

Risposta n. 109

OGGETTO: IVA - Non imponibilità articolo 9, primo comma, n. 6) del d.P.R. n. 633 del 1972 - Split payment - Erroneo comportamento del cessionario - Sanzioni

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

QUESITO

La Società ALFA (in seguito, "ALFA", "Società o "Istante") riferisce di svolgere attività di progettazione, produzione e installazione di sistemi di segnalazione luminosa aeroportuali, fornendo materiale a strutture aeronautiche, in forza di contratti conclusi a seguito di gara o trattativa privata.

ALFA rappresenta di aver fornito materiali per impianti voli notte ad un Aeroporto (di proprietà di un soggetto "pubblico"), a esclusione della posa in opera, effettuata in economia dallo stesso aeroporto.

Per esplicita richiesta di quest'ultimo e con parere contrario dell'Istante, le forniture di cui trattasi sono state fatturate in regime di non imponibilità IVA *ex* articolo 9, primo comma, n. 6), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito anche "Decreto IVA").

Questo rapporto di fornitura è stato oggetto di verifica fiscale, con riguardo alle annualità dal 2013 al 2017, che ha accertato l'erronea applicazione del regime di non

imponibilità IVA previsto da citato articolo 9, comma 1, n. 6). Le contestazioni relative alle annualità 2013, 2014, 2016 e 2017 sono state definite ai sensi dell'articolo 1 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119 convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, mentre l'annualità 2015 mediante atto di accertamento con adesione, emesso ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

ALFA fa presente che le contestazioni mosse dall'Agenzia delle Entrate sono subito state portate a conoscenza dell'Aeroporto, il quale, tuttavia, ad oggi rifiuta di accettare le fatture trasmesse dalla Società in via telematica in regime di scissione dei pagamenti (cd. *split payment*) di cui all'articolo 17-ter del Decreto IVA. A parere, infatti, del committente le operazioni di cui trattasi devono essere considerate non imponibili ai fini IVA ai sensi dell'articolo 9, comma 1, n. 6), del Decreto IVA.

L'Istante ha ottenuto ulteriori analoghe commesse dall'Aeroporto aventi sempre ad oggetto la mera fornitura di materiale elettrico e altri componenti per impianti luminosi voli notte e al fine di evitare ulteriori verifiche fiscali chiede di sapere:

1) se le forniture di materiale per impianti voli notte debbano o meno ritenersi non imponibili agli effetti dell'IVA, ai sensi dell'articolo 9, comma 1, n. 6), del Decreto IVA;

2) quali siano le corrette modalità di adempimento dell'obbligo del versamento dell'imposta nonché le conseguenze sul piano sanzionatorio - con particolare riguardo all'applicabilità degli articoli 6, comma 5, e 10 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 - qualora l'Aeroporto persista nel rifiutare di versare l'IVA in *split payment*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Quesito 1

L'Istante fa presente, in primo luogo, che i contratti in corso di esecuzione e

quelli futuri stipulati con l'Aeroporto *"corrispondono - per tipologia delle prestazioni dedotte in contratto (di mera fornitura e non di appalto) e dei beni forniti (impiantistica di illuminazione voli) nonché per loro destinazione (lavori effettuati in amministrazione diretta da parte del cessionario) - in tutto e per tutto alle precedenti forniture sopra descritte (n.d.r. oggetto di verifica da parte dell'Agenzia delle Entrate) e ritenute dall'Aeroporto (...), ricomprese nel regime di non imponibilità di cui all'articolo 9, comma 1, n. 6), del d.P.R. n. 633 del 1972"*.

Secondo la Società, non sussistono i requisiti per l'applicabilità della disposizione di non imponibilità IVA di cui all'articolo 9, comma 1, n. 6), del Decreto IVA, a tal fine richiamando i chiarimenti forniti con le risoluzioni n. 247/E del 23 luglio 2002 e n. 118/E del 31 marzo 2008.

ALFA ritiene che le cessioni di beni a favore dell'Aeroporto essere considerate imponibili agli effetti dell'IVA e rientranti nel regime di *split payment* di cui all'articolo 17-ter del Decreto IVA.

