

*Roma, 10 ottobre 2008*

**OGGETTO:** *Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 - Aliquote IVA n. 127-terdecies) e 127-quaterdecies) tabella A, parte III, DPR n. 633 del 1972 – Reverse-charge art. 17, sesto comma, DPR n. 633 del 1972*

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

#### **QUESITO**

La Società ALFA Srl ha affidato in appalto ad una Associazione Temporanea d'Imprese (ATI) la realizzazione dei lavori di manutenzione straordinaria, restauro conservativo, consolidamento statico e adeguamento tecnologico di Palazzo..., di sua proprietà.

L'ATI è costituita dalla società istante (BETA SpA), dalla GAMMA SpA, dalla DELTA SpA (che insieme si occuperanno dell'esecuzione materiale dei lavori di tipo edile) ed, infine, dalla EPSILON (che si occuperà dei lavori relativi agli impianti e fatturerà direttamente al Committente).

Successivamente alla stipula del contratto di appalto, la società istante, la GAMMA SpA e la DELTA SpA, hanno costituito la Società Consortile a Responsabilità Limitata ZETA.

La Società Consortile ZETA ha per oggetto lo svolgimento in forma unitaria dell'esecuzione dei lavori di manutenzione straordinaria, di restauro conservativo

e consolidamento statico di Palazzo...e ribalta tutti gli oneri e i costi da essa sostenuti per l'esecuzione dei lavori alle imprese socie consorziate proporzionalmente alla quota di capitale sociale da ciascuna di esse posseduta senza fatturare all'appaltante.

Le fatture nei confronti dell'appaltante saranno emesse dalle singole Società Consorziate.

Nell'esecuzione dei lavori la Società Consortile ZETA si avvarrà sia dell'opera di terzi fornitori che di quella delle Società Consorziate.

Tutto ciò premesso, la società istante chiede:

- 1) quale sia l'aliquota applicabile all'operazione di "ribaltamento", dalla Società Consortile ZETA alle proprie Società Consorziate, sia dei costi relativi a cessioni di beni e/o prestazioni di servizi attinenti all'esecuzione dell'opera, sia nel caso in cui si tratti di costi non direttamente connessi all'esecuzione dell'opera come ad esempio i servizi amministrativi, tecnici e legali, canoni di locazione, eventuali interessi passivi, imposte dell'esercizio e acquisto di cancelleria. In riferimento a tali operazioni, inoltre, si chiede altresì se debba essere applicato il regime del reverse-charge ai sensi dell'articolo 17, sesto comma, lettera a) del DPR n. 633 del 1972);
- 2) quale sia l'aliquota applicabile alle fatture emesse dai fornitori alla Società Consortile ZETA per l'acquisto di beni (escluse le materie prime e i semilavorati) e servizi attinenti la realizzazione dell'opera e se questi possano essere considerati prestazioni di servizi o beni utilizzati nella *"realizzazione degli interventi di recupero di cui all'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457..."* ai sensi del numero 127-tredecies) e quaterdecies), Tabella A, parte III, del DPR n. 633 del 1972.
- 3) se i servizi fatturati alla Società Consortile dalle Società Consorziate o fornitori terzi che svolgano un'attività edile compresa nella sezione F della tabella dei codici attività "ATECOFIN", sia applicabile il reverse-charge ai sensi dell'articolo 17, sesto comma, lettera a), del DPR n. 633 del 1972.

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

A parere dell'istante, la Società ALFA Srl ha diritto all'applicazione dell'IVA agevolata del 10%, ai sensi del n. 127-quaterdecies della Tabella A, parte III del DPR n. 633 del 1972.

Ciò premesso, in riferimento al primo quesito, riguardante l'aliquota IVA applicabile all'operazione di ribaltamento dei costi sostenuti dalla Società Consortile ZETA alle Società Consorziato, l'istante fa presente che l'Agenzia delle Entrate, in risposta ad un interpello riguardante un caso analogo, concernente la realizzazione di linee di una rete ferroviaria (interpello n. ... del 2005), ha riconosciuto l'applicazione dell'IVA agevolata del 10% alle fatture di "ribaltamento" dei costi emesse dalla Società Consortile.

