

**Risposta n. 845/2021**

**OGGETTO:** Applicazione del meccanismo di reverse charge nei rapporti tra consorziati e consorzio - art. 17 c. 6 lett. a ter) d.p.r. n. 633/72.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

**QUESITO**

"Alfa" Società Cooperativa (di seguito "Istante" e/o "Società") è specializzata nei principali settori dell'edilizia, dell'impiantistica e dei servizi per Enti Pubblici, industria e Terziario. In particolare, si occupa di progettazione e realizzazione di impianti elettrici, meccanici, tecnologici e di energia rinnovabile, di realizzazione e ristrutturazione di opere infrastrutturali, di restauro immobili sottoposti a vincoli, di global service manutentivo e FM in genere, per patrimoni immobiliari e infrastrutturali e di project financing. L'Istante fa parte, in qualità di consorziata, del "Consorzio X", specializzato nell'attività di progettazione, costruzione di edifici civili ed industriali, manutenzione di impianti, servizi di global service e facility management oltre che attività in project financing, che raggruppa oltre 400 aziende consorziate distribuite in 19 regioni.

Il Consorzio per l'esecuzione delle opere si avvale dei propri consorziati, agendo in nome proprio ma nell'interesse di questi ultimi. In data xx/yy/yyyy il Consorzio, in qualità di capogruppo di un "raggruppamento" costituito anche dalle imprese mandanti

"Beta" e "Gamma" si è aggiudicato una gara ad evidenza pubblica, cui potevano aderire tutte le amministrazioni/enti aventi sede nel territorio della Regione "Y", bandita dalla Città metropolitana di "Z" (inde la "Convenzione") per l'affidamento del *"servizio energia, servizio gestione e manutenzione degli impianti termici (invernali ed estivi) degli edifici scolastici e sedi istituzionali delle amministrazioni e degli enti non sanitari del territorio della Regione "Y" per un periodo di trentasei mesi (inde, anche "Servizi di efficientamento energetico")*.

L' appalto oggetto dell'istanza, rientrando a pieno titolo nella tipologia di un contratto misto di servizi e lavori per la molteplicità delle prestazioni richieste, si configura come appalto di servizi. Il raggruppamento ha indicato tra le consorziate esecutrici del Consorzio "X" anche l'Istante, ed ha dichiarato di voler accedere al subappalto indicando apposite terne subappaltatrici.

In data xx/yy/zzzz il Comune "W", Amministrazione legittimata ad utilizzare la Convenzione ex articolo 1 del D.lgs. n. 165/2001, ha effettuato una richiesta preliminare di fornitura dei sopracitati Servizi di efficientamento energetico al Consorzio, dipoi confermata in data xx/yy/zzzz con l'Ordinativo di Fornitura. Tali interventi - che verranno effettuati con riferimento agli immobili meglio indicati nel Piano Dettagliato del Servizio ("PDS") - hanno come data di inizio il xx/yy/zzzz e come conclusione il xx/yy/zzzz, per un costo di Euro ..... (comprensivo di oneri della sicurezza, IVA esclusa) e quindi per un totale complessivo di Euro ..... (IVA inclusa).

È utile segnalare, a seconda dei casi, i Servizi di efficientamento energetico offerti possono consistere nel:

- semplice servizio energia (i.e. la fornitura del "vettore energetico" termico), o nel
- servizio di manutenzione invernale/estiva degli impianti termici (i.e. la gestione, conduzione e manutenzione di caldaie, condizionatori, etc).

In data xx/yy/zzzz il Consorzio ha individuato formalmente l'Istante - in virtù del

rapporto consortile, e non come capogruppo del "raggruppamento" - quale impresa "affidataria" ex art. 89, comma 1 -i) del D.lgs n. 81/2008 per lo svolgimento dei Servizi di efficientamento energetico a fronte di un importo pari ad Euro ....., al lordo della percentuale di rimborso spese dovuta al Consorzio stesso.

