

**Risposta n. 488/2022**

**OGGETTO:** Regime IVA acconto - Nota di variazione in fase di conguaglio ex art. 26 del DPR n. 633 del 1972

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

**QUESITO**

La società ALFA (di seguito la Società o l'Istante) chiede chiarimenti in merito alla fattispecie di seguito rappresentata.

In data ... l'Istante e BETA hanno concluso un accordo modificativo dell'Accordo Quadro (All. 2) del Contratto di servizi ... (All. 3) tra essi vigenti e già modificati e integrati in virtù di quanto previsto nel '*Settlement Agreement*' del ... (All. 4), di seguito, congiuntamente, gli "Accordi Commerciali".

In base agli Accordi Commerciali, ALFA fornisce a BETA una vasta gamma di servizi che, ai fini IVA, possono essere suddivisi in servizi imponibili (con applicazione dell'aliquota ordinaria del 22%) e servizi esenti (cfr. listino servizi imponibili ed esenti, All. 5).

L'Accordo Modificativo prevede, per quanto di specifico interesse ai fini dell'interpello, che i corrispettivi previsti dagli Accordi Commerciali per la fornitura dei servizi, determinati sulla base delle condizioni economiche in essere, sono ridotti di Euro X, a condizione che BETA effettui, in via anticipata, il pagamento, in unica

soluzione, di un importo pari all'80 per cento dei corrispettivi per servizi complessivamente maturati nell'anno precedente (che non dovrà essere comunque inferiore ad Euro Y; di seguito l'Acconto), entro 30 giorni dall'emissione della relativa fattura, da emettersi, a sua volta, entro il 30 novembre dell'anno precedente a quello di riferimento, salvo successivo conguaglio (di seguito il "Conguaglio") che verrà fatturato entro il mese di gennaio dell'anno successivo a quello in cui i servizi sono stati erogati.

L'Accordo Modificativo prevede, inoltre, che gli importi sopra indicati *"devono intendersi al netto dell'IVA e di ogni altro onere di legge eventualmente previsto"*.

L'Istante fa altresì presente che, qualora l'Acconto risultasse inferiore a Euro Y, le due quote di Acconto sarebbero incrementate in misura proporzionale fino al raggiungimento di tale importo minimo e fatturate.

Inoltre, i corrispettivi riferibili alle prestazioni di servizi rese dall'Istante a BETA nel corso dell'anno, eccedenti le somme versate e fatturate a titolo di Acconto, sarebbero oggetto di fatturazione autonoma in sede di conguaglio, ai sensi degli artt. 6 e 21 del DPR n. 633 del 1972, sulla base dello specifico regime IVA applicabile.

Se, a consuntivo, una o entrambe le predette quote di Acconto risultassero eccedenti il valore complessivo dei corrispettivi spettanti ad ALFA in relazione alle rispettive tipologie di prestazioni di servizi (imponibili e esenti) rese nell'anno, quest'ultima rettificherebbe la/e relativa/e fattura/e tramite l'emissione di una o più note di variazione, ai sensi dell'art. 26 del DPR n. 633 del 1972.

L'IVA versata a BETA a fronte della nota di credito eventualmente emessa a rettifica della quota di Acconto fatturato in regime di imponibilità sarebbe interamente detraibile in capo all'Istante, ai sensi del combinato disposto degli artt. 26, comma 3 e 21, comma 7, del DPR n. 633 del 1972 (indipendentemente dal pro-rata generale di detraibilità ad essa applicabile, trattandosi, nella specie, della rettifica di un'operazione attiva imponibile invece che di un'autonoma operazione passiva).

In particolare, l'Istante ritiene che l'Acconto imponibile inizialmente versato a

ALFA, che potrebbe risultare, a consuntivo, eccedente l'ammontare dei corrispettivi delle prestazioni imponibili rese nell'anno a BETA, sia riconducibile nell'ambito applicativo dell'art. 21, comma 7, del DPR n. 633 del 1972, in quanto il corrispettivo della fattura emessa risulterebbe superiore a quello effettivo e consentirebbe, di conseguenza, l'emissione una nota di variazione, con l'IVA detraibile, entro un anno dall'emissione della fattura oggetto di rettifica.

Alla luce di quanto sopra, l'Istante chiede quale sia il regime IVA applicabile all'Acconto, nonché conferma che la procedura di fatturazione relativa al predetto Acconto e ai servizi successivamente erogati da ALFA, come di seguito descritti, siano conformi alla normativa vigente in materia di IVA, ai sensi delle disposizioni contenute negli artt. 6, 21 e 26 del DPR n. 633 del 1972.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'Istante ritiene di poter adottare la seguente procedura di fatturazione in relazione all'Acconto e alla successiva fornitura di servizi.

