

Risposta n. 587/2022

OGGETTO: Art. 13 del DPR n. 633 del 1972 – Base imponibile – Integrazione di corrispettivo

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

QUESITO

ALFA (di seguito anche l'Istante o la Società) svolge attività di progettazione, realizzazione e gestione di impianti tecnologici in ambito civile, industriale e nel settore dell'energia.

Recentemente, la Società è risultata aggiudicataria di un appalto per la realizzazione dell'opera X.

Nello specifico, BETA ha pubblicato, nel gennaio 2020, la Procedura ristretta, ex artt. 59, comma 1-bis e 61 del d.lgs. 50/2016, per la "Progettazione esecutiva e realizzazione delle opere X" per un importo a base d'asta pari a Euro X.

ALFA e DELTA hanno presentato domanda di pre-qualificazione per detta procedura in Raggruppamento Temporaneo di Impresa - RTI di tipo misto (RTI all'epoca ancora in fase di costituzione), secondo le rispettive quote preliminari di lavori (da definire nella eventuale successiva fase di gara) venendo ammesse alla successiva fase di gara mediante provvedimento del

In data ..., le Parti hanno sottoscritto un accordo (di seguito "l'Accordo di Partecipazione", doc. n. 1) volto a disciplinare i reciproci rapporti ed obblighi con riferimento alla procedura selettiva e dell'eventuale esecuzione dei magisteri nel caso di aggiudicazione e di stipula del contratto di appalto con BETA.

In particolare, l'Accordo di Partecipazione ha stabilito che, qualora fosse intervenuta l'aggiudicazione, le imprese avrebbero costituito un RTI in forma verticale ai sensi dell'art. 48 del D.lgs. 50 del 2016. In ragione della particolare natura delle attività previste nell'appalto, della partecipazione in forma di RTI verticale e di quanto previsto nell'art. 9 della Lettera di Invito (doc. n. 2), secondo cui l'offerta economica doveva essere presentata mediante un unico ribasso percentuale sull'importo per l'esecuzione dei lavori, ALFA e DELTA, prevedevano, all'art. 6.4 del suddetto Accordo di Partecipazione, che "Considerata l'impostazione di Gara che prevede la presentazione di un'offerta a ribasso unico sull'importo dei lavori in appalto e non un'offerta a prezzi unitari, si creerà uno squilibrio con il verosimile ribasso diverso che le Parti definiranno, per le opere di propria competenza, in sede di chiusura d'offerta e, pertanto, nell'eventualità di aggiudicazione dell'appalto al RTI, in sede esecutiva ed in occasione delle fatturazioni alla Committente, le Parti dovranno trovare forme concordate di riequilibrio economico della commessa in assoluta sintonia con quanto definito di comune accordo in detta chiusura dell'offerta".

In data ..., con scrittura privata autenticata veniva costituito l'RTI (doc. n. 3), in base alla quale DELTA conferiva mandato con rappresentanza a favore di ALFA nei rapporti con il committente BETA, prevedendo, in particolare, il potere di ALFA di "incassare (qualora il Committente non accetti di provvedere al pagamento diretto a ciascuna Impresa delle proprie fatture) e quietanzare le somme a qualunque titolo dovute in dipendenza dell'esecuzione dell'appalto stesso, sia in acconto che in saldo, provvedendo quindi a versare, entro 5 (cinque) giorni lavorativi dall'avvenuto incasso e con pari valuta rispetto ad esso, il corrispettivo spettante alla Mandante in relazione alle prestazioni eseguite e esonerando il Committente da qualsiasi responsabilità sui pagamenti effettuati alla Impresa Mandataria".

All'esito della procedura selettiva, l'RTI risultava quindi affidatario dei lavori e, in data ..., veniva stipulato il contratto di appalto con BETA per la "Progettazione esecutiva e realizzazione delle opere X" (di seguito "Contratto di Appalto", doc. n. 4) per un importo pari a Euro X.

