

Risposta n. 436/2022

OGGETTO: IVA - Modalità di rimborso vantate a credito da parte di un'Università nei confronti di una società fornitrice di determinati servizi. Articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972.

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

QUESITO

L'Università istante (di seguito l'Università o l'Istante) fa presente di essere un ente pubblico statale di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

L'Istante precisa di rientrare fra gli enti pubblici non commerciali di cui al combinato disposto l'articolo 73, comma 1, lettera c) e articolo 74, comma 2, lettera a) del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo Unico delle imposte sui redditi) e di avere una identificazione IVA per lo svolgimento della propria attività di carattere commerciale, resa in misura non prevalente, se non addirittura marginale rispetto all'attività istituzionale anche con riferimento alla dimensione dei proventi riferibili alle due sfere di attività.

L'Istante fa, altresì presente che, nell'ambito del proprio funzionamento e della propria soggettività tributaria, è ordinariamente chiamato a svolgere alcune attività e

connessi adempimenti agli effetti dell'IVA, sia nazionale sia comunitaria ed extra-UE, anche con riferimento agli acquisti di beni e servizi che vengono effettuati nello svolgimento della propria sfera istituzionale quale mero consumatore finale.

In tale ambito l'assolvimento del tributo avviene direttamente da parte dell'Università per gli acquisti effettuati dai cedenti nel territorio dello Stato, con l'applicazione del meccanismo dello *split payment* di cui all'articolo 17-ter del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nonché per gli acquisti di beni intracomunitari e dei servizi intra-UE ed extra-UE, con l'applicazione delle disposizioni contenute nel decreto legge 30 agosto 1993, n. 331.

L'Istante rappresenta, inoltre, che alcuni acquisti di beni e servizi, relativi allo svolgimento della complessiva attività, vengono effettuati anche per esigenze di carattere promiscuo, ossia utilizzati sia per lo svolgimento della propria attività istituzionale sia per quella avente natura commerciale; in questo caso, non potendo utilizzare alcun metodo di ripartizione oggettivo, in linea con quanto precisato con la risoluzione n. 86/E del 13 marzo 2002 (quesito 8), l'istante precisa di adottare il criterio proporzionale.

Rientrano in tale tipologia di acquisti i servizi relativi ai consumi e utenze per il funzionamento quali: l'energia elettrica, gas, acqua, ecc. in quanto derivanti da contratti di somministrazione che non sono riferibili in maniera distinta a spazi, locali e/o impieghi che consentano una ripartizione all'origine dei relativi oneri e, in tal modo una distinzione sempre all'origine della sfera di competenza ai fini della relativa gestione dell'IVA.

Con riferimento al quesito prospettato, l'Università fa presente che ha affidato ad una Società (Alfa S.p.A.), con relativo contratto PPP n. ... del ..., la gestione dei servizi energetici e multiservizio tecnologico per gli edifici di pertinenza, con decorrenza dal

Il valore della concessione è complessivamente pari a euro ..., oltre l'IVA da applicare.

Al concessionario è attribuito il diritto di gestire funzionalmente e di sfruttare economicamente i servizi, per l'intera durata della concessione (15 anni), ricevendo dal concedente un canone annuo e di un valore complessivo di euro ...

L'Istante evidenzia che il predetto contratto ha per oggetto un servizio complesso (che ricomprende anche la fornitura di energia elettrica e di acqua), il cui corrispettivo è soggetto ad aliquota IVA nella misura ordinaria.

Al riguardo, l'Istante fa presente che, a seguito di ritardi nella voltura dei contratti di energia e acqua a favore della suddetta Società (vigente il contratto), ha dovuto sostenere direttamente costi relativi alla fornitura dell'acqua e della luce relativamente ai servizi effettuati dai *Fornitori uscenti* (Beta S.p.A. e Gamma S.p.A.) e da questi regolarmente fatturati con applicazione del regime dello *split payment* per importi pari, rispettivamente, a euro ... per la fornitura di energia elettrica ed euro ... per la fornitura dell'acqua.