Quesito 2

L'Istante evidenzia che non vi è modo di vincere il rifiuto del cessionario pubblico di ricevere la fattura emessa tramite SDI. Ciò, di fatto, impedisce ad ALFA di adempiere ai propri obblighi tributari, di attivare il meccanismo della scissione dei pagamenti e di generare il presupposto per il versamento dell'IVA da parte del soggetto pubblico destinatario della fornitura.

Invero - secondo la Società - il sistema non contempla giuridicamente l'ipotesi del rifiuto della controparte (pubblica) di ricevere la fattura emessa nel rispetto delle regole fiscali, ove tali regole vengano interpretate difformemente rispetto alle posizioni espresse dall'Amministrazione finanziaria.

A suo parere, quindi, la lacuna di sistema descritta non consente di formulare una specifica soluzione interpretativa, nel senso che non si ravvede, nel caso di specie, alcuna disciplina che possa essere richiamata allo scopo, neanche per analogia, e che

dia indicazioni su come debba operare ALFA affinché l'imposta sia addebitata al cessionario o altrimenti versata.

In ogni caso, l'Istante osserva che il persistente rifiuto da parte dell'Aeroporto integra un'ipotesi di forza maggiore ai sensi dell'articolo 6, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997. *"E' fuori di dubbio - afferma l'Istante - che nella fattispecie la società contribuente si trovi di fronte ad un evento irresistibile e che nessuna cautela possa porre in atto al fine di prevenire la forzata violazione. E ciò ancora di più ove si consideri la natura pubblica ed istituzionale dell'interlocutore, al quale è peraltro consentito di rifiutare insindacabilmente le fatture emesse dalla controparte in difformità della propria prassi o linea interpretativa, ancorché quest'ultima si ponga, come nel caso qui in esame, in palese conflitto con le statuizioni dell'Amministrazione finanziaria"*.

La Società ritiene, altresì, applicabile la disposizione di cui all'articolo 10 del predetto d.lgs. n. 472, secondo cui: *"Salva l'applicazione dell'articolo 9 chi, con violenza o minaccia o inducendo altri in errore incolpevole ovvero avvalendosi di persona incapace, anche in via transitoria, di intendere e di volere, determina la commissione di una violazione ne risponde in luogo del suo autore materiale"*. Nel caso di specie, *"l'errore (id est violazione) sulla fatturazione verrebbe palesemente indotto da altri, pur avendo la incolpevole Società fatto di tutto per evitarlo"*.

Pertanto, l'Istante ritiene che *"le eventuali sanzioni riconducibili alle potenziali violazioni sarebbero semmai da comminarsi non già al fornitore incolpevole ma al committente/cessionario, vero autore dell'illecito tributario"*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Quesito 1

L'articolo 9, primo comma, n. 6) del Decreto IVA prevede il trattamento di non imponibilità ad IVA per i *"i servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali*

ferroviari di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto, nonché quelli resi dagli agenti marittimi raccomandatari".

Tale norma è stata interpretata dall'articolo 3, comma 13, del decreto-legge 27 aprile 1990, n. 90, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 giugno 1990, n. 165, secondo cui nell'agevolazione sono da comprendere anche i servizi relativi al *"rifacimento, completamento, ampliamento, ammodernamento, ristrutturazione e riqualificazione degli impianti già esistenti, pur se tali opere vengono dislocate, all'interno dei predetti luoghi, in sede diversa dalla precedente; si intendono compresi, altresì, purché resi nell'ambito dei luoghi come sopra qualificati, i servizi relativi al movimento di persone e di assistenza ai mezzi di trasporto e quelli di cui al numero 5) dello stesso articolo, prescindendo dalla definitiva destinazione doganale dei beni".*

Successivamente, sulla materia è intervenuta anche la norma interpretativa di cui all'articolo 1, comma 992, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007), secondo cui *"ai sensi e per gli effetti dell'articolo 3, comma 13, del decreto-legge 27 aprile 1990, n. 90, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 giugno 1990, n. 165, la realizzazione in porti già esistenti di opere previste nel piano regolatore portuale e nelle relative varianti ovvero qualificate come adeguamenti tecnico-funzionali sono da intendersi quali attività di ampliamento, ammodernamento e riqualificazione degli stessi".*

La circolare n. 41/E del 21 aprile 2008 chiarisce che la norma introdotta dalla legge finanziaria 2007 precisa ulteriormente la portata della disposizione contenuta nell'articolo 3, comma 13 del d.l. n. 90 del 1990, riconoscendo il regime di non imponibilità ai fini IVA alle prestazioni relative ad opere realizzate nelle preesistenti aree portuali e relative adiacenze, a condizione che siano previste nel piano regolatore portuale e nelle eventuali varianti e che siano qualificate come opere di adeguamento tecnico-funzionale della struttura portuale esistente.

