

Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti

F

N

C

**REVERSE
CHARGE NELLE
PRESTAZIONI
TRA CONSORZI E
CONSORZIATE**

Documento del 31 gennaio 2016

ABSTRACT

La legge di stabilità 2016 (art. 1, comma 128 della legge 28 dicembre 2015, n. 208), aggiungendo la lett. a-quater) al comma 6 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972, ha ampliato le fattispecie soggette al regime IVA di inversione contabile (reverse charge), di cui al comma 6 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972, riconducendovi anche le prestazioni di servizi rese dalle consorziate ai consorzi che operano in regime di split payment nei confronti della pubblica Amministrazione.

La cennata modifica normativa intende fare fronte agli importanti effetti finanziari - da noi puntualmente evidenziati nella circolare FNC 31 marzo 2015, paragrafo 6 - derivanti dall'introduzione del cennato regime di split payment per le operazioni effettuate nei confronti della P.A. (art. 17-ter aggiunto al d.P.R. n. 633 del 1972 dall'art. 1, comma 629, lett. b) della legge 23 dicembre 2014, n. 190).

Il presente documento intende, quindi, dare visione dell'intervenuta modifica normativa, richiamando brevemente la ratio della sua adozione, nonché la relativa efficacia temporale.

ABSTRACT

REVERSE CHARGE SYSTEM APPLIED TO THE SERVICES RENDERED TO A CONSORTIUM BY ITS MEMBERS*

The Stability Law 2016 (art. 1, paragraph 128 of Law 28 December 2015, n. 208) extended the scope of application of the VAT reverse charge system to services rendered to a consortium by its members, where the consortium operates with Public Administrations under the VAT split payment system. This amendment – i.e. adding letter a-quater) to paragraph 6 of art.17 of the Presidential Decree (d.P.R.) n. 633/1972 - is aimed at dealing with the significant financial effects resulting from the application of the split payment system to the transactions with the Public Administration (art. 17-ter, added to d.P.R. n. 633 / 1972 by art. 1, paragraph 629, lett. b) of the Law 23 December 2014, n. 190). These effects had already been identified and illustrated in FNC circular letter of 31 March 2015, paragraph 6.

This circular letter offers an overview of this provision, with details on its effectiveness, as well as a brief explanation of the grounds for its adoption.

* Traduzione a cura dell'Ufficio traduzioni CNDCEC

REVERSE CHARGE NELLE PRESTAZIONI TRA CONSORZI E CONSORZIATI

di **Viviana Capozzi**

Sommario: 1. La *ratio* sottesa alla modifica normativa. - 2. L'ambito di applicazione della nuova lettera *a-quater*) aggiunta al comma 6 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972. - 3. L'efficacia temporale della nuova fattispecie di inversione contabile IVA (*reverse charge*).

1. La *ratio* sottesa alla modifica normativa

La legge di stabilità 2016 (art. 1, comma 128 della legge 28 dicembre 2015, n. 208) ha aggiunto la lett. *a-quater*) al comma 6 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972 al fine assoggettare al regime IVA di inversione contabile (*reverse charge*) anche le prestazioni effettuate dalle consorziate nei confronti di consorzi che, essendo fornitori della Pubblica Amministrazione, applicano l'IVA in regime di *split payment*. L'intervento normativo in esame persegue l'obiettivo di affievolire gli effetti finanziari prodotti in capo ai fornitori della Pubblica Amministrazione dall'intervenuta adozione del regime di *split payment* (di cui all'art. 17-ter del d.P.R. n. 633 del 1972 aggiunto dalla legge di stabilità 2015); effetti da noi ampiamente illustrati nella circolare FNC del 31 marzo 2015, paragrafo 6.

In proposito, è utile ricordare che la legge di stabilità 2015 (art. 1, comma 629, lett. b) della legge 23 dicembre 2014, n. 190) ha introdotto una nuova modalità di versamento dell'IVA, operante esclusivamente con riferimento a determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti della Pubblica Amministrazione, definita "scissione dei pagamenti", ormai più nota con il termine inglese di *split payment*, e disciplinata dall'art. 17-ter aggiunto al d.P.R. n. 633 del 1972. In applicazione di detto regime, a fronte dell'operazione effettuata nei confronti della Pubblica Amministrazione, il cedente/prestatore deve emettere fattura con addebito dell'imposta, provvedere alla registrazione della stessa, senza tuttavia computare l'imposta a debito nelle liquidazione periodica IVA, l'obbligo di versamento dell'imposta, infatti, è posto a carico dell'Amministrazione committente/cessionaria. Questo ultimo soggetto deve quindi operare una scissione (*splitting*) sulle somme complessivamente dovute al proprio fornitore e accreditare a quest'ultimo il solo importo del corrispettivo pattuito (al netto dell'IVA indicata in fattura), versando direttamente all'Erario il relativo tributo.

