**LINEE GUIDA E NORMA DI COMPORTAMENTO DEI DIRIGENTI IN PRESENZA DI UN DEBITO VERSO IL FORNITORE ESECUTATO IN ASSENZA DELLA FATTURA.**

Al Dirigente Settore Lavori Pubblici

All’Avvocatura comunale

Al Segretario Generale

Ai Dirigenti

**Oggetto: Pignoramento XXX (creditore procedente)/ YYY (debitore principale) + Comune di ZZZ (terzo pignorato).**

In merito alla corretta contabilizzazione della procedura in oggetto e in generale quali linee guida a tutti i dirigenti in presenza di casi similari. Ai dirigenti è, infatti, richiesto di attivare la corretta procedura di impegno e di liquidazione della spesa, in presenza anche di un debitore professionista, soggetto a IVA e a Ritenuta di acconto (importi questi da versare all’erario), in caso di una prestazione compiuta ma in assenza della relativa fattura delle prestazioni effettuate ed oggetto di esecuzione da parte del giudice. Si precisa a tal fine le rilevanti problematiche sulle ritenute di acconto e dell’IVA da versare all’erario.

**Ritenuta di acconto**

L’obbligo di operare la ritenuta da parte del terzo pignorato, ai sensi dell’art.21, comma 5, della legge n.449/97, erogatore delle somme al creditore, sorge quando sono soddisfatte contemporaneamente le seguenti condizioni:

1) il creditore pignoratizio deve essere un soggetto IRPEF;

2) deve trattarsi di un credito riferito a somme per le quali deve essere operata una ritenuta alla fonte, in base alle disposizioni contenute nel titolo III del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nell’art. 11, cc. 5, 6 e 7, della L. n. 413 del 1991, nonché nell’art. 33, c. 4, del D.P.R. n. 42/1988 ;

3) il terzo erogatore deve rivestire la qualifica di sostituto d’imposta in base a quanto previsto dagli artt. 23 e seguenti del D.P.R. n. 600/1973.

**Il prelievo alla fonte così effettuato opera a titolo di acconto dell’Irpef dovuta dal creditore pignorante.**

L’art. 15, comma 2, del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito con modifiche dalla Legge 3 agosto 2009, n. 102, ha disposto che il soggetto erogatore debba procedere in qualità di sostituto di imposta a versare l’aliquota del 20% sulle somme liquidate al creditore procedente, solo qualora siano soddisfatti tutti e tre i criteri sopra indicati. Sulla ritenuta del 20% si è espresso il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate 3 marzo 2010, n. 34755, il quale ha evidenziato che – con effetto dal 5 marzo 2010 – debba essere applicata la ritenuta del 20 per cento sugli importi oggetto di pignoramento, qualora ne ricorrano i presupposti.

In sintesi, la verifica da effettuare dovrebbe essere la seguente:

• ai sensi degli articoli 23 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, il terzo erogatore (sostituto d’imposta) opera, all’atto del pagamento, una ritenuta del 20 per cento a titolo di acconto dell’imposta sulle somme oggetto di pignoramento assoggettabili a ritenuta alla fonte;

• detta ritenuta **non** va effettuata soltanto se il terzo erogatore è a conoscenza che il credito è riferibile a somme o valori diversi da quelli assoggettabili a ritenuta alla fonte;

• in tale verifica è onere del creditore dimostrare che si è in presenza di fattispecie nelle quali la ritenuta non dev’essere operata, “*restando inteso che altrimenti il terzo provvederà ad applicarla” (Circolare Agenzia delle Entrate 2 marzo 2011, n. 8/E). Il citato documento di prassi, infatti, specifica che la norma “non pone a carico del terzo obblighi di indagine in merito alla qualificazione reddituale delle somme, anzi, nel prevedere una ritenuta in misura fissa, presuppone che il terzo non sia normalmente a conoscenza della tipologia di reddito che sta erogando*”

Nel caso in cui il creditore non sia soggetto passivo di IRPEF (es. società), la ritenuta del 20% sulle somme liquidate non dovranno essere operante ma sempre su dichiarazione del creditore.

