

Trattamento, ai fini IVA e delle imposte dirette, delle operazioni di “ribaltamento” di costi e ricavi fra una rete di imprese e i retisti

Carolina Lombardozi

Con la [risposta ad interpello n. 623/2021](#) l’Agenzia delle Entrate si è occupata di chiarire gli effetti, ai fini dell’IVA e delle imposte dirette, di un contratto di appalto per la realizzazione di interventi edilizi agevolabili, stipulato da un condominio committente con una rete d’imprese e professionisti; in particolare, il tema è stato trattato tenendo in considerazione lo schema giuridico utilizzato e la natura, agevolabile o meno, dei costi e ricavi oggetto di “ribaltamento” fra la “rete” e i “retisti”.

Il quesito posto da una delle imprese partecipanti alla rete – qualificata, nell’interpello, come “rete-soggetto” – muove dal presupposto secondo cui anche quest’ultima, come in genere accade nella realizzazione degli interventi edilizi agevolabili, ricorre allo schema del mandato (con o senza rappresentanza), mediante il quale il committente/beneficiario dell’agevolazione le conferisce l’incarico di selezionare, per suo conto, le imprese e i singoli professionisti (progettisti, asseveratori tecnici e/o fiscali, etc.), tutti aderenti alla rete, cui affidare l’esecuzione delle varie attività propedeutiche all’ottenimento dell’agevolazione. Di qui, si è chiesto all’A.F. se la rete, quale mandataria del committente nella relazione con le imprese e i professionisti retisti, potesse essere assimilata ad un *general contractor* e, di conseguenza, se l’aliquota IVA da essa applicata nella fatturazione dei servizi prestati al committente dovesse essere quella applicata nelle operazioni di ribaltamento dei ricavi ai retisti e nelle fatture emesse da questi ultimi.

Con riferimento all’IVA, l’Agenzia delle Entrate ha analizzato dapprima l’ipotesi del mandato senza rappresentanza ed ha chiarito che nel caso in cui i retisti (imprese e i professionisti) 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, comma 3, del d.p.r. n. 633/1972, secondo cui “*le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra mandante e mandatario*”. Di conseguenza, il trattamento oggettivo dell’operazione resa o ricevuta dal mandatario si estende anche al successivo passaggio mandatario-mandante. Gli importi riaddebitati, inoltre, costituiscono parte integrante del corrispettivo per il servizio fornito dalla rete al committente.

All’opposto, nell’ipotesi di mandato con rappresentanza in cui il beneficiario dell’agevolazione affidi direttamente l’incarico per la realizzazione degli interventi agevolabili ai professionisti e

alle imprese, limitandosi a delegare la rete al pagamento del compenso dovuto in suo nome e per suo conto, i tecnici e le imprese coinvolte emetteranno fattura a nome del committente/beneficiario della detrazione; la Rete, che ha pagato loro la fattura a titolo di mero delegato al pagamento, riaddebiterà le relative somme al committente/beneficiario della detrazione, senza applicazione dell'IVA, ai sensi dell'art. 15, comma 1, n. 3, del d.p.r. n. 633/1972. Anche in questo caso, quindi, gli importi riaddebitati costituiranno parte del corrispettivo complessivo dovuto dal committente/beneficiario.

In altre parole, ciò che emerge dal documento in analisi è il riconoscimento del diritto alla detrazione spettante al committente - anche tramite la cessione del credito o dello sconto in fattura - a prescindere dallo schema giuridico adottato dai retisti e, quindi, sia nell'ipotesi in cui operino nella forma del mandato senza rappresentanza che in quella del mandato con rappresentanza; con la possibilità, per di più, che nel caso del mandato senza rappresentanza, secondo quanto espressamente precisato dall'A.F., il committente potrebbe anche individuare direttamente i singoli professionisti ed imprese incaricati, senza con ciò mutare la natura civilistica del contratto.

