

Risposta n. 531/2021

OGGETTO: Trattamento fiscale applicabile all'emissione di autofattura in regime Iva split payment - IVA - art. 17-ter del DPR n. 633/72 e articolo 6, comma 8, d.lgs. n. 471/97

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

QUESITO

Alfa S.r.l. (di seguito, "istante" e/o "Società"), soggetta a direzione e coordinamento da parte di "Beta" ed interamente partecipata dall'Amministrazione "Gamma", è deputata a svolgere tutti i complessi adempimenti connessi al processo di ammodernamento e potenziamento della rete metropolitana della Città "X" finanziati da Stato, Regione "Y" e "Beta". Tali attribuzioni sono state conferite alla Società con Deliberazione n. x del xx/yy/zzzz, in forza della quale il Consiglio Comunale ha qualificato Alfa S.r.l. come "emanazione organica del Comune "X", avente ad oggetto "lo svolgimento, regolato per i rapporti con l'Ente proprietario da apposite Convenzioni, delle attività connesse alla realizzazione, ampliamento, prolungamento e ammodernamento delle linee metropolitane, nonché delle altre linee metropolitane della città". Sulla base delle previsioni e degli intendimenti formulati nella Delibera Consiliare sopra citata, i rapporti tra "Beta" e "Alfa" sono regolamentati da apposita Convenzione stipulata in data xx/yy/zzzz. Per quanto attiene le modalità di

fatturazione, gli artt. 24 e 37 della citata Convenzione recitano:

- *"Il Comune mantiene la titolarità del Centro di costo ove transitano i finanziamenti per la realizzazione della linea...", essendo il soggetto beneficiario dei medesimi finanziamenti;*
- *"l'Appaltatore, il Concessionario o comunque i terzi contraenti di "Beta" nella realizzazione dell'opera, provvederanno ad emettere fattura per le proprie prestazioni nei confronti di "Alfa" che, a sua volta, rifatturerà gli stessi importi al Comune;*
- *le prestazioni rese direttamente da "Alfa" costituiranno oggetto di apposita fatturazione nei confronti del Comune;..."*

L'istante rappresenta che, in virtù di quanto previsto dalla Convenzione, si configura la fattispecie del rapporto di mandato senza rappresentanza ex art. 1705 del codice civile.

Ai fini IVA, la situazione che ne consegue è la seguente:

- "Alfa" riceve le fatture, gravate di IVA ex art. 17-ter d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dai terzi appaltatori realizzatori delle opere;
- "Alfa" riaddebita - in regime IVA ex art. 17-ter d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - a "Beta", mandante, l'intero importo fatturato dai terzi appaltatori realizzatori delle opere, in ragione dell'omologazione derivante dal mandato senza rappresentanza conferito alla Società da parte di "Beta" ai fini della realizzazione delle funzioni di cui alla menzionata Convenzione;
- "Alfa" fattura - in regime IVA ex art. 17-ter d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - a "Beta" mandante le somme spettanti per le prestazioni di progettazione, Direzione Lavori, Alta sorveglianza, Collaudi, Coordinamento sicurezza etc..

Relativamente alla Linea "Z" della metropolitana di "X", il CIPE nella seduta del xx/yy/zzzz ha approvato la Delibera n. "Y" che riconosce a "Alfa" il ruolo di soggetto aggiudicatore, in sostituzione del Comune "X". In data xx/yy/zzzz "Gamma" aggiudicataria della gara d'appalto per la realizzazione della Linea "Z" della

metropolitana di "X" ha costituito la società di progetto "Delta", per lo svolgimento delle funzioni di Contraente Generale per la realizzazione del Tracciato fondamentale della Linea "Z". Successivamente alla sottoscrizione del contratto d'appalto, il Contraente Generale ha preteso il riconoscimento degli oneri conseguenti all'entrata in vigore del D.lgs. n. 189/2005, tra cui i cd. "oneri a contraente generale". A fronte del diniego di "Alfa" a riconoscere tale pretesa, il Contraente Generale in data xx/yy/zzzz ha notificato una domanda di arbitrato relativa alle riserve iscritte in contabilità a tale data, tra cui quella inerente al riconoscimento dei suddetti oneri.

