

Agenzia delle Entrate Risposta 24/09/2021 n. 623
Trattamento, ai fini IVA e delle imposte dirette, delle operazioni di "ribaltamento" di costi e ricavi fra una Rete di imprese e i Retisti (imprese e professionisti).

Epigrafe

Quesito

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

Parere dell'agenzia delle entrate

Risposta 24 settembre 2021, n. 623 ^[1].

Trattamento, ai fini IVA e delle imposte dirette, delle operazioni di "ribaltamento" di costi e ricavi fra una Rete di imprese e i Retisti (imprese e professionisti).

Note:

[1] Emanata dall'Agenzia delle entrate, Divisione contribuenti, Direzione centrale piccole e medie imprese (Risposta a istanza di interpello).

Quesito

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

Quesito

ALFA S.r.l. (di seguito, "Istante", "Società") afferma di essere una impresa "Retista" facente parte di una Rete d'Impresa Mista con soggettività giuridica di cui alla legge 30 luglio 2010, n. 122 (di seguito, "la Rete"), che raccoglie imprese realizzatrici di varie lavorazioni e professionisti (di seguito, "Retisti").

In particolare, l'Istante fa presente che:

- la Rete rappresenta un soggetto autonomo d'imposta e sottoscrive contratti d'appalto e contratti d'opera per la realizzazione di interventi edilizi e assimilati, aventi i requisiti previsti dalle varie normative in tema di detraibilità fiscale, comprese le attività di progettazione, coordinamento in materia di sicurezza e di salute durante la realizzazione dell'opera, redazione dell'Attestato di Prestazione Energetica, direzione dei lavori e contabilità dell'opera, asseverazione sul rispetto dei requisiti tecnici e corrispondente congruità delle spese sostenute di cui all'articolo 119, comma 13, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 (di seguito, "Decreto Rilancio"), visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta di cui all'articolo 119, comma 11, del Decreto Rilancio, ed esecuzione del servizio di responsabile dei lavori, in funzione di mandato con rappresentanza conferito dai Retisti ai sensi e per gli effetti di cui agli articoli 1387 e 1388 c.c.;

- i Retisti (imprese e professionisti) sono espressamente indicati quali imprese esecutrici e tecnici incaricati dal committente nei rispettivi contratti sottoscritti dal Presidente della Rete, che li impegna individualmente facendo loro assumere la responsabilità soggettiva per il lavoro svolto;

- i corrispettivi per le attività professionali vengono definiti nel rispetto dei limiti previsti dalla normativa vigente, tra cui il decreto del Ministro della giustizia 17 giugno 2016;

- la Rete, per tutti i Retisti, costituisce esclusivamente lo strumento per accrescere, individualmente e collettivamente, la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato obbligandosi, sulla base di un programma comune, a collaborare in forme e in ambiti predeterminati attinenti all'esercizio delle proprie imprese e/o attività professionali ovvero a scambiarsi informazioni e/o prestazioni ovvero a esercitare in comune una o più attività rientranti nell'oggetto della propria impresa;

- tutte le operazioni di "ribaltamento" dei costi e dei ricavi della Rete vengono previsti mantenendo un'ottica consortile di pareggio tra entrate e uscite;

Ciò premesso, la Società chiede chiarimenti in merito al trattamento, ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, delle operazioni di "ribaltamento" di costi e ricavi fra la Rete e i Retisti. In particolare, l'Istante chiede di sapere se, nella fattispecie in esame, ai fini dell'applicabilità dei "benefici fiscali per recupero del patrimonio edilizio (art.16-bis D.P.R. 917/1986), efficienza energetica (art. 14 D.L. 63/2013), adozione di misure antisismiche (art. 16 co. 1-bis/1-septies D.L. 63/2013), recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti (art. co. 219-220 L. 160/2019), incentivi per l'efficienza energetica, sisma bonus, fotovoltaico e colonnine di ricarica di veicoli elettrici (art. 119 L. 77/2020)" possano trovare o meno applicazione i principi forniti con la Risposta n. 254 del 2021.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

L'Istante intende procedere come di seguito illustrato:

- la Rete emette fattura al cliente finale relativamente all'attività complessivamente svolta dai Retisti presenti all'interno del singolo appalto/opera;

- il singolo Retista (impresa o professionista) emette fattura alla Rete sulla base della propria attività svolta all'interno del singolo appalto/opera, applicando una riduzione marginale del proprio corrispettivo spettante (1-5 per cento), unanimemente condivisa ed accettata sulla base del bilancio previsionale redatto all'inizio dell'esercizio contenente i costi di gestione annuali della Rete, con lo scopo esclusivo della loro copertura, emettendo la propria fattura alla Rete di importo ridotto della percentuale stabilita.

