

Torino, 01/06/2016

Direzione Regionale del Piemonte

Settore Servizi e Consulenza
Ufficio Consulenza

**Consiglio Ordine Avvocati
di Torino**

OGGETTO: Quesito su fatturazione elettronica PA

Con la richiesta in oggetto, il Consiglio dell'Ordine degli Avvocati di Torino ha esposto il seguente quesito.

«L'entrata in vigore dell'obbligatorietà della fatturazione elettronica nei confronti della PA ha creato alcuni problemi anche per la professione forense.

Si può dire che l'anno 2015 ha rappresentato il primo vero periodo di collaudo e gli Uffici Spese Pagate hanno dovuto fronteggiare una cospicua mole di lavoro che ha comportato ritardi nella liquidazione dei compensi agli avvocati.

Si sono verificati casi in cui, nonostante il superamento delle 4 fasi canoniche di accettazione della fattura elettronica (4^a PEC), il Funzionario Delegato alle Spese di Giustizia abbia restituito il prospetto di modello di pagamento all'Ufficio Spese Pagate richiedente con una semplice comunicazione interna, senza avvisare l'avvocato e dopo la decorrenza dell'anno fiscale di competenza.

Nella nota di restituzione del prospetto di modello di pagamento viene indicato l'errore riscontrato nella fattura elettronica con l'indicazione di invitare l'avvocato interessato ad emettere nota di credito a storno totale della fattura errata emessa nell'anno 2015 e nuova fattura corretta nell'anno successivo 2016.

In questo modo l'avvocato che ha già emesso la fattura elettronica e pagato l'IVA di legge nel trimestre di competenza 2015 verrebbe a versare nuovamente l'IVA relativa all'anno 2016, con conseguente duplicazione del pagamento dell'IVA.

Sembrerebbe ragionevole applicare una compensazione tra le due partite di IVA ma tale rimedio risulterebbe impraticabile in quanto secondo alcuni commercialisti è impossibile recuperare l'IVA una volta che sia decorso un anno dalla emissione della fattura originaria.

Altro problema è costituito dal fatto che lo storno della fattura errata emessa nell'anno 2015 e l'emissione della nuova fattura corretta nell'anno successivo 2016 inevitabilmente viene a modificare il reddito dichiarato dall'avvocato contribuente per l'anno 2015.

Tanto per opportuna conoscenza dell'Agenzia delle Entrate per un parere in merito e per le eventuali determinazioni del caso».

RISPOSTA

La richiesta di parere inoltrata, per competenza, all'attenzione della Scrivente, per il tramite della Direzione Provinciale I e della Direzione Provinciale II di Torino, cui la stessa era stata originariamente trasmessa, non può essere qualificata come "*istanza di interpello*" (ex articolo 11 della Legge n. 212 del 2000, così come modificato dall'articolo 1, comma 1, del D. Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015).

L'*interpello*, infatti, è lo strumento attraverso il quale il contribuente, prima di porre in essere un dato comportamento giuridicamente rilevante o di dare attuazione ad una specifica disposizione, può ottenere il parere dell'Amministrazione finanziaria in ordine all'interpretazione di una norma tributaria *obiettivamente incerta* rispetto ad un caso *concreto e personale*, allo stesso riferibile.

Il quesito in trattazione, per contro, ha ad oggetto delle problematiche non immediatamente riconducibili ad un determinato contribuente, ma ad una platea di soggetti, di cui il Consiglio istante intende rendersi portavoce.

A tal proposito, si ricorda che lo strumento attraverso il quale è possibile richiedere all'Amministrazione finanziaria l'individuazione del corretto trattamento fiscale di fattispecie riferite a problematiche di carattere generale, non immediatamente riferibili ad uno specifico soggetto, è la richiesta di *consulenza giuridica*.

Tra i soggetti ammessi alla presentazione di richieste di *consulenza giuridica* si annoverano anche gli Ordini professionali.

Gli Ordini professionali che esprimono interessi diffusi nell'ambito della Regione devono presentare le proprie richieste di *consulenza* alla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate competente in relazione al loro domicilio fiscale, mentre le rappresentanze nazionali degli Ordini professionali devono presentare le proprie istanze alla Direzione Centrale Normativa.

La richiesta di *consulenza giuridica* è redatta in carta libera e non è soggetta al pagamento dell'imposta di bollo.

Essa è presentata agli uffici competenti (così come sopra individuati) mediante una delle seguenti modalità:

a) *consegna a mano*;

b) *spedizione in plico raccomandato con avviso di ricevimento* (cfr. Circolare n. 42/E del 5 agosto 2011, paragrafo 3.3).

