



**NIENTE NOTA DI VARIAZIONE PER L'APPLICAZIONE
DELL'ALIQUTA ORDINARIA ALL'ACCONTO GENERICO**

– Correzioni possibili solo in caso di inesattezze nella fatturazione

Con la risposta all'interpello n. 216 del 2020 pubblicata nei giorni scorsi, l'Agenzia delle Entrate ha fornito un chiarimento in riferimento all'applicazione dell'aliquota IVA ordinaria specificando che, **in presenza di un contratto che prevede l'esecuzione di prestazioni differenti, se viene emessa fattura per un acconto generico con applicazione dell'aliquota IVA ordinaria, non sarà possibile, al momento della successiva rendicontazione delle opere eseguite, emettere nota di variazione per avvalersi di un'aliquota agevolata sull'importo già fatturato.**

Il caso particolare riguardava una società Alfa che stipulava con Beta una convenzione sulla base della quale si impegnava a realizzare alcuni interventi di bonifica ambientale, nonché attività di potenziamento delle strutture relative al ciclo delle acque reflue di una determinata Regione. Il corrispettivo complessivo doveva essere ripartito fra le attività di istruttoria, progettazione e monitoraggio, da un lato, e quelle di realizzazione degli interventi dall'altro.

Nel 2011 la società emetteva una fattura pari al 30% del prezzo contrattualmente previsto, a titolo di "**acconto generico**", non riconducibile, quindi, specificamente ad alcuna delle attività oggetto della convenzione. L'importo veniva assoggettato ad aliquota ordinaria (pari, allora, al 21%).

Nel 2019 Beta sottoscriveva con Alfa una seconda convenzione, che aggiornava la precedente e stabiliva un importo a titolo di corrispettivo, pari alla differenza fra l'ammontare determinato nel primo contratto e la somma già fatturata a titolo di acconto; nello stesso anno veniva, quindi, definita una precisa rendicontazione dei lavori eseguiti, che comprendevano interventi di bonifica di siti inquinati e opere di urbanizzazione primaria e secondaria, per i quali sarebbe stato possibile l'assoggettamento ad **aliquota ridotta (10%** ai sensi dell'art. 127-*septies* della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72). Per tale motivo la società avrebbe avuto intenzione di emettere una **nota di variazione** che le consentisse di rettificare nel *quantum* l'imposta originariamente applicata.

L'Agenzia ha fornito chiarimenti in ordine alla sussistenza dei requisiti per procedere alla **variazione in diminuzione** dell'imposta ai sensi di quanto disposto dall'art. 26 c. 2 e 3 del DPR 633/72.

Va sottolineato che mentre la normativa interna obbliga ad emettere le c.d. **note di debito**, ogni qual volta, successivamente all'emissione della fattura o alla sua annotazione, l'ammontare dell'imponibile o della relativa imposta vengano ad aumentare (art. 26 c. 1 del DPR 633/72), sono invece "facoltative e limitate ad alcune fattispecie" le **rettifiche in diminuzione**

In particolare, la **nota di credito** può essere emessa, qualora l'operazione venga meno, in tutto o in parte, a seguito di (art. 26 c. 2 del DPR 633/72):

- **dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili;**
- **mancato pagamento a causa di procedure concorsuali, di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose, di un accordo di ristrutturazione del debito omologato o di un piano attestato ex art. 67 del RD n. 267/42, pubblicato nel Registro delle imprese;**
- **applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente.**

È, inoltre, possibile procedere alla variazione in diminuzione, ma **non dopo il decorso di un anno**, qualora l'operazione venga meno per sopravvenuto accordo fra le parti o a causa di **rettifica di inesattezze** che abbiano dato luogo a una delle fattispecie previste dall'art. 21 c. 7 del DPR 633/72 (fatture per operazioni inesistenti, corrispettivi o imposta superiori a quelli realmente applicabili).

Secondo l'Agenzia delle Entrate, nel caso di specie non si è verificata alcuna delle circostanze sopra descritte ed elencate ai commi 2 e 3 dell'art. 26.

