STUDIO PIZZANO

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

www.studiopizzano.it

LA CONTROVERSA QUESTIONE DELLA FATTURAZIONE DELLE ATI/RTI: CONSEGUENZE FISCALI E ORIENTAMENTI MINISTERIALI

Pubblicato il4 Giugno 2024 di Sabatino Pizzano

La corretta gestione della fatturazione nelle Associazioni Temporanee di Imprese (ATI) e nei Raggruppamenti Temporanei di Imprese (RTI) è stata oggetto di un acceso dibattito e di recenti chiarimenti da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze. La prassi diffusa di "fatturazione accentrata" da parte della sola mandataria per l'intera prestazione, anziché la fatturazione separata delle singole imprese associate per i lavori di rispettiva competenza, ha sollevato interrogativi sulla corretta applicazione dell'IVA e sulle potenziali conseguenze fiscali per le imprese coinvolte. In questo articolo, esploreremo in dettaglio le implicazioni di tale prassi e gli orientamenti ministeriali, fornendo esempi pratici e rispondendo alle domande più comuni.

Il contesto normativo e la natura delle ATI/RTI

Prima di addentrarci nella questione specifica della fatturazione, è fondamentale comprendere il contesto normativo e la natura delle ATI e dei RTI. Queste forme associative temporanee di imprese vengono costituite per l'esecuzione di appalti pubblici e si basano sul principio del mandato collettivo speciale con rappresentanza.

Secondo il principio di diritto n. 17/2018 dell'Agenzia delle Entrate, il rapporto tra le imprese associate (mandanti) e la capogruppo (mandataria) di un RTI o ATI si inquadra in questa figura giuridica. Ciò implica che ogni impresa conserva la propria autonomia ai fini della gestione, degli adempimenti fiscali e degli oneri sociali, nonostante la costituzione dell'associazione temporanea.

Di conseguenza, gli obblighi di fatturazione nei confronti della stazione appaltante devono essere assolti dalle singole imprese associate per i lavori di rispettiva competenza, e non dalla sola mandataria. Questo principio è stato ribadito anche nel recente D.Lgs. n. 36/2023 (Codice dei contratti pubblici), che conferma il carattere trasparente delle ATI/RTI e la mancanza di una soggettività giuridica autonoma.

La prassi di fatturazione accentrata e le richieste delle stazioni appaltanti

Nonostante le indicazioni normative, nella pratica si è consolidata una prassi diffusa in cui le stazioni appaltanti hanno richiesto che la fatturazione delle prestazioni fosse svolta esclusivamente dalla capogruppo (mandataria), senza il coinvolgimento delle mandanti nel processo di fatturazione. Questa prassi, seppur non rispettosa del principio di diritto n. 17/2018, ha portato alla "fatturazione accentrata" da parte della mandataria dell'intera prestazione.

Tale situazione ha spesso riguardato operazioni caratterizzate da regimi IVA non omogenei, con l'applicazione del regime ordinario nella fatturazione tra mandante e mandataria e del meccanismo dello split payment nel rapporto tra ente pubblico e RTI/ATI. Questo ha reso ancora più complessa la gestione corretta degli adempimenti fiscali.

L'intervento del Ministero dell'Economia e delle Finanze

A fronte di questa prassi diffusa, con la Risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-02427 del 28 maggio 2024, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha fornito importanti chiarimenti sulla corretta gestione della fatturazione nelle ATI/RTI e sulle conseguenze fiscali derivanti dalla fatturazione accentrata.

Il Ministero ha precisato che, nel caso in cui la mandataria emetta fattura per i servizi forniti dalle imprese associate (mandanti), l'IVA assolta dalla mandataria stessa risulta indetraibile. Questa conclusione deriva dal fatto che il rapporto rilevante ai fini IVA è solo quello tra le mandanti e la stazione appaltante, e non quello tra mandanti e mandataria.

Pertanto, l'emissione di fattura da parte della mandataria per servizi resi dalle mandanti non costituisce un semplice errore nell'applicazione dell'aliquota IVA, ma rappresenta l'emissione di una fattura destinata a un soggetto diverso da quello previsto dalla

normativa. Questa violazione non rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 6, comma 6, del D.Lgs. n. 471/1997, che prevede una sanzione fissa per l'errata applicazione dell'aliquota IVA, purché l'imposta sia stata assolta.