Pertanto, l'istante intende applicare l'aliquota del 10% anche alla fatturazione di "ribaltamento" dei costi dalla Società Consortile ZETA alle Società Consorziato.

Per quanto riguarda il secondo quesito relativo all'aliquota applicabile alle fatture emesse nei confronti della Società Consortile ZETA per l'acquisto di beni e servizi attinenti la realizzazione dell'opera, l'istante ritiene che:

- per gli acquisti di beni (escluse le materie prime e i semilavorati) effettuati dalla Società Consortile ZETA per la realizzazione di interventi di recupero sia applicabile l'aliquota del 10% ai sensi del n. 127-terdecies) della Tabella A, parte III, del DPR n. 633 del 1972;
- per gli acquisti di servizi edili connessi all'appalto la Società Consortile ZETA debba ricevere fattura dai propri fornitori terzi con l'aliquota del 10% considerata la possibile estensione dell'aliquota agevolata ai contratti di subappalto;
- anche le prestazioni svolte dalle Società Consorziato in favore della Società Consortile ZETA devono essere assoggettate ad IVA del 10% quando consistono in vere e proprie prestazioni edili, mentre le prestazioni elencate nell'articolo 8 della scrittura privata tra GAMMA SpA e alla

DELTA SpA e BETA SpA allegata all'istanza (direzione tecnica, amministrazione e controllo di gestione) devono essere assoggettate all'aliquota del 20%.

Infine, per quanto concerne il quesito sub 3) riguardante l'applicazione del regime del reverse-charge di cui all'articolo 17, sesto comma, lettera a), del DPR n. 633 del 1972 ai servizi fatturati alla Società Consortile ZETA dalle Società Consorziare o da terzi, che svolgano un'attività edile compresa nella sezione F della tabella "ATECOFIN", l'istante ritiene che le fatture emesse dai fornitori terzi debbano essere assoggettate al regime del reverse-charge, in quanto emesse in relazione a rapporti di subappalto.

Dubbi, invece, sorgono per quanto riguarda le fatture emesse dalle Società Consorziare alla Società Consortile ZETA.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Il contratto di appalto per l'esecuzione dei lavori di manutenzione straordinaria, restauro conservativo, consolidamento statico e adeguamento tecnologico di palazzo ..., di proprietà della Società ALFA Srl, è stato stipulato tra la medesima società e la GAMMA SpA in qualità di Impresa-Capogruppo mandataria dell'Associazione Temporanea di Imprese.

Successivamente al suddetto contratto di appalto, le tre società facenti parte dell'ATI che si occuperanno dell'esecuzione materiale dei lavori di tipo edile (GAMMA SpA, DELTA SpA e la società istante), hanno convenuto di creare una Società Consortile denominata "Società Consortile a Responsabilità Limitata ZETA".

Come si evince dallo Statuto allegato all'istanza la Società Consortile ZETA ha per oggetto lo svolgimento in forma unitaria dell'attività oggetto del contratto di appalto (esecuzione dei lavori di manutenzione straordinaria, restauro conservativo e consolidamento statico di Palazzo..., aggiudicati alle imprese socie consorziate).

Nel medesimo Statuto è stabilito che la Società Consortile ZETA provvederà ad addebitare tutti gli oneri e i costi da essa sostenuti per l'esecuzione dell'opera alle Società Consorziato proporzionalmente alla quota di capitale sociale da ciascuna di esse posseduta.

Premesso il sopra descritto assetto giuridico dei diversi rapporti, con riferimento ai quesiti posti la scrivente rappresenta quanto segue.

*1) Fase del ribaltamento dei costi – Aliquota IVA applicabile*

Per quanto concerne l'aliquota applicabile in relazione al "ribaltamento" degli oneri e dei costi operato dalla Società Consortile ZETA nei confronti delle Società Consorziato si fa presente che la scrivente ha già fornito alcuni chiarimenti con la risoluzione n. 229 del 21 agosto 2007 e, successivamente, con la risoluzione n. 287 dell'11 ottobre 2007.