Dal riportato quadro normativo emerge, dunque, che ai fini della non imponibilità è richiesto, da un lato, che le prestazioni di servizi siano rese in un determinato luogo (porto, aeroporto ecc.) e, dall'altro, che le stesse siano direttamente riferibili al funzionamento e alla manutenzione degli impianti ovvero all'attività di movimentazione di beni o di persone, nonché di assistenza ai mezzi di trasporto, che viene ordinariamente svolta nel luogo stesso (cfr. risoluzioni n. 176/E del 23 novembre 2000, e n. 253/E del 14 settembre 2007).

In tal senso, i servizi in esame devono presentarsi come interventi strutturali da realizzarsi su impianti già esistenti e direttamente funzionali ad assicurarne e garantirne il funzionamento, la manutenzione, il rifacimento, il completamento, l'ammodernamento, l'ampliamento, la ristrutturazione e la riqualificazione.

La risoluzione n. 118/E del 31 marzo 2008 ha ulteriormente chiarito che - considerato il tenore delle norme in esame che fa riferimento alle prestazioni immediatamente riferibili alla manutenzione portuale - il trattamento di non imponibilità IVA può essere applicato alle predette prestazioni di servizi solo quando le stesse siano rese dai soggetti che realizzano il complesso intervento di manutenzione portuale. Tali prestazioni possono, quindi, essere rese:

- dall'appaltatore principale a favore del committente di tali opere;
- dal subappaltatore all'appaltante dei lavori di manutenzione portuale;
- per analogia con i casi precedenti, da coloro che effettuano una prestazione di manutenzione portuale ad un committente sulla base di un contratto di risultato, anche se non riconducibile immediatamente alle figure tipiche dell'appalto e del subappalto (ad esempio, prestazioni realizzate dai consorziati a favore della società consortile, aggiudicataria dei lavori di appalto).

Il trattamento di non imponibilità, quindi, si applica esclusivamente alle prestazioni di servizi rispondenti a requisiti posti dall'articolo 9, primo comma, n. 6) del Decreto IVA e non anche alle cessioni di beni (cfr. risoluzione 23 luglio 2002, n. 247/E).

Nel caso in esame, pertanto, occorre stabilire se le forniture descritte dalla Società soddisfino i requisiti richiesti dalla citata disposizione per beneficiare del richiamato regime di non imponibilità ai fini IVA.

Al riguardo, dagli elementi desumibili dall'istanza di interpello emerge che le forniture in argomento sono costituite da materiale per impianti segnaletici voli notte, esclusa la posa in opera degli stessi che è effettuata dal committente in economia.

In particolare, le cessioni dei materiali di cui trattasi hanno ad oggetto dei beni utilizzati per l'illuminazione notturna dell'Aeroporto (ad es., aerofari aeroportuali, segnali IVN, RGL, segnale sopraelevato di avvertimento, piatto di base, tabella distanziometrica, set di due piattelli, tubo a gomito in acciaio zincato 2" GAS, trasformatore di isolamento, etc. - cfr. Allegati 3 e 6).

In altri termini, i rapporti contrattuali intercorrenti tra l'Aeroporto e ALFA sembrano avere ad oggetto delle mere cessioni di beni che, in quanto tali, non consentono di attribuire alla Società la qualifica di prestatore di un intervento strutturale riconducibile fra i servizi non imponibili ad IVA di cui all'articolo 9, primo comma, n. 6), del Decreto IVA.

Nel caso di specie, infatti, l'Istante:

- non appare coinvolto nelle prestazioni di servizi/lavori dell'intervento di manutenzione aeroportuale (la stessa posa in opera dei beni acquistati è a carico dell'Aeroporto);

- non interviene sulla base di un contratto che prevede una obbligazione di risultato a favore del committente;

- è stato semplicemente incaricato di fornire il materiale a coloro che dovranno effettuare i lavori.