In particolare, l'art. 8 del Contratto di Appalto ha previsto che "In caso di raggruppamenti/aggregazioni di Concorrenti i pagamenti verranno effettuati esclusivamente alla capogruppo/mandataria, salvo differente ed esplicita indicazione da parte dell'Esecutore".

Le quote dei lavori da eseguire con i rispettivi sconti praticati, rapportati al ribasso offerto in sede di gara, hanno determinato un differenziale di Euro X a svantaggio di DELTA, in relazione alla proiezione dei ricavi sulla base dei valori oggetto dell'appalto, così come previsto dalla scrittura privata, sottoscritta da ALFA e DELTA in data ... (di

seguito l'"Accordo riequilibrativo"), con la quale le Parti disciplinavano l'impegno di quest'ultima di liquidare la somma dovuta a titolo di riequilibrio economico (doc. n. 5).

Tale importo rappresenta il minor sconto che DELTA è tenuta a riconoscere in funzione della tipologia dei lavori dalla stessa prestati e dal contributo partecipativo della stessa nell'RTI.

La Società evidenzia in proposito che "lo sconto praticabile da DELTA nell'appalto di BETA è pari al 5% sui propri lavori; tuttavia, dovendo praticarsi, a seguito dell'aggiudicazione, un unico sconto nei confronti del committente, anche DELTA si è vista tenuta a praticare uno sconto del 18% nei confronti di BETA. L'importo di circa X euro rappresenta, quindi, proprio il differenziale tra lo sconto effettivo riconoscibile da DELTA e quello che invece la mandante si è vista "costretta" a riconoscere per rispettare i meccanismi dell'appalto, pari appunto al 18%, come evidenziato nella tabella allegata all'Accordo riequilibrativo (doc. n. 5 cit.). Viceversa, infatti, ALFA, le cui marginalità sono significativamente più elevate rispetto ai lavori edili e la cui quota di partecipazione all'RTI pesa maggiormente rispetto a DELTA, avrebbe dovuto applicare uno sconto di oltre il 24%, se si fosse dovuto seguire il criterio corretto, ridotto invece al suddetto 18% sempre nell'ottica dell'applicazione dello sconto unico al committente. Differenza di percentuale che ha determinato, appunto, l'importo di circa X euro più volte richiamato (cfr. tabella allegata doc. n. 6)".

Definiti gli accordi con la committenza, ALFA ha emesso una prima fattura di acconto, pari al 20% della sua quota di appalto in data ... (doc. n. 7), mentre la fattura relativa al primo Stato di Avanzamento Lavori (SAL) (del ...), conseguente all'avvio

dei lavori di ristrutturazione, veniva emessa in data ..., con conseguente emissione delle relative fatture da parte di ALFA (doc. n. 8) e DELTA (doc. n. 9).

L'importo complessivo delle suddette fatture veniva interamente incassato da ALFA - come disciplinato dall'accordo di RTI (cfr. doc. n. 3 cit.) e come espressamente previsto anche nel Contratto di Appalto (cfr. doc. n. 4 cit.) - la quale, in attesa di conoscere il trattamento da riservare alla quota di riequilibrio economico dovuto a DELTA e oggetto della presente istanza di interpello, liquidava alla stessa DELTA (più precisamente a GAMMA, cessionaria dei diritti di credito di DELTA relativi all'appalto in questione, in forza dell'atto notarile di modifica del RTI originario sottoscritto in data ..., cfr. doc. n. 10) solamente l'importo relativo alla fattura emessa dalla mandante nei confronti di BETA (cfr. contabile di bonifico, doc. n. 11), rimandando la liquidazione della quota di riequilibrio successivamente all'acquisizione del parere della presente istanza di interpello.

Rappresentato il quadro giuridico contrattuale in cui si inseriscono i rapporti tra ALFA e DELTA, la Società chiede chiarimenti in ordine al trattamento fiscale, sia ai fini dell'imposta sul valore aggiunto che ai fini delle imposte sui redditi, del differenziale di circa X euro che la stessa è tenuta a riconoscere a DELTA.