Sempre secondo la Circolare Agenzia delle Entrate 2 marzo 2011, n. 8/E “le somme da corrispondere al creditore pignoratizio potrebbero scontare **una ulteriore ritenuta** rispetto a quella che il terzo erogatore è tenuto ad effettuare in base alla nuova disciplina (art. 21, comma 15, legge n. 449/1997). Come meglio avanti precisato, ciò si verifica, in particolare, **nell’ipotesi in cui il terzo erogatore sia anche sostituto d’imposta nei confronti del debitore**. In caso di pignoramenti presso terzi, coesistono e rilevano due distinti rapporti obbligatori: quello fra il debitore e il creditore pignoratizio, che sfocia nella procedura esecutiva, e quello fra il debitore e il terzo erogatore, a sua volta debitore del primo, che giustifica l’esecuzione presso il terzo medesimo. I crediti oggetto di pignoramento, infatti, sono quelli che il debitore vanta nei confronti del terzo esecutato e che quest’ultimo estingue effettuando il pagamento, anziché nelle mani del proprio creditore (il debitore nel meccanismo del pignoramento), in quelle di un terzo soggetto (il creditore pignoratizio), con effetti liberatori nei confronti del primo (il debitore). Ne consegue che la somma oggetto di pignoramento potrebbe avere una duplice rilevanza da un punto di vista fiscale ed obbligare il terzo esecutato ad un duplice prelievo alla fonte.

Peraltro, posto che in sede di espropriazione forzata, assume un ruolo fondamentale l’udienza in cui il terzo è chiamato a comparire e ad asseverare l’esistenza e l’ammontare del debito ai sensi dell’art. 547 del c.p.c., sarebbe opportuno che in detta sede il terzo esecutato rappresenti di essere il soggetto tenuto alla effettuazione anche del prelievo alla fonte in qualità di datore di lavoro, in modo che la somma che costituirà oggetto di pignoramento e di successiva assegnazione sia quella che residua al netto di tale prelievo.

**Operazione IVA**

In presenza di un credito certo e liquidabile in assenza di emissione della fattura, vale a dire in caso di operazioni per le quali il momento civilistico della maturazione del credito relativo al corrispettivo dell’operazione eseguita è anteriore al momento di effettuazione dell’operazione ai fini IVA (ad esempio, compenso professionale non corrisposto al momento dell’ultimazione della prestazione, cfr l’art.6 del DPR 633/72) si verifica il presupposto previsto dall’art.6, del DPR 622/72 per l’emissione della fattura di addebito. In altri termini, il Comune di ZZZ, quale terzo pagatore, dovrebbe versare le somme al creditore pignoratizio come se le stesse fossero in un primo momento immesse nella disponibilità del debitore pignorato e immediatamente dopo distolte per essere attribuite al creditore pignoratizio. In questo caso, Sul piano fiscale, la ridetta azione di disposizione equivale al pagamento del compenso con contestuale distoglimento delle somme a beneficio del creditore pignoratizio.

AI fini IVA si assiste ad un rapporto bilaterale tra il soggetto attivo (cedente o prestatore) e il soggetto passivo (cessionario o committente) autonomo rispetto alle altre vicende giuridiche intercorrenti tra le due parti. In pratica, una volta che tra due soggetti è posta in essere un’operazione rilevante agli effetti dell’IVA, è tra questi due soggetti che deve intercorrere il rapporto di rivalsa/detrazione e tale condizione resiste e prevale rispetto alle vicende giuridiche eventualmente successive aventi ad oggetto le posizioni patrimoniali derivanti dall’operazione medesima (come ad esempio, la cessione a terzi del credito/debito).

In conclusione il rapporto della rivalsa per l’IVA, pertanto, non subisce le vicende del pignoramento e la relativa somma deve essere riversata in ogni caso al debitore pignorato in applicazione del citato art.18 del DPR 633/72.

Precisato quanto sopra, la natura del pignoramento quale atto di disposizione integra a tutti gli effetti i presupposti previsti dall’art.6 del DPR 633/72 per l’emissione della fattura, sicché il pignoramento di un credito per fatture da emettere genera il presupposto per l’emissione della fattura ad esso relativo ricorrendo a tutti gli effetti il presupposto del pagamento del corrispettivo previsto dall’art.6, c. 3, del PDR 633/72 come momento imponibile IVA per le prestazioni di servizi.

Pertanto, il Comune di ZZZ verserà l’IVA solo al momento del ricevimento della Fattura da parte del fornitore a ciò obbligato a seguito del pagamento disposto.

In merito all’emissione della fattura da parte del debitore, una sua tardiva emissione da parte del debitore ha conseguenze sanzionatorie espressamente previste dal citato art.6 comma 1 del DLgs. n 471/97, corrispondente a un importo, per ciascuna violazione:

• Fra il 90 e il 180% dell’imposta relativa all’imponibile non correttamente documentato (con un minimo di 500 euro);

• Da 250 a 2.000 euro, qualora la violazione non abbia inciso sulla corretta liquidazione del tributo.

L’Agenzia delle Entrate (con la risposta a interpello 24 settembre 2019 n. 389 e il principio di diritto 11 novembre 2019 n. 23) ha chiarito che la tardiva emissione della fattura che non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo rappresenta una violazione formale, per la quale si rende applicabile la sanzione in misura fissa (da 250 a 2.000 euro). Questo, considerato che tale inadempimento ben potrebbe rientrare nelle “inosservanze di formalità e di adempimenti suscettibili di ostacolare l’attività di controllo, anche solo in via potenziale”.