Ancorché l'attività di *consulenza giuridica* sia esercitata al di fuori di una disciplina normativa apposita, alla luce delle affinità con l'istituto dell'*interpello* sopra richiamato, le richieste di consulenza possono essere presentate, al pari delle istanze di interpello, anche per via telematica attraverso l'impiego della *posta elettronica certificata* di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68 (cfr. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 4 gennaio 2016, paragrafo 1).

Tutte le istanze devono contenere le seguenti indicazioni:

- qualificazione del tipo di istanza (“*consulenza giuridica*”);
- dati identificativi del soggetto istante.

Le consulenze c.d. “*esterne*”, quali sono quelle presentate dagli Ordini professionali, devono essere sottoscritte dal rappresentante legale o dal suo delegato e devono riportare l'indicazione del domicilio fiscale, del codice fiscale o della partita Iva dell'istante (cfr. Circolare n. 42/E del 5 agosto 2011, cit., paragrafo 3.4). Con particolare riferimento alla *sottoscrizione*, si ritiene utile ricordare che per le istanze trasmesse tramite PEC, ai sensi degli articoli 20 e 21 del D. Lgs. n. 82/2005 (*Codice dell'Amministrazione Digitale*), è necessario applicare al messaggio una firma elettronica qualificata del sottoscrittore, che equivale alla sottoscrizione autografa prevista per gli atti e i documenti cartacei, oppure, in ossequio all'articolo 65 del medesimo CAD, occorre allegare al messaggio di PEC, unitamente alla copia per immagine dell'istanza con firma autografa, copia per immagine non autenticata di un documento di identità del firmatario;

- il recapito telefonico, il numero di *fax* e l'indirizzo di posta elettronica certificata.

Inoltre, come chiarito dalla più volte menzionata Circolare n. 42/E del 2011 (cfr. paragrafo 3.4.1), le richieste di consulenza esterne «*devono contenere una descrizione chiara ed esaustiva della questione prospettata, nonché ogni indicazione utile al fine dell'appropriato inquadramento della stessa, evidenziando inoltre la soluzione ritenuta corretta.*

[...] al fine di consentire all'Agenzia di fornire il proprio motivato parere sulla questione, il quesito di carattere generale deve evidenziare gli argomenti prospettati per i quali sussiste il dubbio interpretativo».

«*Si ricorda*» – si legge ancora nel documento di prassi sopra richiamato – «*che le richieste di consulenza differiscono dalle istanze di interpello in quanto la questione rappresentata non è immediatamente riferibile ad uno specifico*

contribuente, ma ad una più ampia platea di potenziali destinatari ed è, per l'appunto, filtrata attraverso [...] l'Ordine professionale [...].

Ciò non fa comunque venire meno l'onere di indicare tutti gli elementi rilevanti ai fini della puntuale definizione del quesito di diritto per il quale sussiste il dubbio interpretativo.

L'istante, in particolare, non può limitarsi ad una rappresentazione sommaria ed approssimativa della fattispecie di interesse, ponendo a carico dell'Agenzia l'onere di ricavare dall'eventuale documentazione allegata le informazioni necessarie alla compiuta definizione della fattispecie medesima».

Tutto ciò premesso, passando all'analisi del quesito in oggetto, occorre innanzitutto evidenziare la mancata indicazione, nello stesso, dei dati identificativi, del domicilio fiscale, del codice fiscale o della partita Iva del soggetto istante, nonché la mancata sottoscrizione da parte del rappresentante legale o di un suo delegato.

Inoltre, al di là di una sintetica descrizione di talune problematiche di tipo *procedurale* – emerse a seguito dell'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica nei confronti della PA – che gli avvocati iscritti si trovano a dover fronteggiare, l'istanza in esame non fa riferimento ad alcuna determinata norma tributaria, non consentendo, pertanto, alla Scrivente, di pervenire alla puntuale definizione del quesito di diritto, per il quale sussisterebbe il dubbio interpretativo.

Nell'istanza, cioè, non è rinvenibile la formulazione di un vero e proprio quesito relativo ad una specifica disposizione tributaria (o a specifiche disposizioni tributarie), né, nell'ambito della stessa, viene sollevato un *dubbio interpretativo* in senso proprio; essa contiene, per contro, solo l'esposizione di una situazione di fatto, in cui alcuni avvocati possono venire a trovarsi a seguito dell'emissione di fatture elettroniche nei confronti della PA e da cui possono derivare dei ritardi nell'incasso dei relativi compensi.

Per tutto quanto sopra esposto, il quesito in oggetto non può essere trattato neppure nell'ambito della *consulenza giuridica*, secondo le modalità illustrate con la già citata Circolare n. 42/E del 2011, né può ritenersi in alcun modo produttivo degli effetti della stessa.