La Società - poiché la Rete costituisce una struttura a cui tutti i Retisti scelgono autonomamente di aderire al fine di poter incrementare, in termini di volumi, qualità e completezza, il servizio offerto ai clienti - ritiene che la riduzione dei propri corrispettivi, prevista per la copertura delle spese di gestione della struttura stessa, rappresenti una rinuncia ad una quota di carattere marginale delle proprie spettanze e non un ricarico applicato dalla Rete.

Tale riduzione - a parere dell'Istante - non può quindi essere assimilabile al ricarico, come questo si configura nei rapporti tra cliente e impresa o professionista, nella situazione in cui sia presente l'intermediazione di un Contraente Generale (n.d.r. nell'ipotesi esaminata dalla Risposta n. 254 del 2021). Infatti, nel caso della Rete-soggetto, che agisce previo conferimento di mandato con rappresentanza, la riduzione è sottoposta all'approvazione del singolo Retista (il quale ha diritto di voto "per testa" all'interno dell'assemblea) ed è accettata, decisa e voluta dallo stesso.

Nel caso del Contraente Generale, invece, è quest'ultimo che impone all'impresa o professionista ("terzo" e non "interno" rispetto allo stesso Contraente Generale) l'accettazione di un determinato prezzo per i servizi prestati al Contraente Generale, che applica direttamente al committente il proprio ricarico sulla commessa, senza che l'esecutore del lavoro possa avere alcuna facoltà decisionale sulla questione.

La Società richiama, dunque, la Risposta n. 254 del 2021, secondo cui "Resta fermo che il riconoscimento dello sconto in fattura da parte del fornitore unico anche per servizi professionali necessari per lo svolgimento dei lavori e per l'effettuazione delle pratiche amministrative e fiscali inerenti l'agevolazione è consentita, a condizione che gli effetti complessivi siano i medesimi di quelli configurabili nell'ipotesi in cui i professionisti che rendono i servizi in questione avessero effettuato direttamente lo sconto in fattura al committente, beneficiario dell'agevolazione".

In virtù della concezione consortile applicabile alla Rete, l'Istante ritiene possibile estendere il principio enunciato da tale risposta, da un punto di vista economico, a tutti i componenti della Rete, in quanto è possibile affermare che il committente, se avesse conferito gli incarichi direttamente ai singoli Retisti, senza la presenza della Rete-soggetto, avrebbe ricevuto lo stesso trattamento economico e realizzato i medesimi effetti complessivi - indipendentemente dalla presenza della Rete o meno - in riferimento sia ai professionisti che alle imprese.

Tale principio è applicabile - a parere della Società - anche in presenza di concessione in subappalto di alcune lavorazioni da parte della Rete, in quanto, alle condizioni normali di mercato il committente avrebbe ricevuto, addirittura, un trattamento maggiormente oneroso.

Ai fini IVA - secondo l'Istante - "poiché il rapporto tra Rete e Retisti viene regolato mediante un mandato con rappresentanza, di rilevanza ancora superiore rispetto al mandato senza rappresentanza, questi ultimi applicano i medesimi principi di imponibilità IVA dei servizi prestati dalla Rete ai committenti nella fatturazione delle prestazioni rese alla Rete, in seguito a quanto previsto dalla Risoluzione A.d.E. n. 250 del 30 Luglio 2002 e confermato nella Risposta di Interpello n. 132 del 15 Maggio 2020, secondo cui "le prestazioni di servizi rese o ricevute dal mandatario senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi. Inoltre, giova ricordare che la natura delle prestazioni rese dal mandatario senza rappresentanza al mandante è la stessa di quelle rese o ricevute dal mandatario in nome proprio e per conto del mandante"

