



Ministero delle Finanze

DIPARTIMENTO DELLE ENTRATE

DIR.CENTRALE: AFFARI GIURIDICI E CONTENZ. TRIBUTARIO

Circolare del 18/02/1999 n. 45

Oggetto:

I.V.A. - Articolo 74, comma 4-bis, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - Regime I.V.A. della subfornitura nelle attivita' produttive - Articolo 8, comma 1, legge 18 giugno 1998, n. 192.

Sintesi:

La legge n. 192/1998 ha introdotto nell'ordinamento giuridico, individuandolo e disciplinandolo, un nuovo tipo di contratto: la subfornitura nelle attivita' produttive. Per tale nuovo contratto e' previsto uno specifico regime IVA agevolativo: il subfornitore ha la facolta' di effettuare il versamento dell'imposta con cadenza trimestrale, senza che si dia luogo all'applicazione degli interessi.

Testo:

I N D I C E

Premessa

1. Ambito applicativo dell'agevolazione recata dall'articolo 8, comma 1, della legge 18 giugno 1998, n. 192
2. Liquidazioni e versamenti trimestrali
3. Disposizioni transitorie e finali

P R E M E S S A

La legge 18 giugno 1998, n. 192, pubblicata nella G.U. del 22 giugno 1998, serie generale n. 143, ha introdotto nel nostro ordinamento giuridico la nuova figura del contratto di subfornitura nelle attivita' produttive ed ha provveduto a dettarne la relativa disciplina.

Tale nuova disciplina nel riconoscere la figura del contratto di subfornitura, quale forma di contratto progressivamente affermatasi nella prassi, ha introdotto alcune prescrizioni ingeribili finalizzate a tutelare, nell'esecuzione del contratto, la posizione del subfornitore.

La citata legge n. 192 del 1998 si compone di undici articoli:

- l'articolo 1 definisce il contratto di subfornitura;
- l'articolo 2 regola la forma ed il contenuto del contratto;
- l'articolo 3 definisce i termini di pagamento;
- gli articoli 4, 5, 6 e 7 disciplinano rispettivamente il divieto di interposizione, la responsabilita' del subfornitore, la nullita' di clausole e la proprieta' del progetto;
- l'articolo 8 regola il regime I.V.A. delle operazioni di subfornitura;
- gli articoli 9, 10 e 11 concernono rispettivamente l'abuso di dipendenza economica, la conciliazione e arbitrato e l'entrata in vigore della nuova normativa.

In particolare, il comma 1 dell'articolo 8 sopramenzionato ha inserito all'articolo 74 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dopo il quarto comma il seguente, che va definito 4-bis, cosi' formulato: "Nel caso di operazioni derivanti da contratti di subfornitura, qualora per il pagamento del prezzo sia stato pattuito un termine successivo alla consegna del bene o alla comunicazione dell'avvenuta esecuzione della prestazione, il subfornitore puo' effettuare il versamento con cadenza trimestrale, senza che si dia luogo all'applicazione di interessi".

Con detta norma il legislatore ha voluto in sostanza ridefinire il regime di versamento dell'I.V.A. nei rapporti di subfornitura nelle attivita' produttive in considerazione del fatto che i subfornitori, emettendo di regola la fattura non appena ultimata la prestazione o effettuata la consegna del bene e, quindi, in un momento anteriore rispetto a quello in cui di solito avviene il pagamento del corrispettivo, diventano debitori dell'imposta risultante dalla fattura anche in assenza del pagamento della stessa da parte del committente.

Cio' premesso, con la presente circolare si richiama l'attenzione degli Uffici sulle novita' introdotte dall'articolo 8, comma 1, della legge n. 192 del 1998 in ordine al regime I.V.A. delle operazioni di subfornitura, fornendo nel contempo le relative direttive in merito ai riflessi applicativi.

1. Ambito applicativo dell'agevolazione recata dall'articolo 8, comma 1, della legge 18 giugno 1998, n. 192.

L'articolo 8 della legge n. 192 del 1998, individua indirettamente la tipologia delle prestazioni rientranti nell'ambito applicativo della disposizione in rassegna.

