

RISOLUZIONE N. 79/E



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali

Roma, 21/12/2020

OGGETTO: Modalità di recupero di maggiori versamenti effettuati a titolo di Iva in regime di scissione dei pagamenti (split payment) ai sensi dell'art. 17-ter del d.P.R. 26 ottobre 1972, n.633, in assenza di emissione di nota di variazione in diminuzione di cui all'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La Provincia istante rappresenta che, ai sensi dell'art. 17-ter del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, effettua i versamenti Iva in regime di scissione dei pagamenti (c.d. *split payment*) all'Erario e, in caso di emissione da parte delle imprese di note di variazione, recupera l'Iva pagata in misura eccessiva a scomputo dei successivi versamenti.

L'istante rappresenta che, nell'ambito dei contratti pubblici con soglie di rilevanza comunitaria, richiede garanzia fideiussoria agli appaltatori in ossequio all'art. 35, comma 18, del d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50. Tale norma prevede che «*sul valore del contratto di appalto viene calcolato l'importo dell'anticipazione del prezzo pari al 20 per cento da corrispondere all'appaltatore entro quindici giorni dall'effettivo inizio della prestazione. L'erogazione dell'anticipazione è subordinata alla costituzione di*

garanzia fideiussoria bancaria o assicurativa di importo pari all'anticipazione maggiorato del tasso di interesse legale applicato al periodo necessario al recupero dell'anticipazione stessa secondo il cronoprogramma della prestazione. (...) L'importo della garanzia viene gradualmente ed automaticamente ridotto nel corso della prestazione, in rapporto al progressivo recupero dell'anticipazione da parte delle stazioni appaltanti. Il beneficiario decade dall'anticipazione, con obbligo di restituzione, se l'esecuzione della prestazione non procede, per ritardi a lui imputabili, secondo i tempi contrattuali. Sulle somme restituite sono dovuti gli interessi legali con decorrenza dalla data di erogazione della anticipazione».

Nell'ambito della propria attività istituzionale, l'istante provvede a richiedere in garanzia anche l'importo dell'Iva in aggiunta all'importo relativo al valore dell'anticipazione, pur non avendo versato la stessa all'appaltatore bensì all'Erario.

Sebbene l'art. 35, comma 18, del d.lgs. n. 50 del 2016 determina l'anticipazione con riferimento a grandezze imponibili, secondo la Provincia, ancorché giustamente non esplicitato all'interno del comma 18 in quanto insito nella norma Iva, non vi è dubbio che sull'importo dell'anticipazione si applichi l'Iva secondo il medesimo regime previsto per il contratto e, nel caso specifico, in regime di *split payment*. Parimenti, con riferimento alla fideiussione, il comma 18 medesimo utilizza la terminologia di "*importo pari all'anticipazione*": ciò

discende dal fatto che sempre si ha riferimento alle grandezze contrattuali, sulle quali l'applicazione dell'Iva è conseguenza.

A fronte delle richieste da parte dell'istante di garanzie comprensive dell'importo dell'Iva, gli appaltatori lamentano un aggravio economico proprio per dover rilasciare garanzia su importi (l'Iva in regime di *split payment*) mai incassati.

L'istante, d'altro canto, in attività istituzionale, rimane incisa dell'Iva assolta sulla fattura di acconto ricevuta e, quindi, se la fideiussione deve avere la funzione di garantire il committente della possibilità di integrale recupero del costo dell'anticipazione, ha finora ritenuto che essa debba estendersi anche all'Iva nonostante

il regime dello *split payment*.

La questione non si porrebbe qualora, nei casi di restituzione dell'anticipazione, l'appaltatore emettesse regolare nota di credito nei confronti dell'istante: infatti quest'ultima, con la nota di credito, può provvedere al recupero dell'Iva poiché anche la nota di credito sarà in *split payment* e, quindi, il recupero, anche in attività istituzionale, diviene automatico.

