

FORNITURA DI INFISSI E *REVERSE CHARGE*

PREMESSA

Il caso sottoposto riguarda la Alfa Srl, operante nel settore del commercio all'ingrosso e al dettaglio di infissi, la quale ha stipulato con la Beta Spa, società operante nel campo del commercio di energia elettrica e metano, un contratto relativo alla riqualificazione energetica di un edificio condominiale mediante la fornitura e posa in opera di infissi e avvolgibili. La Alfa Srl non modifica la natura dei beni venduti, ma si limita a ordinare gli infissi secondo le indicazioni dei committenti di Beta Spa e, successivamente, ne esegue la vendita e la relativa posa in opera.

La Beta Spa ha stipulato un contratto di appalto relativo all'esecuzione di un complesso intervento edilizio condominiale rientrante nella disciplina del c.d. Superbonus 110%. Per la realizzazione di detto intervento, tale società ha affidato le singole componenti del complesso intervento edilizio ad alcune aziende specializzate. Come sopra accennato, alla Alfa Srl è stato attribuito il compito di provvedere alla fornitura e alla posa in opera di infissi e avvolgibili.

In merito al contratto che lega Alfa Srl e Beta Spa, si chiede:

- se tale contratto debba essere inquadrato, da un punto di vista civilistico e fiscale, come un contratto di subappalto (prestazione di servizi) o come un contratto di fornitura di beni con posa in opera (cessione di beni);
- quale sia il corretto trattamento IVA del corrispettivo che incasserà la Alfa Srl, nel caso tale contratto sia da inquadrare come subappalto;
- se sia corretto applicare l'aliquota IVA ordinaria sul corrispettivo che incasserà Alfa Srl, qualora il contratto sia da inquadrare come fornitura di beni con posa in opera.

Inoltre, si chiede di conoscere le sanzioni amministrative che potrebbero essere irrogate ad Alfa Srl e Beta Spa, nelle seguenti ipotesi:

- fatturazione da parte di Alfa Srl con addebito dell'IVA anziché con applicazione del *reverse charge*;
- fatturazione da parte di Alfa Srl con *reverse charge* anziché con addebito dell'IVA.

NATURA DELL'OPERAZIONE E TRATTAMENTO IVA

Le forniture di beni con posa in opera sono escluse dalla disciplina del *reverse charge* di cui all'art. 17 co. 6 lett. a)¹ e a-ter)² del DPR 633/72, poiché rappresentano cessioni di beni e non prestazioni di servizi, in quanto la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene.

È, tuttavia, opportuno indagare se l'operazione sia autenticamente riconducibile a una cessione di beni (con posa in opera accessoria) ovvero se configuri piuttosto una prestazione di servizi. A seconda della qualificazione dell'operazione, ne discende un diverso regime ai fini IVA.

¹ *Ex multis*, si vedano circ. Agenzia delle Entrate 29.12.2006 n. 37, § 3; ris. Agenzia delle Entrate 28.6.2007 n. 148.

² Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 27.3.2015 n. 14, § 1.1; circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2015 n. 37, § 3.

La distinzione fra cessione con posa in opera e prestazione di servizi “*dipende dalla causa contrattuale, rintracciabile dal complesso delle pattuizioni negoziali e dalla natura delle obbligazioni dedotte dalle parti*”³.

Ai fini della qualificazione del rapporto giuridico, occorre “*attribuire rilevanza non già al nomen iuris attribuito dalle parti al contratto, bensì agli effetti da questo prodotti in base alla comune intenzione delle stesse (...)*”⁴.

In particolare, si può ritenere che:

- sussista una cessione di beni con posa in opera, quando il programma negoziale ha come scopo principale la cessione di un bene, mentre l’esecuzione dell’opera è rivolta esclusivamente ad adattare il bene alle esigenze del cliente o a consentirne la fruizione senza che ne sia modificata la natura⁵;
- sussista una prestazione di servizi, qualora la volontà contrattuale sia quella di pervenire a un risultato diverso e nuovo rispetto al complesso dei beni utilizzati per l’esecuzione dell’opera⁶.

Per qualificare correttamente l’operazione, anche la Corte di Giustizia UE⁷ ha sancito che occorre verificare se i servizi resi dal fornitore si limitano o meno alla semplice posa in opera del bene, senza alterarne la natura e senza adattarlo alle esigenze specifiche del cliente. A tale fine, il rapporto tra il prezzo del bene e quello dei servizi è un dato obiettivo di cui si può tenere conto, ma il costo del materiale e dei lavori non può, da solo, assumere un’importanza decisiva.