In xx/yy/zzzz si è costituito il Collegio arbitrale che, in esito alla conclusione del procedimento istruttorio, in data xx/yy/zzzz, ha emanato un Lodo parziale con il quale ha parzialmente accolto le domande di "Alfa" statuendo in favore di "Delta" il riconoscimento di un importo complessivamente pari ad Euro oltre IVA, rivalutazione monetaria a decorrere da xx/yy/zzzz e interessi legali sulla somma rivalutata anno per anno. In data xx/yy/zzzz (R.G. n. xxxx/yyyy), "Alfa" ha proposto impugnazione avverso il Lodo parziale ai sensi dell'art. 828 c.p.c. dinanzi alla Corte di Appello di "X".

In data xx/yy/zzzz la Corte d'Appello di "X" ha dichiarato l'inammissibilità dell'impugnazione con sentenza n. xxxx/zzzz.

Con tale sentenza la Corte d'Appello ha, dunque, confermato il lodo con il quale il Collegio arbitrale, in parziale accoglimento delle domande del Contraente Generale, ha condannato "Alfa" al pagamento di Euro oltre IVA, rivalutazione monetaria e interessi legali.

Tanto premesso, stante il fatto che la riconducibilità degli oneri in esame in capo a "Beta" è determinata dalla natura stessa di "Alfa" nella qualità di emanazione interorganica di "Beta" - che in tale veste svolge le funzioni di Stazione Appaltante per conto del medesimo Ente - l'Assemblea del Comune "X" con Deliberazione n. ... del xx/yy/zzzz, ha approvato il "riconoscimento, ai sensi dell'art.194 comma 1, lettera e) del D.lgs. n. 267 del 18 agosto 2000, della legittimità del debito fuori bilancio relativa

alla sola sorte, pari all'importo di Euro comprensivo di IVA, nei confronti di "Alfa" in Liquidazione, derivante dalla sentenza della Corte d'Appello di "X" Sezione ... n. del xx/yy/zzzz, relativa al Lodo Arbitrale tra "Delta" e "Alfa" del xx/yy/zzzz". In esito alla succitata Deliberazione di Assemblea del Comune "X", Alfa ha richiesto a "Delta" di emettere fattura per l'importo di euro oltre IVA al 10% per un totale complessivo pari ad euro, per poter poi Alfa a propria volta emettere analoga fattura nei confronti di Beta. Il Dipartimento Mobilità e Trasporti di "Beta", con nota prot. del xx/yy/zzzz, ha richiesto a Alfa di voler emettere la propria fattura. Al fine di ottenere la provvista necessaria al pagamento delle somme oggetto di sentenza esecutiva e di evitare la decorrenza di ulteriori spese e interessi, nelle more dell'emissione della fattura da parte di "Delta", "Alfa", in data xx/yy/zzzz, ha emesso la fattura n. .. nei confronti di "Beta" per l'importo di euro oltre IVA ex art. 17-ter del d.P.R.26 ottobre 1972, n. 633. L'IVA sulle somme in argomento, applicata da "Alfa" nella fattura n. .. del xx/yy/zzzz, per effetto del regime della scissione dei pagamenti, verrà dunque versata all'Erario da parte di "Beta". Successivamente alla liquidazione da parte di "Beta" della fattura n. .. del xx/yy/zzzz per l'importo di euro (pari all'imponibile), "Alfa" dovrebbe procedere al pagamento delle somme in esame in favore di "Delta" al fine di dar seguito al lodo e di evitare la decorrenza di ulteriori spese e interessi che potrebbero prefigurare responsabilità anche erariali. Ciò posto, laddove "Delta" non dovesse procedere all'emissione della relativa fattura in regime di scissione dei pagamenti, l'istante chiede se sia corretto da parte di "Alfa", decorsi 4 mesi dal pagamento, emettere nei successivi 30 giorni autofattura ai sensi dell'art. 6, comma 8, del D.lgs. n. 471/97.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che, ricorrendo alla procedura di regolarizzazione per mancata emissione della fattura da parte di "Delta" ai sensi dell'art. 6, comma 8, del D.lgs. n.

471/97, possa procedere con l'emissione dell'autofattura elettronica via SDI in regime di scissione dei pagamenti senza effettuare il versamento dell' IVA sulla base del presupposto che l'obbligo di versamento della stessa, sulle somme in argomento, è già assolto da "Beta" a seguito dell'emissione della fattura di "Alfa" ai sensi dell'art. 17-ter del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 17-ter, comma 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, 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"*.