Regime Iva applicabile ai flussi finanziari da ALFA a DELTA

La Società evidenzia che DELTA si qualifica come mandante all'interno del rapporto di RTI, mentre ALFA si qualifica come società mandataria.

Il rapporto, in particolare, costituisce un mandato con rappresentanza (art. 1704 c.c.), ai sensi del quale un soggetto (il mandatario) agisce in nome e per conto di un altro (il mandante) al fine di compiere un determinato affare. In particolare, nel mandato

con rappresentanza gli atti giuridici compiuti dal mandatario, nei limiti dei poteri a lui conferiti, sono immediatamente riferibili al mandante nei cui confronti producono direttamente i loro effetti, ai sensi dell'art. 1388 c.c..

In questo contesto, ALFA, con riferimento agli importi incassati in relazione ai corrispettivi dovuti da BETA in relazione al primo SAL, ha trattenuto per sè i pagamenti per le prestazioni di servizi dalla stessa eseguite a favore del committente, riversando, invece, il quantum dovuto a DELTA senza dare alcuna rilevanza ai fini IVA a tale transazione, trattandosi di un'operazione fuori campo, in forza del rapporto di mandato con rappresentanza sussistente tra le parti.

Tale meccanismo, ad avviso dell'Istante, deve trovare applicazione anche ai fini del riconoscimento delle somme a titolo di riequilibrio economico a favore di DELTA in quanto del tutto analogo ai corrispettivi spettanti a DELTA in forza dell'appalto, ma incassati da ALFA in ragione del rapporto di mandato.

Posto quanto sopra, la Società chiede conferma che le somme che ALFA verserà a favore di DELTA al fine di ripartire correttamente lo sconto unico applicato nei confronti di BETA siano considerate fuori dal campo di applicazione dell'IVA, trattandosi di importi incassati da ALFA in nome e per conto di DELTA, in forza del rapporto di mandato con rappresentanza in vigore tra le società ai sensi dell'accordo di RTI tra loro sottoscritto.

Regime delle imposte dirette applicabile ai flussi finanziari da ALFA a DELTA

Anche ai fini della disamina del regime applicabile nell'ambito delle imposte dirette, l'Istante ritiene rilevante il mandato con rappresentanza sussistente tra ALFA e DELTA, evidenziando, al riguardo, che la quota di ricavi incassata da ALFA, ma

spettante a DELTA - sia essa oggetto di fatturazione originaria nei confronti di BETA ovvero di rendicontazione ai sensi dell'accordo di conguaglio - non deve, pertanto, essere rilevata nel conto economico di ALFA, dovendo invece confluire direttamente nel conto economico di DELTA.

Ad avviso dell'Istante, si tratta, infatti, di ricavi direttamente imputabili al mandante DELTA, ancorché essi siano stati oggetto di fatturazione da parte di ALFA, i.e. la quota riferibile al minor sconto applicabile da DELTA.

La Società fa inoltre presente di adottare da qualche anno i principi contabili internazionali; ciò rafforza ulteriormente il fatto che la quota di ricavi spettanti a DELTA ma incassati da ALFA non possano rappresentare un ricavo imponibile per ALFA stessa, ma solo per DELTA, non potendo ALFA rilevare tale importo quale ricavo nel proprio bilancio, alla luce del principio contabile internazionale IAS 18, ai sensi del quale devono essere considerati ricavi solo le entrate conseguite dall'impresa in nome e per conto proprio e che determinano un incremento del patrimonio netto (cfr. IAS 18, paragrafo 8). Ciò vale, evidentemente, sia per la quota di ricavi indicata nella fattura emessa da DELTA sia per quella oggetto di riequilibrio economico in forza di accordo tra le parti.

Alla luce delle suesposte considerazioni, la Società chiede conferma che l'importo corrisposto da ALFA a DELTA, riferibile alla quota spettante a quest'ultima a titolo di riequilibrio economico, non rilevi ai fini della determinazione della base imponibile Ires e Irap di ALFA, al pari dell'importo oggetto di fatturazione da parte di DELTA nei confronti di BETA e sempre incassata da ALFA e da questa liquidata alla mandante DELTA.