A fronte dell'Acconto versato, la Società intende emettere due distinte fatture entro il 30 novembre dell'anno X-1:

(i) la prima con IVA al 22% per un imponibile pari all'80% del fatturato per prestazioni di servizi imponibili ad aliquota ordinaria realizzato nell'anno precedente (ossia dal 1 gennaio X-2 al 31 dicembre X-2);

(ii) la seconda, IVA esente, per un imponibile pari all'80% del fatturato per prestazioni di servizi esenti realizzato nell'anno precedente (ossia dal 1 gennaio X-2 al 31 dicembre X-2).

L'imponibile oggetto di fatturazione a titolo di Acconto sarebbe, quindi, conforme alle previsioni contrattuali tra le parti e pari all'80% dei corrispettivi relativi alle prestazioni di servizi erogati dall'Istante a BETA nel corso dell'anno precedente.

Tale Acconto sarebbe, inoltre, assoggettato al regime IVA proprio delle

prestazioni di servizi che ALFA eseguirà nei confronti di BETA ad a cui esso si riferisce; la suddivisione dell'Acconto in una quota imponibile e in una quota esente avverrà sulla base di un criterio di tipo previsionale, basato su dati storici e, quindi, oggettivamente rilevabili, pari all'80% dei corrispettivi delle prestazioni, rispettivamente, dei servizi imponibili ed esenti erogati a BETA nel corso dell'anno precedente.

Qualora, in virtù dei fatturati "storici" di riferimento, la somma degli imponibili delle due fatture da emettere a titolo di Acconto fosse inferiore a Euro Y, gli importi relativi a tali fatture sarebbero incrementati in misura proporzionale in modo da ottenere un imponibile pari a tale importo.

L'Istante monitora il valore delle prestazioni esenti e imponibili effettivamente rese a BETA e lo imputa a "riduzione/utilizzo" dei rispettivi acconti già ricevuti. Conseguentemente, fino a concorrenza degli imponibili già fatturati a titolo di Acconto, distintamente per ciascuna tipologia di prestazione, ALFA non emette alcuna ulteriore fattura, né rileva alcuna fattura da emettere.

Una volta "consumati" gli importi fatturati a titolo di Acconto, l'Istante prenderà nota dei corrispettivi per cui dovrà essere emessa fattura in relazione alle ulteriori prestazioni erogate nell'anno. L'emissione di tali fatture avverrà sulla base degli effettivi consumi non fatturati nell'Acconto entro il mese di gennaio dell'anno X+1 a titolo di conguaglio.

Qualora al termine del mese di novembre dell'anno X, i corrispettivi per prestazioni imponibili effettivamente erogate risultassero complessivamente inferiori all'importo fatturato a titolo di Acconto assoggettato ad IVA, l'Istante emetterebbe una nota di variazione di tale fattura, con IVA detraibile al 22 %, per un importo pari alla differenza tra l'Acconto ricevuto e i corrispettivi relativi alle prestazioni imponibili effettivamente erogate nell'anno. Tale nota di variazione sarebbe emessa entro il 30 novembre dell'anno X, ossia entro un anno dall'emissione della fattura di Acconto.

Con riferimento all'anno in corso, considerato che le prestazioni di servizi

erogate nei mesi di gennaio e febbraio non sono ancora state fatturate, l'Acconto versato in data 11 marzo 2022 riguarderebbe tutte le prestazioni di servizi erogate dal mese di gennaio al mese di dicembre 2022. La procedura di fatturazione dell'Acconto e delle successive prestazioni da seguire, secondo la società istante, sarebbe la medesima sopra descritta, con la particolarità che un eventuale Acconto versato in misura eccedente l'ammontare dei corrispettivi delle prestazioni erogate nell'anno (da gennaio a dicembre 2022) sarebbe oggetto di rettifica mediante emissione di un'apposita nota di credito con IVA detraibile (ove applicabile) entro il 30 gennaio 2023.