Tali importi costituiscono il valore delle forniture il cui costo è stato sostenuto direttamente dall'Istante nell'ambito dei contratti di fornitura uscenti alla data di verifica di fatture a credito per la fornitura di energia elettrica nel periodo di ... e per quelle relative al servizio di fornitura dell'acqua, per le quali non si è ancora concluso il recepimento delle chiusure e dei conguagli da parte dei *Fornitori uscenti* (...).

In sostanza, per il periodo in cui si è determinata la prosecuzione del servizio di somministrazione di energia elettrica e di acqua da parte dei suddetti fornitori uscenti, il rapporto contrattuale costituito con la *Società* (Alfa S.p.A.) ha avuto decorrenza ed esecuzione sostanziale, ma non in relazione alla parte concernente l'erogazione dei servizi di fornitura dell'energia elettrica e dell'acqua (materialmente forniti dai fornitori uscenti).

Conseguentemente alle circostanze sopra descritte, l'Università si trova in credito verso la *Società* per l'ammontare complessivo sopra indicato in relazione ai servizi che ha dovuto sostenere direttamente nei confronti dei fornitori uscenti.

Al contempo, la stessa *Società* dando seguito al contratto, nella veste di

concessionario della gestione dei servizi (nonché della progettazione esecutiva e della realizzazione dei lavori accessori), in base alle previsioni del contratto ha proceduto alla fatturazione dei canoni sin dalla data di decorrenza del contratto di concessione, a prescindere dall'erogazione effettiva dei suddetti servizi.

Al riguardo, l'Istante rappresenta che la richiamata *Società* ha dato la propria disponibilità a rimborsare la somma a credito vantata dall'Università dietro emissione, da parte di quest'ultima, di una fattura (con esposizione dell'IVA) o di una nota di debito (fuori campo di applicazione IVA) per un importo corrispondente al riaddebito dei costi sostenuti dalla stessa Università, operando in tal modo una compensazione fra le due distinte posizioni di credito/debito. La medesima società ritiene che l'emissione della nota di variazione di cui all'articolo 26 del citato d.P.R. n. 633 del 1972, contrasterebbe con le previsioni del contratto andando di fatto a ridurre il valore del corrispettivo delle prestazioni oggetto del medesimo contratto.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante, sulla base delle valutazioni e osservazioni riportate, nonché dei documenti prodotti e dell'effettività della situazione descritta, ritiene che il recupero del credito vantato dall'Istante nei confronti della Società (Alfa S.p.A.) debba avvenire attraverso l'emissione, da parte della medesima società, di una nota di variazione in accredito, ai sensi del menzionato articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, in regime di *split payment* per un ammontare imponibile con aggiunta dell'IVA e con la medesima aliquota, prevista nella misura ordinaria che si rende applicabile al corrispettivo del contratto, importo corrispondente alla parte dei servizi che sono stati nella sostanza erogati dalle società fornitrici uscenti e dalle stesse fatturate per servizi regolarmente ricevuti e pagati con gli ammontari indicati in precedenza.

A parere dell'Istante, la situazione descritta configura la presenza di minori prestazioni rispetto a quelle convenute nel contratto, seppur relativo alla fornitura di un

servizio complesso, e quindi oggetto di fatturazione da parte della suddetta società piuttosto che di prestazioni rese alla stessa *Società*.

Infatti, nel caso specifico relativo al recupero degli oneri predetti, non parrebbe giustificabile e conforme alla normativa, che disciplina il funzionamento dell'IVA, l'emissione di una fattura (o nota di addebito) da parte dell'Università istante a carico della *Società* in quanto in tale contesto l'esigenza di compensazione del rapporto creditorio porterebbe, agli effetti dell'IVA, alla fatturazione di prestazioni non corrispondenti alle attività poste in essere dalla stessa Università a favore della suddetta Società concessionaria, verso la quale nessuna fornitura è stata materialmente eseguita da parte dell'Istante.