Il problema sorgerebbe, invece, nella casistica dell'impresa che non dovesse emettere regolare nota di credito (ad esempio, soggetto che si rende irreperibile, avvenuta cessazione della partita Iva dell'impresa, o imprenditore individuale deceduto senza prosecuzione dell'attività da parte degli eredi, e, comunque, tutte le casistiche in cui l'appaltatore non emettesse fattura per volontà contraria) e, quindi, l'istante dovesse comunque escutere la fideiussione.

In linea di principio generale, è consentito richiedere all'Erario il rimborso dell'imposta, ma nel caso di specie sussistono criticità in ordine al soggetto legittimato ad inoltrare la richiesta, nonché alla possibilità di recuperi automatici da parte dell'istante pur in assenza di ricevimento di nota di credito da parte dell'appaltatore, in quanto il soggetto legittimato a richiedere il rimborso è il "debitore dell'imposta" in qualità di cedente o prestatore (tranne nei casi di *everse charge*).

Nel caso specifico, osserva l'istante, il regime dello *split payment* genera una sorta di distorsione: il debitore dell'imposta rimane il soggetto che ha emesso la fattura (*rectius*, il cedente/prestatore), mentre chi ha materialmente versato l'imposta all'Erario è il committente. In altri termini, il committente che richiede il rimborso all'Erario dell'Iva esposta in una fattura ricevuta in regime di *split payment* potrebbe vedersi respinta l'istanza per difetto di legittimazione.

Per tali motivi l'istante, in attività istituzionale, ha tenuto una linea di maggior rigore proprio al fine di non incorrere nel rischio di trovarsi nella situazione di subire il danno del mancato recupero dell'imposta.

Alla luce di quanto sopra esposto, ritenendo opportuno mutare linea di indirizzo

e valutare la possibilità di non richiedere fideiussione anche a copertura dell'Iva sulle fatture di *split payment* ricevute, l'istante chiede se nella fattispecie sopra descritta di assenza di emissione di nota di accredito da parte dell'appaltatore che dovesse restituire l'anticipazione a mezzo escussione della fideiussione, sia possibile per la Provincia recuperare l'Iva versata in sede di pagamento della fattura di anticipazione mediante scomputo dei successivi

versamenti Iva da effettuare nell'ambito del meccanismo della scissione dei pagamenti e, in subordine, mediante richiesta di rimborso all'Erario.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Nel caso in cui l'istante non ricevesse nota di credito dall'appaltatore, ma incamerasse comunque l'importo dell'anticipazione in precedenza erogata all'impresa limitatamente all'ammontare imponibile, si genererebbe una situazione Iva indebitamente versata all'Erario.

Infatti, come specificato dall'istante in sede di documentazione integrativa, a fronte della fattura ricevuta per l'anticipazione erogata all'impresa in regime di *split payment*, l'istante versa la relativa Iva all'Erario.

In caso di recupero dell'anticipazione mediante escussione della fideiussione, si viene a configurare una situazione in cui non vi è, da parte dell'istante, corresponsione (talora parziale, talora integrale) di corrispettivo per prestazione di servizio ricevuta; manca, quindi, prosegue l'istante, il presupposto oggettivo per l'applicazione dell'imposta ed essa deve essere recuperata dalla Provincia in quanto in precedenza versata su tali somme (l'anticipazione) successivamente riacquisite.

Se il recupero dell'anticipazione non è documentato da nota di credito ricevuta dall'ente, l'Iva precedentemente versata da quest'ultima rimarrebbe indebitamente acquisita dall'Erario.

Posto che il versamento dell'Iva è stato in origine eseguito dalla Provincia, il

diritto al recupero sorge in capo alla stessa, che, pertanto, ritiene corretto recuperare tale imposta automaticamente sui versamenti di Iva in *split payment* istituzionale immediatamente successivi a quello di incameramento della fideiussione, trattandosi di indebito oggettivo.

L'istante predisporrebbe un prospetto analitico dal quale sarebbe sempre possibile ricostruire l'ammontare portato in diminuzione dai versamenti di Iva in *split payment* del mese a fronte delle inadempienze dell'appaltatore e del recupero delle anticipazioni in discorso.