L'Istante evidenzia, nello specifico, che qualora l'Acconto imponibile inizialmente versato all'Istante risulti, a consuntivo, eccedente l'ammontare dei corrispettivi delle prestazioni imponibili rese nell'anno a BETA, tale fattispecie sia regolata dall'art. 21, comma 7, del DPR n. 633 del 1972, in quanto la fattura emessa risulterebbe superiore al corrispettivo effettivo e questo, consentirebbe, di conseguenza, di emettere una nota di variazione, con IVA detraibile, entro un anno dall'emissione della fattura oggetto di rettifica. Si tratterebbe, dunque, di correggere "ora per allora" un'inesattezza della fatturazione avente ad oggetto l'Acconto e i corrispettivi si sono rivelati di ammontare inferiore all'importo fatturato.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Con l'istanza di interpello in esame l'Istante chiede chiarimenti in ordine al regime IVA applicabile all'Acconto, così come regolamentato dagli Accordi commerciali stipulati tra le parti, e rappresentato e dettagliatamente illustrato nella esposizione del quesito.

In proposito, si fa presente che l'art. 6, comma 4, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, prevede che *"Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o*

*sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento". Il comma 5 prevede, inoltre, che "L'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi diviene esigibile nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate secondo le disposizioni dei commi precedenti e l'imposta è versata con le modalità e nei termini stabiliti nel titolo secondo".*

In sostanza, l'articolo 6, comma 4, del DPR n. 633 del 1972 stabilisce che il pagamento di un acconto anteriormente al verificarsi degli eventi che fanno ritenere la cessione di beni o la prestazioni di servizi realizzata - e quindi la relativa imposta esigibile - per il corrispondente importo, costituisce ai fini dell'IVA momento di effettuazione della cessione o della prestazione di servizi e deve essere assoggettato ad imposta in base alle norme vigenti e alla situazione in essere al momento in cui il pagamento è effettuato.

La norma introduce, pertanto, in presenza di acconti versati un'anticipazione di ordine temporale rispetto all'applicazione dei criteri di determinazione del momento di effettuazione dell'operazione.

Tale disposizione trova la sua razionale giustificazione - oltre che in finalità cautelari di natura fiscale - nella considerazione che, nel caso di anticipato versamento del corrispettivo, qualora l'acconto versato sia riferito a cessioni di beni o prestazioni di servizi già chiaramente e specificamente individuate, il contenuto economico dell'operazione è già, in tutto o in parte, realizzato (cfr. sentenza Corte di Giustizia 21 febbraio 2006 causa C-419/02).

Si evidenzia, dunque, che gli acconti vanno assoggettati al medesimo regime IVA applicabile all'operazione per la quale sono stati versati.

Pertanto, con riferimento al caso in esame, l'Acconto riferibile alle prestazioni di servizi imponibili scontrerà l'imposta con aliquota ordinaria, mentre l'Acconto riferibile alle prestazioni esenti andrà assoggettato al regime di esenzione (cfr. listino servizi imponibili ed esenti, All. 5).

In ordine alla quantificazione dell'Acconto, l'Istante riferisce che il versamento avverrà sulla base di un criterio di tipo previsionale, basato su dati storici, pari all'80% dei corrispettivi delle prestazioni, rispettivamente, dei servizi imponibili ed esenti erogati a BETA nel corso dell'anno precedente.

A tal riguardo, circa le modalità di allocazione del corrispettivo alle differenti tipologie di servizio che scontano, nel caso in esame, regimi IVA differenti, si fa presente, in linea generale, che non rientra tra le prerogative esercitabili in sede di interpello quella di stabilire secondo il corretto criterio di ripartizione del corrispettivo tra le diverse operazioni realizzate dal soggetto passivo. E' rimessa alla scelta dell'Istante, dunque, l'individuazione dei criteri più appropriati per l'allocazione del corrispettivo (nel caso in esame l'acconto) da imputare, rispettivamente, ai servizi esenti e ai servizi imponibili, purché tali criteri siano oggettivi, coerenti in considerazione della natura e delle caratteristiche del servizio di cui trattasi e obiettivamente verificabili (*cf.* Circolare n. 328/E/1997, Risoluzioni n. 137/E/1998, n. 100/E/2005, n. 79/E/2021, Risposte ad interpello n. 200/2020, 2/2021, 641/2021).

Sempre con la medesima istanza, l'Istante chiede, inoltre, di chiarire se, qualora l'Acconto versato risulti a consuntivo eccedente l'ammontare dei corrispettivi delle prestazioni rese nell'anno a BETA, lo stesso sia riconducibile nell'ambito applicativo dell'art. 21, comma 7, del DPR n. 633 del 1972, trattandosi di correzione di un'inesattezza della fatturazione, da rettificare attraverso una nota di variazione ex art. 26, comma 3, del DPR n. 633 del 1972 entro un anno dall'emissione della fattura oggetto di rettifica.