Il citato Decreto ha introdotto diverse novità, tra cui *"l'estensione dell'ambito di applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti alle operazioni effettuate nei confronti di tutte le pubbliche amministrazioni destinatarie delle norme in materia di fatturazione elettronica obbligatoria di cui all'art. 1, commi da 209 a 214 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, nonché delle società controllate da pubbliche amministrazioni centrali e locali, nonché delle società quotate incluse nell'indice FTSE MIB (di seguito "PA e Società")"* (cfr. circolare 27/E del 7 novembre 2017).

Al riguardo, si rileva che, oltre a configurarsi quale "emanazione organica del Comune X" in base alla Deliberazione del Consiglio Comunale di "Beta" n. .. del xx/yy/zzzz, "Alfa" dal xx/yy/zzzz è inserita, ai sensi del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del xx/yy/zzzz, negli elenchi per gli anni , ---- dei

soggetti tenuti all'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti di cui all'articolo 17-ter, comma 1-bis, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, come modificato dall'articolo 3 del decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172. In particolare, la Società risulta inserita nell'elenco delle società controllate dalle Amministrazioni Locali.

Ciò posto, per quanto riguarda gli obblighi di versamento posti in capo alle PA o alle società, si osserva che, ai sensi dell'articolo 17-ter, comma 1, del decreto IVA, le amministrazioni pubbliche e gli altri soggetti di cui al successivo comma 1-bis versano l'imposta *"secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze"*. In base al combinato disposto dell'articolo 1, comma 2, e dell'articolo 3, commi 1 e 2, del decreto ministeriale 23 gennaio 2015, l'IVA è versata con effetto dalla data in cui essa diviene esigibile, ossia al momento del pagamento dei corrispettivi, salvo opzione per l'esigibilità dell'imposta anticipata al momento della ricezione della fattura ovvero al momento della registrazione della medesima.

In particolare, l'articolo 5 del citato decreto dispone che *«01. Le pubbliche amministrazioni, fondazioni, enti e società che effettuano acquisti di beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali, in relazione alle quali sono identificate agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, effettuano il versamento dell'imposta dovuta ai sensi dell'art. 17-ter del decreto n. 633 del 1972 con modello F24 entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta diviene esigibile, senza possibilità di compensazione e utilizzando un apposito codice tributo.*

1. In alternativa a quanto previsto dal comma 01, i soggetti ivi contemplati possono annotare le relative fatture nel registro di cui agli articoli 23 o 24 del decreto n. 633 del 1972 entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile, con riferimento al mese precedente.

2. Nei casi di cui al comma 1, l'imposta dovuta partecipa alla liquidazione periodica del mese dell'esigibilità od, eventualmente, del relativo trimestre. [...]»

Al riguardo, si osserva, in base alle indicazioni riportate dalla circolare 15/E del

13 aprile 2015 par. 5, che: *"le modalità di cui all'art. 5 del DM, secondo cui la fattura emessa dal fornitore e ricevuta dalla PA è annotata da quest'ultima nel registro di cui agli artt. 23 o 24 del DPR n. 633 del 1972 sono, pertanto, finalizzate esclusivamente a semplificare gli adempimenti consentendo al soggetto pubblico di operare il versamento nel quadro della ordinaria liquidazione IVA, evitando così di dover gestire modalità diverse e speciali per l'effettuazione dell'adempimento. Resta fermo, ovviamente, l'obbligo, in capo alla pubblica amministrazione, di registrare le fatture nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 del DPR n. 633 del 1972, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione della relativa imposta.."*