Al momento della fatturazione dell'acconto, infatti, non era possibile **ripartire** la somma fra le prestazioni che dovevano essere realizzate. Non rileverebbe, inoltre, il fatto che solo all'atto dell'aggiornamento dell'originaria convenzione Beta abbia preso atto dei lavori eseguiti, approvando il progetto di bonifica, posto che, secondo l'Agenzia, l'esecuzione di tale progetto era già contenuta nelle pattuizioni contrattuali originarie. Di conseguenza non sarebbe stato errato il comportamento tenuto al momento della fatturazione dell'acconto – che ha comportato l'applicazione dell'aliquota ordinaria –, né sussisterebbero i presupposti per ritenere verificate le



“inesattezze della fatturazione” cui fa riferimento il citato art. 26 c. 3 del DPR 622/72, per la correzione delle quali, sarebbero **scaduti** i termini (*l'errore, qualora esistente, avrebbe dovuto essere rettificato entro un anno dalla commissione*).

RECAPITO DI FATTURE IRREGOLARI

Con la **Norma di comportamento n. 209**, l'Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (in breve AIDC) ha fornito **chiarimenti in merito al corretto comportamento che deve assumere il cessionario/ committente nel caso in cui riceva una fattura errata o irregolare.**

Nella Norma di comportamento l'AIDC sottolinea, innanzitutto, che il principio di correttezza e buona fede deve indurre il cessionario/committente, che riceve una fattura errata o irregolare, a segnalarlo all'emittente affinché quest'ultimo possa emettere una nota di credito per eliminare o correggere la fattura.

L'onere in capo al cessionario/committente di segnalare l'errore al cedente/prestatore è stato confermato anche dall'Agenzia delle Entrate, nella risposta ad istanza di interpello n. 133/2020 (altrettanto importante in quanto sconfessa l'operato di parecchi soggetti che hanno optato per il Gruppo IVA).

In particolare, l'Agenzia in tale risposta ha precisato che per accedere alla procedura di regolarizzazione delle fatture, (art. 6, c. 8, D.Lgs. n. 471/1997), è necessario che **“il committente/cessionario abbia preventivamente comunicato, ove possibile, al prestatore/cedente l'errore commesso, affinché quest'ultimo proceda alla sua correzione mediante emissione di una nota di variazione ex art. 26 del decreto IVA a storno della fattura errata ed emissione di una nuova fattura corretta”**.

Le rettifiche di una fattura errata o irregolare possono riguardare il regime IVA e l'aliquota, ma anche gli altri elementi obbligatori ai sensi dell'art. 21, D.P.R. n. 633/1972 presenti come dati obbligatori del tracciato xml.

Il destinatario della fattura e l'emittente hanno, quindi, 30 giorni di tempo per condividere l'esatto trattamento dell'operazione e, di conseguenza, pervenire all'emissione, da parte dell'emittente, di una rettifica della fattura originale, con la procedura prevista dall'articolo 26, D.P.R. n. 633/1972.

CASI DI ERRORI RICONTRATI IN FATTURA ESAMINATI DALL'AIDC

Qualora il **cedente/prestatore ed il cessionario/committente non trovino una soluzione condivisa**, il cessionario/committente è tenuto ad adottare diversi comportamenti, in base all'errore riscontrato in fattura.

A tal proposito, infatti, è possibile ipotizzare tre situazioni:

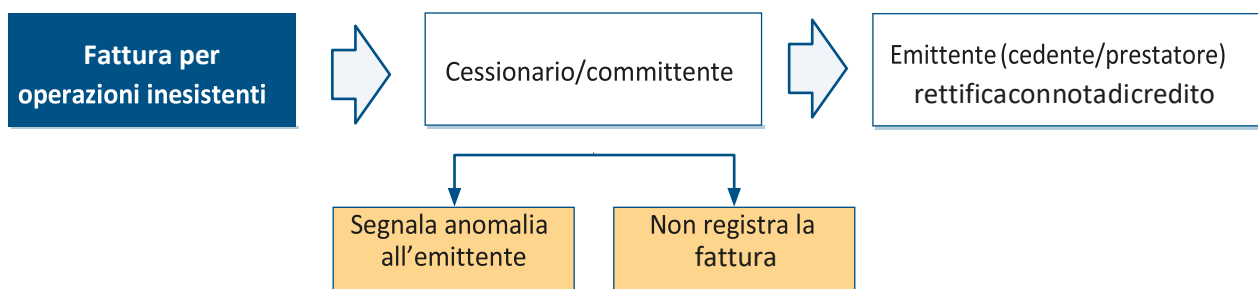
- a) **la fattura ricevuta si riferisce a operazioni inesistenti** (soggettivamente o oggettivamente) o, più in generale, non corrisponde a un rapporto contrattuale sottostante;
- b) **la fattura ricevuta espone l'addebito di un'imposta inferiore a quella dovuta;**
- c) **vi è la presenza di irregolarità che, però, non determinano l'insufficiente determinazione dell'imposta.**

a) **Insistenza dell'operazione**

Può verificarsi il caso in cui il cessionario/committente riceva una fattura che si riferisce ad operazioni inesistenti (soggettivamente o oggettivamente) o che, più in generale, non corrisponde a un rapporto contrattuale sottostante.



La **fattura che espone un rapporto tra due soggetti che in realtà è inesistente è fiscalmente irrilevante e similmente, la fattura che descrive un rapporto radicalmente diverso rispetto a quello effettivo, rimane anche in questo caso **priva di effetti fiscali**.**



In ogni caso, la fattura **non deve essere registrata, ancorché sia stata ricevuta tramite il Sistema di Interscambio**, poiché l'operazione descritta in fattura **non corrisponde ad un effettivo rapporto contrattuale sottostante stipulato tra le parti**.

A tal proposito è possibile far riferimento alla risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate, con la FAQ 27 novembre 2018, n. 18, nella quale ha precisato che "L'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica non ha introdotto disposizioni riguardanti il "rifiuto" di una fattura, pertanto qualora il cessionario riceva una fattura per una partita di merce mai ricevuto potrà rifiutarla o contestarla comunicando direttamente con il cedente (es. via email, telefono ecc.)".

L'inesistenza può infatti derivare anche da atti involontari o da errori.

b) Errata applicazione del regime impositivo

Nel caso di errata applicazione del regime impositivo, così come disposto dall'art. 6, c. 8, lett. b), D.Lgs. n. 471/1997, il cessionario/committente che riceve la fattura irregolare è tenuto a registrare contabilmente la fattura nel registro IVA acquisti.

Anche in questo caso la soluzione sembra quella della segnalazione all'emittente affinché lo stesso ponga in essere le operazioni di rettifica.

Qualora l'emittente non provveda tempestivamente, il cessionario/committente, entro 30 giorni dalla registrazione, è tenuto ad emettere un documento integrativo, versando la maggiore imposta eventualmente dovuta.

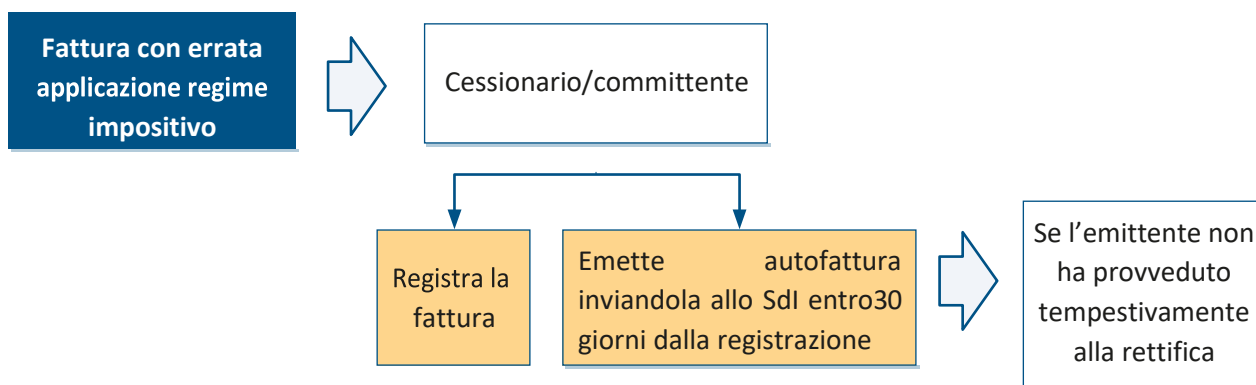
La regolarizzazione della fattura elettronica deve essere effettuata trasmettendo un'autofattura allo Sdl, secondo le modalità previste dal Provvedimento 30 aprile 2018.