Tuttavia, al fine di assicurare la dovuta collaborazione al Consiglio interpellante, si forniscono, nel prosieguo, alcune indicazioni di carattere generale sulle *note di credito* (di cui all'articolo 26 del DPR n. 633/1972), la cui emissione, a storno di fatture elettroniche precedentemente trasmesse alla PA, sembra generare – da quanto si legge nel quesito – dei problemi di «*duplicazione del pagamento dell'Iva*» in capo ai professionisti, nonché di corretta imputazione dei relativi compensi ai fini reddituali.

L'articolo 26 del DPR n. 633/1972 (così come sostituito dall'articolo 1, comma 126, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208), ai commi 2 e 3, prevede che,

se dopo l'emissione e la registrazione di una fattura, l'ammontare imponibile di un'operazione e la relativa Iva si riducono, in tutto o in parte, il cedente/prestatore, in linea generale, può effettuare le opportune rettifiche (c.d. “*variazioni in diminuzione*”) emettendo un'apposita *nota di credito*.

La variazione in diminuzione, tuttavia, può effettuarsi solo in presenza di determinate condizioni e, in alcuni casi, nel rispetto di specifici limiti temporali.

La variazione in diminuzione, in particolare, è ammessa:

a) senza limiti temporali

- se l'operazione viene meno in tutto o in parte o se ne riduce l'ammontare imponibile in caso di dichiarazione di *nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione* e simili;

- in caso di sconti o abbuoni previsti contrattualmente;

b) entro un anno dall'operazione

- se le situazioni sopra indicate si verificano a causa di accordi sopravvenuti fra le parti;

- in presenza di errori materiali o di calcolo presenti nella fattura sin dall'origine, che abbiano comportato l'addebito di un'imposta superiore a quella realmente dovuta.

Il citato articolo 26 del DPR n. 633/1972 (che trova fondamento nell'articolo 90 della Direttiva del Consiglio dell'Unione Europea n. 112 del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune dell'Iva), con le disposizioni di cui ai commi 2 e 3, consente, quindi, l'emissione di note di variazione in diminuzione solo al verificarsi di uno dei presupposti dallo stesso contemplati e, con riferimento alle ipotesi di cui al comma 3, entro il termine di un anno dall'effettuazione delle operazioni.

Nel quesito posto dal Consiglio istante, si fa riferimento, genericamente, ad “*errori riscontrati nella fattura elettronica*”, a fronte dei quali i professionisti verrebbero invitati dall'Ufficio Spese Pagate del Tribunale «*ad emettere nota di credito a storno totale della fattura errata emessa nell'anno 2015 e nuova fattura corretta nell'ano 2016*», senza specificare la natura degli stessi. (Non si tratterebbe, quindi, del rifiuto alla fattura elettronica che la PA destinataria può opporre entro 15 giorni dalla trasmissione del documento alla stessa da parte del SdI, “*Sistema di interscambio*”, sempre attraverso il medesimo sistema di interscambio).

Affinché alla casistica rappresentata possa essere applicato il comma 3 dell'articolo 26 del DPR n. 633/1972, è necessario che gli “*errori*” riscontrati dall'Ufficio Spese Pagate abbiano determinato, di fatto, l'addebito di un'imposta superiore a quella dovuta.

Ipotesi diverse di “errore” non sono riconducibili alla fattispecie disciplinata dal terzo comma dell’articolo 26, che, pertanto, non potrà trovare applicazione.

Sostanzialmente, deve essersi in presenza di un originario errore della fattura in sé considerata, da cui scaturisce una divergenza, sin dalla sua emissione, tra la realtà effettiva e quella dichiarata in sede di fatturazione; pertanto, in tale ipotesi, si tratterà solo di procedere all’eliminazione, in via di rettifica – da attuarsi, peraltro, entro il termine perentorio di un anno dall’effettuazione dell’operazione – delle inesattezze della fatturazione stessa, al fine di ovviare alle conseguenze che derivano dall’applicazione del settimo comma dell’articolo 21 del DPR n. 633/1972, che impone di raggugliare l’imposta alle indicazioni contenute nella fattura, pur se erronee.

Si pensi, ad esempio, all’emissione di una fattura con corrispettivo inesatto in eccesso, oppure all’applicazione dell’aliquota ordinaria anziché di quella ridotta o, ancora, all’emissione di una fattura con Iva, anziché in esenzione.

Occorre rimarcare che la variazione in diminuzione dell’imponibile e/o dell’imposta da parte del cedente/prestatore comporta che il cessionario/committente proceda alla correlata variazione in aumento per “*annullare*” la detrazione operata.

