

Risposta n. 216

OGGETTO: Interpello - Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Nota di variazione ex articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

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

QUESITO

[ALFA] (di seguito istante) fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante - costituita il [...] con decreto del Ministero [BETA] di concerto con il Ministro [GAMMA] ed interamente controllata dal Ministero [DELTA] - svolge in via continuativa e sistematica attività strumentali alle esigenze, finalità, competenze ed attribuzioni istituzionali del Ministero [EPSILON] ed è, pertanto, società *in house* dello stesso.

In data [...] 2011 l'istante ha sottoscritto con [EPSILON] una Convenzione con la quale si è impegnata ad effettuare una serie di interventi per la bonifica ambientale ed il potenziamento delle strutture relative al ciclo delle acque reflue nella Regione [...], per un corrispettivo complessivo di [...] euro (IVA inclusa), di cui [...] euro per le attività di istruttoria, progettazione e monitoraggio ed [...] euro per la realizzazione degli interventi.

Unitamente a tale Convenzione è stato, altresì, definito un programma operativo per dare attuazione e disciplinare nel dettaglio le attività da svolgere.

In data [...]/2011 l'istante ha emesso, nei confronti di [EPSILON], la fattura n. [...] per [...] euro (di cui [...] euro di IVA al 21% con esigibilità differita), quale acconto generico (non riconducibile ad alcuna delle attività indicate nel programma operativo) pari al 30% del corrispettivo contrattualmente previsto.

La citata fattura è stata regolarmente pagata nel mese di dicembre 2011 e l'istante ne ha liquidato l'imposta ad essa relativa nel successivo mese di gennaio 2012.

In data [...] aprile 2019 - per volontà di [EPSILON] di chiudere la Convenzione del [...] 2011 - l'istante ha presentato allo stesso la rendicontazione definitiva, completa e dettagliata, di tutte le attività effettivamente poste in essere in esecuzione del mandato ricevuto.

In data [...] 2019, [EPSILON] ha sottoscritto la seconda Convenzione Attuativa dell'Accordo di [...], che, da un punto di vista sostanziale, rappresenta un aggiornamento del piano operativo di dettaglio originario nonché un proseguimento delle attività affidate sin dal 2011; l'importo convenuto come corrispettivo è infatti pari alla differenza tra l'importo della prima Convenzione ([...] euro IVA compresa) e l'importo già percepito in acconto ([...] euro IVA compresa).

Ciò premesso, l'istante chiede di sapere se - alla luce dei lavori eseguiti e sulla base della rendicontazione fornita a [EPSILON] nell'aprile 2019 - gli sia consentito variare l'originaria fattura in acconto del 2011 (con aliquota IVA del 21%) al fine di applicare agli interventi di bonifica di siti inquinati e alle opere di urbanizzazione primaria e secondaria finora realizzati l'aliquota ridotta del 10 per cento, ai sensi del 127-*septies*) della Tabella A parte III allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ha - in sede di emissione della fattura di acconto n. [...] - prudenzialmente assoggettato l'intero importo percepito ad aliquota IVA ordinaria (pari all'epoca al 21%), *"in quanto in quel momento non era possibile distinguere le varie tipologie di opere da realizzare in sede esecutiva e, soprattutto, non poteva intervenire l'autorizzazione allo svolgimento delle medesime da parte degli Enti locali interessati"*, *"tale autorizzazione è il presupposto, ai sensi della Risoluzione n. 247/E del 12 settembre 2007, per godere sui sottostanti progetti di bonifica dell'applicazione dell'IVA agevolata del 10% in luogo di quella ordinaria."*

Secondo l'istante, solo con la rendicontazione dei lavori e delle opere eseguite per effetto della prima Convenzione, approvata da [EPSILON] con la sottoscrizione in data [...] 2019 della seconda Convenzione, si è resa evidente l'inesattezza commessa nella fatturazione iniziale a titolo di anticipazione e, quindi, *"a partire da tale data decorre il termine indicato dall'art. 26 comma 2 del D.P.R. n. 633/72 per emettere la nota di credito a rettifica delle inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'art. 21 comma 7 del D.P.R. n. 633/72."*