*Il termine di 30 giorni per emettere il documento integrativo non deve essere confuso con quello previsto nel caso di mancata emissione della fattura. **Qualora la fattura non venga proprio emessa dal cedente/prestatore, il cessionario/committente entro 4 mesi dall'effettuazione dell'operazione deve emettere autofattura (TD20) per regolarizzare l'operazione.***

L'articolo 6.4 del citato Provvedimento, infatti, dispone che **per la regolarizzazione dell'operazione prevista dall'articolo 6, comma 8, D.Lgs. n. 471/1997** (correzione di una fattura irregolare) **il cessionario o committente deve trasmettere un'autofattura elettronica allo Sdl**, indicando:

- il codice **TD20** nel campo "Tipo Documento";
- i dati del fornitore nella sezione anagrafica del cedente o prestatore;
- i propri dati nella sezione del cessionario o committente.

Sempre secondo quanto indicato nel citato articolo 6.4 del Provvedimento 30 aprile 2018, *"la trasmissione dell'autofattura allo Sdl sostituisce l'obbligo, di cui all'art. 6, c. 8 lett. a), D.Lgs. n. 471/1997, di presentazione dell'autofattura in formato analogico all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente"*.



L'obbligo di regolarizzazione può sorgere in una delle seguenti ipotesi:

- fattura per **operazione esclusa**, che **avrebbe dovuto essere assoggettata a IVA**;
- fattura per **operazione non imponibile o esente**, che **avrebbe dovuto essere imponibile**;
- fattura con **aliquota inferiore a quella effettiva**.

Nelle ipotesi di errata applicazione del regime del "reverse charge", ove l'IVA sia stata assolta dal cedente/prestatore o dal cessionario/committente, non è necessario procedere alla regolarizzazione delle fatture errate.

Il mancato obbligo di rettifica, in caso di errata applicazione del "reverse charge", viene confermato anche dall'Agenzia delle Entrate, sia con la Circolare n. 16/2017 che con Provvedimento 15 marzo 2019, dove la stessa Agenzia ha precisato che:

"La rimozione non va effettuata quando non sia possibile o necessaria avuto riguardo ai profili della violazione formale. Rientrano in tale ipotesi, ad esempio, le violazioni riguardanti l'errata applicazione dell'inversione contabile, ai sensi dei commi 9-bis1 e 9-bis2 dell'articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471".

Qualora il cessionario/committente riceva una fattura con imposta non dovuta o applicata in misura superiore a quella effettiva, deve chiedere al fornitore una nota di credito e l'emissione di una nuova fattura corretta. In questo caso, infatti, il cessionario/committente potrebbe contestare il pagamento dell'IVA ed emettere una nota di debito per l'IVA (o la parte di IVA) non dovuta, in modo che il debito verso il fornitore venga azzerato.

Se il cedente/prestatore non aderisce alla richiesta, il cessionario/committente è legittimato a regolarizzare la fattura ricevuta tramite Sdl e, in ogni caso, deve astenersi dal portare in detrazione l'IVA erroneamente applicata.

Nonostante l'art. 6, c. 6, D.Lgs. n. 471/1997 faccia salva la detrazione, nel caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, bisogna considerare che la sanzione va da un minimo di € 250 euro a un massimo edittale pari a € 10 mila, e potrebbe essere disconosciuta l'applicabilità del cumulo giuridico a fronte di violazioni plurime.

La Corte di Cassazione esclude che sussista un obbligo di sindacare le valutazioni giuridiche espresse dal cedente/prestatore, in capo al cessionario/committente.