Inoltre, il Ministero ha sottolineato che il diritto alla detrazione dell'IVA, in capo al cessionario/committente, è ammesso nei limiti dell'IVA effettivamente dovuta in ragione della natura e delle caratteristiche dell'operazione realizzata, e non di quella semplicemente indicata in fattura.

Esempio pratico

Per comprendere meglio le implicazioni della prassi di fatturazione accentrata, consideriamo un esempio pratico.

Supponiamo che un'ATI sia composta da tre imprese associate (mandanti A, B e C) e una mandataria D. Nell'esecuzione di un appalto pubblico, le mandanti A, B e C hanno svolto rispettivamente lavori per un valore di 100.000 euro, 150.000 euro e 200.000 euro, al netto dell'IVA.

Seguendo la prassi di fatturazione accentrata, la mandataria D ha emesso un'unica fattura alla stazione appaltante per l'intero importo di 450.000 euro, oltre IVA. Tuttavia, secondo il principio di diritto n. 17/2018, le mandanti A, B e C avrebbero dovuto emettere singolarmente le fatture per i lavori di rispettiva competenza.

In questo scenario, l'IVA assolta dalla mandataria D sulla fattura emessa risulta indetraibile, in quanto non ha diritto a detrarre l'imposta relativa ai servizi resi dalle mandanti. Allo stesso tempo, le mandanti A, B e C potrebbero essere chiamate a restituire l'IVA indebitamente detratta in relazione ai lavori fatturati dalla mandataria D.

Questo esempio illustra chiaramente le potenziali conseguenze fiscali negative derivanti dalla prassi di fatturazione accentrata, sottolineando l'importanza di rispettare le corrette modalità di fatturazione previste dalla normativa.

Orientamenti sulle sanzioni e valutazioni caso per caso

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha fornito ulteriori indicazioni riguardo alle sanzioni applicabili in caso di violazioni delle norme sulla fatturazione nelle ATI/RTI.

Innanzitutto, il Ministero ha precisato che gli Uffici valuteranno caso per caso la sussistenza di eventuali incertezze interpretative sulla corretta applicazione del principio di diritto n. 17/2018, al fine di determinare l'eventuale non irrogazione delle sanzioni ai sensi dell'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997.

Questa disposizione consente di non applicare le sanzioni se il contribuente ha agito con "obiettiva incertezza" sulla corretta applicazione delle norme tributarie.

Valutazione delle circostanze e possibili soluzioni

Nonostante le indicazioni fornite dal Ministero, è importante sottolineare che la valutazione delle circostanze specifiche e l'adozione delle soluzioni più adeguate dovrà essere effettuata caso per caso, tenendo conto di vari fattori.

In primo luogo, sarà cruciale analizzare attentamente le motivazioni che hanno portato all'adozione della prassi di fatturazione accentrata da parte della mandataria. In alcuni casi, potrebbero essere ravvisabili incertezze interpretative oggettive sulla corretta applicazione del principio di diritto n. 17/2018, come indicato dal Ministero. In tali situazioni, potrebbe essere possibile invocare la non applicazione delle sanzioni ai sensi dell'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997.

Tuttavia, in altri casi, la fatturazione accentrata potrebbe essere stata adottata consapevolmente, nonostante la piena consapevolezza delle disposizioni normative. In questi casi, sarà più difficile dimostrare l'esistenza di incertezze interpretative oggettive, e le imprese potrebbero essere esposte a sanzioni e rettifiche fiscali.

Una soluzione potrebbe essere quella di avviare un dialogo costruttivo con le stazioni appaltanti, al fine di illustrare le implicazioni fiscali della fatturazione accentrata e la necessità di rispettare le corrette modalità di fatturazione previste dalla normativa. Questo potrebbe portare a una revisione delle richieste delle stazioni appaltanti e a un adeguamento delle pratiche di fatturazione.

Un'altra opzione potrebbe essere quella di valutare la possibilità di regolarizzare la posizione fiscale, attraverso l'emissione di note di credito e l'applicazione dell'istituto del ravvedimento operoso, qualora ne ricorrano i presupposti. Questa soluzione potrebbe consentire di beneficiare di sanzioni ridotte e di evitare potenziali contenziosi fiscali più onerosi.