Quanto alle imposte dirette, viene svolto il seguente ragionamento. Innanzitutto, l'Agenzia delle Entrate sottolinea la necessità che, a prescindere dallo schema giuridico utilizzato, gli effetti complessivi delle prestazioni rese mediante la rete siano i medesimi di quelli configurabili se i professionisti e le imprese fornissero e quindi fatturassero direttamente la loro prestazione. Muovendo da tale presupposto, si specifica che l'importo che la rete addebita al committente quale copertura delle spese di gestione annuali della rete stessa, trattandosi di costo non "direttamente" imputabile alla realizzazione dell'intervento, deve essere sempre escluso dall'agevolazione.

Con questa affermazione l'A.F. respinge la tesi della rete istante, secondo cui il differenziale fra la fattura dei retisti e della rete non è assimilabile al ricarico del contraente generale e, pertanto, - lato committente - detto importo non è da ritenersi agevolabile ai fini del *bonus*.

Il chiarimento reso dall'Agenzia delle Entrate si pone in continuità con quanto affermato nelle precedenti risposte a interpello n. 254, n. 261 e n. 480 del 2021, ove si è precisato che il *general contractor* può emettere fattura nei confronti del committente per tutti i servizi svolti dai diversi professionisti incaricati 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*" e che nella fattura di ribaltamento "*deve essere descritto in maniera*

puntuale il servizio e indicato il soggetto che lo ha reso”.

Di fatto, la rete si presenta come strumento di coordinamento tra i retisti, da cui riceve le fatture per le prestazioni *“mantenendo un’ottica consortile di pareggio tra le entrate e le uscite”*, con la conseguenza che essa opera al pari del *general contractor*, svolgendo un ruolo di aggregatore tra tutti i soggetti che pongono in essere le prestazioni complesse, richieste nelle attività edilizie.

In questa prospettiva, occorre fare attenzione alle modalità di fatturazione e pagamento del corrispettivo di gestione alla rete d’impresa. Di solito, infatti, il singolo retista emette fattura alla rete per l’attività svolta, applicando una riduzione percentuale del proprio corrispettivo a copertura delle spese di gestione. In tal modo viene effettuata, direttamente in fattura, una compensazione tra l’importo che dovrebbe essere pagato al retista per il servizio reso e quello che il retista dovrebbe pagare alla rete per l’attività di gestione e coordinamento da essa svolta. Il problema sta però nel fatto che l’importo fatturato dal retista viene addebitato al committente/beneficiario al lordo della predetta riduzione, incorrendo così nell’errore di considerare agevolabile un costo che in realtà non è tale. Ed invero, spesso accade che fatto 100 il costo del servizio svolto dal retista, questi emette fattura per 90 e la differenza viene considerata quale contributo di gestione della rete. Quest’ultima, però, nell’emettere la fattura nei confronti del committente, tiene conto anche del suddetto contributo addebitando un costo di 100 che non può essere integralmente agevolato perché costituito, per 90, dal servizio del professionista propedeutico all’ottenimento dell’agevolazione e, per i restanti 10, da spese non agevolabili.

Per evitare rischi, il retista dovrebbe fatturare l’intero costo del servizio svolto e questo dovrebbe essere integralmente addebitato al committente. Il pagamento del contributo di gestione, invece, dovrebbe essere oggetto di una separata e distinta operazione, intercorrente tra la rete e il retista, che non sia oggetto di ribaltamento sul committente/beneficiario ed il cui pagamento, eventualmente a mezzo di compensazione tra rete e retista, dovrebbe costituire un aspetto meramente finanziario.

Non v’è dubbio, inoltre, che l’assimilazione alla figura del *general contractor* è suscettibile di applicazione estensiva, potendo valere per tutte le ipotesi analoghe a quella della rete d’imprese, come per esempio quella altrettanto frequente, nella realizzazione di interventi edili, dei consorzi e delle società consortili.