Invero, con riferimento alla concreta fattispecie rappresentata, si è dell'avviso che l'emissione della nota di variazione - finalizzata alla rettifica del corrispettivo e, relativamente alle operazioni imponibili, della conseguente IVA, in linea con quanto effettivamente percepito per ciascuna tipologia di operazione - trovi la propria giustificazione nelle originarie pattuizioni contrattuali.

La rettifica, infatti, non trova il proprio fondamento nell'inesattezza di

fatturazione - presupposto che consente l'emissione della nota di variazione in base al combinato disposto degli articoli 26, comma 3 e 21, comma 7 del DPR n. 633 del 1972 - posto che la fattura originaria risultava corretta al momento dell'emissione e così predisposta in base al contratto stipulato, con cui le parti hanno pattuito di ricorrere ad un sistema combinato di fatturazione e note di variazione, volto, a consuntivo, alla rideterminazione e conseguente certificazione del corrispettivo nella misura corrispondente a quella definitivamente dovuta.

Ne consegue che, essendo la variazione del predetto corrispettivo determinata in base al contratto stipulato e non riconducibile all' "errore di fatturazione", la stessa può essere operata ai sensi dell'articolo 26, comma 2, del DPR n. 633 del 1972.

Una volta verificatosi il presupposto per operare la variazione - ovvero al 31 dicembre dell'anno di erogazione delle prestazioni - l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta resta subordinato alle condizioni imposte dall'articolo 19 del DPR n. 633 del 1972.

In proposito, come recentemente chiarito con la circolare n. 20/E del 29 dicembre 2021, *«emessa tempestivamente detta nota - entro il termine di presentazione ordinario della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione in diminuzione - "l'imposta detratta confluirà nella relativa liquidazione periodica o, al più tardi, nella dichiarazione annuale IVA di riferimento". Rileva, in altre parole, ai fini della detrazione, anche il momento di emissione della nota di variazione, che rappresenta il presupposto formale necessario per l'esercizio concreto del diritto»* (cfr. in tal senso anche le risposte ad interpelli n. 192 e n. 119 pubblicate, rispettivamente, il 24 giugno 2020 e il 17 febbraio 2021 nell'apposita sezione del sito *internet* dell'Agenzia delle entrate).

L'Istante, chiede, inoltre, che *"l'IVA versata a BETA a fronte della nota di credito eventualmente emessa a rettifica della quota di Acconto fatturato in regime di imponibilità (sia) interamente detraibile in capo all'Istante, ai sensi del combinato*

*disposto degli artt. 26, comma 3 e 21, comma 7, del DPR n. 633 del 1972 (indipendentemente dal pro-rata generale di detraibilità ad essa applicabile, trattandosi, nella specie, della rettifica di un'operazione attiva imponibile invece che di un'autonoma operazione passiva)".*

A tal riguardo, si evidenzia, come peraltro sopra già precisato, che gli acconti seguono il medesimo regime IVA applicabile all'operazione per la quale sono stati versati; in caso di operazioni imponibili, l'aliquota da applicare sarà quella relativa all'operazione originaria e che risulta dalla fattura che si intende rettificare.

Di conseguenza, nel caso in esame, sulla detrazione dell'IVA emergente dalla variazione in diminuzione (secondo le modalità e nei termini sopra descritti) dell'ammontare dell'Acconto relativo alle prestazioni imponibili rese a BETA, non incide il pro-rata generale di detraibilità, poiché trattasi di una variazione diretta di una imposta già versata e riconducibile all'operazione imponibile da eseguire. Quindi, l'Istante, soggetto attivo dell'operazione, ha diritto a recuperare l'IVA addebitata nella fattura originaria al cessionario/committente, mentre il committente registrerà una variazione in aumento nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa.

Pertanto, in relazione all'Acconto relativo alle operazioni imponibili, a seguito dell'emissione della nota di variazione in diminuzione, sorge in capo all'Istante il diritto a detrarre dall'imposta dovuta, ai sensi dell'art. 19 del DPR n. 633 del 1972, un importo pari a quello a suo tempo annotato a debito nel registro delle fatture di cui all'art. 23 ed oggetto della variazione. Per quanto attiene alle questioni puramente operative, si rimanda alle indicazioni, in materia di note di variazione, contenute nelle istruzioni alla 'Dichiarazione annuale IVA 2022'.

**(firmato digitalmente)**