Quand'anche non si volesse accogliere tale impostazione, la Società, in via subordinata, chiede conferma che la suddetta quota corrisposta a titolo di riequilibrio economico rappresenti: i) un costo deducibile per ALFA, a fronte dell'assoggettamento ad imposta del corrispondente importo a titolo di ricavo; e ii) un ricavo imponibile per DELTA.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene che l'importo liquidato da ALFA a DELTA a titolo di riequilibrio economico dello sconto unico riconosciuto dall'RTI a favore di BETA debba essere assoggettato al seguente trattamento tributario.

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, le somme vanno considerate fuori dal campo di applicazione dell'imposta, al pari delle somme incassate da ALFA in nome e per conto di DELTA e oggetto di fatturazione da parte di quest'ultima, qualificandosi come somme originariamente spettanti alla mandante DELTA e incassate da ALFA in forza del mandato con rappresentanza esistente tra le parti nell'ambito dell'RTI.

Ciò si ricava dal combinato disposto dell'art. 15 primo comma, n. 3 del DPR n. 633 del 1972, che prevede che non concorrono a formare la base imponibile *"le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate"* e dell'art. 2, co. 3 lett. a) dello stesso DPR n. 633/1972 in base al quale non sono considerate cessioni di beni *"le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro"*.

La Società evidenzia, inoltre, che le prestazioni rese da mandante e mandataria nei confronti di BETA sono tutte soggette ad aliquota IVA del 10%, rientrando nel

novero dei lavori di restauro e risanamento conservativo (ex art. 3, co. 1 lett. c del DPR n. 380/2001) e di ristrutturazione edilizia (ex art. 3, co. 1 lett. d del DPR n. 380/2001). Conseguentemente, anche sotto questo profilo, la non corretta ripartizione *ab origine* dello sconto non incide sull'ammontare complessivo dell'Iva applicabile alle prestazioni, essendo sempre pari al 10%, a prescindere dal fatto che lo sconto sia o meno correttamente ripartito tra le parti.

Peraltro, considerato che BETA, ai fini IVA, è equiparato a una pubblica amministrazione, le fatture sono e saranno emesse in regime di split-payment, con la conseguenza che l'Iva non confluirà nella liquidazione periodica di ALFA e DELTA, occupandosi del versamento direttamente BETA. La diversa ripartizione dello sconto tra mandante e mandataria è, pertanto, del tutto irrilevante ai fini della liquidazione dell'imposta.

Ai fini delle imposte sui redditi, le somme liquidate da ALFA a DELTA a titolo di riequilibrio economico non concorrono alla formazione dei ricavi imponibili di ALFA, ai fini Ires e Irap, concorrendo invece alla formazione dei ricavi imponibili di DELTA. In subordine, qualora si ritenesse che tali importi concorrano alla formazione dei ricavi imponibili di ALFA, gli stessi dovranno rappresentare un costo interamente deducibile per la stessa società.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Giova preliminarmente evidenziare che il presente parere, riguardante il trattamento, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte sui redditi, del differenziale che l'Istante dovrà corrispondere a DELTA in esecuzione dell'Accordo

Riequilibrativo (doc. n. 5) viene reso sulla base di quanto rappresentato nell'istanza di interpello e nella documentazione allegata, i cui elementi vengono assunti acriticamente, nel presupposto della loro veridicità, esaustività e concreta realizzazione.

Resta, pertanto, impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria, sia in relazione alle questioni che esulano dal perimetro dell'istanza in esame, sia in relazione alla concreta verifica fattuale dello scenario descritto in interpello in quanto, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dall'istante, né conoscibili attraverso l'istituto dell'interpello, la situazione concretamente verificatasi potrebbe essere differente da quella rappresentata, con riflessi, quindi, sulla presente risposta.