Con riferimento al flusso di fatturazione derivante dai predetti rapporti, si rappresenta infine che:

- il Consorzio, risultando aggiudicatario di una commessa nei confronti di una pubblica amministrazione (i.e. Comune "W"), emetterà fattura nei confronti di quest'ultima. Più nel dettaglio, nella comunicazione del xx/yy/zzzz inviata dal Comune al Consorzio stesso, riportata nell'istanza di interpello, sono state dettagliate dal Comune le modalità con le quali debbono essere fatturate le prestazioni svolte a suo beneficio, a tal fine specificando che alcuni importi saranno da fatturare in split-payment ex art. 17-ter del d.P.R. n. 633/1972, mentre altri viceversa saranno da fatturare in reverse-charge. Uno dei profili rilevanti a tal riguardo emerge con chiarezza nella parte finale della comunicazione laddove si esplicita che *"Ai fini, inoltre, della corretta applicazione del regime del Reverse Charge si prega di verificare che il codice ATECO corrispondente alla vostra attività rientri nelle prestazioni soggette alla medesima normativa, di cui all'art. 17, comma 6, lett. a-ter, d.P.R. 633/1972"*;

- l'Istante fatturerà direttamente al Consorzio appaltante le prestazioni di servizi effettuate a beneficio del Comune. Le modalità di tale fatturazione - ed in particolare la componente del servizio prestato avente ad oggetto la manutenzione degli impianti termici, indipendentemente dalla tipologia di edificio (commerciale o istituzionale) a cui viene prestato il servizio -costituisce, come infra si dirà, il dubbio interpretativo oggetto dell'interpello.

L'Istante chiede di conoscere se la fatturazione nei confronti del Consorzio - con esclusivo riferimento alla parte relativa ai servizi di manutenzione degli impianti termici ed indipendentemente dalla tipologia di edificio (commerciale o istituzionale) a

cui viene prestato il servizio - debba essere effettuata:

- in reverse charge ex art. 17, comma 6, a-ter) d.P.R 633/1972, ovvero
- con Iva in regime ordinario ad aliquota corrente.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Con specifico riferimento alla fattispecie dei servizi di manutenzione termica, la fatturazione al Consorzio dovrà avvenire con il regime dell'inversione contabile ex art. 17, comma 6, a-ter) del d.P.R. n. 633/1972.

E ciò, invero, per una pluralità di motivi:

- in primo luogo semplicemente perché il Consorzio ha ricevuto dal Comune stesso, indicazioni precise di ricevere le fatture relative agli interventi di manutenzione con modalità di addebito dell'Iva in reverse-charge (ciò in quanto, come già esposto, il codice Ateco dell'Istante - e quindi l'attività da essa svolta - rientra tra quelli ricompresi nello spettro applicative del meccanismo dell'inversione contabile). Tale approccio legittima l'Istante - sulla base di quanto chiarito con le Circolari n. 14/E del 27 marzo 2015 e 19/E del 04 aprile 2007 in materia di rapporti tra consorzio e consorziati - a fatturare al Consorzio i servizi di manutenzione oggetto di appalto con le stesse modalità di applicazione dell'Iva intercorse tra il Comune ed il Consorzio, e quindi in reverse charge (ex art. 17, comma 6, a-ter). Atteso che il servizio di manutenzione energetica rientra oggettivamente tra quelli disciplinati dalla lettera a-ter) del comma 6, non pare, in altri termini, in linea con i chiarimenti offerti dalla prassi sostenere che l'Istante debba fatturare con Iva in regime ordinario le prestazioni relative agli interventi di manutenzione energetica quando, per la medesima prestazione, proprio il Consorzio fattura in reverse-charge al Comune, ovvero il cliente finale. Con riferimento al caso Istante, non sussiste alcuna differenza tra le prestazioni di manutenzione effettuate nei confronti di edifici aventi natura commerciale e quelle effettuate nei confronti di edifici aventi natura istituzionale (es. Municipio) atteso che

la prestazione e in ogni caso svolta nei confronti di un soggetto passivo di imposta (Consortio);

