

AGEVOLAZIONI

Per il forfettario storno delle fatture con addebito dell'Iva

di Fabio Garrini

Con due risposte alle istanze di interpello (**risposte n. 499 e 500** pubblicate ieri, **26 novembre 2019**), l'Agenzia esamina il caso del contribuente che, accortosi di aver **erroneamente applicato il regime forfettario** a causa della mancanza dei requisiti, sana la propria posizione con **emissione di note di variazione**.

L'Agenzia precisa che **l'addebito dell'Iva** attraverso la nuova fattura emessa comporta, per il prestatore, **l'obbligo di versamento dell'Iva** anche nel caso in cui il cedente non dovesse provvedere a corrispondergli l'imposta addebitata; inoltre, le prestazioni rese saranno **assoggettate a ritenuta**, e tale ritenuta, se operata, potrà essere scomputata indipendentemente dal fatto che il committente abbia effettuato il relativo versamento all'Erario.

L'addebito dell'Iva

Il caso esaminato negli interpelli riguarda un contribuente che aveva emesso quattro fatture senza addebito dell'Iva in applicazione del **regime forfettario**; fatture regolarmente saldate dal committente.

Successivamente, accortosi dell'errore nell'applicazione del regime a causa della mancanza dei requisiti, provvedeva ad **emettere note di variazione** al fine di stornare le fatture emesse, **emettendo nuove fatture** (queste ultime necessariamente in formato elettronico) con addebito dell'Iva.

Nella **risposta all'istanza di interpello n. 500/2019** l'Agenzia delle entrate conferma la correttezza del comportamento del contribuente, ricordando che **l'errore può essere sanato tanto emettendo note di variazione in aumento** ad integrazione delle fatture originarie, ovvero emettendo **note di variazione in diminuzione a storno delle fatture originarie ed emettendo nuove fatture**, in sostituzione delle precedenti (questa seconda soluzione risulta quella prescelta dal contribuente).

Allo stesso tempo l'Agenzia censura il comportamento del committente, che avrebbe respinto le fatture inviategli.

Osserva infatti l'Agenzia che il soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una

prestazione di servizi imponibile **versa l'imposta all'Erario e ha l'obbligo di addebitare la relativa imposta a titolo di rivalsa** al cessionario/committente; d'altro canto, quest'ultimo, tramite l'addebito in fattura, acquisisce il **diritto alla detrazione**, realizzando quindi la piena corrispondenza tra la somma dovuta all'Erario dal fornitore e quella ammessa in detrazione in capo al soggetto acquirente.

Va rammentato che **l'effettiva riscossione del credito Iva da parte del cedente/prestatore è ininfluente** ai fini del funzionamento del meccanismo dell'imposta (occorre aggiungere che questo è vero in generale, a meno che non sia applicato, ove possibile, il **regime di Iva per cassa ai sensi dell'[articolo 32-bis D.L. 83/2012](#)**). L'obbligo di riversare all'Erario l'Iva indicata in fattura sorge, comunque, al momento di emissione della fattura, **indipendentemente dal pagamento della medesima**.

L'Agenzia osserva come, mentre il rapporto committente-Erario è tributario e quindi pubblicistico, la **rivalsa** verso il committente è di **natura privatistica**. Conseguentemente, la possibilità di recuperare l'Iva, correttamente versata all'Erario dall'istante in seguito ad emissione delle nuove fatture ed addebitata a titolo di rivalsa, ma non versata dal committente, non trova soluzione nel sistema fiscale, salvo che non si proceda con una **procedura esecutiva individuale e questa resti infruttuosa**.

Quest'ultimo sarebbe infatti uno dei casi in cui è possibile l'**emissione della nota di accredito**, ricordando comunque che una frazione di corrispettivo è già stato incassato (in dipendenza delle precedenti fatture, poi stornate).

La disamina dell'Agenzia è incontrovertibile sotto il profilo tributario, ma il rifiuto del committente potrebbe essere legato ad una sua impossibilità di detrarre l'imposta (potrebbe infatti essere un proratista ovvero un soggetto privato o assimilato ad un privato) e quindi non è escluso che tale committente avesse scelto quel dato fornitore (anche) per il fatto che la sua **prestazione era esclusa da Iva**. Pertanto, con l'emissione delle nuove fatture il contribuente ha **sanato la propria posizione tributaria**, ma giuridicamente è tutto da esplorare il **rapporto giuridico esistente tra committente e prestatore** e il diritto del primo a pretendere dal secondo una **somma aggiuntiva rispetto a quanto originariamente concordato**.

L'obbligo di ritenuta

Il secondo aspetto, esaminato nella "gemella" **risposta all'istanza di interpello n. 499**, riguarda l'obbligo di effettuare la ritenuta che, a seguito della modifica di regime da parte del prestatore, risulta gravare sul committente.

Il prestatore chiede se nella dichiarazione dei redditi potrà far valere a scomputo dell'imposta dovuta le ritenute subite dal committente, anche se quest'ultimo dovesse **omettere il relativo versamento all'Erario**; l'Agenzia sottolinea che il committente ha **rifiutato le note di variazione**

in diminuzione emesse a storno delle fatture originarie, nonché le **nuove fatture su cui è stata esposta la ritenuta d'acconto**. Conseguentemente, non avendo subito le ritenute a titolo di acconto, **l'istante non può vantare alcun credito ai fini dell'imposta sul reddito**.

Più che l'analisi del caso in sé, il relazione a tale punto, risulta di interesse il fatto che **l'Agenzia ha fatto propria la posizione espressa dalla Cassazione nella sentenza a Sezioni Unite n. 10378 del 12.04.2019** (cancellando la posizione già espressa in diverse precedenti sentenze) secondo cui *“Nel caso in cui il sostituto ometta di versare le somme, per le quali ha però operato le ritenute d'acconto, il sostituito non è tenuto in solido in sede di riscossione, atteso che la responsabilità solidale prevista dall'articolo 35 d.p.r. n. 602 cit. è espressamente condizionata alla circostanza che non siano state effettuate le ritenute”*

Pertanto, risulta consolidata la posizione secondo cui **il sostituito, una volta subita la ritenuta, può far valere tale importo** a scomputo in dichiarazione in dichiarazione dei redditi delle imposte dovute, anche senza essere in possesso della relativa certificazione, comunque escludendo di dover temere che l'Erario possa aggredirlo per il recupero di quanto **indebitamente non versato da parte del sostituto**.

Non che l'Agenzia potesse concludere diversamente, per evidenti motivi, ma risulta certamente gradito un cenno di **conferma** dell'Amministrazione Finanziaria su questa **rassicurante posizione espressa dalla Suprema Corte**.