La Sentenza n. 26183 del 12 dicembre 2014, ha affermato che:

"dal tenore della norma sanzionatoria deve, invece, escludersi che sia richiesto al soggetto che riceve la fattura anche un controllo di natura sostanziale in ordine alla corretta qualificazione fiscale della operazione, tenuto conto che il riferimento alla "maggiore imposta eventualmente dovuta" (D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 8, lett. b)), quale condizione cui è subordinata la regolarizzazione della fattura... (cfr. Corte Cass. Sez. 5, Sentenza n. 1841 del 18/02/2000; id. Sez. 5, Sentenza n. 7681 del 16/05/2003)".

Tuttavia, la prassi adottata dall'Amministrazione finanziaria, la quale accerta costantemente la corresponsabilità del cessionario/committente in tutti i casi in cui è constatata un'errata applicazione dell'imposta ad opera del cedente/prestatore, induce il cessionario/committente ad una disamina attenta del trattamento IVA applicato dal cedente/prestatore.



Solo in ultima istanza, infatti, il giudizio sulla ragionevolezza delle valutazioni giuridiche del cessionario/committente è rimesso al giudice, così come l'eventuale disapplicazione delle sanzioni (art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992; art. 6, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997; art. 10, comma 2, L. n. 212/2000).

A tal proposito si evidenzia quanto segue:

- l'art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992, rubricato "**Errore sulla norma tributaria**", stabilisce che: "La commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce";
- l'art. 6, comma 2, D.Lgs. 472/1997, rubricato "**Cause di non punibilità**", stabilisce che: "Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento";
- l'art. 10, comma 2, Legge n. 212/2000, rubricato "**Tutela dell'affidamento e della buona fede, Errori del contribuente**", stabilisce: "Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa".

c) Errori che non incidono sulla determinazione dell'imposta

Una terza ipotesi riguarda gli errori, contenuti in fattura, che non rilevano ai fini della determinazione dell'imponibile e dell'imposta, ma che riguardano aspetti formali o, talvolta, il contenuto informativo (art. 21, D.P.R. n. 633/1972).

Può trattarsi, ad esempio di **errori relativi a**:

- **dati anagrafici** (denominazione, sede, partita IVA, eccetera) del **cessionario/ committente**;
- **generica descrizione del bene ceduto o del servizio reso**;
- **errata indicazione del codice di esclusione o di non imponibilità IVA**.

In queste ipotesi, **il cessionario/committente è legittimato a chiedere al cedente/prestatore una nota di credito** per stornare la fattura ricevuta tramite Sdl e l'emissione di una fattura corretta.

Se il cedente/prestatore non aderisce alla richiesta, il cessionario/committente è legittimato alla regolarizzazione della fattura ricevuta attraverso Sdl.

Tuttavia, qualora non vi provveda, ma contabilizzi la fattura, in ossequio alle regole previste dalla normativa vigente a prescindere dalle indicazioni (errate) contenute nella fattura, resta legittimato alla detrazione dell'imposta, nei limiti dell'imposta effettivamente dovuta; si tratta sostanzialmente della detrazione dell'IVA esposta in fattura.

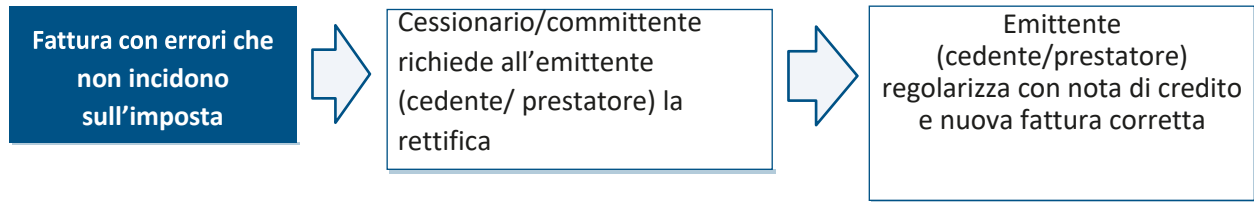
Come evidenziato nella nota di comportamento in commento, va osservato che, secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità, l'onere di controllo imposto al cessionario/committente è circoscritto alla sola verifica degli elementi essenziali e formali della fattura, disposti dall'art. 21, D.P.R. n. 633/1972.