Per quanto di interesse, si osserva, poi, che in tema di regolarizzazione la circolare n. 27/E del 7 novembre 2017 ha espressamente confermato i chiarimenti forniti con la precedente circolare n. 15/E del 13 aprile 2015 relativamente ai comportamenti da adottare in caso di regolarizzazione delle fatture emesse dai fornitori in modo errato o nei casi di omissione. Nello specifico, la circolare n. 15/E del 13 aprile 2015, nel richiamare a sua volta i chiarimenti resi con la circolare n. 6/E del 19 febbraio 2015, ha chiarito che *"Il meccanismo di scissione dei pagamenti di cui all'articolo 17-ter del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 prevede che le pubbliche amministrazioni acquirenti di beni e servizi, ancorché non rivestano la qualità di soggetto passivo dell'IVA, devono versare direttamente all'erario l'imposta sul valore aggiunto che è stata addebitata loro dai fornitori. Pertanto, fermo restando il versamento dell'imposta addebitata in fattura secondo le regole proprie dello split payment, nell'ipotesi in cui le pubbliche amministrazioni ricevano una fattura indicante l'IVA in misura inferiore a quella dovuta, per acquisti di beni e servizi effettuati nell'esercizio di un'attività commerciale, le stesse dovranno fare ricorso alla procedura di regolarizzazione di cui all'articolo 6, comma 8, D.lgs. n. 471/97 e, quindi, l'imposta oggetto di regolarizzazione dovrà essere corrisposta con le modalità previste da tale procedura"*.

Tanto premesso, con riferimento al caso in esame, si osserva che tra "Beta" e

"Alfa" sussiste un rapporto di mandato senza rappresentanza ai sensi dell'art. 1705 del codice civile, disciplinato, ai fini IVA, dall'articolo 3, comma 3, ultimo periodo del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 secondo cui *"Le prestazioni di servizi rese o ricevute dal mandatario senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario"*.

In particolare, in base a quanto dichiarato dall'istante, si è in presenza di un mero ribaltamento dei costi, da parte di "Alfa" a "Beta", che non prevede alcun tipo di maggiorazione, e sotto il punto di vista soggettivo, sia il mandante che il mandatario sono soggetti tenuti all'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti di cui all'articolo 17-ter, comma 1-bis, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Pertanto, in linea generale, l'Istante, in qualità di mandatario che opera in regime di scissione dei pagamenti, a fronte delle fatture emesse dal soggetto terzo appaltatore "Delta", dovrebbe annotare le stesse in entrambi i registri di cui agli articoli 24 e 25 del d.P.R. n. 633 del 1972 per far concorrere l'IVA a debito nell'ambito dell'ordinaria liquidazione IVA.

Nell'eventualità, invece, per quanto rappresentato dall'istante, che la società "Delta" non dovesse emettere fattura a fronte del pagamento delle somme erogate da "Alfa" in esecuzione della sentenza esecutiva citata in istanza, l'Istante dovrà ricorrere alla procedura di regolarizzazione ex articolo 6, comma 8, D.lgs. n. 471/97, secondo cui il cessionario/committente, al fine di non incorrere nella sanzione amministrativa pari al cento per cento dell'imposta (con un minimo di euro 250), deve regolarizzare la omessa o infedele fatturazione del cedente/commissionario *«entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, presentando all'ufficio competente nei suoi confronti, previo pagamento dell'imposta, entro il trentesimo giorno successivo, un documento in duplice esemplare dal quale risultino le indicazioni prescritte dall'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, relativo alla fatturazione delle operazioni [...]»*.

Nondimeno, considerato che:

- in questa particolare circostanza, l'Istante agisce, in qualità di mandatario, in esecuzione di un rapporto di mandato in cui anche il mandante è tenuto all'applicazione della disciplina della scissione dei pagamenti;

- "Beta", sulla base di quanto dichiarato dall'istante, risulta avere assolto l'obbligo di versamento dell'IVA relativa alla fattura già emessa da "Alfa" ai sensi dell'art. 17-ter del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;

- l'Istante sarebbe pregiudicata, in termini di esposizione finanziaria, dall'applicazione, *sic et simpliciter*, della procedura di cui all'articolo 6, comma 8, D.lgs. n. 471/97 che prevede il previo versamento dell'imposta ai fini della regolarizzazione;

si ritiene che la stessa possa adempiere alla regolarizzazione, contabilizzando contestualmente nei registri IVA degli acquisti e delle vendite l'imposta dovuta, senza procedere ad alcun versamento dell'IVA nei confronti dell'erario, analogamente a quanto avverrebbe nella ordinaria gestione dei rapporti con i fornitori, in occasione del ricevimento delle fatture dagli stessi emesse nei suoi confronti.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)