Le modalità di liquidazione dell'imposta, derivanti dall'applicazione del regime di *split payment*, determinano sui fornitori della Pubblica Amministrazione, soprattutto ove organizzati in forma consortile, importanti effetti finanziari che solo in parte potevano dirsi attenuati dalle misure sino ad oggi introdotte, quali la possibilità di chiedere il rimborso dell'eccedenza IVA detraibile con

periodicità annuale o trimestrale (art. 30, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972) e l'effettuazione di detto rimborso in via prioritaria (D.M. 23 gennaio 2015)¹.

L'insufficienza delle misure sino ad oggi adottate ad attenuare il cennato fenomeno finanziario, risulta evidente ove solo si tiene conto del fatto che, in applicazione dello *split payment*, il fornitore che intrattiene rapporti solo con la Pubblica Amministrazione si viene a trovare in una posizione di costante credito IVA, il cui effetto finanziario si va a sommare alla situazione di sofferenza frequentemente generata dalle note tempistiche di pagamento degli enti pubblici. Tali difficoltà, inoltre, divengono ancor più stringenti per quei fornitori che hanno adottato organizzazioni in forma consortile e, conseguentemente, agiscono in nome proprio e per conto delle consorziate.

A tal proposito, è utile richiamare alcune brevi considerazioni in ordine alle modalità di fatturazione delle prestazioni rese da consorzi. Il consorzio con attività esterna è soggetto passivo IRES (ex art. 73, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986) e IVA (art. 4, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972) e può agire come mandatario con o senza rappresentanza dei suoi consorziati nei confronti dei terzi. In ordine alle modalità di fatturazione in presenza di prestazioni rese da imprese consorziate a Pubbliche Amministrazioni, la risoluzione 4 agosto 1987, n. 460437 ha individuato le seguenti ipotesi, facendo ricorso proprio alla figura del mandato con o senza rappresentanza:

1. Consorzio che esegue direttamente l'opera, agendo in nome e per conto proprio: il consorzio emette fattura nei confronti dell'Amministrazione committente/cessionaria a fronte del pagamento del corrispettivo ed emette documenti contabili interni, non soggetti ad IVA, nei confronti dei consorziati per imputare a questi ultimi i costi e le spese di competenza, nonché ripartire i corrispettivi riscossi;
2. Consorzio che agisce in nome e per conto dei consorziati: i consorziati emettono direttamente fattura nei confronti dell'Amministrazione committente/cessionaria, ciascuno pro-quota e il consorzio sarà soggetto passivo IVA unicamente per i compensi eventualmente lui corrisposti dai consorziati per l'attività di intermediazione (in senso analogo: risoluzione 2 febbraio 1979, n. 363852);
3. Consorzio che per l'esecuzione dell'opera si avvale dei propri consorziati, agendo in nome proprio ma nell'interesse di questi ultimi: il consorzio emette fattura nei confronti

¹Come diffusamente evidenziato nella richiamata circolare FNC del 31 marzo 2015, in contemporanea con l'adozione del regime di *split payment*, è stata prevista a favore dei fornitori interessati dalle operazioni in esame, la possibilità di chiedere il rimborso dell'eccedenza IVA detraibile, ai sensi di quanto disposto dall'art. 30 del d.P.R. n. 633 del 1972 (come modificato dall'art. 1, comma 629, lett. c) della legge di stabilità 2015). In particolare, a seguito delle ricordate modifiche, il comma 2, lett. a) dell'art. 30 del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede per il contribuente la possibilità di chiedere il rimborso dell'eccedenza IVA detraibile, se di importo superiore a € 2.582,28, all'atto della presentazione della dichiarazione, qualora eserciti esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni, computando a tal fine anche le operazioni effettuate in regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*), nonché di *split payment*. Inoltre, sempre al fine di attenuare il descritto effetto finanziario, il D.M. 23 gennaio 2015 ha attribuito ai fornitori della P.A. la possibilità di ottenere i rimborsi IVA, anche trimestrali, in via prioritaria. La disposizione ha avuto effetto a partire dalle richieste relative al primo trimestre 2015 e il rimborso in via prioritaria viene erogato entro il limite dell'ammontare complessivo dell'IVA applicata alle operazioni effettuate, in regime di *split payment*, nel periodo in cui si è formato il credito.