La Società è dell'avviso, quindi, che "i Retisti, poiché la Rete opera in virtù di mandato con rappresentanza conferito dagli stessi, nelle operazioni di "ribaltamento" dei ricavi derivanti dalle operazioni poste in essere dalla Rete con i committenti, poiché queste si ritengono della stessa natura di quelle concluse dalla Rete, applicano la medesima aliquota IVA, anche in presenza di aliquote agevolate, nello specifico l'aliquota del 10% per interventi di manutenzione ordinaria, straordinaria e ristrutturazione edilizia realizzati su edifici a prevalente destinazione abitativa (ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lettera b), L. 488/1999)".

L'aliquota IVA (ordinaria o agevolata) applicata dalla Rete nella fatturazione dei servizi prestati ai committenti - secondo l'Istante - può essere utilizzata nelle operazioni di "ribaltamento" dei ricavi ai Retisti e, pertanto, i Retisti emettono le proprie fatture alla Rete applicando la stessa aliquota (ordinaria o agevolata) di quella applicata dalla Rete nella fatturazione al committente.

Parere dell'agenzia delle entrate

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione e non implica un giudizio in merito alla conformità degli interventi edilizi alle normative urbanistiche nonché alla qualificazione e quantificazione delle spese sostenute nel rispetto della norma agevolativa, su cui rimane fermo ogni potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

IVA

Riguardo al comparto IVA, fermo restando che non forma oggetto del quesito la verifica dei presupposti ai fini dell'applicabilità dell'aliquota IVA del 10 per cento agli interventi descritti dall'Istante (i.e. "interventi di manutenzione ordinaria, straordinaria e ristrutturazione edilizia realizzati su edifici a prevalente destinazione abitativa") ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, si evidenzia che dall'istanza e dalla documentazione integrativa non è dato desumere in modo inequivoco lo strumento giuridico adottato dalla Rete e dai Retisti per la regolazione dei propri rapporti.

In alcuni punti sembra, infatti, evincersi la presenza di un mandato con rappresentanza "conferito dai Retisti ai sensi e per gli effetti di cui agli articoli 1387 e 1388 c.c." (cfr. pag. 1, 2 e 3 dell'Istanza), mentre lo schema di fatturazione descritto dalla Società ["i Retisti emettono le proprie fatture alla Rete applicando la stessa aliquota (ordinaria o agevolata) di quella applicata dalla Rete nella fatturazione al committente", pag. 3 dell'Istanza; "(...) ai fini del corretto trattamento IVA (...), regolando il rapporto tra la Rete e i retisti mediante mandato senza rappresentanza", pag. 2 della nota di trasmissione della documentazione integrativa] lascerebbe intendere l'esistenza di un mandato senza rappresentanza fra le parti.

Invero, nella nota di trasmissione della documentazione integrativa si afferma che "ai sensi dell'art. 14 del contratto di Rete, questa possa agire per conto dei Retisti sia senza rappresentanza che con rappresentanza". Assumendo, pertanto, tale presupposto (i.e. possibilità per la Rete di agire sia in base a un mandato senza rappresentanza sia in base a un mandato con rappresentanza) ai fini della soluzione del presente interpello si formulano le seguenti osservazioni.

Nell'ipotesi in cui la Rete di cui si avvale il committente/beneficiario della detrazione agisca sulla base di un mandato senza rappresentanza, in forza del quale i Retisti (imprese e i professionisti) - anche qualora siano individuati dal committente medesimo - effettuano la propria prestazione ed emettono la relativa fattura nei confronti della Rete che, a sua volta, riaddebita i costi al committente/beneficiario della detrazione, trova applicazione, ai fini IVA, l'articolo 3, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, "Decreto IVA"). Ai sensi di tale disposizione "le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra mandante e mandatario", nel senso che hanno la stessa natura. In sostanza, il trattamento fiscale oggettivo dell'operazione, resa o ricevuta dal mandatario si estende anche al successivo passaggio mandatario-mandante, fermo restando il rispetto dei requisiti soggettivi degli operatori. Il mandatario, comunque, pur agendo per conto di un terzo opera a nome proprio (cfr. risoluzioni n. 6/E del 1998 e n. 250/E del 30 luglio 2002).