Alternativamente, l'istante - pur non essendo il debitore dell'imposta - ritiene di essere il soggetto legittimato a richiedere all'Erario il rimborso dell'Iva che risultasse indebitamente versata a seguito del recupero dell'anticipazione presso l'appaltatore, in quanto soggetto che ha provveduto a versare tale Iva all'Erario in sede di ricevimento della fattura.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rappresenta che la risposta all'interpello prescinde dalla questione extrafiscale relativa alla determinazione dell'importo della fideiussione richiesta dall'ente istante a garanzia dell'anticipazione fornita ai sensi del sopra citato articolo 35, comma 18, del d.lgs. n. 50 del 2016.

La legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di stabilità 2015), all'articolo 1, comma 629, lettera *b*), ha modificato il decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, introducendo l'articolo 17-*ter*, recante il meccanismo della scissione dei pagamenti (c.d. *split payment*).

In particolare, l'articolo 17-*ter*, al comma 1, come modificato dall'art. 1, comma 1, lettera a) del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50 - convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96 - prevede che «*Per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di amministrazioni pubbliche, come*

definite dall'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni e integrazioni, per le quali i cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto, l'imposta è in ogni caso versata dai medesimi secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze».

Al riguardo, sono stati forniti chiarimenti con le circolari n. 1/E del 9 febbraio 2015, n. 15/E del 13 aprile 2015 e n. 27/E del 7 novembre 2017.

In particolare, nelle citate circolari è stato chiarito che, nell'ipotesi in cui il fornitore, ricorrendo i presupposti di cui all'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, emetta una nota di variazione in diminuzione, se la stessa si riferisce ad una fattura originaria emessa in regime di *split payment*, la stessa dovrà essere numerata, indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla fattura originaria.

Conseguentemente, la Pubblica Amministrazione committente o cessionaria:

- nel caso di acquisto effettuato in ambito commerciale, in considerazione delle modalità seguite per la registrazione dell'originaria fattura, dovrà provvedere alla registrazione della nota di variazione nel registro "IVA vendite" di cui agli artt. 23 e 24 del d.P.R. n. 633 del 1972, fermo restando la contestuale registrazione nel registro "IVA acquisti" di cui all'articolo 25 del medesimo decreto, al fine di stornare la parte di imposta precedentemente computata nel debito e rettificare l'imposta detraibile;

- nel caso in cui l'acquisto sia stato destinato alla sfera istituzionale non commerciale, in relazione alla parte d'imposta versata in eccesso, rispetto all'IVA indicata nell'originaria fattura, potrà computare tale maggior versamento a scomputo dei successivi versamenti IVA da effettuare nell'ambito del meccanismo della scissione dei pagamenti.

Pertanto, si ritiene che, nel caso di specie, in assenza di emissione da parte del fornitore di una nota di variazione in diminuzione di cui all'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, non sia possibile per la Provincia istante computare maggiori versamenti

effettuati a titolo di Iva a scomputo dei successivi versamenti Iva da effettuare nell'ambito del meccanismo della scissione dei pagamenti.

In tale ipotesi, si può ritenere che la Provincia istante possa presentare all'Amministrazione Finanziaria un'istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 21, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, provando che:

- l'Iva versata dall'istante a fronte della fattura di anticipazione ricevuta e richiesta a rimborso non sia effettivamente più dovuta e che sussiste una fattispecie di pagamento indebito oggettivo o di arricchimento senza causa da parte dell'Amministrazione finanziaria in relazione all'Iva versata;

- l'appaltatore non può più emettere nota di variazione ai sensi dell'articolo 26 del medesimo d.P.R. n. 633.

Tale soluzione deriva dal particolare meccanismo dello *split payment*, secondo il quale le Pubbliche Amministrazioni committenti-cessionarie, ancorché non rivestano la qualifica di debitori di imposta, tuttavia, sono i soggetti che devono materialmente versare all'Erario l'Iva addebitata loro dai fornitori.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)