dell'Amministrazione committente/cessionaria a fronte del pagamento del corrispettivo e i consorziati emettono fatture soggette ad IVA nei confronti del consorzio, in relazione alle rispettive prestazioni rese al consorzio (in senso analogo: risoluzione 11 giugno 1981, n. 382237 e risoluzione 29 novembre 1988, n. 550253).

Dei modelli descritti, quello che più frequentemente viene adottato nella prassi è il terzo. Nella maggior parte dei casi, infatti, i consorzi non svolgono attività operativa in proprio, avendo una mera funzione di rappresentanza delle consorziate. Ebbene, come anticipato nella circolare FNC del 31 marzo 2015, l'entrata in vigore del regime di *split payment* ha determinato i più severi effetti finanziari proprio nei confronti della forma di organizzazione consortile più frequentemente adottata dai fornitori della Pubblica Amministrazione².

Il consorzio (di cui al precedente punto 3), infatti, versando all'Erario l'IVA "a debito" mediante applicazione dello *split payment*, non può in alcun modo andare ad abbattere il corrispettivo credito IVA derivante dalle fatture emesse nei suoi confronti dai propri consorziati; trovandosi così in una costante situazione di credito IVA. Sotto il profilo finanziario, inoltre, il medesimo consorzio deve trasferire ai propri consorziati importi superiori a quelli incassati dall'Amministrazione committente/cessionaria (in quanto gravati dell'IVA che sul fronte delle fatture attive non è mai entrata nella disponibilità del consorzio), così anticipando risorse che solo in un momento successivo saranno rimborsate dall'Erario.

Con la circolare FNC del 31 marzo 2015, si era auspicato un sollecito intervento normativo finalizzato a rimuovere i descritti effetti finanziari, consentendo alle consorziate di fatturare le prestazioni rese al consorzio senza addebito dell'IVA e, le modifiche apportate all'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972 dalla legge di stabilità 2016 vanno sostanzialmente in questa direzione seppure, come si vedrà fra breve, comportando un aggravio degli adempimenti posti a carico delle consorziate.

2. L'ambito di applicazione della nuova lettera a-quater) aggiunta al comma 6 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972

Come anticipato, la nuova lett. a-quater) aggiunta al comma 6 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972 estende il meccanismo dell'inversione contabile IVA (*reverse charge*) anche alle prestazioni di servizi resi dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza, subordinando l'applicabilità di detto regime al fatto che il consorzio sia aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico, nei confronti del quale il consorzio è tenuto ad emettere fattura in regime di scissione dei pagamenti (*split payment*).

Attraverso l'introduzione di questa nuova fattispecie di inversione contabile IVA (*reverse charge*) sostanzialmente si realizza l'effetto di attenuare il descritto deficit finanziario spostando, tuttavia, sulle consorziate gli adempimenti connessi all'applicazione del regime IVA di inversione contabile. In virtù del regime IVA di inversione contabile (*reverse charge*), infatti, una serie di

² Criticità denunciata anche in sede parlamentare nell'ambito dell'interrogazione parlamentare del 19 novembre 2015, n. 5/06935.

obblighi, attinenti alle modalità di assolvimento dell'imposta, che normalmente gravano sul cedente/prestatore vengono posti a carico del cessionario/committente.

In proposito è utile ricordare brevemente che, in ipotesi di applicazione del regime IVA di inversione contabile (*reverse charge*), si deroga alle modalità ordinarie di attuazione dell'IVA e l'imposta è applicata direttamente dal cessionario/committente. Sotto il profilo operativo, ai sensi di quanto disposto dal comma 5 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972, il prestatore/cedente deve fatturare l'operazione senza addebitare l'imposta, indicando nella fattura medesima la norma che prevede l'applicazione del regime di inversione contabile (*reverse charge*). La fattura, quindi, deve essere annotata, a cura del medesimo prestatore/cedente, nel registro delle fatture emesse e riportata nella comunicazione dei dati IVA e nella dichiarazione annuale.