Tutto ciò, a prescindere anche dalla circostanza che gli acquisti dei predetti servizi sia presso i *Fornitori uscenti* sia presso la *Società* subentrante, come innanzi precisato, sono avvenuti e avvengono prevalentemente nell'ambito della propria attività istituzionale.

Pertanto, l'Università ritiene che la *Società* subentrante, al fine di regolarizzare la posizione di credito/debito sussistente, debba emettere una nota di variazione in accredito, ai sensi del predetto articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, per un ammontare imponibile corrispondente al corrispettivo dei servizi pagati ai *Fornitori uscenti*, per l'esatto ammontare che risulterà dalle operazioni di conguaglio finale (attualmente pari a complessivi euro ... ossia euro ... + euro ...) con l'applicazione della relativa aliquota IVA nella misura ordinaria (corrispondente a quella applicata al corrispettivo del contratto per le prestazioni fornite nel complesso) e con applicazione del regime *split payment* di cui al citato articolo 17-ter del medesimo d.P.R. n. 633.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai fini dell'assoggettamento ad IVA di un'operazione occorre verificare la sussistenza dei presupposti soggettivo, oggettivo e territoriale previsti dall'articolo 1

del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

La carenza solo di uno dei detti presupposti comporta l'irrilevanza al tributo della stessa operazione, pertanto, affinché una determinata operazione possa essere riconducibile nell'ambito di applicazione dell'IVA, i suddetti requisiti impositivi devono realizzarsi congiuntamente.

Assunto sussistente il presupposto territoriale, con riferimento al presupposto oggettivo, per quanto qui di interesse, l'articolo 3 del citato d.P.R. n. 633 del 1972, prevede al comma 1 che *"costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo di pendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazione di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte"*.

Sostanzialmente, il presupposto oggettivo si ravvisa ogniqualvolta sussiste una correlazione tra l'effettuazione di un'attività ed il pagamento del relativo corrispettivo.

Nel caso di specie, dall'esame della documentazione prodotta, emerge che l'Università istante, come sopra evidenziato, ha stipulato, in data ..., con la società Alfa S.p.A. un contratto attraverso il quale ha affidato, nella veste di committente, alla stessa società la gestione di un complesso di servizi (energetici e multiservizi tecnologici).

Pertanto, la stessa società, nella sua veste di concessionaria/esecutrice, si è impegnata giuridicamente ad effettuare nei confronti dell'Università una serie di servizi a fronte di specifici corrispettivi che quest'ultima si è obbligata, a sua volta, a pagare.

Pertanto, in assenza del presupposto oggettivo, l'Università istante, non è tenuta ad emettere alcuna fattura né nota di addebito, in quanto la stessa non effettua alcuna operazione (cessione e/o più precisamente prestazione di servizio) agli effetti dell'IVA nei confronti della predetta società (Alfa S.p.A.).

L'articolo 26, comma 2, del richiamato d.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce che *"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 [...], 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".

La disposizione è volta, in ossequio al principio di neutralità dell'imposta, ad evitare che i creditori (soggetti passivi) restino incisi di un'IVA versata all'Erario per la quale non ottengono il pagamento da parte del debitore.

La detrazione è subordinata all'emissione di una nota di variazione in diminuzione che, in base al comma 3 del medesimo articolo 26, non può essere emessa dopo un anno dall'effettuazione dell'operazione:

- nel caso in cui gli eventi previsti dal comma 2 si verificano in dipendenza di un sopravvenuto accordo tra le parti;

- nell'ipotesi di *"rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7"* e, quindi, lì dove sia stata emessa *"fattura per operazioni inesistenti"* o indicati in fattura *"corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale"*.

Orbene, stando alla ricostruzione dei fatti prospettata da parte dell'Istante, il contratto stipulato con la *Società* (SIRAM S.p.A.) ha ad oggetto un servizio complesso, di cui la fornitura di energia elettrica e di acqua rappresenta una parte, e prevede un corrispettivo globale cui viene applicata l'aliquota ordinaria del 22% in regime di *split payment*.