Il comma 1 della citata norma, infatti, fa esplicito riferimento ad operazioni derivanti da contratti di subfornitura.

Tale tipo di contratti sono espressamente definiti nell'articolo 1 della legge in esame come quei contratti nei quali un imprenditore si impegna ad effettuare per conto di una impresa committente lavorazioni su prodotti semilavorati o su materie prime forniti dalla committente medesima, o si impegna a fornire all'impresa prodotti o servizi destinati ad essere incorporati o comunque ad essere utilizzati nell'ambito dell'attivita' economica del committente o nella produzione di un bene complesso, in conformita' a progetti esecutivi, conoscenze tecniche e tecnologiche, modelli o prototipi forniti dall'impresa committente.

Gia' da tale definizione si evincono i requisiti, soggettivi ed oggettivi, essenziali del nuovo contratto tipico:

- le parti contraenti (subfornitore e committente) devono rivestire la qualita' di imprenditore;

- la prestazione deve essere effettuata in conformita' alle prescrizioni fornite dal committente e puo' specificatamente consistere in lavorazioni su prodotti semilavorati o su materie prime forniti dall'impresa committente ovvero nel fornire all'impresa committente prodotti o servizi destinati ad essere incorporati o comunque ad essere utilizzati nell'ambito dell'attivita' economica del committente o nella produzione di un bene complesso.

E', inoltre, opportuno precisare che, a norma dell'articolo 2 della legge n. 192 del 1998, il contratto deve essere necessariamente stipulato in forma scritta a pena di nullita' secondo le modalita' indicate dal medesimo articolo 2.

Va, altresi', evidenziato che nel contratto in esame devono essere specificati, ai sensi degli articoli 2 e 3 della legge appena menzionata:

- i requisiti specifici del bene o del servizio richiesti dal committente;

- il prezzo pattuito per i beni o servizi che deve essere determinato o determinabile in modo chiaro e preciso;

- i termini e le modalita' di consegna e di collaudo;

- i termini di pagamento della subfornitura e gli eventuali sconti in caso di pagamento anticipato rispetto alla consegna.

Pertanto, l'agevolazione recata dalla norma in esame e' applicabile al contratto di subfornitura, come sopra individuato, con esclusione di tutti i contratti:

- non rientranti nella definizione di cui all'articolo 1 della legge in rassegna;

- non aventi la forma ed il contenuto di cui agli articoli 1, 2 e 3;

- aventi ad oggetto la fornitura di materie prime, di servizi di pubblica utilita' e di beni strumentali non riconducibili ad attrezzature (articolo 1, comma 2, legge n. 192 del 1998).

Si ritiene opportuno, infine, evidenziare che il subfornitore non puo' assumere la veste di mero intermediario fra il committente e coloro che provvedono alla fornitura dei beni rispondenti ai requisiti richiesti. A tal riguardo l'articolo 4 della legge n. 192 del 1998 stabilisce, infatti, che la fornitura dei beni e servizi oggetto del contratto di subfornitura non puo', a sua volta, essere ulteriormente affidata in subfornitura, senza l'autorizzazione del committente, per una quota superiore al 50 per cento del valore della fornitura, salvo che le parti nel contratto non abbiano indicato una misura maggiore.

Rientrano, pertanto, nella disposizione agevolativa anche le ipotesi di ulteriore affidamento in subfornitura di una parte di beni e servizi oggetto del contratto di subfornitura a condizione che presentino tutti i requisiti previsti dalla legge n. 192 del 1998.

2. Liquidazioni e versamenti trimestrali.

Come accennato in premessa, l'articolo 8, comma 1, della legge in esame consente al subfornitore di effettuare il versamento dell'I.V.A. relativa alle operazioni di subfornitura con cadenza trimestrale e senza l'applicazione di interessi.