L'operazione così realizzata integra per il prestatore/cedente un'operazione soggetta ad IVA e, di conseguenza, la medesima implica da un lato la piena detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti e, dall'altro, la non applicazione dell'imposta di bollo sulla fattura emessa.³ Il prestatore/cedente, inoltre, avrà diritto ad esercitare l'eventuale rimborso IVA secondo le modalità previste dall'art. 38-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, qualora l'aliquota media sulle vendite sia minore di quella sugli acquisti.

Dal suo canto, il committente/cessionario deve integrare il documento contabile ricevuto mediante l'applicazione dell'imposta, indicando, quindi, sulla fattura sia l'imposta che l'aliquota applicata. La fattura integrata dovrà quindi essere annotata, a cura del committente/cessionario, nel registro delle fatture emesse, secondo le modalità di cui all'art. 23 del d.P.R. n. 633 del 1972, entro il mese di ricevimento, ovvero, anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese.

La fattura integrata, inoltre, deve essere annotata dal committente/cessionario anche nel registro degli acquisti, di cui all'art. 25 del d.P.R. n. 633 del 1972; in tal modo, infatti, l'imposta indicata in fattura concorrerà, in occasione delle liquidazioni periodiche, sia come IVA a debito che come IVA a credito, compensando le rispettive voci, salvo l'ipotesi in cui il committente/cessionario sia in regime di limitazione della detraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti. La fattura integrata dovrà, altresì, essere contabilizzata dal committente/cessionario nella comunicazione dei dati IVA e nella dichiarazione annuale.

Passando quindi ad esaminare i presupposti per l'applicazione della nuova fattispecie di inversione contabile (*reverse charge*), va sottolineato che, per espressa previsione normativa, la medesima si applica esclusivamente alle prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti "*del consorzio di appartenenza che, ai sensi delle lettere b), c) ed e) del comma 1 dell'art. 34 del codice di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, e successive modificazioni, si è reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico*" al quale detto consorzio è tenuto a fatturare in regime di *split payment*.

Il richiamo operato alle lett. b), c) ed e) dell'art. 34 del D.Lgs n. 163 del 2006 fa sì che la nuova fattispecie di inversione contabile IVA (*reverse charge*) si applichi unicamente ai consorzi fra

3 Sul punto cfr. la circolare 29 dicembre 2006, n. 37/E.

società cooperative di produzione e lavoro, a quelli tra imprese artigiane, alle società consortili di cui all'art. 2615-ter del C.c. e ai consorzi ordinari di concorrenti di cui all'art. 2602 del C.c.

Restano quindi escluse dall'ambito di applicazione della disposizione in commento, i raggruppamenti temporanei di imprese e le imprese aderenti al contratto di rete.

3. L'efficacia temporale della nuova fattispecie di inversione contabile IVA (*reverse charge*)

Sotto il profilo dell'efficacia temporale, va evidenziato che la nova fattispecie di inversione contabile IVA (*reverse charge*), seppure inserita in una disposizione entrata in vigore il 1° gennaio 2016, ha efficacia normativa condizionata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea di apposita autorizzazione. Detta disposizione, pertanto, sebbene già inserita all'interno del nostro ordinamento, non troverà applicazione fino a quando non sarà intervenuta la cennata autorizzazione.

Il regime IVA di inversione contabile (*reverse charge*), infatti, integra una deroga all'applicazione del regime IVA ordinario che trova il proprio fondamento comunitario nelle disposizioni recate dagli artt. 199, 199-bis e 395 della Direttiva 2006/112/CE le quali sono soggette a differenti regimi autorizzatori.

