

Risposta n. 259/2024

OGGETTO: Raggruppamento temporaneo di imprese – appalto pubblico – fatturazione della quota per "adeguamento prezzi" finanziato con il "Fondo per la prosecuzione delle opere pubbliche" – D.M. n. 381 del 6 dicembre 2022.

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

QUESITO

[ALFA], nel prosieguo istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante, società cooperativa di produzione e lavoro, riferisce di aver partecipato, [...], insieme alle società [BETA], [GAMMA] e [DELTA] ("Mandanti"), al bando indetto dal Comune di [...] per l'affidamento di un appalto pubblico finanziato dall'Unione europea con i fondi [...], e avente ad oggetto «[...]».

Per la partecipazione all'appalto e l'esecuzione dei lavori, le predette società hanno costituito un Raggruppamento temporaneo d'impresе (RTI) di tipo misto per quote, conferendo all'istante apposito mandato con rappresentanza.

Secondo quanto riportato nell'istanza, l'offerta di partecipazione è stata presentata dal RTI entro la scadenza del [...], il [...] il Comune ha affidato al predetto RTI l'esecuzione dei lavori oggetto del bando pubblico e, conseguentemente, il [...] è stato stipulato il relativo contratto di appalto.

In aggiunta al corrispettivo pattuito per l'esecuzione dei lavori, nel contratto è stato previsto un adeguamento del corrispettivo in caso di incremento del costo dei materiali utilizzati per l'esecuzione dell'appalto finanziato - stante il rinvio alle previsioni del decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50, convertito in legge, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, della legge 15 luglio 2022, n. 91, ed all'articolo 7, comma 1, del decreto-legge 16 luglio 2020, n. 76, convertito in legge, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, della legge 11 settembre 2020, n. 120 - da finanziare con le risorse proprie della stazione appaltante ove sufficienti e, in caso di incapienza dei fondi, con le risorse stanziare in un apposito fondo denominato "Fondo per la prosecuzione delle opere pubbliche" (di seguito, anche il "Fondo") istituito presso il Ministero delle infrastrutture e trasporti.

L'articolo 2, comma 2, del D.M. n. 381 del 6 dicembre 2022, disciplina le modalità per accedere alle risorse del citato Fondo per l'adeguamento dei prezzi in relazione agli stati di avanzamento dei lavori eseguiti, prevedendo che tale finanziamento sia richiesto dall'ente pubblico/stazione appaltante attraverso un apposito modulo, trasmesso al Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti su piattaforma informatica. Ove giudicato

ammissibile, nel caso di raggruppamenti temporanei di concorrenti, l'articolo 5 del medesimo D.M. n. 381 del 2022 stabilisce che l'ente pubblico/stazione appaltante assegna il contributo riconosciuto a valere sulle risorse del Fondo all'impresa mandataria, che provvede ad attribuire le risorse alle imprese facenti parte del raggruppamento in base ad accordi intercorsi tra le medesime imprese.

Sulla base della disciplina sopra richiamata, il Comune di [...] ha emesso certificati di pagamento per il riconoscimento della revisione prezzi con riferimento ai primi 3 SAL dell'appalto (relativi a lavorazioni concluse entro il [...]), come prescritto dal richiamato articolo 26 del decreto-legge n. 50 del 2022 e, in particolare:

- 1) il certificato n. [...] per quota finanziata con fondi propri e
- 2) il certificato n. [...] per la quota pagata dal Comune e finanziata con i fondi ricevuti dal Ministero.

Con riferimento alla quota finanziata con i fondi del Comune, quest'ultimo ha richiesto alle società partecipanti al RTI l'emissione di fatture per la parte riferibile ai lavori da ciascuna di esse eseguiti, in proporzione alle percentuali di partecipazione al raggruppamento temporaneo. Tali fatture sono state emesse con applicazione del regime di split payment.

Quanto, invece, alla quota finanziata con i fondi pubblici, il Comune di [...] ha richiesto l'emissione della fattura per l'intero importo riconosciuto alla sola [ALFA], anziché pro-quota a ciascuna impresa del RTI. Ciò sia sulla base di quanto previsto dall'articolo 5 del citato D.M. del 2022, e tenuto conto che la piattaforma resa disponibile dal Ministero per la richiesta di accesso al fondo prevede l'inserimento di una sola impresa, ancorché risulti indifferente se mandataria o mandante.

Tanto premesso, l'istante chiede quale sia la corretta modalità di fatturazione della quota parte di revisioni prezzi, riconosciuta dal Comune di [...], finanziata con le risorse del citato Fondo pubblico.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che, anche in relazione alla quota riconosciuta a titolo di revisione prezzi e finanziata con le risorse del Fondo, gli obblighi di fatturazione nei confronti della stazione appaltante devono essere assolti dalle singole imprese associate per la quota riferibile ai lavori di competenza.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con il principio di diritto n. 17 del 17 dicembre 2018, è stato precisato che *«Il rapporto esistente tra le associate e la capogruppo di un raggruppamento temporaneo di imprese (RTI) istituito per l'esecuzione di un appalto pubblico si inquadra, giuridicamente, nella figura del mandato collettivo speciale con rappresentanza, che, ai sensi dell'articolo 48, comma 16, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50 (c.d. codice appalti pubblici e contratti di concessione) "...non determina di per sé organizzazione o associazione degli operatori economici riuniti, ognuno dei quali conserva la propria autonomia ai fini della gestione, degli adempimenti fiscali e degli oneri sociali". Ne deriva che gli obblighi di fatturazione ai sensi dell'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nei confronti della stazione appaltante, sono assolti dalle singole imprese associate relativamente ai lavori di competenza da ciascuna eseguiti».*