Il presente parere, infine, riguarda esclusivamente il dubbio prospettato dall'interpellante in ordine al trattamento fiscale, ai fini IVA e delle imposte dirette, del menzionato differenziale e non si estende a questioni diverse da quella che ha costituito oggetto di interpello (come, ad esempio, quella relativa alla individuazione dell'aliquota IVA applicabile alle prestazioni rese da mandante e mandataria nei confronti di BETA, menzionata nell'istanza, ma non oggetto di espressa richiesta di chiarimenti).

Tanto premesso, si rileva quanto segue.

Si ricorda che, ai fini della corretta qualificazione del trattamento fiscale ai fini IVA dell'importo di X Euro che l'istante dovrà liquidare a DELTA, occorre preliminarmente verificare se le somme da corrispondere rappresentano il corrispettivo per una prestazione ricevuta, ai sensi dell'articolo 3, primo comma, del DPR n. 633 del 1972, ovvero una mera movimentazione finanziaria, esclusa dal campo di applicazione

dell'imposta, ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera a), del DPR n. 633 del 26 ottobre 1972.

Ai sensi dell'articolo 3, primo comma, del DPR n. 633 del 1972, *"costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte"*.

La disciplina unionale (in particolare gli articoli 2 e 73 della Direttiva del Consiglio del 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE) alla luce dell'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia UE, definisce in maniera alquanto ampia l'ambito oggettivo di rilevanza di un'operazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Più precisamente, si configura un'operazione imponibile qualora esista tra il prestatore e il destinatario un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio reso (cfr. sentenze della Corte di Giustizia CE: 23 marzo 2006, causa n. C-210/04 e 3 marzo 1994, causa n. C-16/93). Diversamente, in mancanza di un sinallagma, ossia in mancanza di reciproche prestazioni/obbligazioni a carico delle parti interessate, l'operazione è, in linea di principio, fuori dal campo di applicazione dell'IVA per carenza del presupposto oggettivo di applicazione dell'imposta.

Più specificamente, in tema di determinazione della base imponibile agli effetti dell'IVA, l'articolo 73 della Direttiva n. 2006/112/CE stabilisce che *"per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi (...) la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni"*

da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni".

L'articolo 73 citato - come chiarito dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE - esprime il principio secondo cui *"la base imponibile per la cessione di un bene o la prestazione di un servizio effettuate a titolo oneroso è costituita dal corrispettivo effettivamente ricevuto a tal fine dal soggetto passivo. Tale corrispettivo rappresenta il valore soggettivo, ossia il valore realmente percepito e non un valore stimato secondo criteri oggettivi"* (cfr. Corte di Giustizia, sentenze del 7 novembre 2013, nelle cause riunite C-249/12 e C-250/12; del 19 dicembre 2012, in causa C-549/11; del 26 aprile 2012, nelle cause riunite C-621/10 e C-129/11).

La norma comunitaria trova attuazione, in ambito domestico, nell'articolo 13 del DPR n. 633 del 1972, secondo cui *"La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti"*.

Nel caso in esame, con l'Accordo di Partecipazione (doc. n. 1), ALFA e DELTA, attraverso la previsione di specifiche obbligazioni, hanno regolamentato contrattualmente la partecipazione congiunta alla procedura di Gara e, in caso di aggiudicazione, la gestione dell'esecuzione dei lavori di appalto.

Per quanto di specifico interesse in relazione all'interpello presentato, le Parti si sono obbligate a partecipare congiuntamente alla Gara e a *"non concorrere (...) né in*

proprio, né associate in qualsiasi forma a terzi", nonchè "a costituire a norma di legge qualora risultassero aggiudicatarie, un Raggruppamento Temporaneo di Imprese di tipo verticale" (cfr. art. 4.1 dell'Accordo di Partecipazione).

Nello specifico, hanno pattuito che "Considerata l'impostazione di Gara che prevede la presentazione di un'offerta a ribasso unico sull'importo dei lavori in appalto e non un'offerta a prezzi unitari, si creerà uno squilibrio con il verosimile ribasso diverso che le Parti definiranno, per le opere di propria competenza, in sede di chiusura d'offerta e, pertanto, nell'eventualità di aggiudicazione dell'appalto al RTI, in sede esecutiva ed in occasione delle fatturazioni alla Committente, le Parti dovranno trovare forme concordate di riequilibrio economico della commessa in assoluta sintonia con quanto definito di comune accordo in detta chiusura dell'offerta" (cfr. art. 6.4 dell'Accordo di Partecipazione).