La tardiva emissione della fattura potrebbe avere ripercussioni anche per il Comune di ZZZ il quale, in qualità di cessionario o committente della prestazione del professionista, potendo incorrere nella sanzione di cui all’art. 6 co. 8 del DLgs. n 471/97 (pari al 100% dell’imposta, con un minimo di 250 euro per ogni violazione) in caso di inadempimento agli obblighi documentali ivi previsti mediante il Sistema di Interscambio. Pertanto il Comune di ZZZ: a) se non riceve fattura **entro i 4 mesi** dalla data del pagamento al terzo, deve trasmettere al Sistema di Interscambio, previo pagamento dell’imposta, entro il trentesimo giorno successivo, la c.d. “autofattura da regolarizzazione“, indicando nella sezione anagrafica del cedente/prestatore i dati del fornitore e in quella del cessionario/committente i propri, mentre il campo “TipoDocumento” è compilato con il codice convenzionale “TD20” (cfr. provv. Agenzia delle Entrate 30.4.2018 n. 89757); b) se, invece, ha ricevuto una fattura provvederà alla regolarizzazione provvedendo al versamento dell’IVA.

**Conclusioni**

Seguendo quanto sopra indicato, la liquidazione dovrebbe seguire gli esempi come indicati nelle tabelle seguenti.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1. **In caso di fattura pervenuta nei 4 mesi di professionista non soggetto a split** | | | | | |
| **Debitore principale** | **Imponibile** | | **IVA** | **R.A.** | **Pagamento** |
| Fattura debitore | 2.049,18 | |  | 409,84 | -409,84 |
| IVA fornitore | 450,82 | | 450,82 |  | -450,82 |
| **Totale Impegno** | **2.500,00** | |  |  |  |
| **Netto a pagare** |  | |  |  | **1.639,34** |
| Il Comune in questo caso versa al fornitore l’IVA dovuta sulla fattura ricevuta che sarà suo compito versare all’erario, mentre trattiene la R.A. (il versamento pertanto al fornitore sarà pari alla differenza tra IVA dovuta e R.A. trattenuta e versata dal Comune. | | | | | |
| 1. **In caso di fattura pervenuta nei 4 mesi di professionista soggetto a split payment** | | | | | |
| **Debitore principale** | **Imponibile** | | **IVA** | **R.A.** | **Pagamento** |
| Fattura debitore | 2.049,18 | |  | 409,84 | -409,84 |
| IVA fornitore in scissione | 450,82 | | 450,82 |  | -450,82 |
| **Totale Impegno** | **2.500,00** | |  |  |  |
| **Netto a pagare** |  | |  |  | **1.639,34** |
| In caso di split payment il Comune di ZZZ verserà sia l’IVA all’erario sia la ritenuta di acconto. | | | | | |
|  | | |
| **In caso di Autofattura da regolarizzazione** | | |
| Versamento IVA | | **450,82** |
| Versamento Ritenuta di Acconto | | **409,84** |
| In caso di mancato ricevimento della fattura dal fornitore, il Comune di ZZZ procederà ad emettere autofattura di regolarizzazione dell’IVA, e della R.A. (in caso di professionista), versandola all’erario. | | | | | |
|  |  | |
| **Creditore procedente** | **Soggetto IRPEF** | | **No soggetto IRPEF** | |
| Importo da versare | **1.639,34** | | **1.639,34** | |
| R.A. | 327,87 | | 0 | |
| **Netto a versare** | **1.311,47** | | **1.639,34** | |

Il versamento da effettuare al **creditore procedente** dovrà essere pari a 1.311,47 euro se soggetto IRPEF e di 1.639,34 euro se dichiara di non essere soggetto IRPEF.

Al ricevimento della fattura da parte del debitore principale entro 4 mesi il Comune regolarizzerà i conti versando al fornitore l’IVA dovuta e trattenendo la R.A., in mancanza della fattura entro i successivi 30 giorni il Comune verserà con “autofattura da regolarizzazione“ l’IVA e la R.A. all’erario fermo restando la sanzione che sarà comminata al debitore da parte dell’Agenzia delle Entrate.

I dirigenti in indirizzo procederanno alla predisposizione delle determine di liquidazione nel modo sopra indicato, comunicando al debitore l’ammontare delle somme erogate e delle ritenute effettuate e la richiesta di l’emissione della fattura ai sensi dell’art. art. 6, comma 8 del d.lgs. 471/1997, l’Avvocatura comunale procederà alla comunicazione al creditore pignoratizio dell’importo a questi dovuto anche sulla base della sua dichiarazione di essere o meno soggetto passivo IRPEF.

Distinti saluti.