

Risposta n. 424/2021

OGGETTO: Interpello - Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Recupero dell'IVA nell'ambito di una operazione regolata mediante il meccanismo della scissione dei pagamenti (c.d. split payment)

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

QUESITO

L'Amministrazione provinciale *[ALFA]* (di seguito istante e/o committente) fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante rappresenta di avere affidato - nell'anno 2017 - l'esecuzione dei lavori per la realizzazione *[...]* alla società *[BETA]* (di seguito società appaltatrice e/o cedente), per un importo di *[...]* euro oltre IVA al 22 per cento.

La società appaltatrice ha, quindi, emesso le seguenti fatture:

- Fattura n. 11 dell'08 maggio 2018 per un imponibile pari a *[...]* euro ed IVA al 22 per cento pari a *[...]* euro;

- Fattura n. 9 del 17 giugno 2019 per un imponibile pari a *[...]* euro ed IVA al 22 per cento pari a *[...]* euro;

- Fattura n. 12 del 24 settembre 2019 per un imponibile pari a *[...]* euro ed IVA al 22 per cento pari a *[...]* euro;

- Fattura n. 13 del 29 novembre 2019 per un imponibile pari a *[...]* euro ed IVA

al 22 per cento pari a [...] euro;

- Fattura n. 88 del 15 aprile 2020 per un imponibile pari a [...] euro ed IVA al 22 per cento pari a [...] euro.

L'istante riferisce, altresì, che, su sua richiesta, «*il Dirigente del Settore Urbanistica del Comune [GAMMA], [...], con nota di cui protocollo [...] del [...] 2020, attestava che le [...] risultano:*

- *Con destinazione ad uso pubblico;*

- ***Sono considerate opere di urbanizzazione primaria come definito dall'art. 16 del D.P.R. 380/01 e ss.mm.ii.;***

- *che risultano a servizio dell'asse commerciale [...], e fanno parte dell'abitato cittadino ai sensi della Delibera di G.C. n. [...] dell'[...] "delimitazione centro abitato ai sensi del D.Lgs. n. 285 30.04.1992"».*

A seguito dell'attestazione sopra richiamata, l'istante ha commissionato ad uno studio professionale la redazione di un parere *pro veritate* al fine di stabilire l'aliquota IVA da applicare ai lavori *de quo*.

Il professionista incaricato della redazione del parere ha ritenuto che, «*In conclusione la lettura dell'attestazione del Comune [GAMMA] del [...] /2020 protocollo n. [...], a firma del Dirigente del Servizio Urbanistico [...], non lascia spazio ad alcun dubbio sulla natura delle opere in oggetto di appalto tra la Provincia [ALFA] e [BETA] e sulla conseguente corretta applicazione dell'aliquota IVA nella misura del 10%».*

Pertanto, l'istante ha richiesto alla società appaltatrice - relativamente alla fattura n. 88 del 15 aprile 2020 - l'emissione di una nota variazione, ai sensi dell'articolo 26, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA) per rettificare l'IVA addebitata.

Tanto premesso l'istante chiede come recuperare la maggiore imposta versata con riferimento alle fatture emesse tra l'08 maggio 2018 ed il 29 novembre 2019 per le quali non è più possibile fare ricorso al citato articolo 26.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene di *«poter procedere alla compensazione con l'I.V.A. da versare mensilmente, per effetto dello Split Payment, su tutte le fatture così come ricevute dai fornitori, per un importo complessivo da recuperare pari ad Euro [...], pari alla differenza tra IVA versata al 22% sulle succitate fatture [...] pari ad Euro [...] e l'IVA che avrebbe dovuto essere invece versata al 10%, pari ad Euro [...]»*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che non è oggetto di interpello il trattamento ai fini IVA dell'operazione cui fa riferimento l'istante, ovvero se sia corretta l'applicazione dell'aliquota agevolata del 10 per cento ai sensi del n. 127-*quinquies*) della tabella A, parte Terza, allegata al decreto IVA. Resta dunque indiscusso il potere di controllo da parte degli organi a ciò deputati.

