



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 21/08/2007 n. 229

Oggetto:

Istanza di Interpello - Art. 16 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Testo:

Con istanza d'interpello, concernente l'esatta applicazione dell'art. 16, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e' stato esposto il seguente

Quesito

La societa' "Alfa S.p.A." (di seguito "soggetto appaltatore 1") e la societa' unipersonale "Impresa Beta S.r.l." (di seguito "soggetto appaltatore 2") hanno ricevuto dalla societa' "Gamma S.r.l." (di seguito "soggetto appaltante") l'incarico a realizzare in appalto tre fabbricati con caratteristiche "Tupini" (art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408), oltre alle opere di urbanizzazione dell'ambito territoriale nel quale sorgeranno tali immobili.

Il contratto di appalto e' stato sottoscritto dai "soggetti appaltatori 1 e 2" a mezzo di un'Associazione Temporanea d'Impresa (di seguito "ATI"), cui e' stato conferito un mandato con rappresentanza a gestire i rapporti con il "soggetto appaltante".

Con riferimento al corrispettivo del suddetto appalto - fissato in complessivi euro 13.163.000,00 - viene precisato che il contratto inizialmente non specificava l'importo riferito alle diverse opere da realizzare; successivamente, si e' concordato di quantizzare (anche se ai soli "fini fiscali") il corrispettivo delle opere di urbanizzazione in euro 616.276,13 (di conseguenza, la restante somma, rispetto a quella definita inizialmente nel contratto di appalto, sarebbe stata riferita alla realizzazione degli edifici residenziali).

Per la realizzazione dei suddetti lavori i "soggetti appaltatori 1 e 2" hanno costituito una societa' consortile a responsabilita' limitata, denominata "Delta Soc. Cons.le a R. L." (di seguito "societa' consortile") che, pertanto, e' subentrata nell'esecuzione del contratto di appalto. Al riguardo l'istante evidenzia che tale subentro non costituisce subappalto (tuttavia, si rileva che il contratto di appalto, all'art. 9, non esclude tale eventualita', anche se subordinatamente all'autorizzazione dell'impresa appaltante).

Nell'istanza vengono posti i seguenti quesiti:

1) se nelle fatture pro quota da emettere nei confronti del "soggetto appaltante" possano "i soggetti appaltatori 1 e 2" esporre l'aliquota IVA del 4%, di cui al n. 39) Tabella A, Parte II del citato D.P.R. n. 633 del 1972 in relazione ai corrispettivi afferenti la realizzazione sia dei fabbricati che delle opere di urbanizzazione. Cio', in considerazione dell'accessorieta', ex art. 12 di tale decreto, che potrebbero rilevare le seconde (ordinariamente soggette all'aliquota del 10%, ex n. 127-quinques della Tabella A, Parte III, stesso decreto) rispetto alla realizzazione degli edifici "Tupini"; questi ultimi fruiscono dell'aliquota ridotta al 4%, come prescrive il menzionato n. 39), quando sono realizzati nei confronti di un'impresa costruttrice che ha commissionato la realizzazione di tali edifici per procedere alla loro successiva vendita;

2) se nelle fatture da emettere nei confronti dei "soggetti appaltatori 1 e 2", riguardanti il riaddebito dei costi sostenuti nell'esecuzione delle suddette opere, possa "la societa' consortile" applicare il medesimo trattamento fiscale di cui al punto sub 1);

3) se nelle fatture emesse dai terzi fornitori nei confronti della "societa' consortile" possa applicarsi il medesimo trattamento fiscale di cui al punto sub 1).

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

Con riferimento al quesito sub 1) viene affermato nell'istanza che, ai fini IVA, le opere di urbanizzazione, in quanto connesse alla realizzazione dei fabbricati in esame, dovrebbero ritenersi accessorie rispetto alla costruzione dei medesimi, con la conseguente applicazione dell'IVA al 4%, di cui al predetto n. 39), sui corrispettivi da fatturare nei confronti dell'appaltante per i lavori da realizzare (ivi compresi dunque i corrispettivi relativi alle opere di urbanizzazione).