In senso conforme, la Corte di Cassazione⁸ ha precisato che «*si ha appalto quando la prestazione della materia costituisce un semplice mezzo per la produzione dell’opera ed il lavoro è lo scopo essenziale del negozio (...), in modo che le modifiche da apportare a cose, (...) consistono non già in accorgimenti marginali e secondari diretti ad adattarle alle specifiche esigenze del destinatario della prestazione, ma sono tali da dar luogo ad un “opus perfectum”, inteso come effettivo e voluto risultato della prestazione e configurato in modo che la prestazione d’opera assuma, non tanto per l’aspetto quantitativo, quanto piuttosto sul piano qualitativo e sotto il profilo teleologico, valore determinante al fine del risultato da fornire alla controparte*».

Come osservato in dottrina, ai fini della verifica in esame è necessario analizzare, in primo luogo, quale sia l’attività effettivamente svolta in via prevalente dal prestatore-cedente⁹:

- “*se è quella della fornitura di servizi riconducibili al settore edile, l’accordo va ricondotto allo schema negoziale dell’appalto*”;
- “*se è quella della fabbricazione o commercializzazione di beni o materiali, l’accordo, in linea generale, va ricondotto allo schema negoziale della cessione di beni con posa in opera. Se però le prestazioni di servizi richieste al prestatore-cedente comportano lavorazioni tali da determinare la creazione di un risultato nuovo e distinto rispetto ai*

³ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2015 n. 37, § 3.

⁴ Cfr. ris. Agenzia delle Entrate 13.7.2007 n. 172.

⁵ Cfr. ris. Agenzia delle Entrate 10.8.2007 n. 220; ris. Agenzia delle Entrate 11.7.2007 n. 164.

⁶ Cfr. ris. Agenzia delle Entrate 4.3.2008 n. 76.

⁷ Cfr. Corte di Giustizia UE 29.3.2007 causa C-111/05.

⁸ Cfr. Cass. Sez. II 21.5.2001 n. 6925.

⁹ Cfr. Zanetti E. “Difficile la distinzione tra subappalto e cessione con posa in opera”, *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 16.3.2010.

materiali impiegati e/o ai beni da esso prodotti in serie, allora va ricondotto allo schema negoziale del contratto d'appalto”.

Sulla base della giurisprudenza maggioritaria, dunque, per distinguere fra vendita e appalto occorre considerare¹⁰:

- la prevalenza o meno del lavoro sulla fornitura della materia, avendo riguardo alla volontà dei contraenti;
- la c.d. ordinaria produzione, criterio in base al quale *“sono sempre da considerarsi contratti di vendita (e non di appalto) i contratti concernenti la fornitura ed eventualmente anche la posa in opera qualora l'assuntore dei lavori sia lo stesso fabbricante o chi fa abituale commercio dei prodotti e dei materiali di che trattasi, salvo, ovviamente, che le clausole contrattuali obbligano l'assuntore degli indicati lavori a realizzare un quid novi rispetto alla normale serie produttiva (...)”*¹¹;

l'entità delle modifiche apportate al bene, considerando che si ha una vendita in assenza di significative modifiche o adattamenti alle specifiche esigenze del cliente¹².

Nel caso sottoposto, sebbene il contratto contenga riferimenti all'appalto, parrebbe sussistere una fornitura di beni con posa in opera e non una prestazione di servizi. Infatti, sulla base di quanto riportato nel testo del quesito, lo scopo principale del contratto fra Alfa Srl e Beta Spa sembrerebbe essere la cessione di infissi e avvolgibili, mentre l'esecuzione dell'opera appare volta esclusivamente a consentirne la fruizione senza modificarne la natura.

Tale conclusione pare confermata da quanto previsto all'art. 2.1 del contratto, ove si afferma che scopo del lavoro è l'esecuzione di lavori *“consistenti nella fornitura e posa in opera”* di infissi e avvolgibili.

Inoltre, il rapporto tra il valore del lavoro e quello della materia (sebbene non sia, da solo, decisivo per la qualificazione in un senso o nell'altro) è a favore della seconda, posto che il valore della sola fornitura degli infissi ammonta a 1.400.000 euro, rispetto a un corrispettivo totale pattuito fra le parti di 1.705.562,34 euro (art. 3 del contratto stipulato fra Alfa Srl e Beta Spa).

La prevalenza della prestazione “di dare” rispetto a quella “di fare” parrebbe supportata anche dall'attività esercitata da Alfa Srl, ossia il commercio all'ingrosso e al dettaglio di infissi.

In termini generali, la predetta qualificazione sarebbe confermata dalla R.M. 5.7.76 n. 360009¹³ secondo cui *“sono da considerare contratti di vendita (e non di appalto) i contratti concernenti la fornitura, ed eventualmente anche la posa in opera, di impianti di riscaldamento, condizionamento d'aria, lavanderia, cucina, infissi, pavimenti, etc., qualora l'assuntore dei lavori sia lo stesso fabbricante o chi fa abituale commercio dei prodotti e materiali sopra menzionati”*.