L'istante, pertanto, intende emettere una nota di credito a variazione totale della fattura n. [...] e, contestualmente, una nuova fattura differenziando le basi imponibili assoggettate alle differenti aliquote IVA ovvero, in alternativa, emettere una nota di variazione di sola IVA per l'importo di [...] euro (determinato dalla differenza fra l'IVA addebitata nella fattura originaria ([...] euro) e quella che, a consuntivo sulla base delle tipologie dei lavori effettivamente realizzati, avrebbe dovuto essere applicata ([...] euro).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che non saranno oggetto di valutazione i calcoli effettuati ed esposti nella rendicontazione, né la possibilità di applicare alle attività svolte l'aliquota agevolata ai sensi del 127 *quinquies*) della tabella A, parte Terza,

allegata al decreto IVA - non essendo specifico oggetto dell'istanza, né essendo disponibili informazioni sufficienti per una siffatta valutazione.

In merito alla astratta possibilità di emettere una nota di variazione al ricorrere delle condizioni descritte nell'istanza si osserva quanto segue.

L'articolo 26, commi 2 e 3, del decreto IVA, disciplinano le rettifiche in diminuzione dell'imponibile o dell'imposta qualora un'operazione per la quale sia stata emessa fattura - successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24 del medesimo decreto IVA - venga meno in tutto o in parte ovvero se ne riduca l'ammontare imponibile.

Diversamente dalle rettifiche in aumento dell'imponibile o dell'imposta, le variazioni in diminuzione sono facoltative e limitate ad alcune fattispecie espressamente previste.

In particolare, il comma 2 dell'articolo 26 dispone che *"2. Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del medesimo regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25."*

Il successivo comma 3, dispone a sua volta che *"3. La disposizione di cui al comma 2 non può essere applicata dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificino in dipendenza*

di sopravvenuto accordo fra le parti e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7."

Tanto premesso, nel caso prospettato - per stessa ammissione dell'istante - la somma percepita nel 2011 è un *"anticipo generico (non riconducibile ad alcuna delle attività indicate nel programma operativo) pari al 30% del corrispettivo contrattualmente previsto"*.

Non potendo, dunque, ripartire le somme incassate tra le diverse prestazioni da realizzare - soggette ad aliquote diverse - correttamente l'istante ha assoggettato l'intero corrispettivo all'aliquota ordinaria vigente.

Né rileva il fatto che *ex post* sia stato possibile rendicontare le prestazioni nel frattempo realizzate (dal 2011 al 2019) e che, in sede di aggiornamento della originaria Convenzione, *[EPSILON]*, con la sottoscrizione della medesima, abbia preso atto di quanto già eseguito e rendicontato, approvando, secondo l'istante, il progetto di bonifica. Il progetto di bonifica era, infatti, già contenuto nella prima Convenzione sottoscritta da *[EPSILON]* nel 2011, a motivo della quale i lavori e le opere elencate nel rendiconto sono stati eseguiti.

In conclusione, al momento della fatturazione dell'acconto, corrisposto per remunerare una serie di prestazioni indistinte e non individuabili, non è stato commesso alcun errore riconducibile tra le *"inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7"*, del decreto IVA - errore che, anche ove fosse stato commesso, avrebbe potuto essere corretto al più tardi entro un anno dalla sua commissione - né è riscontrabile, successivamente, alcuno dei presupposti di cui all'articolo 26, comma 2, del decreto IVA, che legittima la variazione dell'originaria fattura.

Per i motivi sopra illustrati la soluzione proposta dall'istante non è condivisibile.

[...]

IL CAPO DIVISIONE
(firmato digitalmente)