

## IVA

---

### ***L'ATI non è soggetto passivo Iva e non applica il reverse charge***

di Marco Peirolo

In tema di Iva, posto che è **soggetto passivo** l'imprenditore che esercita la propria attività in modo indipendente, sopportandone individualmente il relativo rischio, di per sé **non risponde a tale nozione l'associazione temporanea di imprese (ATI)**, la quale designa un fenomeno di raggruppamento di più imprese che per aggiudicarsi un **appalto** presentano un'**offerta unitaria, conservando la propria indipendenza giuridica**: e ciò a prescindere dalla configurazione del raggruppamento come orizzontale, ossia riguardante lo svolgimento di attività omogenee, oppure verticale, cioè riguardante l'esecuzione di attività disomogenee. Non ravvisandosi un unitario soggetto passivo Iva, **non è pertanto consentito** all'associazione temporanea di imprese di avvalersi del meccanismo del **reverse charge**, di cui all'[articolo 17, comma 6, lett. a\), D.P.R. 633/1972](#), ai fini dell'assolvimento dell'imposta.

Con questo principio di diritto, contenuto nella [sentenza n. 30354 del 23.11.2018](#), è stata ribadita la posizione della **Corte di Cassazione** in merito alla non idoneità dell'ATI ad assumere un'autonoma soggettività passiva Iva e, nella specie, ad applicare il sistema dell'inversione contabile qualora agisca in veste di subappaltatrice nell'esecuzione delle prestazioni in ambito edilizio.

Sull'inconfigurabilità dell'ATI come soggetto Iva autonomo e unitario, la Suprema Corte si era già pronunciata con le [sentenze n. 6791 del 20.03.2009](#) e [n. 1396 del 30.01.2003](#), escludendo la tesi secondo cui, per la configurabilità della soggettività d'imposta in capo alle ATI, sarebbe determinante la circostanza che esse si comportino, nell'esecuzione dell'appalto, **in modo unitario e indistinto sia all'interno del raggruppamento che nei confronti dei terzi**, così da perdere la loro autonomia gestionale nei rapporti giuridici posti in essere.

È il caso di osservare che tale tesi è stata avallata dall'Amministrazione finanziaria nei **più recenti documenti di prassi**, aventi riguardo proprio il sistema del *reverse charge* previsto per le prestazioni rese in subappalto dall'ATI.

In particolare, la [risoluzione AdE 246/E/2008](#), rinviando alle indicazioni contenute nella [risoluzione AdE 172/E/2007](#), ha precisato che, *"in linea di principio, l'ATI è, civilisticamente e fiscalmente un soggetto trasparente, che non dà vita ad un autonomo soggetto di diritto. Infatti, elemento decisivo affinché possa determinarsi autonomia soggettiva in capo all'ATI è il fatto che le imprese raggruppate si comportino nell'esecuzione dell'appalto, in modo unitario e indistinto, sia all'intento del raggruppamento stesso che nei confronti dei terzi, perdendo la propria autonomia gestionale nei complessi rapporti giuridici posti in essere."*

*Conseguentemente solo quando l'ATI assume **funzione esterna e, dunque soggettività giuridica**, gli obblighi di fatturazione debbono essere posti in capo alla capogruppo, diversamente rilevando le singole imprese associate come autonomi soggetti di diritto.*

*Inoltre, in base a quanto chiarito con le **circolari del 29 dicembre 2006 n. 37 e del 4 aprile 2007 n. 19**, l'inversione contabile non opera nel caso in cui l'ATI si pone come **appaltatore diretto** e l'esecuzione delle opere è rimessa alle singole imprese associate, in quanto tra quest'ultime e la capogruppo non si configura un contratto di subappalto bensì di **mandato**.*

A sua volta, tale orientamento trae conferma da precedenti documenti di prassi, secondo cui, *“ai fini della configurabilità della soggettività d'imposta in capo alle **associazioni temporanee di impresa** è determinante il fatto che le stesse si comportino, nell'esecuzione dell'appalto, in modo unitario ed indistinto sia all'interno del raggruppamento stesso che nei confronti di terzi; in tali casi, infatti, le singole imprese **perdonano la loro autonomia gestionale nei complessi rapporti giuridici posti in essere**”* ([risoluzione 500161/1991](#)).

Per l'Amministrazione finanziaria, il comportamento “unitario ed indistinto” è ravvisabile nel possesso, da parte dell'ATI, di un **numero di partita Iva**, nonché nella presentazione di **proprie dichiarazioni Iva, dei redditi e dei sostituti d'imposta**, oltre che dall'apertura di **proprie posizioni Inps e Inail**.

Secondo la giurisprudenza della **Corte di Cassazione**, tali elementi non sono, invece, idonei a configurare un'autonoma soggettività passiva d'imposta in capo all'ATI (si veda, in particolare, la **sentenza n. 6791/2009, cit.**).

Con la recente **sentenza n. 30354/2018**, i giudici di legittimità hanno confermato il proprio orientamento, escludendo che la distinzione tra ATI “orizzontali” e ATI “verticali”, desumibile dall'[articolo 37, commi 1 e 2, D.Lgs. 163/2006](#), sia idonea ad attribuire alle prime la soggettività Iva.

L'**ATI orizzontale** è caratterizzata dal fatto che le imprese associate o associate sono portatrici delle medesime competenze per l'esecuzione delle prestazioni costituenti l'oggetto dell'appalto, mentre l'**ATI verticale** è connotata dalla circostanza che l'impresa mandataria apporta competenze incentrate sulla prestazione prevalente, diverse da quelle delle mandanti, le quali possono avere competenze differenziate anche tra di loro.

Ad avviso della **Suprema Corte**, non è possibile qualificare l'**ATI orizzontale** come un autonomo soggetto passivo, assumendo che le imprese in essa confluite non esercitino la propria attività economica in modo indipendente, ossia non sopportino individualmente il rischio riguardante la propria attività.

Dall'[articolo 37, comma 4, DLgs. 163/2006](#) si evince infatti che, anche nel caso di ATI orizzontale, le imprese raggruppate sono obbligate a specificare, all'atto della partecipazione alla competizione, la **“parte” di prestazione da eseguire** e, inoltre, sul piano delle

**responsabilità**, nelle ATI orizzontali ciascuna delle imprese riunite è responsabile solidalmente nei confronti della stazione appaltante, mentre nelle ATI verticali le mandanti rispondono ciascuna per le prestazioni assunte e la mandataria risponde in via solidale con ciascuna delle imprese mandanti in relazione alle rispettive prestazioni secondarie ([articolo 37, comma 5, D.Lgs. 163/2006](#)).

Ne consegue, concludono i giudici di legittimità, che la configurazione come ATI, sia verticale che orizzontale, esclude che la stessa si qualifichi come **soggetto passivo Iva**, sicché l'**ATI** non può applicare il meccanismo del **reverse charge** di cui all'[articolo 17, comma 6, lett. a\), D.P.R. 633/1972](#).

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione

## REVERSE CHARGE E SPLIT PAYMENT

[Scopri le sedi in programmazione >](#)