In particolare, ai sensi dell'art. 199 della Direttiva 2006/112/CE gli Stati membri possono stabilire, senza alcun limite di carattere temporale, che il soggetto tenuto al versamento dell'IVA sia, in luogo del cedente o del prestatore d'opera, colui nei cui confronti sono state effettuate le seguenti operazioni, tassativamente elencate dalla disposizione richiamata:

- a) prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili nonché la consegna di lavori immobiliari, considerata cessione di beni;
- b) messa a disposizione di personale per l'esecuzione delle attività di cui alla lett. a);
- c) cessioni di beni immobili qualora il cedente abbia optato per l'imposizione dell'operazione;
- d) cessioni di materiali di recupero, di materiali di recupero non riutilizzabili in quanto tali, di materiali di scarto industriali e non industriali, di materiali di scarto riciclabili, di materiali di scarto parzialmente lavorati, di avanzi e determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi figuranti nell'allegato VI alla Direttiva 2006/112/CE;
- e) cessioni di beni dati in garanzia da un soggetto passivo ad un altro soggetto passivo in esecuzione di questa garanzia;
- f) cessioni di beni successive alla cessione del diritto di riserva di proprietà ad un cessionario che esercita tale diritto;
- g) cessione di beni immobili in una vendita giudiziale al pubblico incanto da parte di un debitore giudiziario.

Il successivo art. 199-bis della Direttiva 2006/112/CE, ad integrazione della precedente disposizione, reca un ulteriore regime derogatorio il quale si caratterizza, tuttavia, per un diverso

ambito d'applicazione ed un'efficacia temporale limitata. In base alla norma da ultimo richiamata, infatti, solo fino al 31 dicembre 2018 e per un periodo minimo di due anni, gli Stati membri possano stabilire che il soggetto tenuto al versamento dell'IVA sia, in luogo del cedente o del prestatore d'opera, colui nei cui confronti sono state effettuate le seguenti operazioni:

- a) trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra;
- b) trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla stessa direttiva;
- c) cessioni di telefoni cellulari, concepiti come dispositivi fabbricati o adattati per essere connessi a una rete munita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche, con o senza altro utilizzo;
- d) cessioni di dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale;
- e) cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 38, paragrafo 2;
- f) cessioni di certificati relativi a gas ed energia elettrica;
- g) prestazioni di servizi di telecomunicazione;
- h) cessioni di *console* di gioco, *tablet PC* e *laptop*;
- i) cessioni di cereali e colture industriali, fra cui semi oleosi e barbabietole, che non sono di norma destinati al consumo finale senza aver subito una trasformazione;
- j) cessioni di metalli grezzi e semilavorati, fra cui metalli preziosi.

In entrambe le ipotesi (vale a dire sia per le fattispecie elencate all'art. 199 che per quelle di cui all'art. 199-*bis* della Direttiva 2006/112/CE), qualora gli Stati membri intendano introdurre il regime IVA di inversione contabile (*reverse charge*), i medesimi non devono richiedere alcuna preventiva autorizzazione comunitaria, dovendo unicamente provvedere ad informare il Comitato IVA, secondo le specifiche modalità individuate dalle disposizioni in rassegna.

Viceversa, qualora gli Stati membri intendano adottare il regime di inversione contabile (*reverse charge*) con riferimento a fattispecie non contemplate fra quelle di cui ai precedenti artt. 199 e 199-*bis* della Direttiva 2006/112/CE, diviene necessario richiedere un'apposita preventiva autorizzazione al Consiglio dell'Unione europea. L'art. 395 della Direttiva 2006/112/CE, infatti, prevede che il Consiglio dell'Unione europea, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga (fra cui anche le misure di deroga al regime ordinario di fatturazione delle operazioni IVA), allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali. Fermo restando che le misure adottate dallo Stato membro non debbano influire, se non in misura trascurabile, sull'importo complessivo delle entrate fiscali dello Stato membro, riscosso dal c.d. "Stato del consumo".

Questa la matrice comunitaria alla quale il Legislatore nazionale deve fare riferimento qualora, come in occasione della legge di stabilità 2016, intenda ampliare l'ambito di applicazione del regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*).

Alla luce di tale dato, risulta di immediata comprensione, il motivo per il quale la disposizione da ultimo introdotta ha un'efficacia temporale differita, in attesa che intervenga l'autorizzazione comunitaria di cui all'art. 395 della Direttiva 2006/112/CE. Infatti, la fattispecie di inversione contabile IVA (*reverse charge*) introdotta con la lett. *a-quer*) del comma 6 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972 non è riconducibile ad alcuna delle ipotesi disciplinate dai summenzionati artt. 199 e 199-*bis* della medesima Direttiva 2006/112/CE.