Agli effetti fiscali che qui interessano, tale facolta' viene concessa a condizione che per il pagamento del prezzo sia stato pattuito un termine successivo:

- alla consegna del bene, se la subfornitura e' configurabile come cessione di beni;

- alla comunicazione dell'avvenuta esecuzione della prestazione, se la subfornitura e' configurabile come prestazione di servizi.

Esulano, pertanto, dalla disposizione agevolativa tutte le operazioni per le quali il pagamento del corrispettivo - anche se parziale, ma in tal caso limitatamente all'importo fatturato - avviene anteriormente o contestualmente alla consegna del bene o alla comunicazione dell'avvenuta esecuzione della prestazione.

Con riferimento alle concrete modalita' di applicazione della disposizione agevolativa per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi per le quali ci si puo' avvalere della facolta' di trimestralizzazione dalla stessa accordata si osserva quanto segue.

Per le cessioni di beni, come ricordato, della facolta' in parola ci si puo' avvalere ove per il pagamento del prezzo sia stato pattuito un termine successivo alla data della consegna. Ne consegue che per le consegne con fatturazione immediata, puo' farsi riferimento alla data della fattura, che coincide con quella della consegna, competendo quindi la facolta' di trimestralizzazione nei casi in cui sia pattuito che il pagamento del corrispettivo debba essere eseguito entro una data successiva a quella di emissione della fattura; per le operazioni per le quali ci si avvalga della fatturazione differita puo' farsi riferimento alla data del documento di cui al D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472, competendo quindi per tali operazioni il beneficio accordato dalla norma anche nei casi in cui sia pattuito che il pagamento del corrispettivo debba essere eseguito alla data di emissione della fattura, che in tale ipotesi e' ovviamente successiva alla data della consegna.

Si precisa che per le cessioni periodiche o continuative di beni (che a norma dell'articolo 6 del D.P.R. n. 633 del 1972, si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo o, se precedente, alla data della loro fatturazione), con esecuzione reiterata di pluralita' di consegne in un determinato periodo di tempo stabilito contrattualmente (periodo settimanale, decadale, quindicinale, ecc.), per valutare l'operativita' della norma agevolativa si deve far riferimento non alle singole consegne nel suddetto periodo, ma alla globalita' delle consegne eseguite in tale periodo, e quindi la facolta' di cui trattasi compete se contrattualmente e' pattuito che il pagamento debba essere eseguito in data successiva alla scadenza di tale periodo.

Per le prestazioni di servizi, ove l'avvenuta esecuzione della prestazione non forma oggetto di specifica comunicazione, agli effetti della disposizione agevolativa puo' assumersi a riferimento la data della fattura, dovendosi ritenere che assolva anche a tale funzione di comunicazione dell'avvenuta esecuzione la richiesta del pagamento del corrispettivo delle prestazioni eseguite e nella fattura indicate; la facolta' di trimestralizzazione dei versamenti e' quindi da ritenersi accordata a condizione che per il pagamento del prezzo sia stato pattuito un termine successivo alla data della fattura. Si precisa che i subfornitori che intendono avvalersi della predetta facolta' non hanno alcun obbligo di comunicazione agli Uffici competenti della scelta effettuata in tal senso.

Per quanto concerne il contenuto dell'agevolazione si rileva che l'articolo 8 non intacca per le operazioni in esame il principio della unitarieta', sia con riferimento all'I.V.A. a debito che con riferimento dell'I.V.A. ammessa in detrazione, della liquidazione mensile o trimestrale, consentendo soltanto al contribuente che intende avvalersene di versare trimestralmente, senza interessi, l'ammontare dell'I.V.A. imputabile alle operazioni di subfornitura in esame ogni qual volta per il loro pagamento sia stato pattuito un termine successivo alla consegna o alla ultimazione della prestazione. Ne consegue che rimangono fermi i termini e le modalita' di

fatturazione, registrazione e di liquidazione del tributo anche relativamente alla subforniture.