- in secondo luogo, l'utilizzo del reverse charge nei rapporti consorziati-consorzio, nel caso di specie, è diretto a evitare ai Consorzi un esborso di denaro, commisurato all'IVA, dovuto ai propri consorziati per le forniture ricevute "a monte", senza incassare "a valle" l'imposta da parte degli enti clienti. Infatti, l'applicazione dello split payment, misura diretta a contrastare l'evasione dell'imposta da riscossione, fa emergere un problema di non poco conto in capo al fornitore, che si trova a dover gestire una eccedenza di IVA detraibile, derivante dalla circostanza che il meccanismo in parola si fonda sull'addebito dell'imposta al soggetto in split payment, senza che questa sia incassata dal cedente/prestatore. Questa situazione creerebbe, quindi, un parziale immobilizzo finanziario nei confronti dei consorzi se si sostenesse che l'applicazione dell'inversione contabile alle forniture di manutenzioni operate dai consorziati non può applicarsi a causa della mancata entrata in vigore della lettera a-quater). Si ritiene che una interpretazione del tessuto normative come quella che qui esposta sia senza dubbio più rispettosa delle difficoltà che i soggetti come i consorzi potrebbero incontrare in caso di una risposta di segno opposto, che li condannerebbe ai noti problemi di liquidità che un credito Iva strutturale comporta.

Infine, si ritiene quale logico corollario di quanto argomentato in precedenza che la Commissione Europea abbia bocciato la lettera a-quater) proprio perché ritenuta non necessaria nel panorama normative italiano essendo la fattispecie già "contenuta" nella lettera a-ter). Invero, secondo la Commissione, nonostante siano stati fatti diversi tentativi per ottenere dall'Italia le opportune informazioni, non risultano essere state dimostrate *"ne la natura ne la portata degli eventuali problemi di frode derivanti dal rapporto tra i consorzi e i consorziati"*, con ciò implicitamente affermando che i rapporti tra questi soggetti potevano già essere ben ricondotti alla fattispecie "generale" normata con la lettera a-ter). Da ciò, la decisione negativa della Commissione fondata sul fatto che *"la richiesta non soddisfa le condizioni"* dettate

dall'art. 395 della Direttiva 31 maggio 2021 in quanto l'Italia non sarebbe stata in grado di dimostrare *"la necessita de/la misura di deroga al fine di (...) semplificare le procedure per i soggetti passivi e/o per le amministrazioni fiscali"*, in quanto la citata disposizione non avrebbe affatto semplificato una procedura che - ad oggi parrebbe essere già disciplinata nella lettera a-ter) così come specificamente chiarita dalla Circolare n. 14/E del 27 marzo 2015 in merito al rapporto tra consorziati e consorzio.

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

Giova preliminarmente evidenziare che con l'istanza di interpello in oggetto, l'Istante ha descritto in maniera sommaria i complessi rapporti in essere con il Consorzio di cui fa parte in qualità di consorziata, che è risultato aggiudicatario di una commessa, e la pubblica amministrazione (Comune "W") che ha indetto la procedura ad evidenza pubblica, limitandosi a isolare - in questo quadro - uno specifico dubbio interpretativo con riguardo alla fatturazione della sola componente del servizio prestato avente ad oggetto la manutenzione degli impianti termici, indipendentemente dalla tipologia di edificio (commerciale o istituzionale).