In tali risoluzioni è stato precisato che *"al fine di individuare il trattamento IVA delle somme addebitate da una società consortile ai propri consorziati, occorre valutare se il rapporto giuridico, cui imputare le prestazioni rese dalla prima verso i secondi, sia riconducibile ad un contratto di mandato senza rappresentanza, ovvero ad una più generica obbligazione di fare. Nel primo caso ai sensi dell'articolo 3, comma 3, terzo periodo, del decreto IVA si rende applicabile lo stesso trattamento fiscale applicato nel rapporto tra mandatario e terzo"*.

Invece, in relazione al caso in cui il rapporto giuridico abbia ad oggetto l'incarico di realizzare un'opera o prestare un servizio la predetta risoluzione n. 229 del 2007, richiamando la circolare n. 19 del 2001, ha chiarito che si rende applicabile l'aliquota propria dell'appalto avente ad oggetto la realizzazione dell'intervento edilizio complessivo.

La Società Consortile in tale ipotesi, opera alla stregua di un subappaltatore, ragion per cui applicherà la stessa aliquota IVA prevista in relazione all'appalto principale.

Per quanto riguarda l'applicazione del meccanismo del reverse-charge nel rapporto tra la Società Consortile e le Società Consorziato in sede di "ribaltamento" dei costi e degli oneri dalla prima sostenuti, si rammenta che la circolare n. 37 del 29 dicembre 2006 ha chiarito, ai soli fini del reverse-charge, che *"i rapporti posti in essere all'interno dei consorzi e delle altre strutture associative analoghe non configurano subappalti o ipotesi affini"*.

Per quanto sopra, si ritiene che, con riferimento alla fattispecie in esame, il regime dell'inversione contabile non operi.

### *2) Fatture emesse alla Società Consortile ZETA – Aliquota IVA applicabile*

Per quanto concerne il quesito sub 2) riguardante l'aliquota IVA applicabile alle fatture emesse dai terzi e dalle Società Consorziato nei confronti della Società Consortile ZETA, si esprime l'avviso che la stessa debba essere individuata nell'aliquota propria dei beni o dei servizi acquistati tenuto conto, ove applicabili, dei n. 127-terdecies) e 127-quaterdecies) della Tabella A, parte III, del DPR n. 633 del 1972.

Le disposizioni sopra richiamate prevedono l'applicazione dell'aliquota del 10% rispettivamente per le cessioni di beni (escluse le materie prime e i semilavorati) e per le prestazioni di servizi relativi alla realizzazione di interventi di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica (art. 31 lettere c), d) ed e) della legge 5 agosto 1978, n. 457).

In relazione al caso in esame non è possibile individuare con precisione l'aliquota applicabile poiché nell'istanza si fa riferimento anche ad interventi di manutenzione straordinaria, ai quali non tornano applicabili le norme agevolative richiamate.

### *3) Prestazioni rese alla Società Consortile – Reverse-charge.*

Nel quesito sub 3), infine, l'istante chiede se alle prestazioni rese dai terzi fornitori o dalle Società Consorziato sia applicabile il regime dell'inversione contabile.

A tal proposito, 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 (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.

Pertanto, per aversi applicazione del meccanismo del reverse-charge, occorre che vi sia un rapporto di subappalto, ossia la presenza di almeno tre soggetti: committente, appaltatore e subappaltatore e che gli ultimi due operino nel quadro di un'attività riconducibile alla sezione F della tabella ATECO 2007.

Ciò premesso, nel caso rappresentato la Società ALFA Srl è il soggetto appaltante mentre le Società Consorziare si pongono quali appaltatori.

Pertanto, si ritiene che i terzi che eseguono in favore della Società Consortile le prestazioni riferibili all'esecuzione complessiva dell'opera, in virtù dell'esistenza del rapporto consortile (che omogeneizza le prestazioni delle consorziate e della Società Consortile), si configurino alla stregua dei soggetti subappaltatori.

Pertanto, detti terzi, ove ricorra la condizione riferita all'attività svolta (sia l'appaltatore che il subappaltatore devono svolgere un'attività riconducibile alla sezione F della tabella ATECO 2007), dovranno applicare ai servizi resi il regime del reverse-charge.

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