Ciò posto, l'articolo 26, commi 2 e 3, del decreto IVA, disciplina le rettifiche in diminuzione dell'imponibile o dell'imposta qualora un'operazione per la quale sia stata emessa fattura - successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24 del medesimo decreto IVA - venga meno in tutto o in parte ovvero se ne riduca l'ammontare imponibile.

Diversamente dalle rettifiche in aumento dell'imponibile o dell'imposta, le variazioni in diminuzione sono facoltative e limitate ad alcune fattispecie espressamente previste.

In particolare, il comma 2 dell'articolo 26, come da ultimo modificato dall'articolo 18, comma 1, lettera a), del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73 (in corso di conversione), dispone che *«2. Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in*

tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili, pubblicato nel registro delle imprese o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25».

Il successivo comma 3, dispone che *«La disposizione di cui al comma 2 non può essere applicata dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7».*

Spetta, dunque, al solo cedente/prestatore la facoltà di avvalersi dello strumento della nota di credito per rettificare l'IVA erroneamente addebitata.

Tale assioma, peraltro, non è inciso dalla circostanza che, nel caso di specie, l'operazione è regolata mediante il meccanismo della scissione dei pagamenti (c.d. *split payment*), disciplinato dall'articolo 17-ter del decreto IVA. Con la circolare n. 15/E del 13 aprile 2015, infatti, è stato chiarito che detto meccanismo *«non fa venire meno in capo al fornitore la qualifica di debitore dell'imposta in relazione all'operazione effettuata nei confronti dell'ente pubblico»*, in quanto non incide sulla fase dell'applicazione dell'imposta, ma solo su quella della sua riscossione.

Da quanto sopra ne consegue che l'istante committente, destinatario di una fattura emessa ai sensi dell'articolo 17-ter del decreto IVA, in relazione alla quale opera, appunto, la scissione dei pagamenti, non assumendo la qualifica di debitore d'imposta, non ha facoltà di variare autonomamente - sulla base di un parere *pro veritate* di un soggetto terzo - l'imposta addebitatagli in rivalsa, restando tale facoltà rimessa al cedente e/o prestatore nel presupposto che sarebbe quest'ultimo a rispondere dell'errore laddove fosse in seguito accertata una errata applicazione delle aliquote

IVA.

Né sono utili *tout court*, nel caso prospettato, i chiarimenti resi con la risposta ad interpello n. 243, pubblicata il 16 luglio 2019 nell'apposita sezione del sito della scrivente (www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli/interpelli) - poiché nel caso specifico l'errata applicazione dell'aliquota IVA era già stata verificata dall'Amministrazione finanziaria, sicché era ammissibile consentire direttamente alla PA committente il recupero di quanto indebitamente versato - né quelli resi con la risposta n. 378 pubblicata il 18 settembre 2020 sul medesimo sito - in cui l'erronea duplicazione del versamento IVA era esclusivamente imputabile alla PA committente.

Tanto premesso, nel caso di specie, con riferimento alle fatture emesse tra l'08 maggio 2018 ed il 29 novembre 2019 - per le quali il fornitore non ha più facoltà di emettere le note di variazione, essendo ormai decorso un anno dall'effettuazione dell'operazione - il medesimo, laddove ritenga corretto il parere *pro veritate* rilasciato dallo studio professionale ed intenda recuperare la maggiore imposta addebitata per rivalsa, può attivare la procedura di rimborso di cui all'articolo 30-ter, comma 1, del decreto IVA; detto articolo, riproponendo ai fini IVA quanto già disposto dall'articolo 21, 2 comma, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, prevede che «*Il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di due anni dalla data del versamento della medesima ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione*». Tuttavia, essendo stata la maggiore imposta versata mediante il meccanismo dello *split payment*, si è dell'avviso che il fornitore debba indicare nell'istanza come beneficiario del rimborso, se spettante, l'Ente committente.

In alternativa, laddove la richiesta di rimborso sia presentata direttamente dall'Ente committente (come prospettato nei documenti di prassi sopra richiamati), l'istanza andrà sottoscritta anche dal fornitore, parimenti responsabile di un eventuale rimborso non spettante.

Resta inteso che, laddove il committente abbia operato con una veste commerciale e non istituzionale, lo stesso dovrà eseguire la rettifica della maggiore imposta eventualmente detratta.

[...]

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)