Dall'inquadramento dell'operazione come cessione di beni deriva l'inapplicabilità del meccanismo del *reverse charge* previsto per le prestazioni di servizi di cui all'art. 17 co. 6 lett. a) o a-ter) del DPR 633/72.

¹⁰ Cfr. Pasquale C. “Non sempre agevole distinguere vendita con posa in opera da appalto”, *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 29.4.2022.

¹¹ Cfr. Cass. 17.1.2014 n. 872.

¹² Cfr. Cass. 26.1.2007 n. 1726.

¹³ Richiamata anche dalla successiva ris. Agenzia delle Entrate 6.3.2015 n. 25. In merito al caso esaminato in quest'ultima è stato osservato che lo scopo dell'impresa artigiana *“è, infatti, quello di produrre infissi in serie con caratteristiche standardizzate, seppur tenendo conto di semplici variazioni di misura in relazioni alle specifiche esigenze di ogni singolo cliente, e di cederli con posa accessoria”*.

ALIQUOTA IVA

Gli interventi relativi al c.d. Superbonus 110%, anche qualora riguardino le parti strutturali degli edifici o i prospetti, con esclusione di quelli comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici, costituiscono manutenzione straordinaria (art. 119 co. 13-ter del DL 19.5.2020 n. 34¹⁴). Sotto il profilo delle pratiche edilizie, al complesso intervento eseguito da Beta Spa è stata attribuita tale qualificazione, come ci è stato confermato su nostra richiesta.

Ai fini IVA, l'art. 7 co. 1 lett. b) della L. 488/99 prevede l'applicazione dell'aliquota del 10% con riguardo, fra l'altro, agli interventi di manutenzione straordinaria¹⁵ realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa, con la limitazione per i beni significativi (fra i quali si considerano anche gli infissi esterni e interni¹⁶).

La prassi amministrativa¹⁷ ha ritenuto applicabile tale aliquota IVA ridotta anche nell'ipotesi in cui l'intervento si realizzi mediante cessione con posa in opera di un bene, poiché l'apporto della manodopera assume un particolare rilievo ai fini della qualificazione dell'operazione. Si deve considerare, però, che l'agevolazione è *“diretta ai soggetti beneficiari dell'intervento di recupero, identificabili ordinariamente con i consumatori finali della prestazione. Conseguentemente, alle operazioni che configurano fasi intermedie nella realizzazione dell'intervento, e cioè alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi rese nei confronti dell'appaltatore o del prestatore d'opera, l'IVA resta applicabile con l'aliquota per esse prevista”*¹⁸.

In relazione alla fornitura inclusiva di beni significativi, la disposizione agevolativa in materia di aliquota IVA non può trovare applicazione nell'ipotesi di *reverse charge*, proprio perché riferita alle sole prestazioni effettuate nei confronti di *“consumatori finali”*¹⁹.

Nel caso di specie, l'operazione effettuata da Alfa Srl nei confronti di Beta Spa (appaltatore) non sembrerebbe rientrare nella fattispecie sopra esposta. Pertanto, si applicherebbe l'aliquota IVA prevista per i beni ceduti, ossia quella ordinaria, attualmente pari al 22%.

PROFILI SANZIONATORI

Sulla base del trattamento IVA sopra esposto, l'errata applicazione del meccanismo del *reverse charge* (in luogo dell'addebito dell'imposta in rivalsa), con irregolare assolvimento dell'imposta da parte del cessionario²⁰, integrerebbe la fattispecie di cui all'art. 6 co. 9-bis2 del DLgs. 471/97. Questa disposizione stabilisce che, qualora l'imposta sia stata erroneamente assolta dal cessionario o committente con il *reverse charge*:

¹⁴ Conv. L. 17.7.2020 n. 77.

¹⁵ Art. 3 co. 1 lett. b) del DPR 380/2001.

¹⁶ DM 29.12.99.

¹⁷ Cfr. C.M. 7.4.2000 n. 71/E, § 3.3.

¹⁸ Cfr. C.M. 7.4.2000 n. 71/E, § 3.2 richiamata, fra l'altro, dalla risposta a interpello Agenzia delle Entrate 8.1.2021 n. 20.

¹⁹ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2015 n. 37 (§ 13) e confermato con circ. 13.6.2016 n. 27 (§ 5.2).

