

Iva

REVERSE CHARGE

CONTRATTI di SUBAPPALTO e PRESTAZIONI RESE
alla SOCIETÀ CONSORTILE da TERZI o CONSORZIATI

di Roberta Braga

QUADRO NORMATIVO

R.M. 12.11.2008, n. 432/E: viene chiarito che la stipulazione di un **contratto** cd. «**global service**», che risulta assimilabile all'appalto solo se i lavori edili sono prevalenti rispetto agli altri servizi, non preclude a priori l'applicazione del meccanismo del reverse charge.

R.M. 10.10.2008, n. 380/E: si precisa che il meccanismo del reverse charge (vale a dire dell'inversione contabile) **non vale nei rapporti tra la società consorzi-**

le e le società consorziate, dal momento che il suo presupposto applicativo consiste nella **presenza di un subappalto** e, pertanto, devono partecipare all'operazione almeno tre soggetti (committente, appaltatore e subappaltatore).

le e le società consorziate, dal momento che il suo presupposto applicativo consiste nella **presenza di un subappalto** e, pertanto, devono partecipare all'operazione almeno tre soggetti (committente, appaltatore e subappaltatore).

REVERSE CHARGE – REQUISITI APPLICATIVI: secondo la regola generale, agli effetti dell'Iva, costituisce **debitore d'imposta** nei confronti dell'Erario il soggetto che effettua la **cessione di beni o la prestazione di servizi**.

L'istituto dell'inversione contabile (cd. reverse charge) di cui all'art. 17, co. 5, D.P.R. 633/1972 [CFF ① 217], rappresenta, invece, **una deroga** a tale regola, in quanto il destinatario della cessione o della prestazione, **se è soggetto passivo d'imposta** nel territorio dello Stato, è obbligato ad assolvere l'imposta **al posto del cedente o del prestatore**.

Con l'art. 1, co. 44, L. 27.12.2006, n. 296 è stato **ampliato l'elenco** delle **operazioni** sottoposte al predetto meccanismo, ricomprendendovi anche le prestazioni di servizi, **inclusa la prestazione di manodopera**, effettuate nel comparto dell'**edilizia** da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che **svolgono l'attività di costruzione o di ristrutturazione** di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore (CC.MM. 37/E/2006 e 11/E/2007).

L'applicabilità di tale regime richiede il soddisfacimento di **due condizioni** soggettiva ed oggettiva specifiche, che assumono valenza *sine qua non*:

- deve esserci **un rapporto di subappalto**, considerato che il regime vale per le prestazioni rese da un soggetto subappaltatore **nei confronti di un altro soggetto** che, a sua volta, agisce come appaltatore principale o subappaltatore;

- entrambi i soggetti del rapporto devono appartenere al comparto dell'**edilizia** e, pertanto, **le attività svolte da tutti e due** i contraenti devono ricollegarsi alle categorie di attività elencate **nella sezione F denominata «Costruzioni»** della Tabella ATECOFIN 2004, che è stata trasposta nella sezione F della **Tabella ATECO 2007**.

Pertanto, per avvalersi del meccanismo del reverse charge, occorre che sussista **un rapporto di subappalto**, con la presenza di almeno tre soggetti quali il committente, l'appaltatore e il subappaltatore e che gli ultimi due operino **nel quadro di un'attività indicata nella sezione F** della Tabella ATECO 2007.

Si osserva, da ultimo, che **non** assume alcuna **rilevanza la qualità del soggetto** che si pone quale committente principale **né il settore economico** in cui lo stesso opera, tenuto conto che l'art. 17, co. 6, D.P.R. 633/1972, ai fini dell'applicazione del regime *de quo*, **non richiede che il committente principale sia necessariamente un'impresa operante** nel settore della **costruzione o ristrutturazione** di immobili.

CONTRATTO cd. «GLOBAL SERVICE» – RICONDU-CIBILITÀ al CONTRATTO di APPALTO – R.M. 12.11.2008, n. 432/E: lo schema negoziale atipico, denominato dalla giurisprudenza e dalla prassi commerciale **contratto di servizi integrati** (cd. «global service»), che si verifica per lo più nel settore delle manutenzioni immobiliari, si prefigge lo scopo di affidare **in modo unitario a soggetti terzi** aventi una specifica qualificazione professionale l'incarico di realizzare **più presta-**

INDICI	NOVITÀ	GUIDA PRATICA	PRIMO PIANO	ENTI NON COMMERCIALI	QUESITI	VARIE	PREVIDENZA	AGENDA
--------	--------	---------------	-------------	----------------------	---------	-------	------------	--------

REVERSE CHARGE – PRESUPPOSTI APPLICATIVI

- Esistenza di un **rapporto di subappalto**
- Necessità che sia l'appaltatore che il subappaltatore appartengano al **settore dell'edilizia** e, quindi, che le attività svolte dagli stessi rientrino nelle categorie di attività elencate nella **sezione F** denominata «**Costruzioni**» della Tabella di classificazione delle attività economiche **ATECO 2007**

zioni globalmente finalizzate alla gestione e manutenzione di un bene (ad esempio, una società che ha l'incarico di eseguire una pluralità di interventi di manutenzione, riparazione ed adeguamento degli impianti presenti negli immobili di proprietà di un'Amministrazione comunale, ai sensi della R.M. 432/E/2008).