In linea generale si ricorda, inoltre, che nell’ipotesi di un’operazione erroneamente assoggettata ad Iva o per la quale è stata applicata un’aliquota superiore a quella prevista, laddove l’avvenuto decorso di più di un anno dal momento di effettuazione dell’operazione non consenta l’applicabilità delle disposizioni di cui all’articolo 26, comma 3, del DPR n. 633/1972, al fine di recuperare l’Iva non dovuta, i soggetti passivi d’imposta hanno la possibilità di fare ricorso alla procedura di cui all’articolo 21, comma 2, del D. Lgs. n. 546/1992, tramite un’istanza di rimborso rivolta al competente Ufficio dell’Agenzia delle Entrate. Si tratta del c.d. “*rimborso anomalo*”.

In tal senso si è espressa l’Amministrazione finanziaria con la Risoluzione n. 523012 del 6 aprile 1993, nonché la Corte di Cassazione, con le sentenze n. 2274 del 6 febbraio 2004 e n. 2192 del 3 febbraio 2005; in particolare, la Suprema Corte ha avuto modo di affermare che «*la mancata attivazione della speciale procedura di variazione dell’imposta e dell’imponibile in ordine ad una Iva erroneamente calcolata fa venir meno solo il diritto a recuperare il credito mediante detrazione, e non preclude al contribuente l’esercizio dell’azione di restituzione della maggiore imposta, indebitamente versata, presentando istanza di rimborso*».

Tra le condizioni necessarie ai fini della restituzione dell’imposta a seguito dell’istanza di rimborso, occorre annoverare il fatto che il cessionario o committente non abbia portato in detrazione l’Iva indicata nella fattura ricevuta o, in caso contrario, che la detrazione sia stata annullata.

Con riferimento alla decorrenza dei termini per presentare l’istanza di rimborso in commento, l’articolo 21, comma 2, del D. Lgs. n. 546/1992 sopra

richiamato dispone che *«La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento, ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione»*.

Tornando al contenuto del quesito in trattazione, occorre rilevare, tra l'altro, come nello stesso non si faccia alcun riferimento all'eventuale applicazione, in sede di fatturazione da parte dei professionisti, del meccanismo della scissione dei pagamenti (c.d. *"split payment"*), di cui all'articolo 17-ter del DPR n. 633/1972, o – laddove lo *"split payment"* non operasse, ai sensi del comma 2 dello stesso articolo 17-ter – del regime dell'Iva ad *esigibilità differita*, di cui al comma 5 dell'articolo 6 del medesimo DPR.

Circostanze, quelle appena menzionate, che se ricorrenti imporrebbero ulteriori considerazioni. Infatti, nell'ipotesi di applicazione dello *split payment*, l'Iva esposta in fattura da parte del professionista non concorre alla liquidazione (mensile o trimestrale) dello stesso, essendo versata all'Erario direttamente dalla PA committente.

Nel caso in cui, invece, il meccanismo della scissione dei pagamenti non trovi applicazione (il comma 2 dell' articolo 17-ter del DPR n. 633/1972 ne esclude l'operatività *«ai compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito»*; la Circolare n. 6/E del 19 febbraio 2015, al paragrafo 8.7, ha chiarito come il legislatore con l'espressione *"a titolo d'imposta sul reddito"* abbia voluto far riferimento anche alle ritenute a titolo di acconto), i professionisti, fornitori della PA, in base alle disposizioni di cui al comma 5 dell'articolo 6 del DPR n. 633/1972, possono emettere una fattura con Iva ad *esigibilità differita*, il che significa che la relativa imposta diviene esigibile all'atto del pagamento eseguito dal committente e che, quindi, deve essere computata a debito, da parte del fornitore, nel periodo in cui avviene l'incasso del corrispettivo.

Da ultimo, in relazione all'affermazione resa nella richiesta di parere in esame, secondo la quale *«lo storno della fattura errata emessa nell'anno 2015 e l'emissione della nuova fattura corretta nell'anno successivo 2016 inevitabilmente viene a modificare il reddito dichiarato dall'avvocato contribuente per l'anno 2015»*, si osserva quanto segue.

In linea generale, la determinazione dei redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni (c.d. *"redditi di lavoro autonomo"*) viene effettuata in osservanza del c.d. *"principio di cassa"*, in base al quale concorrono alla formazione del reddito i *compensi* se percepiti (incassati) e le *spese* se effettivamente sostenute (pagate) nel periodo d'imposta.

Tutto ciò rappresentato, comunque, si fa presente che resta impregiudicata la facoltà, per il Consiglio dell'Ordine degli Avvocati di Torino, di presentare alla Scrivente una richiesta di parere completa di tutti gli elementi necessari al fine poterla correttamente qualificare e trattare come richiesta di *consulenza giuridica*, così come sopra compiutamente illustrato.

**Firma su delega del DIRETTORE REGIONALE
PAOLA MURATORI**

**Il funzionario delegato
BERNARDO MARONERO
(firmato digitalmente)**