Pertanto, considerando che alcune circostanza sono state apoditticamente rappresentate dalla Parte e asseritamente suffragate dall'invio di una dichiarazione sostitutiva per la corretta applicazione del reverse charge e/o dello split payment presentata dal Comune "W" senza formulazione di uno specifico quesito al riguardo, la presente risposta è resa sul presupposto, dichiarato dall'Istante e non verificato in questa sede (come tale, quindi, suscettibile di riscontro nelle opportune sedi dell'eventuale controllo), che:

- A) l'appalto rientri nella tipologia di appalto di servizi, qualificandosi come contratto misto di servizi e lavori;
- b) sia stato corretto separare alcuni importi - da assoggettare al regime dello split payment ai sensi dell'articolo 17-ter del d.P.R. 633 del 1972 - rispetto agli altri (il

cui trattamento costituisce oggetto del presente quesito e di cui si dirà in seguito);

c) nel caso che quanto riferito alla lettera b) di cui sopra sia corretto, la separazione dei corrispettivi sia avvenuta sulla base di criteri oggettivi (cfr. Circolare 14/E del 27 marzo 2015).

Ciò premesso, va osservato che l'articolo 199, par. 1, lett. a) della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, prevede che *"gli Stati membri possono stabilire che il debitore d'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili"*.

In ottemperanza alla disciplina europea, la Legge di Stabilità 2015 (Legge 23 dicembre 2014, n.190), con riferimento al settore edile, ha introdotto con il comma 629 lettera a), n. 2), la lettera a-ter) al sesto comma dell'articolo 17 del d.P.R. n. 633/1972, che prevede l'applicazione del reverse-charge anche alle *"prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici"*.

Con la citata circolare n. 14/E del 2015 è stato precisato, in particolare, che l'inversione contabile si applica a condizione che le prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento siano *"relative ad edifici"* come definiti all'articolo 2 del decreto legislativo 19 agosto 2005, n. 192.

La medesima circolare n. 14/E del 2015 ha precisato, altresì, che, in una logica di semplificazione e allo scopo di evitare incertezze interpretative, ai fini dell'individuazione di dette prestazioni debba farsi riferimento unicamente ai codici attività della Tabella ATECO 2007, espressamente richiamati dalla circolare stessa.

Occorre comunque tener presente che i soggetti passivi che rendono i servizi di cui alla lettera a-ter) devono applicare il reverse charge indipendentemente dalla circostanza che si tratti di prestatori che operano nel settore edile, ossia che svolgono un'attività economica compresa nei codici della sezione F della classificazione delle attività economiche ATECO.

Giova tuttavia evidenziare che la circolare n. 14/E del 2015, richiamando la circolare 4 aprile 2007 n. 19/E, nell'individuare l'ambito di applicazione del meccanismo dell'inversione contabile nelle ipotesi in cui intervengano organismi di natura associativa, ha fornito un'ulteriore precisazione rilevante nel caso in esame, chiarendo che *"qualora il consorzio agisca sulla base di un contratto assoggettabile alla disciplina del reverse-charge, tale modalità di fatturazione, riverberandosi anche nei rapporti interni, è applicabile anche da parte delle società consorziate per le prestazioni rese al consorzio"*, in analogia con quanto previsto dall'articolo 3, terzo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, con riferimento al mandato senza rappresentanza.

Tanto premesso, in relazione al caso di specie suesposto, in cui - come detto - il dubbio interpretativo formulato dall'istante attiene alle modalità di assolvimento dell'imposta in relazione alla componente del servizio prestato avente ad oggetto la manutenzione degli impianti termici, indipendentemente dalla tipologia di edificio (commerciale o istituzionale), si ritiene che, sulla base di quanto chiarito nei documenti di prassi sopra menzionati e tenuto conto del fatto che nessuna modifica normativa è entrata in vigore per quanto di interesse nel caso di specie, la società Istante dovrà fatturare nei confronti del consorzio con modalità di addebito dell'Iva in reverse charge, con riferimento a quei servizi di manutenzione, oggetto di appalto, intercorso tra il Comune ed il Consorzio e che sono stati oggetto di fatturazione con le stesse modalità di applicazione dell'Iva, e quindi in reverse charge (ex art. 17, comma 6, a-ter).

**Firma su delega del Direttore centrale  
Vincenzo Carbone**

**IL CAPO SETTORE**

**(firmato digitalmente)**