Dott. Emilio Pacella
Revisore Legale
C.T.G.

Dott. Luca Pacella
Revisore Legale
C.T.G.

CIRCOLARE N. 51/2023

Pordenone, 12 ottobre 2023

Ai gentili Clienti

Loro sedi

NOLEGGIO MEZZI MECCANICI CON OPERATORE: *REVERSE CHARGE* SOLO SE SI TRATTA DI APPALTO

Con alcune sentenze la Corte di Cassazione ha affermato che il noleggio di mezzi (escavatori, gru, etc.) compreso dell'operatore che aziona il mezzo stesso (definito "*nolo a caldo*"), prevede l'applicazione del *reverse charge* unicamente nel caso il rapporto sia un vero e proprio appalto; tale posizione, peraltro in linea con precedenti pronunce dell'Amministrazione Finanziaria, conferma quindi che i corrispettivi addebitati per il noleggio "*ad ore*" del mezzo, anche se corredato dal personale necessario per il suo funzionamento, devono essere fatturati con le modalità ordinarie, ossia con la rivalsa dell'Iva.

L'inversione contabile per i subappalti

Quando ad una determinata operazione risulta applicabile l'inversione contabile (o *reverse charge*) l'Iva sull'operazione viene assolta con modalità differenti rispetto a quelle ordinarie previste nel comparto impositivo dell'imposta sul valore aggiunto; quando risulta applicabile tale meccanismo derogatorio, anziché addebitare in rivalsa l'imposta, il cedente/prestatore emettere una fattura senza indicazione dell'Iva dovuta sull'operazione, in quanto tale imposta deve essere assolta tramite integrazione del documento da parte del cessionario/committente. Il cessionario/committente si renderà pertanto debitore dell'imposta e, qualora non esistano elementi che si pongano a limitazione, potrà detrarre l'imposta assolta.

Quindi nei fatti, non vi sono conseguenze economiche, ma si modifica soltanto il soggetto chiamato ad assolvere l'imposta. Sono numerose nel nostro ordinamento le ipotesi nelle quali trova applicazione il *reverse charge*: tra queste una delle prime introdotte è quella del subappalto nel settore edile.

L'articolo 17, comma 6, lettera a), D.P.R. 633/1972 regolamenta l'inversione contabile per le prestazioni di servizi rese da subappaltatori nei confronti dell'appaltatore principale nel settore dell'edilizia; questa disposizione trova applicazione quando non opera il *reverse charge* per le prestazioni di servizi *"di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento",* ai sensi della successiva lettera a-ter) all'articolo 17, comma 6, lettera a), D.P.R. 633/1972.

L'inversione contabile per il subappalto fa riferimento alle prestazioni rese nel settore edile; tale requisito risulta soddisfatto quando le prestazioni rese, tanto dall'appaltatore quanto dal subappaltatore, siano riconducibili alle categorie di attività elencate nella Sezione F ("*Costruzioni*") della Tabella Ateco 2007.

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA. 01345130932 ***www.studio-pacella.it*** ***e-mail: info@studio-pacella.it***

Non è determinante il fatto che il soggetto passivo sia identificato con un codice Ateco della Sezione F, essendo comunque necessario fare riferimento alla attività da questi effettivamente svolta.

Il "*nolo e caldo*"

Nel noleggio di veicoli industriali e apparecchi meccanici, normalmente si è soliti distinguere le seguenti 2 tipologie:

- da una parte si considera il "*nolo a freddo*" o senza conducente, caratterizzato dal fatto che il soggetto che noleggia fornisce solo il macchinario;
- al contrario, nel "*nolo a caldo*" il noleggiante mette a disposizione dell'imprenditore, oltre al macchinario richiesto, anche un proprio operatore con una specifica competenza per il suo utilizzo.

In dottrina da tempo si era diffusa la convinzione per cui tutti i noleggi di macchinari, in via generale, fossero da escludere dall'inversione contabile, sia (ovviamente) per i noli a freddo, ma anche per i noli a caldo. Questi ultimi, infatti, sarebbero esclusi dal *reverse charge* nel momento in cui oggetto del contratto è, appunto, il noleggio del bene, mentre vi ricadono se è prevista l'assunzione di un'obbligazione di risultato, realizzandosi in tal caso, sostanzialmente, un subappalto. La distinzione tra l'una e l'altra tipologia contrattuale non può, invece, basarsi sulla prevalenza della manodopera rispetto alla componente noleggio, ma occorre indagare quali sono state le specifiche pattuizioni tra le due parti.

Sul tema si era espressa nel 2007 anche Assonime (con le circolari n. 45 e n. 50), evidenziando come il "*nolo a caldo*" in linea generale configura una fattispecie contrattuale in cui prevalgono gli elementi propri del contratto di locazione (con esclusione dal meccanismo del *reverse charge*), ma al contempo, nel settore edile, possono sussistere ipotesi in cui sono poste in essere vere e proprie prestazioni di subappalto.

La questione è stata esaminata anche dalla Corte di Cassazione con le ordinanze n. 11001 e n. 11003 del 26 aprile 2023, pronunciandosi circa la modalità con la quale l'imposta debba essere assolta nell'ambito di tale tipologia di contratto.

Secondo i giudici della Suprema Corte, le prestazioni di "*nolo a caldo*", rese nei confronti di un appaltatore, non sono di regola equiparabili a un subappalto e, per questa ragione, scontano l'imposta secondo le modalità ordinarie. In particolare, hanno osservato che, sebbene il codice dei contratti pubblici allora vigente qualificasse come contratti di subappalto anche quelli di "*nolo a caldo*", la medesima qualificazione assume rilevanza immediata nel solo ambito amministrativo. Infatti, l'articolo 118, D.Lgs. 163/2006, nel ricomprendere il "*nolo a caldo*" nel subappalto precisa come tale qualificazione valga ai soli "*fini del presente articolo*".

Conseguentemente, sulla base di quanto detto, i giudici di legittimità hanno escluso che la disposizione richiamata possa assumere rilievo in materia tributaria e, di conseguenza, al "*nolo a caldo*" non è applicabile in *reverse charge*.

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA.
01345130932**www.studio-pacella.it** **e-mail: info@studio-pacella.it**

In particolare, aggiunge la Cassazione, questo perché nel caso di specie era stato rilevato come il prestatore del servizio di "*nolo a caldo*" sarebbe stato chiamato a eseguire un'opera senza autonomia organizzativa; pertanto, anche secondo la Cassazione, per la qualificazione dell'operazione sono centrali le pattuizioni contrattuali tra le 2 parti.

Sul tema della centralità dell'organizzazione del prestatore e quindi delle pattuizioni contrattuali, consta anche la risoluzione n. 205/E/2007 nella quale si afferma che i noli a caldo sono soggetti al meccanismo del "*reverse charge*" solo se il prestatore non è un "*mero esecutore*" materiale delle direttive impartite dal committente. Occorre, in altri termini, che la prestazione sia svolta secondo lo schema del contratto di subappalto in assenza di un vincolo di subordinazione, ossia con organizzazione in proprio del lavoro e con la conseguente assunzione dei relativi rischi.



In definitiva, se il corrispettivo pattuito è commisurato alle ore di utilizzo effettivo del mezzo con il manovratore, a prescindere dal risultato ottenuto, non è possibile affermare che l'accordo sia inquadrabile in un subappalto, con la conseguenza che il prestatore deve assoggettare a Iva la prestazione, senza applicare il sistema dell'inversione contabile.

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA.
01345130932**www.studio-pacella.it** **e-mail: info@studio-pacella.it**