La distinta indicazione "ai fini fiscali" delle somme da imputare alle opere di urbanizzazione (e dunque per la restante parte ai fabbricati) consentirebbe, peraltro, di escludere che trattasi di una prestazione complessa da assoggettare ad un'unica aliquota (10% prevista per le opere di urbanizzazione, ex n. 127-quinquies della Tabella A, Parte III, decreto IVA). A tale fine nell'istanza viene richiamata la risoluzione 23 maggio 2002, n. 153, secondo cui discende dalla volontà contrattuale dare luogo a prestazioni autonome (come nel caso di specie, perché individuate, attraverso i corrispettivi, in modo specifico nel contratto), ovvero ad attività preordinate al medesimo risultato finale, costituenti in tal modo elementi di una prestazione complessa.

Con riferimento al quesito sub 2) l'istante ritiene che l'identità oggettiva, tra il rapporto corrente tra il "soggetto appaltante" ed i "soggetti appaltatori 1 e 2" e quello corrente tra questi ultimi e la "società consortile", consenta di applicare in entrambi i casi il medesimo trattamento fiscale (in tal senso sarebbero, secondo l'istante, anche le conclusioni della risoluzione 5 dicembre 1990, n. 431292).

Posta tale identità oggettiva, il nesso di accessorietà tra le due tipologie di prestazioni, previste nel contratto di appalto, si estenderebbe, anche alle prestazioni dedotte nel contratto di esecuzione tra la "società consortile" ed i propri consorziati. Ciò stante, al pari di quanto in sub 1), anche in tale ultimo rapporto si applicherebbe l'aliquota IVA del 4% sui corrispettivi riguardanti sia i fabbricati abitativi, destinati all'impresa venditrice, che le opere di urbanizzazione.

A supporto di una tassazione indistinta delle somme si evidenzia nell'istanza che i costi, che la "società consortile" deve ribaltare sui propri consorziati, non sono facilmente individuabili in relazione a ciascuno dei lavori da eseguirsi (potrebbe, infatti, trattarsi "di costi di struttura, di interessi passivi, di imposte dell'esercizio o di costi del personale"). Poste tali difficoltà operative, viene altresì affermata l'inapplicabilità alla fattispecie delle conclusioni della risoluzione 14 novembre 2002, n. 355, secondo cui il riaddebito operato da parte di un soggetto consortile nei confronti dei propri consorziati sconta sempre il medesimo trattamento fiscale subito al momento dell'acquisto da parte di tale soggetto consortile.

Oltre a ciò viene rilevato nell'interpello che, secondo la circolare 1 marzo 2001, n. 19, par. 2.2.12., l'agevolazione prevista per la costruzione di fabbricati "Tupini" può estendersi anche ai rapporti "derivati", come i subappalti, "in ragione del fatto che questi concorrono alla realizzazione dell'opera che il legislatore ha inteso agevolare".

Con riferimento al quesito sub 3) l'istante ritiene che la società consortile potrebbe godere sulle forniture necessarie alla realizzazione dei suddetti lavori dell'aliquota ridotta del 4%, di cui al menzionato n. 39) Tab. A, Parte II, del D.P.R. n. 633 del 1972 (ed eventualmente dell'aliquota del 10% ex n. 127-quinquies) Tabella A, Parte III, stesso decreto), dichiarando ai relativi fornitori di possedere i requisiti di legge per fruire delle suddette agevolazioni, vale a dire dichiarando di essere impresa venditrice dell'immobile da realizzare.

Ciò in base a quanto sostenuto nella predetta circolare n. 19 del 2001, che consentirebbe di estendere ai subappalti, quali rapporti "derivati", il medesimo trattamento fiscale del rapporto principale.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Quesito sub 1).

Ai sensi dell'art. 12, c. 1 del decreto IVA, una cessione di beni ed una prestazione di servizi possono risultare accessorie ad un'operazione

principale quando (v., tra le altre, risoluzione 15 luglio 2002, n. 230):

- integrano, completano e rendono possibile quest'ultima;
- sono rese direttamente dal medesimo soggetto dell'operazione principale (anche a mezzo di terzi, ma a suo conto e spese);
- sono rese nei confronti del medesimo soggetto nei cui confronti viene resa l'operazione principale.

Secondo la Corte di Giustizia (sentenza dell'11 gennaio 2001, proc. C-76/99) una prestazione deve essere considerata "accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a se' stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore".

In applicazione di tale principi, la risoluzione 15 luglio 2002, n. 230 ha affermato che non è sufficiente una generica utilità della prestazione accessoria all'attività principale, unitariamente considerata, poiché è necessario che la prestazione accessoria formi un tutt'uno con l'operazione principale.