In ottemperanza agli obblighi pattuiti nell'Accordo di Partecipazione, a seguito dell'aggiudicazione della Gara, con il successivo Accordo Riequilibrativo (doc. n. 5), le Parti hanno quantificato un differenziale di Euro X, che ALFA liquiderà a favore di DELTA, per il riequilibrio economico delle prestazioni rese in esecuzione della gara d'appalto.

Con l'art. 2 dell'Accordo Riequilibrativo è stato stabilito che "2.1 il conguaglio economico diretto a riequilibrare gli sconti operati in fase di offerta dalle singole raggruppate sarà effettuato progressivamente, a fronte di ogni somma incassata da ALFA, in qualità di capogruppo mandataria dell'RTI, a titolo di corrispettivo per le prestazioni rese da Mandataria e Mandante in favore di BETA.

2.2 Al fine di dar corso al conguaglio, la Mandataria dovrà riconoscere alla mandante un importo complessivo di Euro X che sarà gradualmente corrisposto nel corso della realizzazione delle opere mediante singole quote di importo proporzionato al valore dei lavori eseguiti e contabilizzati mediante gli stati di avanzamento lavori. Le quote saranno liquidate in occasione dell'incasso dei relativi certificati di pagamento e potranno essere poste in compensazione con le somme dovute dalla Mandante alla Mandataria. In caso di stralcio di opere con conseguente riduzione del valore dei lavori di competenza di DELTA, l'importo complessivo summenzionato dovrà essere proporzionalmente ridotto".

Gli obblighi contrattuali sopra indicati portano a ritenere che l'importo di circa X euro che ALFA dovrà liquidare a DELTA si configura quale integrazione direttamente connessa con il prezzo della prestazione di servizi che DELTA dovrà eseguire in esecuzione della Gara, ravvisandosi un rapporto sinallagmatico tra l'erogazione del suddetto differenziale e le prestazioni di servizi che DELTA dovrà effettuare in esecuzione della Gara alle condizioni previste in virtù dell'Accordo di Partecipazione.

Dalla disamina della tabella allegata all'Accordo Riequilibrativo, ripresa nell'istanza, viene in rilievo che l'importo di X euro rappresenta, di fatto, il differenziale tra lo sconto originariamente valutato congruo da DELTA (pari al 5%) e quello che invece la stessa si è obbligata a riconoscere, per effetto degli impegni assunti con ALFA, attraverso la sottoscrizione dell'Accordo di Partecipazione e della partecipazione congiunta alla Gara (pari al 18%).

In altre parole, a fronte degli impegni assunti da DELTA nell'Accordo di Partecipazione, ALFA si è impegnata a rifonderla della differenza di sconto praticato con la liquidazione di X euro di cui sopra.

Posto quanto sopra, la scrivente è dell'avviso che il differenziale da liquidare in favore di DELTA, al fine di integrare i corrispettivi da quest'ultima percepiti per l'esecuzione delle prestazioni relative alla esecuzione dell'appalto, debba essere ordinariamente assoggettato ad imposta, ai sensi degli articoli 3, primo comma, e 13, primo comma, del DPR n. 633 del 1972.

Tali somme, pertanto, assumono natura di integrazione del corrispettivo stabilito per l'esecuzione dell'appalto e, come tali, risultano rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, con applicazione dell'aliquota già prevista per l'originario contratto di appalto (cfr. in tal senso, con riferimento al rapporto tra stazione appaltante e appaltatore, risoluzione n. 39/E del 2022).

L'articolo 13 del DPR n. 633 del 1972, sopra richiamato, che sancisce il principio di onnicomprensività del corrispettivo, dispone, infatti, che la base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali *"aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti"*.