I subfornitori che intendono avvalersi della agevolazione, se effettuano solo operazioni di subfornitura richiamate nell'articolo 8, una volta eseguite le liquidazioni mensili, provvedono a versare l'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni di subfornitura con cadenza trimestrale, senza interessi. I contribuenti trimestrali di cui all'articolo 33 del D.P.R. n. 633 del 1972 eseguono i versamenti conseguenti alle liquidazioni dei primi tre trimestri solari senza applicazione di interessi; per il quarto trimestre, al versamento dell'imposta si procede entro il 16 febbraio senza applicazione di interessi, ovvero di tale imposta puo' tenersi conto in sede di liquidazione del quarto trimestre operata con la dichiarazione annuale, ma in tal caso con applicazione di interessi sull'ammontare complessivo dell'imposta da versare.

A tal proposito, si ricorda che, in considerazione del fatto che l'articolo 8, comma 1, ha inserito la disposizione agevolativa di cui trattasi nell'articolo 74 del D.P.R. n. 633 del 1972 dopo il comma 4, detti adempimenti, in conformita' alla disciplina prevista per i soggetti di cui al medesimo comma 4, dovranno essere effettuati alle seguenti scadenze:

- 16 maggio per il primo trimestre;
- 16 agosto per il secondo trimestre;
- 16 novembre per il terzo trimestre;
- 16 febbraio dell'anno di imposta successivo per il quarto trimestre.

Ovviamente, qualora le suddette scadenze dovessero cadere di sabato o di giorno festivo, il versamento e' considerato tempestivo se effettuato il primo giorno non festivo successivo.

La presenza di altre attivita' o di operazioni di subfornitura per le quali non si rende operante il differimento del versamento della relativa I.V.A. non influisce sulla unitarieta' della liquidazione, ne' decurta l'ammontare dell'I.V.A. da versare trimestralmente senza interessi.

Pertanto, operate le singole liquidazioni mensili, il contribuente puo' ridurre l'ammontare dell'I.V.A. da versare di un importo pari a quello dell'I.V.A. relativa alle subforniture considerate nella liquidazione del mese, differendone il versamento alla sopraricordata cadenza trimestrale, senza interessi.

I contribuenti trimestrali di cui all'articolo 33 del D.P.R. n. 633 del 1972, fino a concorrenza dell'ammontare dell'I.V.A. afferente le subforniture computate per il trimestre, possono effettuare i relativi versamenti periodici senza interessi.

Per il quarto trimestre gli interessi non sono dovuti, a condizione che l'I.V.A. relativa alle subforniture sia versata entro il 16 febbraio.

E' altresi' da precisare che i contribuenti mensili che si avvalgono della facolta' di differire il versamento dell'I.V.A. relativo alle subforniture, quando il termine per l'esecuzione della liquidazione relativa ad un dato mese coincide con il termine per l'esecuzione del versamento dell'I.V.A. relativa alle subforniture di un trimestre dello stesso anno, possono eseguire un unico versamento, tenendo conto dell'eventuale eccedenza detraibile risultante dalla predetta liquidazione mensile.

3. Disposizioni transitorie e finali.

L'articolo 11 della legge n. 192 del 1998, stabilisce, come sopra precisato, che la normativa in esame entra in vigore a partire dal 20 ottobre 1998, in quanto la suddetta legge e' stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale - Serie generale - del 22 giugno 1998.

Si ritiene, pertanto, che la disposizione agevolativa di cui all'articolo 8, comma 1, si applica, ai fini dell'I.V.A., alle operazioni effettuate a partire dalla suddetta data, nonche' alle operazioni dipendenti dai contratti di subfornitura in essere alla medesima data del 20 ottobre 1998, sempreche' presentino tutti i requisiti richiesti dalla legge n. 192 del 1998.

Si precisa, infine, che per il versamento dell'acconto da eseguire entro il 27 dicembre di ciascun anno, restano fermi i criteri di determinazione dei relativi importi prescindendo dalla particolare disposizione agevolativa in rassegna.

Gli Uffici e le Associazioni in indirizzo sono pregati di curare la massima divulgazione del contenuto della presente circolare.

Si allega, per utilita' di consultazione, il testo della legge 18

Circolare del 18/02/1999 n. 45

giugno 1998, n. 192.