Può, pertanto, essere trattato come accessorio alla cessione di un bene il trasporto fatturato dal cedente al cessionario, anche se tale servizio viene eseguito da un mandatario del cedente medesimo (v. al riguardo, tra le altre, la risoluzione 8 marzo 1988, n. 550145).

Di contro, i corrispettivi di prestazioni distinte, rese da un unico soggetto a favore dello stesso committente, vanno trattati fiscalmente in modo differente quando non rispondono alle medesime finalità (cfr., tra le altre, risoluzione 13 giugno 2003, n. 133).

Con riferimento al caso di specie si ritiene che non ricorra l'accessorietà nel senso sopra descritto tra la realizzazione di fabbricati e la realizzazione delle opere di urbanizzazione, potendo rilevare dette prestazioni finalità diverse (le seconde possono infatti evidenziare anche scopi non residenziali, quali quelli afferenti la viabilità, le attività scolastiche, sanitarie, etc.).

Ciò posto occorrerà procedere ad una tassazione dei corrispettivi previsti in contratto, distinguendo quelli relativi alla realizzazione dei fabbricati e quelli riguardanti le opere di urbanizzazione (a tal proposito si fa presente che in base alla normativa IVA non è possibile fissare i corrispettivi "ai soli fini fiscali", considerato che per la determinazione della base imponibile l'art. 13, c. 1 del D.P.R. n. 633 del 1972 fa rinvio ai corrispettivi previsti contrattualmente).

Con riferimento al quesito in esame, pertanto, i corrispettivi contrattuali riguardanti la realizzazione del fabbricato a favore dell'impresta costruttrice, che li rivende, sconteranno l'IVA al 4%, ex n. 39) citato sopra, mentre i corrispettivi contrattuali afferenti le opere di urbanizzazione sconteranno l'aliquota IVA del 10%, come previsto dal citato n. 127-quinques).

Quesito sub 2).

Al fine di individuare il trattamento IVA delle somme addebitate dalla società consortile verso i propri consorziati, occorre valutare se il rapporto giuridico, cui imputare le prestazioni rese dalla prima verso i secondi, sia riconducibile al mandato senza rappresentanza (art. 1703 e ss. del codice civile), ovvero ad una più generica attività di realizzazione di opera (ove non fosse concretamente possibile ricorrere allo schema dell'appalto o subappalto).

Nel primo caso, la "società consortile" riceverebbe l'incarico di rivendere nei confronti dei propri consorziati i medesimi servizi acquistati presso terzi; ciò posto, sulle somme addebitate da tale società verso i suoi consorziati troverebbe applicazione il medesimo trattamento fiscale subito dalla medesima all'atto dell'acquisto di tali servizi (per analogia al caso di specie cfr., tra le altre, la risoluzione n. 355 del 2002, citata dall'istante).

Nella diversa eventualità che la società, in forza del rapporto consortile, abbia ricevuto l'incarico più generico di realizzare un'opera troverà applicazione:

- l'aliquota IVA del 4% con riferimento ai corrispettivi dei fabbricati "Tupini", in coerenza di quanto affermato nella circolare 1 marzo 2001, n. 19, par. 2.2.12., che riserva il trattamento fiscale agevolato, oltre che all'appalto principale, anche ai subappalti riguardanti "parte dei lavori relativi alla

costruzione" di tali edifici. Si ritiene, infatti, che quanto affermato nella predetta circolare possa valere a prescindere dalla riconducibilita' del rapporto sub 2) alla figura giuridica del subappalto, ove il risultato dell'opera (della "societa' consortile") concorresse al risultato finale della realizzazione dei tre edifici "Tupini" da parte delle imprese consorziate ("soggetti appaltatori 1 e 2") e costituisse l'oggetto di un rapporto consortile;

- l'aliquota IVA del 10 %, con riferimento ai corrispettivi delle opere di urbanizzazione, ai sensi del citato n. 127-quinques), per le stesse motivazioni afferenti l'esistenza del rapporto consortile.

Quesito sub 3).

Le prestazioni effettuate da terzi a favore della "societa' consortile" sconteranno il regime IVA loro proprio; infatti, trattandosi di forniture di beni o servizi, il rapporto corrente tra tali soggetti e la societa' non potrebbe godere del trattamento previsto per i subappalti di opere agevolate, secondo i criteri di cui alla circolare n. 19 del 2001.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale..., viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.