Quanto precisato risulta, peraltro, coerente con il principio fissato dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza del 25 maggio 1993, in causa C-18/92 secondo la quale *"sulla base imponibile non possono incidere le modalità di pagamento applicate nei rapporti fra l'acquirente e il fornitore. Il pagamento del corrispettivo per la fornitura di beni può essere effettuato, infatti, (...) non soltanto dall'acquirente, ma anche da*

un terzo" (cfr. punto 17 della sentenza), nonché nella successiva sentenza del 21 novembre 2013, in causa C-494/12, secondo la quale *"la circostanza che l'acquirente non abbia pagato direttamente, al fornitore, il prezzo convenuto (...), nonché le modalità di pagamento applicate nei rapporti tra acquirente e fornitore non possono incidere sulla base imponibile. La sesta direttiva e la direttiva 2006/112 non esigono, perché una cessione di beni o una prestazione di servizi possa dirsi effettuata "a titolo oneroso", che il corrispettivo di tale cessione o di tale prestazione sia versato direttamente dal destinatario di queste ultime. Infatti, ai sensi degli articoli 11, A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva e 73 della direttiva 2006/112, il corrispettivo di una cessione di beni può essere versato non soltanto dall'acquirente, ma anche da un terzo (...)"* (cfr. punto 35 della sentenza).

Le conclusioni appena illustrate trovano peraltro riscontro nel comportamento contabile che l'Istante intende adottare in applicazione delle previsioni contenute nei principi contabili internazionali (cfr. IFRS 15 che, a decorrere dall'esercizio 2018, ha sostituito lo IAS 18 che l'istante asserisce di applicare, senza tuttavia modificare i criteri di contabilizzazione già previsti da quest'ultimo).

Al riguardo, si osserva che l'importo sopra evidenziato - rappresentando, come detto, il differenziale tra lo sconto originariamente valutato congruo da DELTA (5%) e quello che invece la stessa si è obbligata a riconoscere, per effetto degli impegni assunti con ALFA, attraverso la sottoscrizione dell'Accordo di Partecipazione e della partecipazione congiunta alla Gara (18%) - è qualificabile come un componente reddituale (negativo per ALFA, positivo per DELTA) finalizzato ad incrementare il

marginale ottenuto da DELTA in base alle particolari condizioni previste dal Contratto di Appalto.

L'importo in questione, infatti, viene riconosciuto dall'Istante a DELTA per riequilibrare la condizione di "svantaggio" che quest'ultima è stata costretta a fronteggiare in virtù delle previsioni contenute nel Contratto di Appalto, che, come più volte sopra argomentato, hanno imposto la determinazione di una percentuale di sconto "unica" (18%) in luogo dello sconto applicabile singolarmente da DELTA (5%) e ALFA (24%).

Da quanto emerge dall'interpello, l'importo in argomento: (i) è incluso nelle fatture che ALFA emette nei confronti dell'appaltante (v. pag. 10 dell'istanza); (ii) viene incassato da ALFA; (iii) viene corrisposto a DELTA in virtù di una scrittura privata, al fine di riequilibrare gli sconti (e quindi la redditività derivante dall'esecuzione dell'appalto) tra ALFA e DELTA stessa.

Come precisato dall'istante, in applicazione dei principi contabili internazionali la Società rileverà tra i ricavi solo la quota delle entrate ad essa riferibile, escludendo la quota di riequilibrio. In virtù della rilevazione contabile evidenziata, i ricavi che concorreranno alla formazione della base imponibile, ai fini IRES ed IRAP, risulteranno già decurtati del componente negativo di reddito relativo alla corresponsione, prevista dalla citata scrittura privata, della quota di riequilibrio economico spettante a DELTA. In definitiva, il componente negativo concorrerà alla determinazione della base imponibile IRES e IRAP di ALFA attraverso la contrazione dei ricavi in misura pari al corrispondente importo che costituirà componente positivo assoggettato a tassazione in capo a DELTA.

**firma su delega del Direttore Centrale,
Capo Divisione aggiunto
Vincenzo Carbone
Delega n. 14034 del 10 novembre 2022**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**