È importante sottolineare che, in ogni caso, sarà fondamentale un'attenta analisi delle circostanze specifiche e delle implicazioni fiscali, anche in relazione alle eventuali posizioni già assunte dalle imprese coinvolte in termini di detrazioni IVA. Una consulenza professionale specializzata può rivelarsi preziosa per valutare le diverse opzioni e adottare la strategia più appropriata.

Conclusioni

La questione della fatturazione delle ATI/RTI ha sollevato importanti dibattiti e chiarimenti da parte delle autorità fiscali, evidenziando le complesse implicazioni della prassi diffusa di fatturazione accentrata da parte della sola mandataria. L'orientamento del Ministero dell'Economia e delle Finanze sottolinea la necessità di rispettare i principi di corretta fatturazione, evitando la prassi di fatturazione accentrata, al fine di garantire la corretta applicazione dell'IVA e di evitare potenziali contenziosi fiscali.

Le conseguenze fiscali di tale prassi possono essere significative, con l'indetraibilità dell'IVA assolta dalla mandataria e potenziali rettifiche per le mandanti. Tuttavia, il Ministero ha aperto alla possibilità di valutare caso per caso l'esistenza di incertezze interpretative oggettive, al fine di determinare l'eventuale non irrogazione delle sanzioni.

È fondamentale che le imprese associate in ATI/RTI comprendano appieno le implicazioni della normativa vigente e adottino le corrette modalità di fatturazione, al fine di evitare contenziosi fiscali e garantire la neutralità dell'imposizione.

Domande e Risposte

D: Cosa si intende per "fatturazione accentrata" nelle ATI/RTI?

R: La "fatturazione accentrata" si riferisce alla prassi diffusa in cui la mandataria di un'ATI o RTI emette un'unica fattura alla stazione appaltante per l'intera prestazione, anziché far fatturare singolarmente le mandanti per i lavori di rispettiva competenza.

D: Quali sono le conseguenze fiscali della fatturazione accentrata secondo il Ministero dell'Economia e delle Finanze?

R: Secondo il Ministero, nel caso in cui la mandataria emetta fattura per i servizi resi dalle imprese associate (mandanti), l'IVA assolta dalla mandataria risulta indetraibile. Inoltre, le mandanti potrebbero essere chiamate a restituire l'IVA indebitamente detratta in relazione ai lavori fatturati dalla mandataria.

D: Qual è la corretta modalità di fatturazione per le ATI/RTI secondo la normativa vigente?

R: Secondo il principio di diritto n. 17/2018 dell'Agenzia delle Entrate, gli obblighi di fatturazione nei confronti della stazione

appaltante devono essere assolti dalle singole imprese associate (mandanti) relativamente ai lavori di competenza di ciascuna, e non dalla sola mandataria.

D: Quali sono le possibili conseguenze per le imprese che non rispettano la corretta modalità di fatturazione?

R: Le imprese che non rispettano la corretta modalità di fatturazione rischiano di affrontare contenziosi fiscali, con potenziali sanzioni e rettifiche dell'IVA detratta o assolta in modo improprio.

D: Qual è l'orientamento del Ministero dell'Economia e delle Finanze in merito alle sanzioni per le violazioni in materia di fatturazione delle ATI/RTI?

R: Il Ministero ha precisato che gli Uffici valuteranno caso per caso la sussistenza di eventuali incertezze interpretative oggettive sulla corretta applicazione del principio di diritto n. 17/2018, al fine di determinare l'eventuale non irrogazione delle sanzioni ai sensi dell'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997.

D: Quali possibili soluzioni possono essere adottate in caso di irregolarità pregresse nella fatturazione delle ATI/RTI?

R: Le possibili soluzioni potrebbero includere l'avvio di un dialogo costruttivo con le stazioni appaltanti, la regolarizzazione della posizione fiscale attraverso l'emissione di note di credito e l'applicazione dell'istituto del ravvedimento operoso, qualora ne ricorrano i presupposti. È fondamentale un'attenta analisi delle circostanze specifiche e delle implicazioni fiscali, eventualmente con il supporto di una consulenza professionale specializzata.

www.studiopizzano.it

© RIPRODUZIONE RISERVATA