²⁰ Qualora il cessionario non assolvesse irregolarmente l'IVA tramite l'inversione contabile, invece, il cedente sarebbe punito con la sanzione ordinaria di cui all'art. 6 co. 1 del DLgs. 471/97 (dal 90% al 180% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato, con un minimo di 500 euro) e il cessionario con quella prevista dall'art. 6 co. 8 del DLgs. 471/97 (100% dell'imposta, con un minimo di 250 euro) per mancata regolarizzazione dell'operazione (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 11.5.2017 n. 16, § 4).

- il cedente o il prestatore non è tenuto all'assolvimento dell'IVA, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 e 10.000 euro²¹;
- resta fermo il diritto del cessionario o committente alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 19 del DPR 633/72.

Al pagamento della sanzione è solidalmente tenuto il cessionario o committente.

La disposizione non si applica e il cedente o prestatore è punito con la sanzione di cui all'art. 6 co. 1 del DLgs. 471/97 (dal 90% al 180% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato, con un minimo di 500 euro), quando l'applicazione dell'IVA con il *reverse charge* è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cedente o prestatore era consapevole.

Come precisato dalla relazione di accompagnamento al DLgs. 158/2015²², il predetto art. 6 co. 9-bis2 del DLgs. 471/97 si applica a tutte "*le ipotesi in cui l'imposta è stata erroneamente assolta dal cessionario/committente con il meccanismo dell'inversione contabile... per operazioni riconducibili alle ipotesi di reverse charge ma per le quali non ricorrevano tutte le condizioni per la sua applicazione*". Secondo l'Agenzia delle Entrate, pertanto, la citata disposizione non si applica "*nel caso di ricorso all'inversione contabile in ipotesi palesemente estranee a detto regime*"²³.

Sulla base delle considerazioni svolte nel precedente paragrafo "Natura dell'operazione e trattamento IVA", nel caso di specie non sembrerebbe potersi affermare che il *reverse charge* sia stato applicato a un'ipotesi palesemente estranea a questo regime. Tanto è vero che occorre un'analisi delle pattuizioni negoziali e dalla natura delle obbligazioni dedotte dalle parti, al fine di stabilire se l'operazione rappresenti una cessione di beni con posa in opera o una prestazione di servizi. Ciò nonostante, non può del tutto escludersi che l'Agenzia delle Entrate possa ritenere sussistente la citata fattispecie di inapplicabilità dell'art. 6 co. 9-bis2 del DLgs. 471/97.

Seppure tale trattamento appaia corretto nel caso di specie, si precisa, per completezza, che una disciplina "speculare" a quella descritta è prevista dall'art. 6 co. 9-bis1 del DLgs. 471/97, in caso di errata applicazione dell'IVA nel modo ordinario con riguardo a un'operazione soggetta al meccanismo del *reverse charge*. In questa ipotesi, qualora l'imposta sia stata erroneamente assolta dal cedente o prestatore, il cessionario o il committente non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione compresa fra 250 euro e 10.000 euro, fermo restando il diritto alla detrazione. Al pagamento della sanzione è solidalmente tenuto il cedente o prestatore. Anche in questa ipotesi, la disposizione non si applica quando l'applicazione dell'imposta nel modo ordinario è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario o committente era consapevole.

CONCLUSIONI

Alla luce di quanto esposto nel testo del quesito, si ritiene che:

- l'operazione effettuata da Alfa Srl nei confronti di Beta Spa appaia da qualificare come fornitura di beni con posa in opera (ossia cessione di beni) e, pertanto, l'IVA non debba essere applicata con il meccanismo del *reverse charge* di cui all'art. 17 co. 6 lett. a) o a-ter) del DPR 633/72;

²¹ La sanzione è dovuta in base a ciascuna liquidazione (mensile o trimestrale) e con riferimento a ciascun committente (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 11.5.2017 n. 16, § 4).

²² Tale decreto legislativo ha riformato il sistema sanzionatorio tributario.

²³ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 11.5.2017 n. 16, § 4.

Eutekne per la professione

- la cessione degli infissi e degli avvolgibili effettuata da Alfa Srl nei confronti di Beta Spa sia da assoggettare ad IVA con l'aliquota ordinaria;
- l'errata applicazione del meccanismo del *reverse charge*, in luogo dell'addebito dell'imposta in rivalsa, integrerebbe la fattispecie sanzionatoria di cui all'art. 6 co. 9-*bis*2 del DLgs. 471/97, con irrogazione al cedente della sanzione amministrativa compresa fra 250 e 10.000 euro (il cessionario è solidamente responsabile), purché l'operazione non sia ritenuta un'ipotesi palesemente estranea al predetto regime (situazione che sembrerebbe ragionevolmente da escludere nel caso di specie).

Torino, 21 luglio 2022

Eutekne per la professione

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'M. M. M.', written in a cursive style.