Secondo il Consiglio di Stato, Sez. IV, 21.2.2005, n. 537, tenendo conto della circostanza che il **contratto di «global service»** è contraddistinto da prestazioni di risultato, il contratto in parola è assimilato ad un **contratto di appalto di lavori o di servizi** a seconda che predominino le **prestazioni** dell'una o dell'altra categoria oppure in relazione all'**oggetto principale** del contratto stesso.

In particolare, secondo il Consiglio di Stato, **la natura del contratto** non può cambiare a seguito della presenza, all'interno dell'appalto, di prestazioni che svolgono un **ruolo d'importanza secondaria**, sotto il profilo quantitativo o funzionale, rispetto a quelle qualificabili come lavori edili.

Diventa essenziale verificare la **natura dell'accordo principale** posto in essere tra le parti contraenti del «global service».

In sintesi, **la fattispecie negoziale** del «global service» è inquadrabile come un contratto di appalto di lavori, con la conseguente applicazione del regime dell'inversione contabile, **se le prestazioni di lavori di manutenzione** costituiscono le **prestazioni di natura principale** e, quindi, qualora gli **altri servizi** effettuati esplichino **una funzione meramente accessoria** (art. 17, co. 6, lett. a), D.P.R. 633/1972 [CFF ① 217]).

Si rileva che, stando alle precisazioni fornite con la R.M. 13.7.2007, n. 172/E, per l'utilizzo del reverse charge, occorre avere riguardo all'**attività effettivamente svolta** piuttosto che al codice attività impiegato dall'impresa.

Si perviene alla stessa conclusione **anche se l'impresa** che fornisce il subappalto opera sulla base di un **codice attività escluso dalla sezione F** di cui alla Tabella ATECO 2007.

IRRILEVANZA del FRANCHISING ai FINI del REVERSE CHARGE: se l'appaltante stipula un **contratto di franchising** con l'impresa appaltatrice, il contratto in esame è **ininfluente** ai fini dell'applicazione dell'**inversione contabile**.

In effetti, il contratto di affiliazione commer-

ciale **produce i suoi effetti solo** nell'ambito dei **rapporti interni** tra le parti in materia di utilizzo di marchi, brevetti e know how ex R.M. 432/E/2008.

L'**obbligo di realizzare le opere edili** non discende dal contratto di franchising, ma dai differenti ed **autonomi patti stipulati** per iscritto ed intervenuti tra l'impresa appaltante e quella appaltatrice, a prescindere dalla circostanza che gli stessi siano convenuti o meno *a latere* del contratto di franchising.

RAPPORTO tra SOCIETÀ CONSORTILE e CONSORZIATI – INAPPLICABILITÀ del REVERSE CHARGE – R.M. 10.10.2008, n. 380/E: l'Amministrazione finanziaria ha esaminato il caso di una società consortile a responsabilità limitata costituita, **dopo la stipula di un contratto di appalto**, per lo svolgimento in forma unitaria dei lavori di **manutenzione straordinaria, restauro conservativo, consolidamento statico e adeguamento tecnologico di un immobile oggetto** del medesimo contratto di appalto (R.M. 380/E/2008).

Secondo quanto emerge dal **relativo statuto**, la società consortile **addebita tutti i costi** e gli oneri amministrativi, tecnici, legali, di cancelleria, per interessi passivi e via dicendo sostenuti per l'esecuzione dell'opera **alle società consorziate** in proporzione alla quota di capitale sociale posseduta da ciascuna (cd. «ribaltamento dei costi»).

In conformità alle RR.MM. 21.8.2007, n. 229/E, e 11.10.2007, n. 287/E, per stabilire il trattamento Iva da riservare alle **somme addebitate dalla società consortile** ai propri consorziati, occorre valutare **se il rapporto giuridico che si instaura** tra la prima e i secondi si configuri:

- come un **mandato senza rappresentanza** ex art. 1703 e segg. c.c. o
- quale **generica obbligazione di fare**.

Nella prima ipotesi, per l'art. 3, co. 3, D.P.R. 633/1972 [CFF ① 203], vale il **regime Iva applicabile** al rapporto tra il **mandatario** e il **terzo**.