Si ritiene che tali importi riaddebitati costituiscano parte integrante del corrispettivo per il servizio fornito dalla Rete al committente.

Resta fermo che nella fattura emessa dalla Rete per il riaddebito dei costi al committente/beneficiario della detrazione, o in altra idonea documentazione, deve essere descritto in maniera puntuale il servizio ed indicato il soggetto che lo ha reso, al fine di documentare le spese detraibili.

La detrazione spetta anche nella diversa ipotesi in cui il beneficiario della stessa affidi direttamente l'incarico per la realizzazione degli interventi agevolabili ai professionisti e alle imprese e deleghi la Rete al pagamento del compenso dovuto in suo nome e per suo conto, in forza di un mandato con rappresentanza; i tecnici e le imprese coinvolte nell'intervento emetteranno fattura a nome del committente/beneficiario della detrazione; la Rete, che ha pagato la fattura, riaddebiterà le relative somme al committente/beneficiario della detrazione, senza applicazione dell'IVA. Ai sensi dell'articolo 15, comma 1, n. 3, del Decreto IVA, infatti, sono escluse dal computo della base imponibile, ai fini IVA, "le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate", ossia quelle somme, anticipate per conto del mandante, che risultino da idonea fattura emessa da un terzo e intestata direttamente al mandante (cfr. risoluzione n. 164/E del 31 luglio 2003).

Anche in tale caso, resta fermo che nella fattura emessa dalla Rete per il riaddebito al committente delle spese relative ai servizi professionali, o in altra idonea documentazione, deve essere descritto in maniera puntuale il servizio e indicato il soggetto che lo ha reso, al fine di documentare le spese detraibili.

Imposte dirette

Ai fini del comparto imposte dirette si evidenzia quanto segue.

Nel caso di specie si ritiene che sia possibile esercitare il diritto alla detrazione da parte del committente a prescindere dallo schema giuridico utilizzato dai retisti, a condizione che gli effetti complessivi siano i medesimi di quelli configurabili nell'ipotesi in cui i professionisti e le imprese che rendono i servizi attraverso la Rete avessero fatturato direttamente la loro prestazione.

Quindi, sia nell'ipotesi in cui la Rete di cui si avvale il committente/beneficiario della detrazione agisca sulla base di un mandato senza rappresentanza, in forza del quale i Retisti (imprese e professionisti) - anche qualora siano individuati dal committente medesimo - effettuano la propria prestazione ed emettono la relativa fattura nei confronti della Rete che, a sua volta, riaddebita i costi al committente/beneficiario della detrazione, sia nella diversa ipotesi in cui il beneficiario della detrazione affidi direttamente l'incarico per la realizzazione degli interventi agevolabili ai professionisti e alle imprese con cui si deleghi la Rete al pagamento del compenso dovuto in suo nome e per suo conto, in forza di un mandato con rappresentanza.

Tuttavia, come già precisato anche nelle risposte n. 254 e n. 261 del 2021, è necessario che siano documentate le spese sostenute e rimaste effettivamente a carico del committente/beneficiario dell'agevolazione, nella fattura emessa dalla Rete per riaddebitare al committente le spese relative ai servizi professionali e ai lavori svolti, o in altra idonea documentazione, deve essere descritto in maniera puntuale il servizio ed indicato il soggetto che lo ha reso.

Per completezza si rileva che la citata circolare n. 30/E del 2020 ha confermato che sono agevolabili tutte le spese caratterizzate da un'immediata correlazione con gli interventi che danno diritto alla detrazione, specificando che tra le predette spese non rientrano i compensi specificatamente riconosciuti all'amministratore per lo svolgimento degli adempimenti dei condomini connessi all'esecuzione dei lavori e all'accesso al Superbonus.

Tale chiarimento risulta estendibile anche all'eventuale importo che la Rete addebiterebbe al committente quale copertura delle spese di gestione annuali della Rete stessa, trattandosi di costi non "direttamente" imputabili alla realizzazione dell'intervento. Pertanto tale corrispettivo è, in ogni caso, escluso dall'agevolazione.

La Direttrice centrale