A tal proposito l'AIDC richiama la Sentenza della Cassazione n. 26183 del 12 dicembre 2014 nella quale viene precisato che:

- "il "controllo" richiesto al cessionario/committente è intrinseco al documento, in quanto limitato alla "regolarità formale" della fattura e dunque alla verifica dei requisiti essenziali individuati nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, tra cui i dati relativi alla natura, qualità, quantità dei beni e servizi, l'ammontare del corrispettivo, l'aliquota, l'ammontare della imposta e dell'imponibile e per quanto qui interessa la effettiva annotazione sulla fattura di "operazione non imponibile" in quanto ricompresa nei servizi di cui".



Lo stesso orientamento si trova nelle seguenti sentenze: n. 19743, del 28 agosto 2013; n. 7299, dell'11 maggio 2012, e n. 19624, dell'11 settembre 2009.



FISSATI DA AGENZIA E GDF MODALITÀ E TERMINI PER FORNIRE CHIARIMENTI SULLE OPERAZIONI ESTERE

L'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza con provvedimento congiunto del 21 luglio 2020 hanno introdotto le disposizioni attuative di quanto previsto dall'art. 2 del DL 167/90, in materia di **monitoraggio fiscale**, dopo la modifica della norma da parte dell'art. 8 del DLgs. 90/2017.

Nello specifico, il menzionato art. 2 prevede che l'UCIFI (*Ufficio Centrale per il contrasto agli illeciti fiscali internazionali*) dell'Agenzia delle Entrate e i reparti speciali della Guardia di Finanza possano richiedere:

- agli **intermediari bancari e finanziari** di cui all'art. 3, comma 2, agli altri operatori finanziari di cui all'art. 3, comma 3, lett. a) e d) e agli operatori non finanziari di cui all'art. 3, comma 5, lett. i) del D.Lgs. 231/2007, e successive modificazioni, di fornire evidenza delle operazioni intercorse con l'estero anche per masse di contribuenti e con riferimento a uno specifico periodo temporale;
- ai soggetti di cui all'art. 3, commi 2, 3, 4, 5 e 6 del D.Lgs. 231/2007, con riferimento a specifiche operazioni con l'estero o rapporti ad esse collegate, l'identità dei **titolari effettivi** rilevata in applicazione dei criteri ex art. 1, comma 2, lett. pp) e art. 20 del D.Lgs. 231/2007.

In sintesi, si tratta della possibilità di richiedere agli intermediari e agli altri operatori finanziari le informazioni relative alle operazioni finanziarie da e verso l'estero di importo pari o superiore a **15.000,00 euro**, anche per masse di contribuenti, e agli operatori tenuti agli adempimenti antiriciclaggio l'identità dei titolari effettivi con riferimento a specifiche operazioni con l'estero o rapporti a esse collegati.

Il provvedimento in esame sostituisce il precedente provv. Agenzia Entrate 8 agosto 2014 n. 105953 e disciplina le modalità tecniche di **trasmissione e ricezione** delle richieste e delle relative risposte.

In particolare, si osserva che la richiesta contiene le seguenti informazioni:

- periodo temporale di riferimento, di durata massima non superiore a 12 mesi, con l'indicazione delle date di inizio e fine periodo;
- codice della causale analitica dell'operazione, individuata tra le causali elencate nell'allegato del provvedimento;
- l'ambito territoriale di riferimento della richiesta (*Paese estero di riferimento*).

Nell'ipotesi di richieste nominative viene stabilito che la richiesta contiene i dati anagrafici, compreso il codice fiscale, ove disponibile, del soggetto in relazione al quale viene effettuata la richiesta.

Lo Studio rimane a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento si dovesse rendere necessario.

Studio Mantovani & Associati s.s.
Dr. Sergio Mantovani