Tutto ciò premesso, conformemente con i chiarimenti forniti con la risoluzione n. 118/E del 2008, e ai documenti di prassi ivi richiamati si ritiene che la fornitura dei materiali in argomento - trattandosi, come detto, di una mera cessione di beni - non possa ricondursi nell'ambito della disposizione di non imponibilità di cui all' articolo 9,

primo comma, n. 6), del Decreto IVA.

Quesito 2

Nel presupposto che le forniture descritte nel quesito 1 siano imponibili ai fini IVA, la relativa imposta *"è in ogni caso versata"* dai cessionari o committenti non debitori d'imposta (cfr. articolo 17-ter, comma 1, del Decreto IVA).

L'articolo 17-ter in commento dunque introduce obblighi specifici a carico del fornitore e del committente/cessionario non debitore d'imposta: il fornitore deve indicare in fattura l'IVA relativa all'operazione effettuata, unitamente all'annotazione "scissione dei pagamenti" o *"split payment"*, e il committente deve versare all'Erario questa imposta in luogo del fornitore.

Al riguardo si ricorda che: *"Ai fini dell'esatta individuazione delle PA tenute ad applicare la scissione dei pagamenti occorre fare riferimento all'elenco pubblicato sul sito dell'Indice delle Pubbliche Amministrazioni, www.indicepa.gov.it (di seguito IPA)"* (cfr. circolari n. 27/E del 2017 e 9/E del 2018). L'Aeroporto è di proprietà di un soggetto accreditato presso l'IPA ed è destinatario delle norme in materia di fatturazione elettronica obbligatoria di cui all'articolo 1, commi da 209 a 214, della legge 24 dicembre 2007, n. 244. Non vi sono dubbi pertanto che sia *"un soggetto split payment"*, tenuto ad applicare questo particolare meccanismo di assolvimento dell'IVA (cfr. circolare n.9/E del 2018, paragrafo 2).

In relazione all'applicazione al caso in esame degli articoli 6, comma 5, e 10 del d. lgs. n. 472 del 1997, si osserva che nel caso in esame non ricorrono i presupposti di forza maggiore e di violenza o minaccia ivi previste.

Peraltro, come più volte precisato (cfr. circolari n. 15/E del 2015 e n. 27/E del 2017), il meccanismo della scissione dei pagamenti - che è una misura antifrode - non fa venire meno in capo al fornitore la qualifica di debitore dell'imposta in relazione alle operazioni dallo stesso effettuate. Pertanto, per le forniture di beni e servizi eseguite nei confronti delle pubbliche amministrazioni o delle società riconducibili nell'ambito soggettivo di applicazione della disciplina in argomento, il fornitore è

tenuto ad emettere fattura con l'indicazione "scissione dei pagamenti" o "split payment", pena l'applicazione della sanzione amministrativa di cui all'articolo 9, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

A tal riguardo si ricorda che, ai sensi dell'articolo 2, comma 4, del decreto 3 aprile 2013, n. 55, *«La fattura elettronica si considera trasmessa per via elettronica, ai sensi dell'articolo 21, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e ricevuta dalle amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, solo a fronte del rilascio della ricevuta di consegna, di cui al paragrafo 4 del documento che costituisce l'allegato B del presente regolamento, da parte del Sistema di interscambio»*. Ai fini dell'emissione non rileva, dunque, l'eventuale successivo scarto del documento da parte della PA. A ciò si aggiunga che la nuova lettera *g-ter*) dell'articolo 1, comma 213, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, introdotta dall'articolo 15-*bis* del D.L. n. 119 del 2018, al fine di evitare rigetti impropri e di armonizzare le modalità di rifiuto con le regole tecniche del processo di fatturazione elettronica tra privati, ha demandato ad un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze (non ancora emanato) l'individuazione delle cause che possono consentire il rifiuto delle fatture stesse, nonché le modalità tecniche con le quali comunicare tale rifiuto al cedente/prestatore.

In relazione all'imposta addebitata, infine, le pubbliche amministrazioni o le società cessionarie/committenti sono responsabili del versamento all'Erario dell'imposta: di conseguenza, l'omesso o ritardato adempimento del versamento all'Erario (per conto del fornitore) da parte delle stesse è sanzionato ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)