strutture associative quali i Consorzi.

In un primo tempo, con la Circolare n.37/E/2006, l'Agenzia delle Entrate aveva genericamente precisato che il meccanismo non dovesse mai operare nei rapporti interni tra imprese associate e Consorzio, in quanto gli stessi non potevano considerarsi quali subappalti.

Tale principio, tuttavia, determinava rilevanti difficoltà operative, in particolare nell'ipotesi in cui il Consorzio rivestisse il ruolo di subappaltatore, agendo in nome proprio e per conto delle proprie consorziate in virtù di un mandato senza rappresentanza.

Il commercialista telematico

Nel caso in cui il Consorzio, infatti, avesse affidato l'esecuzione dei lavori ai soci, le prestazioni effettuate dalle società consorziate restavano assoggettate ad IVA secondo le ordinarie modalità di applicazione del tributo, mentre il Consorzio era tenuto ad applicare il meccanismo del "reverse charge" per le prestazioni rese a terzi (appaltatori o subappaltatori) in esecuzione di contratti di subappalto .

Tale procedura avrebbe certamente determinato un'eccedenza di credito IVA in capo al Consorzio che, non ricevendo l'IVA dall'appaltatore, non avrebbe potuto compensare l'imposta pagata alle singole imprese consorziate, con la connessa difficoltà di recupero dello stesso, tenuto conto che, generalmente, le struttura associativa viene meno al termine dei lavori.

Con l'obiettivo di superare tale difficoltà, l'Amministrazione, con la Circolare 19/E/2007, è intervenuta in merito, modificando parzialmente l'orientamento fornito.

In particolare, è stato introdotto il criterio di "trasparenza", in base al quale nei rapporti tra le singole imprese ed il Consorzio si rende applicabile la stessa modalità di fatturazione che regola il rapporto tra il Consorzio e l'appaltatore.

Di conseguenza, in presenza di un Consorzio subappaltatore che agisce in nome proprio e per conto delle consorziate, in virtù di un mandato senza rappresentanza:

- il Consorzio fattura direttamente all'appaltatore principale (o subappaltatore) con il meccanismo del "reverse charge ";
- ciascuna impresa consorziata fattura al Consorzio le prestazioni a questo rese con il meccanismo del "reverse charge ", sempre che tali prestazioni rientrino nell'ambito applicativo dell'inversione contabile di cui all'art.17, comma 6, lett.a, del D.P.R. 633/1972.

Il commercialista telematico

L'Amministrazione finanziaria con la Circolare 19/E del 4 aprile 2007 ha, però, precisato che nel rispetto del criterio del legittimo affidamento, previsto dal comma 2 dell'articolo 10 della legge 212/2000 (statuto dei diritti del contribuente), le prestazioni di servizi rese dalle società consorziate fatturate senza applicazione del meccanismo del reverse charge, in conformità alle indicazioni fornite dalla circolare n. 37/E del 2006, saranno considerate regolarmente fatturate.

Ribaltamento dei costi dalla società consortile alle società consorziate

Nella Risoluzione ministeriale n.380/E del 10 ottobre 2008, l'Agenzia delle Entrate ha affrontato il caso avente ad oggetto dei lavori di manutenzione straordinaria e restauro di un fabbricato, affidati in appalto ad una ATI (Associazione Temporanea di Imprese), la quale costituisce una Società consortile a responsabilità limitata (SCARL) avente ad oggetto lo svolgimento in forma unitaria dell'esecuzione dei lavori di manutenzione straordinaria, restauro conservativo e consolidamento statico, la quale ribalta tutti i relativi oneri e costi alle imprese socie consorziate in proporzione alla quota di capitale sociale posseduta da ciascuna di esse, senza fatturare all'appaltante.

Per quanto riguarda l'applicazione del reverse charge nella fase di ribaltamento dei costi l'Agenzia delle Entrate ha sostenuto che tra società consortile e consorziate non opera tale meccanismo.

L'Agenzia delle Entrate ha inoltre affermato (si veda anche Risoluzione n. 229/E del 21.08.2007) che per le prestazioni rese dalla società consortile alle consorziate, se il rapporto giuridico sotteso ha ad oggetto la realizzazione di un'opera o la prestazione di un servizio, si applica l'aliquota propria dell'appalto avente ad oggetto la realizzazione dell'intervento edilizio complessivo. Di conseguenza in fase di ribaltamento dei costi sostenuti, la SCARL deve emettere fattura nei confronti delle proprie consorziate (ripartendo gli oneri proporzionalmente alla quota di capitale sociale della SCARL posseduta da

Il commercialista telematico

ciascuna di esse), con applicazione della stessa aliquota IVA prevista in relazione all'appalto principale.

Fatture emesse da terzi alla società consortile

Per quanto riguarda le prestazioni rese da terzi alla società consortile, poiché nella fattispecie quest'ultima si identifica sostanzialmente come appaltatore, i soggetti che prestano servizi alla consortile si configurano quali subappaltatori, per cui, qualora sussista il requisito dell'attività rientrante nella sezione F della tabella Ateco tali prestazioni dovranno essere sottoposte al meccanismo del reverse – charge.

L'Agenzia delle Entrate, nella suddetta Risoluzione, ha fatto presente, altresì, che l'aliquota Iva applicabile a tali prestazioni è quella propria dei beni o dei servizi acquistati, tenuto conto delle disposizioni di cui ai nn. 127 – terdecies) e 127 – quaterdecies), Tabella A, Parte Terza, D.p.r. 26/10/72 n. 633 che rendono applicabile l'aliquota del 10% per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi inerenti ad interventi di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia ed urbanistica, di cui all'art. 31, co. 1, lett. c), d) ed e). L. 5/8/1978 n. 457.

Antonio Gigliotti

29 Novembre 2008