

Circolare n.20/E



Roma, 18/05/2016

OGGETTO: Commento alle novità fiscali. Legge 28 dicembre 2015, n. 208
“*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato*” (Legge di stabilità 2016). Primi chiarimenti.

ESTRATTO

(omissis)

CAPITOLO III: NOVITA' IN MATERIA DI IVA

1. ESTENSIONE DEL REVERSE CHARGE ALLE PRESTAZIONI RESE DAI CONSORZIATI AL CONSORZIO (COMMA 128)

Il comma 128, integrando l'articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972 con l'aggiunta della lettera *a-quater*), ha disposto l'estensione del meccanismo di assolvimento dell'IVA mediante inversione contabile (cd. *reverse charge*) "*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'articolo 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 il predetto consorzio è tenuto ad emettere fattura ai sensi del comma 1 dell'articolo 17-ter del presente decreto. L'efficacia della disposizione di cui al periodo precedente è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, e successive modificazioni*".

La disposizione in commento prevede l'applicazione del meccanismo del *reverse charge* alle prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate ai consorzi che, risultando aggiudicatari di una commessa nei confronti di un ente pubblico, sono tenuti ad emettere fattura mediante il meccanismo della scissione dei pagamenti (cd. *split payment*), di cui all'articolo 17-ter del DPR n. 633 del 1972. Si precisa che i consorzi, a cui si riferisce la norma in esame, sono unicamente quelli indicati dall'articolo 34, comma 1, del D.Lgs. n. 163 del 2006, ossia:

- i consorzi fra società cooperative di produzione e lavoro;
- i consorzi stabili, costituiti anche in forma di società consortili ai sensi dell'articolo 2615-ter del codice civile, tra imprenditori individuali, anche artigiani, società commerciali, società cooperative di produzione e lavoro;
- i consorzi ordinari di concorrenti di cui all'articolo 2602 del codice civile.

Debbono, quindi, ritenersi esclusi dall'ambito applicativo della disposizione in argomento i raggruppamenti temporanei di imprese di cui all'articolo 37 del D. lgs 12 aprile 2006, n. 163 e le imprese aderenti al contratto di rete di cui all'articolo 3, comma 4-ter, del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito con modificazioni dalla legge 9 aprile 2009, n. 33.

In proposito, è il caso di evidenziare che in base al meccanismo denominato *split payment* - previsto dal citato articolo 17-ter del DPR n. 633 del 1972, in relazione agli acquisti di beni e servizi

effettuati dalle pubbliche amministrazioni contemplate dalla norma, per i quali queste non siano debitori d'imposta - l'IVA addebitata dal fornitore (nella specie, dal consorzio) nelle relative fatture deve essere versata all'Erario direttamente dall'amministrazione acquirente, anziché allo stesso fornitore, scindendo quindi il pagamento del corrispettivo dal pagamento della relativa imposta (cfr. circolari n. 1/E del 9 febbraio 2015 e n. 15/E del 13 aprile 2015).

In sostanza, nelle operazioni effettuate dai consorzi nei confronti della P.A. e soggette al meccanismo della scissione dei pagamenti, l'IVA relativa a tali operazioni non è pagata al consorzio cedente o prestatore unitamente al corrispettivo, ma viene versata all'Erario direttamente dalla Pubblica Amministrazione cessionaria o committente.

Ciò posto, si osserva che per i consorzi che effettuano operazioni prevalentemente nei confronti della P.A. in regime di *split payment* e che acquistano servizi dalle società consorziate, si viene a determinare la formazione di un credito IVA strutturale, in quanto gli stessi non possono compensare l'imposta relativa alle operazioni attive effettuate nei confronti della P.A. – soggette al meccanismo della scissione dei pagamenti – con quella assolta in relazione ai servizi acquistati dalle società consorziate.

In particolare, sotto il profilo finanziario, i consorzi di cui trattasi trasferiscono, di norma, ai propri consorziati importi superiori a quelli incassati dall'Amministrazione pubblica cessionaria o committente (tali importi, infatti, sono gravati da un'imposta che, relativamente alle operazioni attive, non entra mai nella disponibilità dei consorzi), anticipando somme che solo successivamente saranno loro rimborsate dall'Erario.

Con l'introduzione del meccanismo del *reverse-charge* alle prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate ai consorzi, il Legislatore ha inteso semplificare, in sostanza, la riscossione del tributo, evitando che i consorzi che hanno quale committente principale la P.A. e che applicano il meccanismo dello *split payment*, si trovino in una costante condizione di credito IVA.

Al riguardo, giova ricordare che l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile comporta che il destinatario della cessione o della prestazione (nella specie, il consorzio), se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato, sia obbligato all'assolvimento dell'imposta, in luogo del cedente o del prestatore.

In particolare, secondo tale meccanismo i prestatori di servizi (nella specie, le società consorziate) sono tenuti ad emettere fattura senza addebito d'imposta, mentre il committente (il consorzio) dovrà integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta ed annotarla nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi, di cui agli articoli 23 o 24 del DPR n. 633 del

1972; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 dello stesso DPR n. 633 del 1972.

L'efficacia della disposizione in commento è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, il quale prevede, fra l'altro, che *“il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali”*.

La previsione di cui al comma 128 necessita, quindi, di una preventiva apposita autorizzazione da parte degli organismi europei, non rientrando fra le operazioni per le quali gli Stati membri possono stabilire, senza alcun limite temporale, che il soggetto tenuto al versamento dell'IVA sia il cessionario o il committente in luogo del cedente o prestatore (v. articolo 199 della direttiva 2006/112/CE), né fra quelle – a carattere temporaneo – per le quali gli Stati membri possono prevedere l'applicazione del meccanismo del *reverse charge* fino al 31 dicembre 2018 e per un periodo minimo di due anni (v. articolo 199-*bis* della direttiva 2006/112/CE).

Pertanto, la norma in commento troverà applicazione solo a condizione che il Consiglio dell'Unione europea autorizzi la misura speciale di deroga di cui al citato articolo 395 della direttiva 2006/112/CE.

(omissis)