Nella seconda ipotesi, per contro, si deve utilizzare **l'aliquota propria dell'appalto principale** che ha per oggetto la realizzazione dell'intervento edilizio complessivo e, conseguentemente, la società consortile **agisce come un subappaltatore**.

Si ricorda che gli interventi in esame, in quan-

INDICI	NOVITÀ	GUIDA PRATICA	PRIMO PIANO	ENTI NON COMMERCIALI	QUESITI	VARIE	PREVIDENZA	AGENDA
--------	--------	---------------	-------------	----------------------	---------	-------	------------	--------

CFF ① – CFF ② : vedi CODICI FISCALI FRIZZERA n. 1 o n. 2

GUIDA PRATICA

REVERSE CHARGE - DUE IPOTESI SPECIFICHE di UTILIZZO

Contratto di servizi integrati (R.M. 432/E/2008)	Il contratto si configura come un contratto di appalto di lavori e, quindi, richiede l'applicazione del regime dell' inversione contabile , se le prestazioni di lavori di manutenzione rappresentano la prestazione principale , mentre le altre prestazioni rese svolgono una funzione accessoria .
Rapporto tra società consortile e consorziati (R.M. 380/E/2008)	Il reverse charge non si applica ai rapporti tra la società consortile e i consorziati , in sede di ribaltamento dei costi riferiti alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi afferenti ai lavori edili di ristrutturazione appaltati dalla società consortile.

to riconducibili a quelli di cui alle lett. c) e d), co. 1, art. 31, L. 457/1978 [CFF ② 8093], e al n. 127-quaterdecies), Tabella A, Parte Terza, D.P.R. 633/1972 [CFF ① 541], scontano l'iva al 10%.

Con la C.M. 29.12.2006, n. 37/E, è stato precisato che, **in sede di ribaltamento dei costi** e degli oneri sostenuti dalla società consortile sulle società consorziate, ai soli fini dell'istituto del reverse charge, i **rapporti che si instaurano all'interno dei consorzi** e delle altre strutture associative analoghe **non danno luogo a subappalti** o ipotesi affini e, pertanto, **non opera** il regime dell'**inversione contabile**.

IVA sulle FATTURE EMESSE dai TERZI e dai CONSORZIATI nei CONFRONTI della SOCIETÀ CONSORTILE: le **fatture emesse** dai terzi fornitori e dalle società consorziate **nei confronti della società consortile** sono assoggettate all'**aliquota Iva propria dei beni o dei servizi acquistati**.

Occorre, tuttavia, tenere conto del disposto dei nn. 127-terdecies) e 127-quaterdecies), Tabella A, Parte Terza, D.P.R. 633/1972 [CFF ① 540 e 541], che prevedono l'aliquota ridotta del 10%, rispettivamente, **per le cessioni di beni**, ad eccezione delle materie prime e dei semilavorati, e **per le prestazioni di servizi** relativi alla realizzazione di **interventi di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica** ex art. 31, co. 1, lett. c),

d) ed e), L. 457/1978.

Si osserva che le norme agevolative **non si estendono agli interventi di manutenzione straordinaria**.

PRESTAZIONI RESE da TERZI o da CONSORZIATI nei CONFRONTI della SOCIETÀ CONSORTILE - OBBLIGO dell'INVERSIONE CONTABILE: sono tenuti all'applicazione del meccanismo del reverse charge i **soggetti che rendono prestazioni dipendenti da subappalti** (C.M. 37/E/2006), i quali, nel settore dell'**edilizia**, rientrano tra le **attività di costruzione** elencate nella **sezione F della Tabella** di classificazione delle attività economiche **ATECO 2007**.

Dal momento che la società consortile è il **soggetto appaltante**, mentre le società consorziate rappresentano i **soggetti appaltatori** e visto che sussiste il **rapporto consortile**, che uniforma le prestazioni delle consorziate e della società consortile, i terzi che forniscono a favore di quest'ultima i **servizi relativi all'esecuzione complessiva dell'opera** assumono la veste di **soggetti subappaltatori**.

Conseguentemente, se l'attività espletata, **anche se in via non esclusiva o prevalente**, dall'appaltatore e dal subappaltatore rientra nell'ambito della sezione F della Tabella ATECO 2007, alle prestazioni effettuate **si applica l'istituto del reverse charge**.

INDICI	NOVITÀ	GUIDA PRATICA	PRIMO PIANO	ENTI NON COMMERCIALI	QUESITI	VARIE	PREVIDENZA	AGENDA
--------	--------	---------------	-------------	----------------------	---------	-------	------------	--------

CFF ① - CFF ② : vedi CODICI FISCALI FRIZZERA n. 1 o n. 2