Come precisato con la risposta ad interpello n. 47, pubblicata sul sito *internet* della scrivente il 21 febbraio 2024, «*Tali chiarimenti si ritengono ancora validi nonostante l'entrata in vigore del decreto legislativo n. 36 del 31 marzo 2023 (Codice dei contratti pubblici in attuazione dell'articolo 1 della legge 21 giugno 2022, n. 78, recante delega al Governo in materia di contratti pubblici), che, all'articolo 68 disciplina i "Raggruppamenti temporanei e consorzi ordinari di operatori economici". Il comma 8 del citato articolo 68, infatti, con una previsione analoga a quella contenuta nell'abrogato articolo 48, comma 16, del d.lgs. n. 50 del 2016, dispone che "Il rapporto di mandato non determina di per sé organizzazione o associazione degli operatori economici riuniti, ognuno dei quali conserva la propria autonomia ai fini della gestione, degli adempimenti fiscali e degli oneri sociali"*».

In diversi documenti di prassi è stato evidenziato che, da un punto di vista civilistico e fiscale, il Raggruppamento Temporaneo è un soggetto trasparente e, in generale, non dà vita ad un autonomo soggetto di diritto. In particolare, con la risoluzione del 13 luglio 2007, n. 172/E, è stato precisato che, «*elemento decisivo affinché possa determinarsi un'autonomia soggettiva in capo all'ATI è il fatto che le imprese raggruppate si comportino, nell'esecuzione dell'appalto, in modo unitario e indistinto, sia all'interno del raggruppamento stesso che nei confronti dei terzi, perdendo la propria autonomia gestionale nei complessi rapporti giuridici posti in essere. Né, a tal fine, assume rilievo determinante la circostanza che l'opera da eseguire abbia il carattere della indivisibilità oggettiva e funzionale, potendosi validamente realizzare, in una ripartizione percentuale dell'opera, la divisibilità contabile, tecnica e gestionale*».

In ordine agli obblighi di fatturazione, con la risoluzione del 16 giugno 2008, n. 246/E, è stato chiarito che, «[...] *solo quando l'ATI assume funzione esterna e, dunque soggettività giuridica, gli obblighi di fatturazione debbono essere posti in capo alla capogruppo, diversamente rilevando le singole imprese associate come autonomi soggetti di diritto*».

Tanto premesso, nel caso di specie, il raggruppamento temporaneo cui partecipa [ALFA] sembra non avere rilevanza esterna in quanto, secondo quanto stabilito nell'atto costitutivo, il raggruppamento «*non instaura alcuna società di fatto fra le imprese, né determina di per sé una organizzazione o associazione fra le stesse, ognuna delle quali conserva, pertanto, la propria autonomia ai fini della gestione e degli adempimenti fiscali e degli oneri sociali.*» (articolo 4).

Il medesimo atto dispone, altresì, che l'istante, in qualità di mandataria, può «*coordinare l'invio delle fatture emesse dalle Imprese riunite ai Committenti, sollecitare i pagamenti, incassare le somme dovute sia in acconto che a saldo, dando quietanza dei pagamenti ricevuti e provvedendo a versare il corrispettivo spettante alle Mandanti in proporzione alle prestazioni eseguite;*» (articolo 3, lett. e).

Pertanto, come già chiarito con il citato principio di diritto n. 17 del 2018, e secondo quanto precisato da ultimo con la risposta ad interpello n. 47 del 2024, i singoli componenti sono tenuti ad emettere la propria fattura nei confronti della stazione appaltante relativamente ai lavori di competenza effettuati, che la capogruppo può inoltrare al committente. In alternativa, la medesima può, d'intesa con gli altri componenti del gruppo, assolvere anche al compito di emettere direttamente le fatture, ma esclusivamente "in nome e per conto degli altri", dando evidenza direttamente nel

documento di aver assolto a tale compito, in conformità a quanto disposto dall'articolo 21, commi 1 e 2, lettera n), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Tale obbligo di fatturazione separata da parte delle mandanti ricorre anche con riferimento alle somme corrisposte a titolo di "revisione prezzo" con le modalità descritte nell'istanza.

Al riguardo, si evidenzia che tale modalità di fatturazione non è in contrasto con quanto disposto dall'articolo 5 del D.M. n. 381 del 2022, secondo cui, «*Nel caso di raggruppamenti temporanei di concorrenti di cui all'art. 1, comma 4, i soggetti di cui all'art. 2, comma 1, assegnano il contributo riconosciuto a valere sulle risorse del Fondo all'impresa mandataria, che provvede ad attribuire le risorse alle imprese facenti parte del raggruppamento in base ad accordi intercorsi tra le medesime imprese*». La predetta disposizione, infatti, disciplina solo l'aspetto finanziario, ossia le modalità di erogazione dei fondi pubblici, e non anche una gli obblighi di certificazione dei medesimi, sicché non è consentito derogare alla disciplina fiscale innanzi richiamate per esigenze di carattere tecnico concernenti l'utilizzo della piattaforma ministeriale (che prevede l'inserimento di una sola impresa destinataria delle risorse del Fondo).

Pertanto, assolti gli obblighi di fatturazione con le modalità sopra descritte, non si ravvisano impedimenti di natura fiscale ad ammettere che il pagamento delle singole fatture con le risorse provenienti dal Fondo sia eseguito direttamente nelle mani della mandataria per conto delle singole mandanti.

Resta fermo che, il pagamento del corrispettivo per i servizi resi determina il momento impositivo ai fini IVA e il sorgere dei conseguenti obblighi fiscali in capo alle

singole mandatarie e in capo al Comune di [...], anche quando lo stesso sia effettuato nelle mani di un terzo.

Concludendo, la soluzione proposta dall'istante è condivisibile.

firma su delega del Capo Divisione

**Il Capo Settore Coordinamento
e programmazione
(firmato digitalmente)**