Parte di detto servizio, ovvero per l'appunto la fornitura di energia elettrica e acqua, sebbene fatturato, non è stato effettivamente prestato da Alfa S.p.A. bensì dai *Fornitori uscenti* (Beta S.p.A. e Gamma S.p.A.), con la conseguenza che l'imponibile e l'imposta indicati in fattura risultano non coerenti con il servizio reso.

Conseguentemente, l'Istante può chiedere a Alfa S.p.A. di variare in diminuzione le fatture predisposte al più tardi entro un anno dall'errore commesso, ovvero dalla

data di emissione dei documenti da rettificare.

Con riferimento all'importo oggetto di variazione, occorre tenere in considerazione gli importi (con la relativa IVA) recati dalle fatture da rettificare (e non le somme versate dall'Istante ai fornitori effettivi (Beta S.p.A. e Gamma S.p.A)).

Nello specifico, è stato appurato che - diversamente da quanto rappresentato dall'Istante - dalla lettura del contratto, nonché dalla consultazione delle fatture allegare all'interpello (allegati F1, F2, F3, F4, F5, F6, F7 e F8), emerge come il corrispettivo pattuito per i servizi di erogazione dell'energia elettrica e dell'acqua rappresenti una voce ben distinta all'interno dell'importo globale.

In particolare, l'importo dei corrispettivi relativi alle forniture di energia elettrica e acqua non eseguite viene analiticamente indicato nella parte descrittiva delle fatture emesse da Alfa S.p.A, in regime di *split payment*, con indicazione dell'aliquota IVA ordinaria al 22%.

Conseguentemente, il corrispettivo oggetto di rettifica non può che essere quello indicato nelle fatture emesse da Alfa S.p.A. con riferimento alle forniture non eseguite, oltre alla relativa IVA al 22%.

Al riguardo, con la circolare n. 15 del 2015, è stato chiarito che *"Quando la nota di variazione è in diminuzione, se la stessa si riferisce ad una fattura originaria emessa in sede di "scissione dei pagamenti" o "split payment", la stessa dovrà essere numerata, indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla suddetta fattura. In forza di ciò e trattandosi di una rettifica apportata ad un'IVA che non è confluita nella liquidazione periodica del fornitore, lo stesso non avrà diritto a portare in detrazione, ai sensi dell'art. 19 del DPR n. 633, l'imposta corrispondente alla variazione, ma dovrà limitarsi a procedere solo ad apposita annotazione in rettifica nel registro di cui all'art. 23, senza che si determini, quindi, alcun effetto nella relativa liquidazione IVA.*

Conseguentemente, la PA committente o cessionaria:

- nell'ipotesi in cui si tratti di un acquisto effettuato in ambito commerciale, in

considerazione delle modalità seguite per la registrazione dell'originaria fattura dalla stessa ricevuta, dovrà provvedere alla registrazione della nota di variazione nel registro "IVA vendite" di cui agli artt. 23 e 24 del DPR n. 633 del 1972, fermo restando la contestuale registrazione nel registro "IVA acquisti" di cui all'art. 25 del medesimo DPR, 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, la PA potrà computare tale maggior versamento a scomputo dei successivi versamenti IVA da effettuare nell'ambito del meccanismo della scissione dei pagamenti".

Quindi, nel caso oggetto di interpello - trattandosi di acquisti promiscui, ancorché operati prevalentemente nell'ambito della sfera istituzionale - nel presupposto che l'Istante abbia pagato, registrato le fatture ricevute da Alfa S.p.A. e dunque versato la relativa imposta, l'IVA rettificata potrà essere recuperata adottando lo stesso criterio di ripartizione proporzionale con cui è stata operata la detrazione dell'IVA relativa all'attività commerciale con riferimento all'originario importo fatturato.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)